

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, über die Beschwerde vom 21.9.2018 gegen die Entscheidung der belangten Behörde Zollamt Wien vom 28.8.2018 über eine verbindliche Zollltarifauskunft, Referenznummer AT, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtene Entscheidung wird dahingehend geändert, dass die Ware "entfettetes Insektenmehl aus Mehlwürmern (defatted mealworm powder), ohne Zusätze" in den Nomenklatur-Code 0511 9985 90 einzureihen ist.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 22.8.2018 hat die Bf (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) beim Zollamt Wien einen Antrag auf Entscheidung über eine verbindliche Zollltarifauskunft für entfettetes Insektenmehl aus getrockneten Mehlwürmern (defatted mealworm powder) gestellt. Das betreffende Insektenmehl wird aus China importiert und als Futtermittelbeimischung verwendet. Ein Muster bzw eine Probe der Ware war dem Antrag beigelegt, ebenso der ETOS-Antrag x/2018 vom 30.1.2018 betreffend die Einreihung von Insektenmehl anlässlich einer früheren Einfuhr.

Mit vZTA-Entscheidung AT vom 27.8.2018 hat das Zollamt die als *"Zubereitung von der zur Fütterung verwendeten Art (Fischfutter), in Form eines braunen, feinen Pulvers mit unangenehmen Geruch, im Wesentlichen bestehend aus einer Mischung aus Insektenmehl (lt. Antragsteller aus getrockneten, entfetteten Mühlwürmern, der Art Tenebrio molitor) und pflanzlichen und tierischen Nebenerzeugnissen; aufgemacht in Kunststoffsäcken zu 25 kg und Big-Bags zu 700 kg; das Erzeugnis dient lt.*

Antragsteller als Futtermittel bzw. Futtermittelzusatz für Fische" beschriebene Ware in die Warennummer 2309 9031 30 eingereiht.

Laut Feld 10 ergeht die vZTA-Entscheidung nicht auf der Grundlage der vom Antragsteller vorgelegten Beschreibung, Produktinformationen, Lichtbilder, Muster und Proben, sondern ist ausschließlich die Variante "Sonstiges" angekreuzt.

Die Einreihung der Ware wird mit den Allgemeinen Vorschriften (AV) 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (KN), der Anmerkung 1 und der zusätzliche Anmerkung 4 zu Kapitel 23, den Erläuterungen zu Position 2309 des Harmonisierten Systems (HS), Teil II, Buchstabe A und zur KN sowie mit dem Untersuchungsbefund der Technischen Untersuchungsanstalt (TUA), Zl. x/2018, vom 13.3.2018 begründet. Laut dem genannten Untersuchungsbefund, der laut Zollamt analog gelte, hat die Untersuchung von Insektenmehl seinerzeit Folgendes ergeben:

"Rohfett: 5,9 GHT

Eiweiß (Stickstoff x 6,25): 71, 4 GHT

Stärke (modifiziertes polarimetrisches Ewers-Verfahren): 2,9 GHT

Mikroskopie: verschiedene tierische Fasern, Schuppen, Knochen, Haare, native Stärkekörner, pflanzliches Gewebe"

Aufgrund der durchgeführten Analysen erweise sich das Mehl als eine Mischung aus Insektenmehl und pflanzlichen und tierischen Nebenerzeugnissen.

Mit Schreiben vom 21.9.2018 hat die Bf Bescheidbeschwerde gegen die oa Entscheidung erhoben und die Einreihung der Ware in die Position 0511 9990 beantragt.

In der Begründung wird der Herstellungsprozess des Insektenmehls im Detail beschrieben und auch mit Fotos dokumentiert. Im Wesentlichen wird vorgebracht, das erzeugte Produkt bestehe zu 100% aus Mehlwürmern und enthalte keine weiteren Zusätze oder Beimischungen; es sei nicht als fertiges Futter zu betrachten. Die Würmer würden manuell gesiebt, um sie von Futterresten, Fäkalien und Tieren in späteren Lebensphasen (Puppen und Käfern) zu trennen. Dabei würden geringe Mengen an Futterresten und Tieren zurückbleiben. Der Wurm werde nach dem Aussieben getrocknet, sterilisiert und schließlich geschreddert. Fett und Chitin würden extrahiert. Das verbleibende Pulver werde ohne weitere Zusätze als "entfettetes Insektenmehl" als Protein-Quelle in Futtermittel eingesetzt.

