



ZRK 2002-156

Der Präsident: Pascal Mollard
Die Richter: Daniel Riedo; Peter Spinnler
Die Gerichtsschreiberin: Andrea Flubacher

Entscheid vom 15. März 2006

in Sachen

X. AG, ..., Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Oberzolldirektion, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern (Ref. ...)

betreffend

Zolltarif; Steuersukzession

Sachverhalt:

A.- Die X. AG sowie die frühere Y. AG/Z. SA bezweck(t)en den Import und Export sowie die Vermittlung von und den Handel mit Lebensmitteln und industriellen Rohstoffen aller Art. Bereits seit geraumer Zeit importierten die Unternehmen die Produkte „Konzentrat für Ananas-Nektar“ („Ananassaftkonzentrat“) und „Konzentrat für Multivitamin-Diät-Nektar“ („Fruchtmischsaftkonzentrat“) von der Firma W. (früher ...) mit Hauptsitz in A. (Deutschland) und verkauften diese weiter an schweizerische Produzenten von Fruchtsäften.

B.- Am 21. Mai 1997 deklarierte die V. AG beim Zollamt ... eine für die Z. SA bestimmte Sendung „Ananassaftkonzentrat“ und „Fruchtmischsaftkonzentrat“ unter der Tarifnummer

2009 zur Einfuhr. Das Zollamt nahm die Deklaration an, revidierte jedoch in der Folge die Sendung und sandte je ein Muster der beiden erwähnten Erzeugnisse der Eidgenössischen Oberzolldirektion (OZD) zur Überprüfung der Tarifeinreihung. Nach Nachfrage der genauen Zusammensetzung bei der exportierenden Firma in Deutschland, kam die OZD in ihrem Bericht vom 9. April 1998 zum Schluss, die fraglichen Produkte seien als Getränkegrundstoffe unter der Tarifnummer 2106 zu verzollen. Mit Nachbezugsverfügung vom 26. Juli 1999 machte die OZD eine Abgabedifferenz von Fr. 12'854.80 resultierend aus der neuen Tarifeinreihung geltend; die Verfügung erwuchs nach Ablauf der unbenutzten Rechtsmittelfrist in Rechtskraft und der Betrag wurde am 28. Oktober 1999 dem Konto der Z. SA belastet.

C.- Anlässlich einer Untersuchung im Juli 2000 am Domizil der X. AG stellte der Untersuchungsdienst der Zollkreisdirektion Basel für den Zeitraum vom 22. Januar 1996 bis 27. Oktober 1998 zahlreiche weitere Importe der beiden Konzentrate unter der Tarifnummer 2009 fest. Mit Schreiben vom 19. Oktober 2000 stellte die Zollkreisdirektion Basel deshalb der X. AG in Anwendung von Art. 12 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR; SR 313.0) einen Nachbezug für die angeblich falsch verzollten Sendungen von Fr. 719'312.90 in Aussicht und gewährte dem Unternehmen rechtliches Gehör. Nach mehrmaliger Fristerstreckung liess die X. AG die OZD durch ihren Rechtsvertreter in der Stellungnahme vom 31. Januar 2001 um eine nochmalige Überprüfung der Tarifeinreihung der beiden Konzentrate ersuchen.

D.- Mit Schreiben vom 28. Juni 2001 anerkannte die Zollkreisdirektion Basel die Einreihung des Produktes „Ananassaftkonzentrat“ unter die Tarifnummer 2009 für Fruchtsäfte. Festgehalten wurde jedoch an der Subsumtion des Produkts „Fruchtmischsaftkonzentrat“ unter die Tarifnummer 2106 für Getränkegrundstoffe. Der Nachbezugsbetrag wurde auf Grund der neuen Sachlage auf Fr. 481'142.40 festgesetzt.

E.- Die X. AG legte am 31. August 2001 gegen diese Verfügung vom 28. Juni 2001 Beschwerde bei der OZD ein und beantragte nebst deren Aufhebung die Tarifeinreihung ihres Produktes „Fruchtmischsaftkonzentrat“ unter die Tarifnummer 2009. Sie wies in ihrer Begründung darauf hin, dass das importierte Produkt nur zu Saft, keinesfalls jedoch zu Tafelgetränk verarbeitet werden könne. Ausserdem enthalte die Grundrezeptur dieses Konzentrates auch Apfelsaft; auf Grund von sich ansonsten allenfalls ergebenden zollrechtlichen Nachteilen werde jedoch der Apfelsaft künstlich aus der Grundrezeptur entfernt und in der Schweiz vom Käufer selbst wieder hinzugefügt. Somit handle es sich bei den Apfelaromen nicht um Fremdaromen und eine Einreihung des Produktes unter die Tarifnummer 2106 sei ausgeschlossen. Ausserdem sei die Schweiz an die von ihr ratifizierten internationalen Übereinkommen und damit an deren Auslegungsregeln gebunden.

F.- Am 15. August 2002 teilte die OZD der X. AG mit, bei der Berechnungsgrundlage für die Nachbezugsverfügung vom 28. Juni 2001 sei die am 21. Mai 1997 deklarierte Sendung mit einbezogen worden, obwohl eine dafür ausgestellte Nachforderung bereits am 28. Oktober 1999 beglichen worden sei. Statt dessen hätte irrtümlicherweise eine Sendung des entsprechenden

Fruchtmischsaftkonzentrats vom 11. Februar 1998 keinen Eingang in das vorliegende Nachbezugsverfahren gefunden. Die OZD beabsichtigte, den Nachbezugsbetrag in diesem Sinne auf Grund von Art. 62 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021) neu zu berechnen und gab der X. AG Gelegenheit, sich zu der in Aussicht genommenen reformatio in peius – nämlich einer Erhöhung des Nachbezugs um Fr. 319.-- – zu äussern. In ihrem Schreiben vom 3. September 2002 hielt die X. AG dafür, dass die Bestimmungen des VwVG nicht zur Korrektur eines Versäumnisses seitens der Behörde dienen dürfen und widersetzte sich einer Aufnahme der Sendung vom 11. Februar 1998 in die Nachbezugsverfügung.

G.- Die OZD wies die Beschwerde vom 31. August 2001 mit Entscheid vom 16. September 2002 vollumfänglich ab. Sie führte aus, das strittige Produkt enthalte zum Zeitpunkt der Einfuhr unbestrittenermassen keinen Apfelsaft, womit das Apfelsaftaroma im Produkt als Fremd-aroma zu gelten habe. Durch den Zusatz eines solchen fremden Aromas würde das Gleichgewicht der verschiedenen Inhaltsstoffe, wie es im natürlichen Saft bestehe, eindeutig gestört und das Produkt verliere den Charakter einer Fruchtsaftmischung der Tarifnummer 2009. Zudem habe die Rechtsprechung wiederholt bestätigt, dass Tarifierungen durch andere Staaten für die Schweizerische Zollverwaltung nicht verbindlich seien. Schliesslich habe die Vorinstanz fälschlicherweise den Import von „Fruchtmischkonzentrat“ vom 21. Mai 1997 in das Nachbezugsverfahren einbezogen und denjenigen vom 11. Februar 1998 ausser Acht gelassen. Die Nachbezugsforderung sei um diese Positionen zu korrigieren.

H.- Die X. AG (Beschwerdeführerin) liess am 18. Oktober 2002 durch ihren Rechtsvertreter Beschwerde bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) einreichen, mit dem Antrag, sowohl den Entscheid der OZD vom 16. September 2002 wie auch die Nachbezugsverfügung der Zollkreisdirektion Basel vom 28. Juni 2001 bezüglich des Produkts „Konzentrat für Multivitamin-Diät-Nektar“ aufzuheben und das genannte Produkt der Tarifnummer 2009 zu unterstellen. Sie führte in der Begründung aus, in der Grundrezeptur des Fruchtmischsaftkonzentrats sei sehr wohl das Element Apfelsaft enthalten; da nach Auffassung der OZD Fruchtmischsaftkonzentrate mit Apfelsaftkonzentrat als „Kernobst“ zu verzollen seien, wodurch sich der Zollaufwand für diese Produkte verzehnfachen würde, habe sich der schweizerische Käufer T. dafür entschieden, beim Import des Konzentrats den Apfelsaft aus der Grundrezeptur zu entfernen und erst in der Schweiz wieder beizumischen. Beim verbleibenden Apfelaroma handle es sich damit um ein fruchteigenes Wasserphasenaroma eines in der Grundrezeptur enthaltenen Fruchtkonzentrats und nicht um ein Fremdaroma. Weiter würde ein Abweichen von völkerrechtlichen Abkommen über die einheitliche Anwendung der Tarifierung einen Verstoss gegen geltendes Völkerrecht darstellen. Eine reformatio in peius sei im vorliegenden Fall zudem ausgeschlossen, da der Sachverhalt von Anfang an transparent gewesen sei und ein Versäumnis der Verwaltung nicht mit Hinweis auf Art. 62 Abs. 2 VwVG korrigiert werden könne.

I.- Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2003 beantragte die OZD, die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen.

J.- Im Rahmen einer Instruktionsmassnahme verlangte die ZRK von der Beschwerdeführerin verschiedene Unterlagen (Fusionsvertrag; Sachübernahmevertrag; Urkunde „Fusion/Statutenänderung“, alle vom 15. Juni 1998) ein. In der Folge gab sie der OZD Gelegenheit, sich dazu und zu den sich im Zusammenhang damit stellenden Fragen zu äussern. Mit Eingabe vom 5. September 2003 machte die Verwaltung von dieser Möglichkeit Gebrauch, wobei sie der ZRK als Beilage zwei weitere Belege einreichte. Die Beschwerdeführerin nahm mit Rückäusserung vom 27. Oktober 2003 ihrerseits Stellung zum Schreiben der OZD vom 5. September 2003. Am 8. Juli 2004 reichte die OZD auf eine entsprechende Anfrage der ZRK hin nochmals drei Belege ein.

Auf die Begründung der Eingaben an die ZRK wird – soweit entscheidungswesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- a) Gemäss Art. 109 Abs. 1 Bst. c des Zollgesetzes (ZG; SR 631.0) ist die ZRK zuständig für die Behandlung von Beschwerden gegen erstinstanzliche Verfügungen oder Beschwerdeentscheide betreffend die Veranlagung der Zölle einschliesslich Zollzahlungspflicht, Zollbefreiung, Zollbegünstigung und Zwischenabfertigung. Laut Art. 50 VwVG i.V.m. Art. 109 Abs. 3 ZG kann gegen einen Entscheid der OZD innerhalb von 30 Tagen seit Eröffnung Beschwerde geführt werden. Die ZRK ist zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde sachlich und funktionell zuständig (Art. 71a Abs. 1 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin gestützt auf Art. 63 Abs. 4 VwVG einverlangte Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- ist fristgerecht bezahlt worden. Die Beschwerdeführerin ist durch die Verfügung der OZD vom 16. September 2002 beschwert und somit zur Anfechtung befugt (Art. 48 VwVG). Auf die im Übrigen frist- und formgerecht (Art. 50 und 52 VwVG) erhobene Beschwerde vom 18. Oktober 2002 ist einzutreten. Das Verfahren bestimmt sich gemäss Art. 71a Abs. 2 VwVG nach diesem Gesetz, soweit nicht spezialgesetzliche Normen des Steuer- oder Zollrechts anzuwenden sind.

b) Nach gehöriger Einleitung des Beschwerdeverfahrens vor der ZRK gibt deren Präsident den Parteien die Besetzung bekannt. Er räumt ihnen eine kurze Frist ein, innert der sie einen Richter ablehnen könnten (Art. 21 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen [VRSK; SR 173.31]). Der vorliegende Entscheid wurde gemäss der Besetzung, wie sie mit Schreiben vom 27. Januar 2003 bekannt gegeben wurde, getroffen. Zwar änderte die ZRK mit Schreiben vom 21. Juli 2005 vorübergehend die Besetzung, doch betraf dieser Wechsel lediglich die Funktion der Gerichtsschreiberin. Insbesondere aus verfahrensökonomischen Gründen erübrigt sich eine wiederholte Bekanntgabe der ursprünglichen Besetzung, zumal die Verfahrensbeteiligten die damals bekannt gegebene, und damit auch die Gerichtsschreiberin der ZRK, nicht abgelehnt hatten.

c) Mit der Beschwerde kann die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 49 Bst. b VwVG). Die Beschwerdeinstanz hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibeghären gebunden. Sie darf im streitigen Verfahren durchaus auch weitere Sachverhaltsermittlungen vornehmen (Ulrich Häfelin/Georg Müller, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 4. Auflage, Zürich 2002, Rz. 1809). Gemäss Art. 62 Abs. 1 VwVG kann die Beschwerdeinstanz die angefochtene Verfügung zu Gunsten einer Partei ändern. Zu Ungunsten einer Partei kann die angefochtene Verfügung geändert werden, soweit diese Bundesrecht verletzt oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des Sachverhalts beruht (Art. 62 Abs. 2 VwVG), wobei die beabsichtigte reformatio in peius der beschwerdeführenden Partei - in Konkretisierung der verfassungsrechtlichen Garantie des rechtlichen Gehörs (Art. 4 der alten Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 [aBV] bzw. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV; SR 101]) - zur Kenntnis zu bringen und ihr Gelegenheit zur Gegenäusserung (Art. 62 Abs. 3 VwVG) bzw. zum Beschwerderückzug (BGE 122 V 167 f. E. 2) zu geben ist. Grundsätzlich hat die Beschwerdeinstanz das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; Alfred Kölz/Isabelle Häner, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 39 Rz. 112). Dies bedeutet nicht, dass sie einen bei ihr angefochtenen Entscheid unter jedem erdenklichen Blickwinkel überprüfen muss. Sie hat aber zumindest jene Fragen zu klären, die sich aufgrund der Parteivorbringen oder anderer sich aus den Akten ergebenden Anhaltspunkte stellen; dies selbst dann, wenn die betreffende Rechtsfrage von den Verfahrensbeteiligten nicht aufgeworfen wird (...). Fehler, wie beispielsweise eine ungerechtfertigte Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer, hat sie deshalb von sich aus zu korrigieren (nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 23. August 2001 in Sachen S. [2A.122/2001] E. 2c, mit Hinweis, betreffend die Eidgenössische Steuerrekurskommission). Greift die ZRK gestützt auf diese Praxis des Bundesgerichts eine - von den Parteien bisher nicht thematisierte - Rechtsfrage, welche sie als bedeutend erachtet, von sich aus auf, so kann entgegen den Ausführungen der OZD in ihrer Eingabe vom 5. September 2003 an die ZRK nicht eingewendet werden, es handle sich um prozessual verspätete Vorbringen der Beschwerdeführenden.

2.- a) aa) Die Zollzahlungspflicht obliegt vorerst den Zollmeldepflichtigen (Art. 13 Abs. 1 ZG). Dies sind die Personen, welche eine Ware über die Grenze bringen sowie der Auftraggeber (Art. 9 Abs. 1 ZG). Der Arbeitgeber (Dienstherr) ist verantwortlich für die Handlungen, die seine Angestellten, Arbeiter, Lehrlinge oder Dienstboten in Ausübung ihrer dienstlichen oder geschäftlichen Verrichtungen vornehmen, sofern er nicht nachweist, dass er alle erforderliche Sorgfalt angewendet hat, um die Einhaltung der Vorschriften durch die genannten Personen zu bewirken. In gleichem Sinne ist das Familienhaupt verantwortlich für seine unmündigen, entmündigten, geistesschwachen oder geisteskranken Hausgenossen (Art. 9 Abs. 2 und 3 ZG). Ebenfalls zollzahlungspflichtig (jedoch nicht zollmeldepflichtig) ist derjenige, für dessen Rechnung die Waren eingeführt oder ausgeführt worden sind. Alle genannten Personen haften solidarisch für die geschuldeten Abgaben (Art. 13 Abs. 1 ZG). Eine Erweiterung des Kreises der zur

Entrichtung der Einfuhrabgaben Verpflichteten kann sich aus Art. 12 VStrR ergeben. Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (u.a.) zu Unrecht eine Abgabe nicht erhoben worden, so ist diese gemäss Art. 12 Abs. 1 VStrR ohne Rücksicht auf eine bestimmte Person nachzuentrichten. Leistungspflichtig ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (Art. 12 Abs. 2 VStrR). Wer vorsätzlich die Widerhandlung begangen oder an ihr teilgenommen hat, haftet für den nachzuentrichtenden Betrag solidarisch mit den nach Abs. 2 Zahlungspflichtigen (Art. 12 Abs. 3 VStrR).

bb) Art. 13 Abs. 2 ZG regelt zudem die Steuersukzession. Darunter wird der Übergang von Verfahrensrechten und -pflichten sowie (bzw. oder) der Steuerschuldspflicht auf die Rechtsnachfolger (Verfahrens- und/oder Zahlungssukzession) verstanden (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2001 [unveränderter Nachdruck 2003], § 9 Rz. 24 S. 229). Es handelt sich um ein öffentlich-rechtliches Nachfolgeverhältnis, kraft dessen beim Untergang eines Steuersubjekts eine (oder mehrere) Drittperson(en) [Steuersukzessor(en)] anstelle desselben in das Steuerrechtsverhältnis eintritt (-treten) (Günter Röhrig, Steuersukzession, Diss. Zürich 1952, S. 3). Ihrer Natur nach kommt eine Steuernachfolge an sich nur dann in Betracht, wenn das Steuersubjekt vor Erfüllung seiner Verpflichtungen wegfällt. Davon weicht nun allerdings die Regelung des Mehrwertsteuerrechts ab, sieht diese doch eine Steuersukzession generell vor, wenn ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernommen wird, also beispielsweise auch für den Fall, dass eine Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft umgewandelt wird (nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts vom 29. Mai 2000 in Sachen R. AG [2A.79/1999] E. 2b. Den Vorbehalt, dass auch in diesen Fällen eine Steuernachfolge ihrer Natur nach nur dann in Frage komme, wenn das bisherige Steuersubjekt wegfallt, hat das Bundesgericht hier, anders als in einer früheren Entscheidung vom 22. März 1999 in Sachen O. AG [2A.66/1999] E. 2 nicht mehr angebracht). Demgegenüber wurde es früher immer abgelehnt, etwa in den Fällen der Umwandlung einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft in eine juristische Person oder bei der Übertragung eines Geschäftes mit Aktiven und Passiven zwischen Einzelfirmen und Personengesellschaften und zwischen letzteren eine Steuersukzession anzunehmen (Röhrig, a.a.O., S. 39). Bei den anderen Steuerarten gilt diese Betrachtungsweise denn auch weiterhin.

Gemäss Art. 13 Abs. 2 ZG geht beim Tode eines Zollzahlungspflichtigen die Zollzahlungspflicht auf seine Erben über, auch wenn die Ansprüche zur Zeit des Todes noch nicht festgestellt waren. Die Erben haften solidarisch bis zum Betrage der Erbschaft, soweit die Schuld nicht durch Zolnpfand gedeckt ist (vgl. dazu Ernst Blumenstein, Die subjektive Seite der Zollhaftung im schweizerischen Recht, in Festgabe für Fritz Fleiner zum 60. Geburtstag, Tübingen 1927, S. 19 ff.). Weitere Tatbestände der Steuersukzession kennt das Zollgesetz nicht, insbesondere nicht für den Fall der Übernahme oder Umstrukturierung von Unternehmen (Fusion, Abspaltung von juristischen Personen usw. Das neue - zur Zeit noch nicht in Kraft stehende - Zollgesetz vom 18. März 2005 sieht allerdings für diese Fälle nunmehr in Art. 70 Abs. 6 eine Steuersukzession vor [vgl. AS 2005 2308]). Die Möglichkeit einer freiwilligen Übernahme der Zollzahlungspflicht bzw. der daraus resultierenden Schuld wurde in der Literatur ebenfalls ausge-

schlossen. Das schweizerische Recht stelle sich auf den Boden des in der Steuerrechtstheorie anerkannten Grundsatzes, dass eine vertragliche Steuersubstitution ausgeschlossen sei. Verpflichtete sich demnach ein Dritter gegenüber dem Zollzahlungspflichtigen zur Bezahlung der Zollabgaben, so werde dadurch weder dieser entlastet noch auch die Zollverwaltung zur Einforderung gegenüber dem Dritten berechtigt (Blumenstein, a.a.O., S. 20). Zudem werden auch die zivilrechtlichen Regelungen betreffend den Übergang von Recht-/Pflicht-Beziehungen von verschiedenen Autoren als auf das öffentliche Recht nicht anwendbar erachtet. So könne das Schweizerische Zivilgesetzbuch (ZGB; SR 210) nur die zivilrechtlichen Schulden des Erblassers als vererbbar erklären. Rechtskräftige Steuerschulden seien demgegenüber nur dann vererbbar im Sinne von Art. 560 Abs. 2 ZGB, wenn das Steuerrecht dies zulasse. Ihre Vererbbarkeit sei ausschliesslich eine öffentlich-rechtliche. Es gehe nicht an, Art. 560 Abs. 2 ZGB per analogiam auf öffentlich-rechtliche Fragen anzuwenden (Zaccharia Giacometti, Allgemeine Lehren des rechtsstaatlichen Verwaltungsrechts, Band I, Zürich 1960, S. 329, Fussnote 48, mit Hinweisen; vgl. dazu auch Anatol Schmid, Betrachtungen zur steuerrechtlichen Erbfolge, in Steuer Revue 30 [1975] S. 16 ff.; gleicher Meinung auch Röhrig, a.a.O., S. 15 f.). Das Bundesgericht hat allerdings in einem Urteil vom 4. Februar 1977 betreffend Haftung aus Deliktsrecht ausgeführt, dass Fragen, die im öffentlichen Recht nicht ausdrücklich geregelt sind, ohne weiteres durch Rückgriff auf das Zivilrecht, das dann analog angewendet werde, gelöst werden könnten, soweit dem nicht überwiegende öffentliche Interessen entgegen stünden. Eine solche Vorgehensweise entspreche durchaus der ständigen Praxis und sei auch im Zollrecht selbst verankert, welches in verschiedenen Fällen ausdrücklich auf das Zivilrecht verweise. Es sei daher nicht bundesrechtswidrig, die Regelungen gemäss Art. 41 und 50 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht [OR; SR 220]) analog auch im öffentlichen Recht anzuwenden. Es bestehe kein Grund, diese Grundsätze dort, wo der Staat durch rechtswidriges und schuldhaftes Handeln einen Schaden erlitten hat, nicht anzuwenden, auch wenn eine entsprechende, präzise öffentlich-rechtliche Norm fehle, und auf diese Weise die Personen, welche (als Mittäter, Anstifter oder Gehilfen) an einer Zollwiderhandlung mitgewirkt und sich so unrechtmässige Vorteile verschafft haben, von ihrer Verantwortlichkeit zu befreien (Urteil vom 4. Februar 1977 in Sachen I. SA [A 205/76] E. 4d, mit Hinweisen; vgl. auch das Urteil vom 4. Februar 1977 in Sachen A. G. [A 203/76] E. 4d). In einem Urteil vom 29. Mai 2000 (2A.79/1999) hat das Bundesgericht ferner angedeutet, dass eine zivilrechtliche Schuldübernahme, welcher die Eidgenössische Steuerverwaltung zugestimmt hat, allenfalls dazu führen könnte, dass der Übernehmer für die Erfüllung der in Frage stehenden Forderung einzustehen hat, auch wenn die Voraussetzungen einer (öffentlich-rechtlichen) Steuersukzession fehlen (E. 2c). In der Lehre wird demgegenüber wie gesagt überwiegend die Auffassung vertreten, die Steuersukzession könne nicht aus dem Zivilrecht abgeleitet werden, denn der Zivilgesetzgeber sei nicht befugt, für das Steuerrecht verbindlich zu legiferieren; es könne aber - gestützt auf das öffentliche Recht, d.h. kraft Auslegung der anwendbaren Steuergesetze (bzw. allenfalls durch Lückenfüllung) - für (sämtliche) Universalsukzessionsfälle bei juristischen Personen dann eine Steuersukzession angenommen werden, wenn ein Steuergesetz - wie dies regelmässig der Fall sei - schlechthin von der Übertragung von Aktiven und Passiven spreche. Gleiches gelte daneben überall dort, wo entsprechende Bestimmungen überhaupt fehlen (Röhrig, a.a.O., S. 15 ff. und S. 37).

b) Das in Art. 9 BV enthaltene Gebot von Treu und Glauben gilt nach Rechtsprechung und Lehre auch im Verwaltungsrecht. Es handelt sich dabei um ein allgemeines, elementares Prinzip der gesamten Rechtsordnung, welches für die ganze Staatstätigkeit gilt, mit Einschluss des Verhältnisses zwischen Richter und Parteien. Das Vertrauensschutzprinzip, welches überwiegend als Folgerung aus dem Grundsatz von Treu und Glauben verstanden wird, gibt dem Bürger Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens, das er in behördliche Zusicherungen und sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden setzt (BGE 126 II 387 E. 3a, mit Hinweisen). Es müssen indessen verschiedene Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein, damit sich der Private mit Erfolg auf Treu und Glauben berufen kann (vgl. zum Ganzen Ulrich Häfelin/Georg Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Zürich 2002, S. 129 Rz. 627, mit weiteren Hinweisen; René A. Rhinow/Beat Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt am Main 1990, Nr. 74, S. 227 ff., mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Im Weiteren ergibt sich aus dem Prinzip von Treu und Glauben auch das Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Dieses gilt - u.a. in der Form des Verbots eines Methodendualismus - für das Gemeinwesen als Ganzes bzw. für dessen handelnde Behörden. Aber auch widersprüchliches Verhalten Privater, das gegen Treu und Glauben verstösst (*venire contra factum proprium*), verdient keinen Rechtsschutz. Allenfalls ist ein derartiges Verhalten gar als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren (Rhinow/Krähenmann, a.a.O., Nr. 77, S. 246 ff.). Das Rechtsmissbrauchsverbot selber ist denn auch nach Auffassung des Bundesgerichts ebenfalls Teil des Grundsatzes von Treu und Glauben (BGE 116 II 496 f. E. 3). Rechtsmissbräuchlich kann namentlich auch die Berufung auf Fehler von Behörden sein (vgl. Häfelin/Müller, a.a.O., S. 146 ff. Rz. 707 ff., mit Hinweisen).

3.- a) Die von der ZRK vorgenommenen Abklärungen (Instruktionsmassnahmen) haben Folgendes ergeben:

Die Z. SA, Lebensmittel-Import und -Export (vormals Y. AG) sowie die X. AG, beide mit Sitz in ... (Gemeinde B.), waren 100-prozentige Tochtergesellschaften der am 14. April 1992 im Handelsregister ... eingetragenen Z. Holding AG, deren Sitz sich ebenfalls in der Gemeinde B. befand. Im Jahre 1998 wurde die Firma der X. AG in X. Old AG abgeändert. Anschliessend wurden die beiden Tochtergesellschaften (rückwirkend per 1. Januar 1998) von der Z. Holding AG absorbiert (auf Grund eines entsprechenden Fusionsvertrages und einer Statutenänderung der Z. Holding AG vom 15. Juni 1998). Weil die Z. Holding AG bereits zuvor Eigentümerin sämtlicher Aktien der Z. SA und der X. Old AG war, entfiel eine Erhöhung des Aktienkapitals der übernehmenden Gesellschaft oder eine Entschädigung an die Aktionäre. Im Fusionsvertrag wurde unter anderem festgehalten, dass die Z. Holding AG durch die Fusion in sämtliche Rechte und Pflichten der in Auflösung stehenden beiden Gesellschaften eintrete. Sie übernehme als Universalsukzessorin die unbeschränkte selbstschuldnerische Garantie für die Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen gegenüber Dritten (inklusive allenfalls unbekannter Eventualverpflichtungen) der in Auflösung stehenden Gesellschaften. Gleichzeitig mit der Fusion wurde die Firma der Z. Holding AG in „Z. SA (Z. AG) (Z. Ltd.)“ abgeändert.

In einem weiteren Schritt wurde die heutige Beschwerdeführerin als „X. AG (X. SA) (X. Ltd.)“ am 15. Juni 1998 neu gegründet. Sie übernahm gestützt auf einen Sachübernahmevertrag vom 15. Juni 1998 sowie eine Spaltungsbilanz per 31. Dezember 1997 von der Z. SA (früher: Z. Holding AG) Aktiven von Fr. 1'147'707.60 sowie Passiven von Fr. 364'975.60. Dabei war vereinbart worden, dass Nutzen und Gefahr der Beschwerdeführerin bereits am 1. Januar 1998 begonnen hatten und von diesem Tag an die Geschäftsführung auf Rechnung der zu gründenden Gesellschaft erfolgte. Bei den übernommenen Aktiven und Passiven handelte es sich im Wesentlichen um diejenigen, welche die Z. SA zuvor von der X. Old AG übernommen hatte. Abweichungen ergaben sich nur bei den Positionen „Flüssige Mittel“ (X. AG: Fr. 391'949.70; X. Old AG: Fr. 54'737.05), „Beteiligungen“/„Wertschriften“ (X. AG: je Fr. 0.50; X. Old AG: Fr. 0), „Darlehen an Aktionäre“ (X. AG: Fr. 172'234.30; X. Old AG: Fr. 0.--), „Darlehen an Konzerngesellschaften“ (X. AG: Fr. 0.--; X. Old AG: Fr. 57'440.--), „Sachanlagen“ (X. AG: Fr. 84'250.--; X. Old AG: Fr. 0.--) und „Übrige Verbindlichkeiten gegenüber Konzerngesellschaften“ (X. AG: Fr. 0.--; X. Old AG: Fr. 74'552.80). Die übrigen Positionen waren betragsmässig identisch („Guthaben aus Lieferungen und Leistungen“: Fr. 465'272.45; „Übrige Guthaben“: Fr. 488.55; „Vorräte“: Fr. 12'417.60; „Aktive Rechnungsabgrenzung“: Fr. 21'094.--; „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“: Fr. 354'975.60 und „Passive Rechnungsabgrenzung“: Fr. 10'000.--). Die Sachübernahme beschränkte sich indessen auf die genannten Aktiven und Passiven. Eine Garantie für die Erfüllung anderer oder gar sämtlicher Verpflichtungen der (weiter existierenden) übertragenden Gesellschaft gegenüber Dritten (inklusive allenfalls unbekannter Eventualverpflichtungen), wie sie im Fusionsvertrag zwischen Z. Holding AG, (alter) Z. SA und X. Old AG enthalten war, sah der Sachübernahmevertrag nicht vor. Auch wurde jede Gewährspflicht für rechtliche und tatsächliche Mängel der Sacheinlagen, soweit gesetzlich möglich, wegbedungen (Ziff. 4 des Vertrages).

Die OZD hat der ZRK sodann Kopien einer Generalbürgschaft der X. (Old) AG vom 26. Januar 1998 über Fr. 50'000.-- sowie eines Fax-Schreibens vom 10. August 1998 eingereicht, worin die (neue) X. AG der OZD - unter Beilage eines Auszugs aus dem Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) sowie eines beglaubigten Handelsregisterauszugs - mitteilte, dass sich ihrer Ansicht nach die Errichtung einer neuen Generalbürgschaft erübrige, da die „neue“ X. AG in sämtliche Rechte und Pflichten der X. Old AG eingetreten sei. Ohne anderweitigen Gegenbericht werde die Angelegenheit damit als definitiv geregelt betrachtet. Später reichte die OZD der ZRK noch eine Kopie des im SHAB publizierten Schuldenrufs infolge Fusion gemäss Art. 748 OR der X. Old AG und der (alten) Z. SA nach, welche sie in ihren Archiven gefunden hatte.

b) Was die vom 15. Juni 1998 an getätigten Einfuhren betrifft, so hat die Zollverwaltung zweifellos zu Recht die Beschwerdeführerin, welche auf den entsprechenden Einfuhrzollausweisen (vgl. Dossier OZD, act. 8e/60 bis 8e/67) als Importeurin aufgeführt ist, als Zollzahlungspflichtige erfasst. Auch auf den Einfuhrzollausweisen vom 10. März bis zum 26. Mai 1998 (vgl. Dossier OZD, act. 8e/54 bis 8e/59) figuriert die X. AG als Importeurin. Die restlichen Einfuhrzollausweise, welche Importe vom 22. Januar 1996 bis zum 24. Februar 1998 betreffen (vgl. Dossier OZD, act. 8e/1 bis 8e/53), sind demgegenüber alle auf die Z. SA (als Importeurin) ausgestellt. Es stellt sich somit die Frage, ob und inwieweit die von der Zollverwaltung ins Recht

gefasste Beschwerdeführerin auch für die vor ihrer Gründung (am 15. Juni 1998) erfolgten, Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Einfuhren als abgabepflichtig erklärt werden kann.

Auf Grund des Fusionsvertrags vom 15. Juni 1998 zwischen der Z. Holding AG, der (früheren) Z. SA und der X. Old AG erfolgte die Übernahme sämtlicher Aktiven und Passiven der X. Old AG und der Z. SA durch die Z. Holding AG rückwirkend per 31. Dezember 1997. Auch der Sachübernahmevertrag vom 15. Juni 1998 zwischen der Z. SA (d.h. der früheren Z. Holding AG) und der neu gegründeten X. AG sieht vor, dass Nutzen und Gefahr der neuen Gesellschaft bereits am 1. Januar 1998 begonnen hätten und dass die Geschäftsführung seit diesem Tag auf Rechnung der zu gründenden Gesellschaft erfolge (Ziff. 2).

Die Übertragung von Aktiven und Passiven im Rahmen einer Umwandlung, Fusion oder Aufteilung stützt sich regelmässig ab auf eine „Übernahmebilanz“, deren Stichtag dem ordentlichen Abschlusstermin (meistens dem 31. Dezember) entspricht. Auf diesen Zeitpunkt werden in der Praxis die steuerlichen Wirkungen der Umstrukturierung zurück bezogen, wobei im Allgemeinen vorausgesetzt wird, dass zwischen Übernahmestichtag und Eintrag im Handelsregister nicht mehr als 6 Monate liegen (Peter Spori, Die Umstrukturierung von Unternehmen nach neuem Bundessteuerrecht [StHG/DBG], in Ernst Höhn/Peter Athanas [Hrsg.], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, S. 311). Aufgrund dieser im Bereich der direkten Steuern entwickelten Praxis ist davon auszugehen, dass in casu die rückwirkende Übernahme gewisser Aktiven und Passiven bzw. des entsprechenden Geschäftsbereichs durch die Beschwerdeführerin gemäss Ziff. 2 des Sachübernahmevertrags vom 15. Juni 1998 auch steuerlich - in Bezug auf die direkten Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde - Berücksichtigung fand. Es ist nun nicht einzusehen, weshalb dasselbe nicht auch für die hier in Frage stehenden Einfuhrabgaben (Zoll und Mehrwertsteuer) gelten sollte. Überdies ergibt sich die Haftung der Beschwerdeführerin ab 1. Januar 1998 für die in Frage stehenden Einfuhrabgaben daraus, dass die betreffenden Waren - auf Grund der rückwirkenden Übernahme des entsprechenden Tätigkeitsbereichs - als für Rechnung der Beschwerdeführerin eingeführt gelten müssen, was nach Art. 13 Abs. 1 Satz 1 ZG ebenfalls die Entstehung der Zollzahlungspflicht nach sich zieht. Für die Einfuhren ab 1. Januar 1998 (Einfuhrzollausweise vom 13. Januar bis zum 26. Mai 1998 [vgl. Dossier OZD, act. 8e/51 bis 8e/59 sowie act. 17]), ist daher die Abgabepflicht der Beschwerdeführerin ebenfalls zu bejahen.

c) Die übrigen Einfuhren (Einfuhrzollausweise vom 22. Januar 1996 bis zum 16. Dezember 1997 [Dossier OZD, act. 8e/1 bis 8e/50]) wurden von der (alten) Z. SA, die jeweils auf den Einfuhrpapieren als Importeurin aufgeführt war, und zudem vor dem 1. Januar 1998 (dem Datum der rückwirkenden Übernahme des entsprechenden Tätigkeitsbereichs durch die Beschwerdeführerin) getätigt.

aa) Wie bereits gesagt (vgl. E. a hievor) wurde in einem ersten Schritt die (alte) Z. SA zusammen mit der X. Old AG im Rahmen einer Fusion (in Form einer Absorption) von der Z. Holding SA (neu: Z. SA) mit Aktiven und Passiven übernommen. In einem zweiten Schritt wur-

den dann einzelne Aktiven und Passiven der neuen Z. SA (früher: Z. Holding SA) im Rahmen einer Spaltung auf die neu gegründete Beschwerdeführerin übertragen. Mangels entsprechender Bestimmungen im Zollgesetz stellt sich die Frage, ob eine Abgabesukzession bei Unternehmensumstrukturierungen wie sie hier vorliegen überhaupt als ausgeschlossen gelten muss (qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers) oder ob - und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen - eine solche auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage als möglich und zulässig erachtet werden kann. Es spricht einiges dafür, die Möglichkeit einer Steuersukzession im Zusammenhang mit einer Unternehmensübernahme auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage im Zollgesetz zuzulassen (im Sinne der Ausführungen von Röhrig, a.a.O., S. 15 ff. und S. 37; vgl. E. 2a/bb hievor). Allerdings fällt dies nur in Betracht für den Fall einer „klassischen“ Steuersukzession zwischen juristischen Personen, d.h. für Umstrukturierungen, bei denen eine Unternehmung mit Aktiven und Passiven übergeht und die übertragende juristische Person als Steuersubjekt wegfällt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 22. März 1999 in Sachen O. AG [2A.66/1999] E. 2 und vom 29. Mai 2000 in Sachen R. AG [2A.79/1999] E. 2b, mit Hinweis). Die Annahme einer Steuersukzession auch in weiteren Fällen (wie sie nunmehr in Art. 30 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer [Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20] und auch in Art. 70 Abs. 6 des neuen Zollgesetzes vom 18. März 2005 [AS 2005 2308; noch nicht in Kraft] vorgesehen ist) könnte sich nämlich nicht (mehr) auf den Gedanken stützen, „dass es sich hierbei um eine Ordnung handelt, die allenorts für ebenso gerecht wie selbstverständlich angesehen wird“ (Röhrig, a.a.O., S. 17). Daher würde in casu eine Steuersukzession von vornherein nur für die erste der genannten Transaktionen, d.h. die Übernahme aller Aktiven und Passiven der (alten) Z. SA durch die Z. Holding AG (neue Z. SA) im Rahmen einer Absorptionsfusion in Frage kommen. Die Übertragung gewisser Aktiven und Passiven der neuen Z. SA auf die neu gegründete Beschwerdeführerin dagegen könnte zweifellos keinen Steuersukzessionstatbestand darstellen, weil es sich dabei einerseits nicht um die Übernahme eines Unternehmens mit (sämtlichen) Aktiven und Passiven gehandelt hat und weil zudem die übertragende Gesellschaft (neue Z. SA) weiterhin besteht.

bb) Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung lässt sich, wie schon gesagt, allenfalls ableiten, dass eine zivilrechtliche Schuldübernahme in Bezug auf eine geschuldete Abgabe, welcher die zuständige Verwaltung zugestimmt hat, dazu führen könnte, dass der Übernehmer für die Erfüllung der in Frage stehenden Forderung einzustehen hat, auch wenn - wie hier - die Voraussetzungen einer (öffentlich-rechtlichen) Steuersukzession fehlen (Urteil vom 29. Mai 2000, a.a.O., E. 2c; vgl. E. 2a/bb hievor). Die Gründung der Beschwerdeführerin und die damit verbundene Übertragung eines Teilbereichs der Z. SA (der früheren Z. Holding SA) auf dieselbe im Rahmen einer Sachübernahme beinhaltet nun aber wie bereits festgestellt (vgl. E. 3a hievor) gerade keine zivilrechtliche Schuldübernahme in Bezug auf die streitigen Zoll- und Mehrwertsteuerforderungen.

Die OZD hat der ZRK zusammen mit ihrem Schreiben vom 5. September 2003 die Kopie eines Faxschreibens der Beschwerdeführerin vom 10. August 1998 eingereicht, worin die Beschwerdeführerin ihr mitgeteilt hatte, ihrer Ansicht nach erübrige sich die Errichtung einer neuen Generalbürgschaft, da die „neue“ X. AG in sämtliche Rechte und Pflichten der X. Old AG einge-

treten sei. Man kann sich fragen, ob aus dieser Erklärung allenfalls eine (zivilrechtliche) Schuldübernahme in Bezug auf die Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildenden Zollnachforderungen erblickt werden könnte, welcher die OZD dann stillschweigend zugestimmt hätte. Abgesehen davon, dass eine solche Annahme wohl zu weit gehen würde, stünde dem jedoch der Umstand entgegen, dass nicht die X. Old AG, sondern die (alte) Z. SA die in Frage stehenden Einfuhren von Fruchtsaftkonzentrat getätigt hat.

cc) Die OZD hält in ihrer Eingabe vom 5. September 2003 an die ZRK fest, die Beschwerdeführerin habe sie nie über die vorgenommenen unübersichtlichen Änderungen mit den jetzt eingereichten Unterlagen informiert. Sie könne sich nun nicht auf den Standpunkt stellen, sie hafte nicht für geschuldete Einfuhrabgaben vor ihrer Gründung, weil diese allenfalls mit ihr eng verknüpfte Gesellschaften betreffen könnten, wobei über deren Auflösung und Schuldentilgung keinerlei Unterlagen vorliegen würden. Wäre dieser Einwand zu hören, würde in casu hinsichtlich der geschuldeten öffentlich-rechtlichen Einfuhrabgaben ein völlig unbilliges Ergebnis entstehen. Dies würde dem Grundsatz von Treu und Glauben widersprechen. Sinngemäss beruft sich die OZD somit auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens und das Rechtsmissbrauchsverbot (vgl. E. 2b hievor). Es erstaunt tatsächlich, dass die beteiligten Gesellschaften die OZD nicht über die vorgenommenen Umstrukturierungen entsprechend informiert haben und dass die Beschwerdeführerin im erwähnten Faxschreiben vom 10. August 1998 sogar - entgegen den rechtlichen Gegebenheiten - erklärt hat, sie sei in sämtliche Rechte und Pflichten der X. Old AG eingetreten. Allerdings ergibt sich aus demselben Schreiben und der Eingabe der OZD vom 8. Juli 2004 an die ZRK sowie der dieser beiliegenden Fotokopie eines Auszugs aus dem Schweizerischen Handelsamtsblatt betreffend den Schuldenruf infolge Fusion (Art. 748 OR) im Zusammenhang mit der Absorption der (alten) Z. SA und der X. Old AG durch die Z. Holding AG (neu: Z. SA), dass der OZD die vorgenommenen Umstrukturierungen und damit der Wegfall der bisherigen Zollschuldnerin Z. SA grundsätzlich bekannt waren. Die Zollverwaltung hätte somit - auch in Anbetracht der Wirkungen, die dem Handelsregister zukommen (vgl. Art. 933 OR) - von sich aus prüfen müssen, was die Umstrukturierungen im Hinblick auf die Geltendmachung ihrer Abgabeforderungen bedeuteten und wer insbesondere anstelle der (früheren) Z. SA neu als Abgabeschuldnerin anzusprechen sei. Es hätte ihr dementsprechend auch klar sein müssen, dass dafür in erster Linie die (neue) Z. SA (früher: Z. Holding SA), welche die (frühere) Z. SA (sowie die X. Old AG) absorbiert hatte, in Frage kam. Es kann unter diesen Umständen nicht gesagt werden, die Zollverwaltung sei durch ein widersprüchliches Verhalten der beteiligten Gesellschaften, insbesondere der Beschwerdeführerin, irreführt worden und es wäre daher rechtsmissbräuchlich, das Fehlen einer rechtlichen Grundlage für einen Übergang der Zollzahlungspflicht auf die Beschwerdeführerin zu berücksichtigen, mit der Wirkung, dass eine entsprechende Abgabesukzession fingiert werden müsste. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin selber sich gar nicht auf diesen Mangel berufen hat, sondern es sich dabei vielmehr um eine Rechtsfrage handelt, welche die ZRK von sich aus aufgegriffen hat, weil diese ihrer Ansicht nach - und in Anwendung der diesbezüglichen Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. E. 1c hievor) - von Amtes wegen zu berücksichtigen ist.

d) Mit der Feststellung, dass sich aus den massgebenden Bestimmungen des Zollgesetzes - allenfalls in Verbindung mit allgemeinen Grundsätzen (wie Treu und Glauben, Verbot des Rechtsmissbrauchs) - in casu keine rechtliche Grundlage für eine Abgabesukzession im Verhältnis zwischen der seinerzeitigen Importeurin (Auftraggeberin) Z. SA und der heutigen Beschwerdeführerin ableiten lässt, ist indessen noch nicht entschieden, ob die Beschwerdeführerin zu Recht als Abgabepflichtige in Anspruch genommen worden ist oder nicht. Zu berücksichtigen ist nämlich zusätzlich die Regelung gemäss Art. 12 VStrR.

aa) Ist infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben (bzw. zurückerstattet, ermässigt oder erlassen) worden, so ist diese gemäss Art. 12 Abs. 1 Bst. a VStrR ohne Rücksicht auf eine bestimmte Person nachzuentrichten (bzw. zurückzuerstatten). Leistungspflichtig (bzw. rückerstattungspflichtig) ist, wer in den Genuss des unrechtmässigen Vorteils gelangt ist, insbesondere der zur Zahlung der Abgabe Verpflichtete (bzw. der Empfänger der Vergütung oder des Beitrages; Art. 12 Abs. 2 VStrR). Laut Art. 80 Abs. 1 ZG findet der zweite Titel des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht (Art. 2 bis 18 VStrR) auf Zollwiderhandlungen Anwendung.

Erste Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 2 VStrR ist eine objektive Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes (vgl. BGE 115 Ib 360 E. 3a; Urteile des Bundesgerichts vom 31. März 2004 i.S. A. AG [2A.1/2004] E. 2.1 und vom 30. September 1988 in Sachen B. Sch. AG [2A.18/1988] E. 3a; Kurt Hauri, Verwaltungsstrafrecht [VStrR], Motive - Doktrin - Rechtsprechung, Bern 1998, S. 36). Die Leistungspflicht gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR hängt weder von einer strafrechtlichen Verantwortlichkeit noch von einem Verschulden oder gar der Einleitung eines Strafverfahrens ab; vielmehr genügt es, dass der Grund für die Nichtleistung der Abgabe in einer Widerhandlung im objektiven Sinne liegt (BGE 107 Ib 198 E. 7b/bb; 106 Ib 221 E. 2c; Urteile des Bundesgerichts vom 10. Mai 2004 i.S. V. [2A.603/2003] E. 3.2 und vom 14. Juni 1999 in Sachen F. [2A.95/1999] E. 3b). Ein Verschulden (Vorsatz) ist nur notwendig, um eine solidarische Haftung des Täters oder Teilnehmers nach Art. 12 Abs. 3 VStrR zu begründen (BGE 106 Ib 221 E.2c), sieht doch diese Bestimmung vor, dass für den nachzuentrichtenden Betrag solidarisch mit den übrigen Zahlungspflichtigen haftet, wer vorsätzlich die Widerhandlung begangen oder an ihr teilgenommen hat.

bb) Zu den gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR Nachleistungspflichtigen gehören zunächst einmal jene Personen, welche dem Kreis der Zollzahlungspflichtigen nach Art. 13 und 19 ZG entsprechen, denn sie gelten ipso facto als durch die Nichtbezahlung der Abgabe bevorteilt (nicht publiziertes Urteil des Bundesgerichts vom 28. Juli 1983 in Sachen B. E. AG [A 279/82] E. 3; Entscheid der ZRK vom 12. November 2003 [ZRK 2003-009] E. 2a). Für diese Gruppe bewirkt Art. 12 Abs. 2 VStrR damit einzig eine Verlängerung der Verjährungsfrist (vgl. BGE 106 Ib 221 E. 2c; Entscheide der ZRK vom 9. März 2004 [ZRK 2003-060] E. 2a und vom 6. Dezember 1999 [ZRK 1998-015] E. 3b/bb). So hat das Bundesgericht beispielsweise entschieden, dass ein Warenführer gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR zur Zahlung der Abgaben verpflichtet sei, da er als Zollzahlungspflichtiger gemäss Art. 13 und 9 ZG gelte (BGE 110 Ib 310 f. E. 2c; Entscheid der ZRK vom 7. Januar 2005 in Sachen G. AG [ZRK 2003-126] E. 2b). Gemäss der Recht-

sprechung des Bundesgerichts kommt also die der Zollzahlungspflicht nach Art. 13 und 9 ZG unterliegende Person ohne weiteres in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils und es ist keine weitere Voraussetzung nötig, damit sie auch gestützt auf Art. 12 Abs. 2 VStrR zahlungspflichtig ist.

Durch Art. 12 Abs. 2 VStrR wird jedoch der Kreis der Abgabepflichtigen gegenüber Art. 13 und 9 ZG erweitert. Jedermann wird abgabepflichtig, falls er infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt ist (BGE 110 Ib 310 E. 2b; unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Dezember 1999 [2A.233/1999] E. 3b, mit Hinweisen auf weitere unveröffentlichte Urteile des Bundesgerichts; W. Robert Pfund, Verwaltungsrecht-Strafrecht, in *Revue de droit suisse*, 1971, II, S. 198; Jean Gauthier, *La loi fédérale sur le droit pénal administratif*, Mémoires publiées par la faculté de droit de Genève, 1975, S. 44; Hauri, a.a.O., S. 37 Ziff. 9a). Art. 12 Abs. 2 VStrR erklärt mit andern Worten auch Personen als leistungspflichtig, welche nach dem in der Sache anwendbaren Spezialgesetz nicht haften würden, sofern sie in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt sind, weil infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes eine Abgabe nicht erhoben worden ist.

Das Bundesgericht hat in früheren Urteilen in Frage gestellt, jedoch nicht entschieden, ob Art. 12 Abs. 2 VStrR ausser den unmittelbar durch die Widerhandlung Begünstigten auch die nur indirekt Begünstigten, die die illegal eingeführte Ware gutgläubig erwerben, der Nachleistungspflicht unterwerfen wolle (unveröffentlichter Entscheid des Bundesgerichts vom 2. Dezember 1999, a.a.O., E. 3d, mit Hinweisen auf weitere unveröffentlichte Urteile des Bundesgerichts). In diesem Zusammenhang hält die ZRK - sich auf diverse Bundesgerichtsurteile stützend - dafür, es sei zu unterscheiden zwischen den direkt Bevorteilten und den indirekt Bevorteilten. Von einem *direkten* Vorteil sei dann auszugehen, wenn er in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Nichtbezahlen der Abgaben steht. Es sei jeweils im Einzelfall zu prüfen, ob der Vorteil ein direkter ist oder nicht. Beim direkt Bevorteilten sei für die Leistungspflicht irrelevant, ob er in gutem Glauben gehandelt hat und die gebotene Vorsicht walten liess. Er hafte so oder anders für den gesamten Abgabebetrag. Ohne bis anhin die Frage nach der Leistungspflicht des *indirekt* Bevorteilten abschliessend zu beurteilen, stellte die ZRK klar, der Vorteil sei beispielsweise dann indirekt, wenn eine illegal eingeführte Ware im Inland bereits über mehrere Handelsstufen weiterveräussert wurde und in diesem Sinne eine gewisse Distanz zum die Gesetzgebung verletzenden Vorfall besteht. Der bösgläubig indirekt Bevorteilte hafte wie derjenige, der einen direkten Vorteil ziehe. Die ZRK hält jedoch für problematisch, eine indirekt bevorteilte Person der Abgabepflicht von Art. 12 Abs. 2 VStrR gleicherweise zu unterstellen wie die direkt Bevorteilte, wenn sie die Ware in gutem Glauben erworben hat. Eine gutgläubig indirekt bevorteilte Person habe - auch gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts - höchstens für den Wert ihres effektiven Vorteils einzustehen und nicht für den gesamten Betrag der dem Bund vorenthaltenen Abgaben. Anders als beim direkt Begünstigten und beim Bösgläubigen müsse bei ihr die Frage des Umfangs des Vorteils folglich abgeklärt werden (Entscheid der ZRK vom 1. September 1999 [ZRK 1998-011], E. 2b/cc, mit zahlreichen Hinweisen). Es sei an dieser Stelle präzisierend, aber unpräjudiziell anzumerken, dass eine in Umgehung der Zollvorschriften in die Schweiz einge-

fürte Ware, welche über mehrere Handelsstufen im Inland weiter veräussert wird, etwa beim (gutgläubigen) Endverbraucher nur schwer vorstellbar einen die Leistungspflicht gemäss Art. 12 Abs. 2 VStrR auslösenden Vermögensvorteil bewirken kann; dies schon deshalb, weil die Zwischenhändler nacheinander - ob böse- oder gutgläubig - bestrebt sein werden, den durch die Zollwiderhandlung bewirkten wirtschaftlichen Vorteil für sich zu behalten und deshalb infolge mehrerer Handelsstufen keine Preisvorteile für den Endkonsumenten mehr vorstellbar sind, die als relevant zu berücksichtigen wären (vgl. zum Ganzen Entscheid der ZKR vom 12. November 2003 [ZKR 2003-009] E. 2a).

Auch in andern Bereichen sind Personen gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR als haftbar für Abgaben, welche infolge einer Widerhandlung gegen die Verwaltungsgesetzgebung des Bundes zu Unrecht nicht erhoben worden sind, erklärt worden, obwohl das anwendbare Spezialgesetz selber eine entsprechende Haftung nicht vorsah. So hat das Bundesgericht erkannt, dass der Empfänger einer der Verrechnungssteuer unterliegenden Leistung einen unrechtmässigen Vorteil genießt, wenn der Schuldner der steuerbaren Leistung der Steuer- und Überwälzungspflicht (Art. 10 Abs. 1 und 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]) nicht nachgekommen ist, also die Leistung nicht um den Steuerbetrag gekürzt hat. Der Empfänger sei deshalb aufgrund von Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR dem Bund gegenüber zur Entrichtung der Abgabe verpflichtet, und zwar auch wenn die in Art. 46 Abs. 1 VStG vorgesehenen einschränkenden Voraussetzungen einer Haftung des Leistungsempfängers (Übergang der Regressansprüche) nicht erfüllt sind (BGE 104 Ib 285 E. 6; Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 55 S. 289 E. 2c). Bei der Verrechnungssteuer ist es in Anbetracht der gesetzlich vorgeschriebenen Steuerüberwälzung (Art. 14 Abs. 1 VStG) offensichtlich, dass der Empfänger einer steuerbaren Leistung in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt, wenn ihm die Leistung ohne Kürzung um den Steuerbetrag ausgerichtet wird. Bei der Umsatzsteuer ist die Situation dagegen weniger klar, kann doch der Umsatzsteuergesetzgeber die Überwälzung der Steuer wirksam weder vorschreiben noch verbieten (vgl. Dziadkowsi/Forster/Röhner, Zur Verankerung der Überwälzbarkeit einer allgemeinen Verbrauchssteuer im schweizerischen MWSTG-Entwurf [E-MWSTG], in ASA 66 S. 337 ff.). Trotz der Freiwilligkeit der Steuerüberwälzung hat das Bundesgericht denjenigen, welcher bei der Einfuhr von Baumaterialien zu Unrecht seine Grossistenerklärung abgegeben hat, gestützt auf Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR in Bezug auf die zu Unrecht nicht entrichteten Warenumsatzsteuerbetriebe als leistungspflichtig erklärt, mit der Begründung, es sei davon auszugehen, wenn die Umsatzsteuer entrichtet worden wäre, hätte der ausländische Lieferant die Steuer auf den Abnehmer überwält und die Kosten des Bauwerks hätten sich entsprechend verteuert. Unter diesen Umständen sei der Bezüger in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt und er hafte für die nicht entrichteten Steuerbeträge (nicht veröffentlichtes Urteil vom 25. September 1986 in Sachen B. [A 146/1986] E. 3b; ähnlich auch unveröffentlichtes Urteil vom 28. Juli 1983 in Sachen B. AG [A 279/82] E. 3 in fine). Als entscheidend für die Haftung gemäss Art. 12 Abs. 1 und 2 VStrR erscheint somit, ob dem Betroffenen der aus der Nichtentrichtung der Abgaben resultierende unrechtmässige Vorteil tatsächlich zugeflossen ist, was sich gegebenenfalls aufgrund der zwischen den Beteiligten getroffenen zivilrechtlichen Vereinbarungen beurteilt (vgl. zum

Ganzen den nicht veröffentlichten Entscheid der ZRK vom 8. Oktober 1998 in Sachen R. [ZRK 1998-002] E. 6c/aa).

cc) Im vorliegenden Falle sind von der (früheren) Z. SA in den Jahren 1996 bis 1998 eingeführte Waren (Konzentrat für Multivitamin-Diät-Nektar) - nach der, wie die nachstehenden Ausführungen zeigen, richtigen Auffassung der OZD - unter einer falschen Zolltarifnummer deklariert worden, was zur Erhebung zu tiefer Einfuhrabgaben geführt hat. Damit ist zweifellos dem Bund eine Abgabe zu Unrecht vorenthalten worden, womit jedenfalls der objektive Tatbestand einer Strafnorm erfüllt worden ist. Eine Zollübertretung begeht nämlich unter anderem, wer in einem Verzollungsauftrag eine unrichtige Tarifnummer angibt oder die Ware gemäss einer solchen bezeichnet und dadurch bewirkt, dass eine zollpflichtige Ware zu niedrig deklariert wird (vgl. Art. 74 Ziff. 15 ZG). Dies genügt nach dem Gesagten für die grundsätzliche Anwendbarkeit von Art. 12 VStrR. Zu prüfen ist demnach im Weiteren, ob der Beschwerdeführerin aus der Nichtentrichtung der in Frage stehenden Abgaben durch die (frühere) Z. SA ein entsprechender unrechtmässiger Vorteil zugeflossen ist.

Die Beantwortung dieser Frage hängt davon ab, ob das im Rahmen der Sachübernahme-gründung auf die Beschwerdeführerin übertragene Vermögen (bzw. Eigenkapital) tiefer gewesen wäre, wenn die (frühere) Z. SA die in Frage stehenden Abgaben korrekt und rechtzeitig entrichtet hätte. Gemäss der Fusionsbilanz per 31. Dezember 1997 (Anhang zum Fusionsvertrag vom 15. Juni 1998) betragen die flüssigen Mittel der (alten) Z. SA Fr. 927'417.46, diejenigen der X. Old AG Fr. 54'737.05 und diejenigen der Z. Holding AG Fr. 1'799.13, was einen Betrag von insgesamt Fr. 983'953.64 ergab. Nach Massgabe der Spaltungsbilanz per 1. Januar 1998, auf die im Sachübernahmevertrag vom 15. Juni 1998 abgestellt worden ist, sind diese flüssigen Mittel im Verhältnis 60.166% ([neue] Z. SA: Fr. 592'003.94) zu 39.834% ([neue] X. AG: Fr. 391'949.70) aufgeteilt worden. (Aus der Fusion ergaben sich im Übrigen Reserven von Fr. 364'833.21 für die [neue] Z. SA und von Fr. 782'732.-- für die [neue] X. AG.) Wären nun die in Frage stehenden Abgaben von Fr. 342'591.65 (1996: Fr. 174'892.25; 1997: Fr. 176'399.95 [gemäss Zusammenstellung, Dossier OZD, act. 8b] abzüglich Fr. 8'700.55 [gemäss Beschwerdeentscheid der OZD, E. 5]) korrekt und rechtzeitig bezahlt worden, so kann mit hinreichender Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der Beschwerdeführerin diesfalls weniger flüssige Mittel (und damit ein entsprechend geringerer Aktivenüberschuss) zugeteilt worden wären, zumal sich andernfalls eindeutig ein Missverhältnis zwischen den Reserven der beiden Gesellschaften ergeben hätte. Dies gilt selbst unter der Annahme, dass sich (bei der alten Z. SA) infolge der wegen der höheren Zollbelastung tieferen Gewinne auch eine etwas geringere Gewinnsteuerbelastung ergeben hätte. Irgendwelche Anhaltspunkte, nach welchen Kriterien die flüssigen Mittel auf die beiden Gesellschaften aufgeteilt worden sind, lassen sich dem Sachübernahmevertrag nicht entnehmen. Mangels anderweitiger Angaben muss daher davon ausgegangen werden, dass im Falle eines tieferen Betrages der flüssigen Mittel eine proportionale Kürzung und damit eine Zuteilung ungefähr im selben Verhältnis (rund 60%:40%) erfolgt wäre. Die Beschwerdeführerin hätte somit rund Fr. 110'000.-- weniger an flüssigen Mitteln (auf der Aktivseite der Bilanz) und damit auch an Reserven (auf der Passivseite) erhalten (Reduktion der flüssigen Mittel der [alten] Z. SA um rund Fr. 274'000.-- [Fr. 342'591.65 zusätzlich zu entrichtende Einfuhrabgaben abzüg-

lich Reduktion der Gewinnsteuern um - geschätzt - rund 20% dieses Betrages, ausmachend rund Fr. 68'500.--]). Damit ist die Beschwerdeführerin infolge der Nichtentrichtung der in Frage stehenden Abgaben tatsächlich in den Genuss eines unrechtmässigen Vorteils gelangt.

Zu entscheiden bleibt schliesslich noch, ob die Beschwerdeführerin für die zu Unrecht nicht entrichteten Abgaben lediglich im Umfang des ihr zugekommenen Vorteils oder aber vollumfänglich haftet. Vergleicht man die vorliegend zu beurteilende Konstellation mit den von der ZRK früher beurteilten Fällen illegaler Wareneinfuhr, so liegt nach Auffassung der ZRK hier ein so enger Zusammenhang vor, dass von einem direkten Vorteil auszugehen ist. Aber selbst wenn man den Vorteil als indirekt qualifizieren würde, könnte die Beschwerdeführerin nicht einem gutgläubigen Erwerber von illegal eingeführten Waren gleichgestellt werden. Als Gesellschaft, die Teil einer Gruppe ist, müsste sie sich nämlich die Kenntnisse ihrer Vorgängerfirmen bzw. der übrigen Gruppengesellschaften anrechnen lassen bzw. wäre ihr die diesen Gesellschaften obliegende Sorgfaltspflicht ebenfalls entgegen zu halten. Dies gilt umso mehr als die Beteiligten dadurch, dass sie die Firmen der beiden absorbierten Gesellschaften („Z. SA“ und „X. AG“) unverändert auf die bisherige Holdinggesellschaft sowie die neu gegründete Beschwerdeführerin übertragen haben, selber eine Situation geschaffen haben, welche die Gefahr von Irreführungen und Täuschungen in sich barg. Die ZRK kommt daher zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin auf Grund von Art. 12 Abs. 2 VStrR in vollem Umfang für die von der (alten) Z. SA dem Bund vorenthaltenen Abgaben leistungspflichtig ist.

e) Nach Art. 12 Abs. 4 VStrR verjährt die Leistungspflicht nicht, solange die Strafverfolgung und Strafvollstreckung nicht verjährt sind. Gemäss Art. 11 Abs. 2 VStrR verjährt eine Übertretung, die in einer Hinterziehung von Abgaben besteht, innert 5 Jahren; die Verjährungsfrist kann durch Unterbrechung nicht um mehr als die Hälfte hinausgeschoben werden. Die Verjährung ruht bei Vergehen und Übertretungen während der Dauer eines Einsprache-, Beschwerde- oder gerichtlichen Verfahrens über die Leistungs- oder Rückleistungspflicht oder über eine andere nach dem einzelnen Verwaltungsgesetz zu beurteilende Vorfrage (Art. 11 Abs. 3 VStrR). Das neue Verjährungsrecht gemäss Art. 70 ff. des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0), das am 1. Oktober 2002 in Kraft getreten ist, kennt indessen grundsätzlich keine Unterbrechung und kein Ruhen der Verfolgungsverjährung mehr. Art. 333 Abs. 5 Bst. c StGB sieht vor, dass entsprechende Regelungen in anderen Bundesgesetzen aufgehoben werden; allerdings behält diese Bestimmung die Regelung gemäss Art. 11 Abs. 3 VStrR ausdrücklich vor, so dass diese auch unter der Geltung des neuen Rechts weiterhin anwendbar ist. Ausserdem sind im Bereich des Nebenstrafrechts die Verfolgungsverjährungsfristen für Übertretungen erhöht worden; für Fälle von Art. 11 Abs. 2 VStrR beträgt diese Frist nunmehr 10 Jahre (Art. 333 Abs. 5 Bst. b StGB). Nach Art. 337 Abs. 1 StGB gilt übergangsrechtlich das Prinzip der „lex mitior“. Sowohl nach altem als auch nach neuem Recht ruht jedoch nach dem Gesagten die Verjährung während der Dauer eines Beschwerdeverfahrens über die Leistungspflicht wie es hier vorliegt und mit der (ersten) Beschwerde vom 31. August 2001 eingeleitet worden ist. Überdies ist davon auszugehen, dass die Verjährung in casu erst mit der letzten der in Frage stehenden Einfuhren am 27. Oktober 1998 zu laufen begonnen hat, sieht doch Art. 71 Bst. b StGB vor, dass die Verjährung, wenn der Täter die strafbare Tätigkeit zu verschie-

denen Zeiten ausführt, mit dem Tag beginnt, an dem er die letzte Tätigkeit ausführt. Nach BGE 117 IV 408 ff. müssen die einzelnen strafbaren Tätigkeiten, damit sie unter dem Gesichtspunkt des Verjährungsbeginns nach Art. 71 Abs. 2 StGB (neu: Art. 71 Bst. b StGB) mit der letzten strafbaren Handlung als ein Ganzes betrachtet werden dürfen, in der Weise untereinander verbunden sein, dass die gleichartigen und gegen dasselbe Rechtsgut gerichteten strafbaren Handlungen - ohne dass bereits ein eigentliches Dauerdelikt (Art. 71 Abs. 3 StGB [neu: Art. 71 Bst. c StGB]) gegeben wäre - ein andauerndes pflichtwidriges Verhalten bilden (BGE 117 IV 413 f. E. 2f). Diese Voraussetzungen sind hier offensichtlich erfüllt. Dementsprechend sind sämtliche in Frage stehenden Abgabeforderungen noch nicht verjährt.

f) Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die (subjektive) Abgabepflicht der Beschwerdeführerin für sämtliche in Frage stehenden Einfuhren in der Zeit vom 22. Januar 1996 bis zum 27. Oktober 1998 gegeben ist.

4.- a) Die Ein- und Ausfuhrzölle werden nach Art. 21 ZG durch den Zolltarif (Anhang zum Zolltarifgesetz [ZTG; SR 632.10]) festgesetzt. Nach Art. 1 ZTG müssen alle Waren, die über die schweizerische Zollgrenze ein- oder ausgeführt werden, nach dem Generaltarif im Anhang verzollt werden. Auch wenn dieser Tarif in der Systematischen Sammlung des Bundesrechts nicht mehr publiziert wird, stellt er dennoch weiterhin anwendbares Bundesrecht dar und behält Gesetzesrang. Die ZRK ist demnach an diesen Tarif gebunden (Art. 191 BV bzw. Art. 113 Abs. 3 und 114^{bis} Abs. 3 aBV; vgl. Entscheide der ZRK vom 18. April 2005 in Sachen A. AG. [ZRK 2003-018] E. 2a/aa; vom 19. April und 28. März 1996 in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 61/1997, S. 170 E. 2a und S. 179 E. 4a/aa).

Das Kapitel 20 des Generaltarifs handelt von Zubereitungen von Gemüse, Früchten oder anderen Pflanzenteilen. Die Tarifnummer 2009 umfasst, soweit sie hier von Interesse ist (Tarifnummer 2009.9069), die folgenden Waren:

Fruchtsäfte (einschliesslich Traubenmost) oder Gemüsesäfte, nicht gegoren, ohne Zusatz von Alkohol, auch mit Zusatz von Zucker oder anderen Süsstoffen:

- ...

- Mischungen von Säften

-- ...

-- andere:

--- ...

--- ...

--- andere, ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süsstoffen:

---- ...

---- ...

---- andere:

----- ...

----- andere (als auf der Grundlage von tropischen Früchten).

Der Tarifnummer 2106 sind, soweit hier interessierend (Tarifnummer 2106.9024), folgende Waren zugeordnet:

Nahrungsmittelzubereitungen, anderweitig weder genannt noch inbegriffen:

- ...

- andere:

-- ...

-- Mischungen von Extrakten und Konzentraten pflanzlicher Stoffe, von der Art, wie sie zur Herstellung von Getränken verwendet werden:

--- alkoholfrei:

---- ...

---- ...

---- ...

---- ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süsstoffen.

In den Erläuterungen zum Gebrauchstarif 1986 Band I betreffend die Tarifnummer 2009 (nachfolgend: Erläuterungen) ist zudem Folgendes geregelt (S. 7 f.): Frucht- oder Gemüsesäfte gehören auch dann hierher, wenn sie die nachstehend genannten Stoffe enthalten, vorausgesetzt, dass durch diese Stoffe der ursprüngliche Charakter erhalten geblieben ist, wobei es unerheblich ist, ob diese Stoffe im Verlauf der Herstellung selbst entstanden oder im Verlauf der Herstellung zugesetzt worden sind:

1) ...

2) ...

3) ...

4) Stoffe, die dazu bestimmt sind, eine gleichbleibende Qualität zu gewährleisten (Standardisierung), wie z.B. Zitronensäure, Weinsäure, im Verlauf der Herstellung verloren gegangene oder geschädigte Stoffe zu ersetzen (z.B. Vitamine, Farbstoffe) oder das Aroma zu binden (z.B. Zusatz von Sorbit zu Fruchtsaftpulvern oder -kristallen). Von dieser Nummer sind jedoch solche Fruchtsäfte ausgenommen, bei denen ein im Saft vorkommender Stoff (Zitronensäure, aus der Frucht gewonnenes ätherisches Öl usw.) in solcher Menge zugesetzt wurde, dass das Gleichgewicht der verschiedenen Inhaltsstoffe, wie es im natürlichen Saft besteht, offensichtlich gestört worden ist; in einem solchen Fall hat die Ware ihren ursprünglichen Charakter verloren.

b) Die Schweiz hat am 22. September 1987 das internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System (HS) zur Bezeichnung und Codierung der Waren (SR 0.632.11; für die Schweiz in Kraft seit 1. Januar 1988) ratifiziert. Nach Art. 3 dieses Übereinkommens verpflichten sich die Vertragsstaaten, ihre Tarifnomenklaturen mit dem HS in Einklang zu bringen, insbesondere alle Nummern und Unternummern des HS sowie die dazugehörigen Codenummern zu verwenden und die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS mit den entsprechenden Abschnitt-, Kapitel- und Unternummernanmerkungen anzuwenden. Die schweizerische Tarifnomenklatur entspricht dem HS (SR 0.632.11, S. 12, N 1). Sowohl die Nomenklatur des HS als

auch die Vorschriften zu deren Auslegung sind als staatsvertragliche Vorschriften für die ZRK zweifellos verbindlich. Der von den Vertragsstaaten beabsichtigten einheitlichen Auslegung des HS (vgl. etwa Art. 7 Ziff. 1 Bst. c und Art. 8 Ziff. 2 des Übereinkommens) dienen u.a. die "Avis de classement" und die "Notes explicatives du Système harmonisé", welche im Übrigen vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (vgl. Art. 1 Bst. e und f des Übereinkommens) zu genehmigen sind. Diese Vorschriften sind - als Bestandteil des von der Schweiz ratifizierten internationalen Übereinkommens - verbindlich; es handelt sich dabei um internationales Recht, an das die ZRK gebunden ist. Die Vertragsstaaten haben einzig nach Art. 7 Ziff. 1 sowie Art. 8 Ziff. 1 und 2 des Übereinkommens die Möglichkeit, die Überprüfung oder Änderung der "Notes explicatives" und "Avis de classement" zu veranlassen.

c) Die von der OZD gestützt auf Art. 22 Abs. 3 ZG erlassenen Erläuterungen zum schweizerischen Zolltarif stimmen - mit Ausnahme der sogenannten "Schweizerischen Erläuterungen" - weitgehend wörtlich mit den "Notes explicatives" des HS überein. Obwohl die Erläuterungen, welche die einheitliche Anwendung des Zolltarifs gewährleisten sollen, in formeller Hinsicht Dienstvorschriften darstellen, sind sie für die ZRK verbindlich, soweit sie nicht vom Inhalt der "Notes explicatives" des HS abweichen. Insoweit stellen sie nämlich ebenfalls materiell internationales Recht dar (Entscheide der ZRK vom 1. Februar 2005 in Sachen S. AG [ZRK 2003-017] E. 2d; vom 27. Oktober 1994, in VPB 59/1995, S. 277 ff.).

Im vorliegend zu beurteilenden Fall entsprechen die Erläuterungen zum Gebrauchstarif 1986 der Zolltarifnummern 2009 sowie 2106 soweit entscheidungswesentlich den "Notes explicatives" - ebenso wie im Übrigen auch deren englischen Fassung „Explanatory Notes“ - des HS. Soweit eine solche Übereinstimmung besteht, darf also die ZRK von den Erläuterungen nicht abweichen.

d) Die im Schweizerischen Gebrauchszolltarif 1986 und in den Erläuterungen zu diesem Gebrauchszolltarif enthaltenen Allgemeinen Vorschriften, welche mit den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS übereinstimmen, sehen in Ziff. 1 vor, dass für die Tarifeinreihung einer Ware der Wortlaut der Nummern und der Abschnitt- oder Kapitelanmerkungen 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 festgelegten Reihenfolge (Tariftext - Anmerkungen - Allgemeine Vorschriften) vorzugehen (vgl. den Entscheid der ZRK vom 13. Januar 1998 in Sachen K. [ZRK 1997-006] E. 3 b/aa).

Kommen für die Einreihung von Waren zwei oder mehr Nummern in Betracht, geht die Nummer mit der genaueren Warenbezeichnung den Nummern mit allgemeiner Warenbezeichnung vor (Ziff. 3a der Allgemeinen Vorschriften).

5.- Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der zu beurteilenden Ware unbestritten um ein Fruchtmischsaftkonzentrat, dessen chemische Zusammensetzung von beiden Parteien

gleichermaßen anerkannt wird. Der Nachforderungsbetrag liegt rechnerisch und damit sachverhältnismässig ebenso wenig im Streit. Strittig hingegen ist in erster Linie die Frage, ob dieses Produkt der Tarifnummer 2009 oder der Tarifnummer 2106 zuzuordnen ist.

a) Massgebend für die Tarifeinreihung eines Produktes ist dessen Zusammensetzung im Zeitpunkt, in dem es unter Zollkontrolle gestellt worden ist (Art. 23 ZG). Das streitige Fruchtmischsaftkonzentrat wurde anlässlich eines Grenzübertritts am 27. Mai 1997 überprüft und zeigte sich gemäss den übereinstimmenden Angaben der Beschwerdeführerin wie auch der OZD als viskose Flüssigkeit aus Orangensaftkonzentrat, Exotic Blend, Wasser, Bananensaftkonzentrat, Orangenzentrat, Apfelsaft-Aroma (0,6650%), Aromamischung Passi, Vitaminen und Beta Carotin ohne Zusatz von Zucker und anderen Süsstoffen.

aa) Nach den zitierten Erläuterungen (E. 4a hievor) ändern zugesetzte Stoffe wie das vorliegende Apfelsaft-Aroma an der Einreihung des Fruchtsaftgemisches in die Tarifnummer 2009 solange nichts, als dadurch der ursprüngliche Charakter des Produktes erhalten bleibt. Dieser geht jedoch verloren, wenn ein safteigener Stoff in solcher Menge zugesetzt wird, dass das Gleichgewicht - wie es im natürlichen Saft besteht - der verschiedenen Inhaltsstoffe offensichtlich gestört ist. Diesfalls ist der Fruchtsaft von der Tarifnummer 2009 ausgenommen.

Bei der hier massgeblichen Ziff. 4 der Erläuterungen (s. E. 4a hievor) geht es um zugesetzte Stoffe, die eine gleich bleibende Qualität des Fruchtsaftes gewährleisten bzw. im Verlaufe der Herstellung verloren gegangene oder geschädigte Stoffe ersetzen. Nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin wird das bei der Herstellung des strittigen Fruchtsaftgemisches verdampfte fruchteigene Apfelsaft-Aroma mittels des sog. "Recovery-Verfahrens" zurück gewonnen und dem Produkt als Wasserphasen-Aroma wieder zugesetzt. Unzweifelhaft wird dabei ein bei der Herstellung des Fruchtsaftgemisches verloren gegangener Stoff (das Apfelsaft-Aroma) ersetzt im Sinne der zitierten Ziff. 4 der Erläuterungen. Es steht somit fest, dass das Apfelsaft-Aroma als in diesem Sinne "zugesetzt" gilt.

Ferner war zum Zeitpunkt, in dem das fragliche Fruchtsaftgemisch unter Zollkontrolle gestellt worden ist, unbestrittenermaßen kein Apfelsaft oder -konzentrat darin vorhanden, sehr wohl aber Apfelsaft-Aroma. Angesichts des Umstandes, dass das Produkt im Wesentlichen aus Bananensaftkonzentrat, Orangensaftkonzentrat und Exotic Blend zusammengesetzt war, ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin der Schluss der OZD, es handle sich beim Apfelsaft-Aroma um ein Fremdaroma, ganz offensichtlich zulässig.

Wenn nun ein zusätzlich, in bestimmter Menge zugefügter safteigener Stoff das Gleichgewicht - wie es im natürlichen Saft besteht - offensichtlich stören kann, dann hat dies a fortiori für einen saftfremden Stoff zu gelten. Mehr als ein safteigener Zusatz kann der Fremdstoff dieses Gleichgewicht bereits bei der kleinsten zugesetzten Menge aufheben. So verhält es sich auch beim Apfelsaft-Aroma als offensichtlich absolutem Fremdkörper im aus Bananensaftkonzentrat, Orangensaftkonzentrat und Exotic Blend bestehenden Fruchtsaftgemisch. Insofern ist vorliegend der sinngemässe Schluss der Verwaltung, beim Zusatz von Fremdstoffen spielen für die Beein-

trächtigung des fraglichen Gleichgewichts nicht mehr in erster Linie quantitative Überlegungen die entscheidende Rolle, nicht unzulässig. Jedenfalls verletzt die OZD kein Bundes- oder internationales Recht, wenn sie annimmt, beim Zusatz von 0.665 % eines Apfelsaft-Aromas in ein Fruchtsaftgemisch ohne jeglichen Apfelsaft sei das Gleichgewicht des Gemisches im Sinne der Erläuterungen gestört. Der Ausschluss des Fruchtsaftgemisches durch die Vorinstanz aus der Tarifnummer 2009 erweist sich als rechtens.

bb) Der Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach Apfelaroma im streitigen Erzeugnis kein fremder Stoff sei, weil die Grundrezeptur (des deutschen Fabrikanten) oder das zu verkaufende Endprodukt sehr wohl Apfelsaftkonzentrat enthalte, kann nicht gefolgt werden. Wenn sie nämlich behauptet, beim Apfelaroma handle es sich um ein fruchteigenes Wasserphasenaroma eines immerhin in der Grundrezeptur enthaltenen Fruchtkonzentrats, welches vor dem Export aus Deutschland künstlich entfernt worden sei, bestätigt die Beschwerdeführerin damit nur die Tatsache, dass dieses Fruchtkonzentrat in der durch die schweizerischen Zollbehörden überprüften Mischung gerade nicht enthalten war. Welche Stoffe weshalb und in welcher Form vor oder nach dem massgeblichen Zeitpunkt der Zollkontrolle in einem Erzeugnis enthalten waren oder sein werden, kann für die Tarifierung einer derartigen Fruchtsaftmischung nicht von Bedeutung sein.

Ebensowenig greift die Behauptung, bei der erstmaligen Einfuhr und Tarifierung des Produktes „Fruchtmischsaftkonzentrat“ sei dieses anlässlich einer Zollkontrolle mit Schreiben der OZD vom 27. Oktober 1992 unter die Position 2009 eingereiht worden. Tatsächlich handelt es sich nämlich bei dem im Jahre 1992 überprüften Produkt gar nicht um dieselbe Fruchtsaftmischung wie die in Frage stehende. Nicht nur gibt die Beschwerdeführerin selber an, dass dieses spezielle Fruchtmischsaftkonzentrat ohne Apfelsaft erst ab 1996 für den Kunden T. eingeführt wurde, sondern auch die stoffliche Zusammensetzung wie sie aus der Aktennotiz aus dem Jahre 1992 hervorgeht, ist unbestrittenermassen unterschiedlich. So enthielt das Produkt im Jahre 1992 etwa Ananas, Traube, Aprikose, Pfirsich und vor allem auch Apfel. Klarerweise ist eine Tarifauskunft über ein Produkt nicht auf ein rechtswesentlich verschiedenes Erzeugnis verbindlich anzuwenden.

cc) Die Beschwerdeführerin rügt weiter ausführlich die Verletzung der völkerrechtlichen Abkommen, insbesondere der Vorschriften des HS. Zu bemerken ist einleitend, dass der internationale Verband zum Zweck der Veröffentlichung der Zolltarife seinen Sitz in Brüssel und als Korrespondenzsprache Französisch gewählt hat. Angesichts der Tatsache, dass sämtliche Dokumente in der französischen Originalsprache erarbeitet werden, erscheint es durchaus verständlich, wenn die Vorinstanz sich bei den Erläuterungen zum Gebrauchstarif an die französische Version statt an die englische hält. Vorliegend hat die sprachliche Textauswahl jedoch gar keine Relevanz, weil nämlich die Erläuterungen zu der Tarifnummer 2009 in der französischen und englischen Version mit der von der OZD herausgegebenen deutschen Version an den hier entscheidenden Stellen wörtlich übereinstimmen.

Wie bereits hievor erwähnt, sind sowohl die Nomenklatur des HS als auch die Vorschriften zu deren Auslegung als staatsvertragliche Vorschriften für die ZRK zweifellos verbindlich (vgl. E. 4b). Danach ist bei der Bestimmung der zutreffenden Tarifnummer stufenweise in der gesetzlich festgelegten Reihenfolge (Tariftext - Anmerkungen - Allgemeine Vorschriften) vorzugehen (Ziff. 1 der Allgemeinen Vorschriften). Die Beschwerdeführerin stützt sich in ihrer Argumentation betreffend die Auslegung des HS insbesondere auf die Allgemeinen Vorschriften. Diese Regeln kommen jedoch vorliegend (abgesehen von der vorstehend erwähnten Ziff. 1) nicht in erster Linie zur Anwendung, ergibt sich doch zumindest die Nichtanwendung der Tarifnummer 2009 schon aus den Erläuterungen zum Tariftext, der klar Vorrang vor den Anmerkungen und den Allgemeinen Vorschriften hat. Nachdem die Auslegungsregeln des HS mit denjenigen der schweizerischen Nomenklatur übereinstimmen und im vorliegenden Fall befolgt worden sind, kann nicht von einer Verletzung völkerrechtlicher Normen gesprochen werden.

b) Es bleibt somit zu prüfen, unter welche andere Tarifnummer das vorliegende Erzeugnis einzureihen ist; in Frage zu kommen scheint in Übereinstimmung mit den Ansichten sowohl der Vorinstanz wie auch der Beschwerdeführerin nur die Tarifnummer 2106, welcher unter anderem Mischungen von Extrakten und Konzentraten pflanzlicher Stoffe unterstellt sind. Es handelt sich dabei um eine Auffangposition, welche die weder anderweitig genannten noch inbegriffenen Nahrungsmittelzubereitungen umfasst. Das vorliegende Konzentrat kann auf Grund des Gesagten nicht in die Tarifnummer 2009 eingereiht werden, weshalb sich die durch die Vorinstanz vorgenommene Einreihung in die Tarifnummer 2106 als richtig erweist.

6.- Die OZD nahm in ihrem Beschwerdeentscheid vom 16. September 2002 eine Korrektur des von ihrer Vorinstanz beurteilten Sachverhalts vor und berichtigte die Nachbezugsverfügung um Fr. 319.-- zu Ungunsten der Beschwerdeführerin. Diese rügt, der Sachverhalt sei von Anfang an transparent gemacht worden und es sei nicht Sinn und Zweck von Art. 62 Abs. 2 VwVG, Irrtümer seitens der verfügenden Behörden beliebig zu korrigieren.

Nachdem bereits Art. 109 Abs. 3 ZG klar auf die Regeln des VwVG betreffend das Beschwerdeverfahren im Allgemeinen hinweist und damit diese Verwaltungsprinzipien anerkennt, kann die *reformatio in peius* als Ausfluss der im Bundesverwaltungsverfahren geltenden *Offizialmaxime* angesehen werden: die Beschwerdeinstanz ist nicht an die Parteibegehren gebunden und hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen (vgl. E. 1b). Nachdem alle im fraglichen Zeitraum abgefertigten Sendungen der Beschwerdeführerin die gleiche Streitfrage - nämlich die Tarifeinreihung desselben Produktes - zum Gegenstand haben und damit in engstem Sachzusammenhang stehen, rechtfertigt sich eine Ausweitung des Beschwerdeentscheids über die erste Verfügung hinaus. Schliesslich hat die Zollkreisdirektion - aus welchen Gründen auch immer - zweifellos den Sachverhalt unrichtig festgestellt. Mithin verhilft die OZD als Beschwerdeinstanz mit der Feststellung des richtigen Sachverhalts einzig dem objektiven Recht zur Durchsetzung. Der Beschwerdeführerin wurde von der OZD mit Schreiben vom 15. August 2002 Gelegenheit gegeben, sich zur beabsichtigten *reformatio in peius* zu äussern und sie wurde auf die Möglichkeit des Beschwerderückzugs hingewiesen.

Die OZD hat damit zu Recht den von der Zollkreisdirektion Basel aufgenommenen Sachverhalt und damit die falsche Bemessungsgrundlage für die Nachforderung korrigiert.

7.- Abschliessend stellt die Beschwerdeführerin diverse Beweisanträge. Mit Bezug auf die Parteibefragung des Verwaltungsratsdelegierten und Geschäftsführers der Beschwerdeführerin ist ihr entgegenzuhalten, dass sich das Steuerjustizverfahren in aller Regel auf die Schriftlichkeit beschränkt (vgl. André Moser, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 353, 367, 369, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). In einer mündlichen Befragung wird diese Person nichts anderes behaupten können, als was in der Beschwerdeschrift vorgebracht wird. Aus diesen Gründen ist in antizipierter Beweiswürdigung auf eine Parteibefragung zu verzichten (ausführlich und mit Hinweisen: Entscheid der SRK vom 30. Juni 1998 [SRK 44/97] E. 3a/bb; vgl. auch ASA 64 S. 499 f.). Den Antrag auf Durchführung einer Experteneinvernahme sodann begründet die Beschwerdeführerin mit den Kenntnissen der entsprechenden Person über die lebensmitteltechnischen Eigenschaften sowie die Herstellungs- und Produktionsmechanismen bzw. das "Recovery-Verfahren" mit Bezug auf Säfte wie sie hier zum Entscheid anstehen. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass die Art und Weise wie das Apfelaroma dem Produkt zugesetzt wird, hier keine entscheidende Rolle spielt. Massgebend ist einzig der Umstand, dass das Aroma im Sinne der Erläuterungen als zugesetzt gilt (E. 5a/aa hievor). Im Übrigen ist der entscheidwesentliche Sachverhalt, über welchen zwischen den Verfahrensbeteiligten Einigkeit herrscht (E. 5 in initio), rechtsgenügend festgestellt. Zu weiteren Sachverhaltserhebungen besteht unter diesen Umständen kein Anlass. Schliesslich beantragt die Beschwerdeführerin, das Bundesamt für Landwirtschaft (BLW) zu einer Vernehmlassung einzuladen. Es ist vorliegend nicht ersichtlich, inwiefern einer Vernehmlassung des - hier ohnehin unzuständigen und unbeteiligten (vgl. Art. 57 Abs. 1 VwVG) - BLW neue Erkenntnisse abzugewinnen wären. Die Auslegung des anwendbaren Rechts und damit die rechtliche Würdigung des Sachverhalts obliegt ausschliesslich der ZRK.

8.- Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerdeführerin hat als unterliegende Partei die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.--, bestehend aus Spruch- und Schreibgebühren, zu tragen. Die Beschwerdeinstanz hat im Dispositiv den Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- mit den Verfahrenskosten zu verrechnen (Art. 63 Abs. 1 VwVG und Art. 1 ff., insbesondere Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]).

Aus diesen Gründen hat die ZRK nach Art. 23 Abs. 1 der Verordnung über Organisation und Verfahren eidgenössischer Rekurs- und Schiedskommissionen (SR 173.31) auf dem Zirkulationsweg

erkannt:

- 1.- Die Beschwerde der X. AG, Burgdorf, vom 18. Oktober 2002 wird abgewiesen und der Entscheid der OZD vom 16. September 2002 bestätigt.
- 2.- Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 4'000.-- (Spruch- und Schreibgebühren) werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- verrechnet.
- 3.- Dieser Entscheid wird dem Vertreter der Beschwerdeführerin und der OZD schriftlich eröffnet.

Rechtsmittelbelehrung

Der Entscheid kann innerhalb von dreissig Tagen seit der Eröffnung mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Art. 97 ff. des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG; SR 173.110]) beim Schweizerischen Bundesgericht angefochten werden; **ausgenommen sind Entscheide über die Zoll-Veranlagung, soweit diese von der Tarifierung oder von der Gewichtsbemessung abhängt (Art. 100 Abs. 1 Bst. h OG), sowie Entscheide über Erlass oder Stundung geschuldeter Abgaben (Art. 99 Abs. 1 Bst. g OG).** Die Beschwerdeschrift ist dem Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, in drei Ausfertigungen einzureichen. Sie hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheides und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführer sie in Händen hat (Art. 106 Abs. 1 und Art. 108 Abs. 1 und 2 OG). Die Beschwerdefrist steht still (Art. 34 Abs. 1 OG):

- a) vom siebten Tage vor Ostern bis und mit dem siebten Tage nach Ostern;
- b) vom 15. Juli bis und mit dem 15. August;
- c) vom 18. Dezember bis und mit dem 1. Januar.

Eidgenössische Zollrekurskommission

Der Präsident:

Pascal Mollard

Die Gerichtsschreiberin:

Andrea Flubacher