Bei einer mikrobiologischen Untersuchung des Insektenmehls stelle sich der Inhalt manchmal so dar, als wären dem Produkt "verschiedene tierische Fasern, Schuppen, Knochen, Haare, Stärkekörner, pflanzliches Gewebe" hinzugefügt. Der Produzent weise diesbezüglich darauf hin, dass die Trennung der Würmer von den älteren Tieren manuell mit Rüttelsieben erfolgt und nicht zu 100% exakt sei. Es würden also auch fertige Käfer zurückbleiben und verarbeitet werden, was für das Produkt nicht relevant sei. Deren Körperteile (Beine, Tentakel, Panzer) würden dann aber in der mikrobiologischen Untersuchung manchmal als "Schuppen, Knochen, Haare" interpretiert werden. Durch eine aufwendige DNA-Analyse könnte sicherlich eindeutig festgestellt werden, dass diese Teile nicht von anderen Tieren stammen, sondern immer noch vom selben Tier, nur in unterschiedlichen Lebensstadien.

"Pflanzenspurten, wie Stärkekörner, pflanzliches Gewebe" würden aus Restfutter stammen, welches nicht sauber im Rüttelsieb getrennt wurde oder aus dem Darmtrakt des Tieres, das ja "unentleert" verarbeitet werde.

Schließlich weist die Bf darauf hin, dass für die Einfuhr von Insekten und Insektenprodukten das Formular "Veterinärbescheinigung für die Einfuhr in die EU" (VCTE) vorgesehen ist, welches von der Behörde des exportierenden Drittlandes auszustellen ist. In diesem Formular ist auch der Warencode (HS-Code) anzugeben (Feld I.19), wobei die Codes 0505, 0506, 0507, 0511 und 2301 zur Auswahl stehen. Der HS-Code 2309 ist im VCTE nicht vorgesehen, was implizit bedeuten würde, dass das Produkt nicht in die EU eingeführt werden kann.

Das gleiche Produkt "entfettetes Insektenmehl", vom selben Produzenten, werde von anderen Importeuren unter HS-Code 0511 eingereicht und könne somit mit VCTE in die EU eingeführt werden.

Mit Beschwerdevereinsentscheidung vom 20.11.2018, GZ. 100000/00000/2018, wurde die Beschwerde vom Zollamt als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wird im Wesentlichen auf die Rechtsvorschriften und das Ergebnis der Analyse des vom Antragsteller vorgelegten Musters durch die TUA verwiesen. Aufgrund der festgestellten Stärkemenge von 2,9 GHT handle es sich bei der verfahrensgegenständlichen Ware um eine Zubereitung von der zur Fütterung verwendeten Art (Fischfutter).

Die Bf hat mit Schreiben vom 12.12.2018 einen Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Neben den bereits vorgebrachten Argumenten führt die Bf im Vorlageantrag auch eine Reihe von vZTA-Entscheidungen anderer Mitgliedstaaten aus den Jahren 2017 und 2018 an, die an andere Antragsteller ergangen sind und in denen Mehlwurmprodukte allesamt der Unterposition HS 0511 99 zugewiesen werden. Dies sei auch der Code, den der Produzent in China im Gesundheitszeugnis und im Veterinärdokument für das Insektenmehl angibt (Kopien vorgelegt). Zusätzlich wird auch darauf hingewiesen, dass es keinen Sinn machen würde, dem Insektenmehl nachträglich einen geringen Anteil Stärkemehl beizumischen. Überdies würde Stärkemehl beim Auspressprozess das flüssige Lösungsmittel binden. Es sei deshalb kontraproduktiv und somit auszuschließen, dass dem Insektenmehl Stärke hinzugefügt wird.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die belangten Behörde stützt die angefochtene vZTA-Entscheidung auf das Ergebnis der Laboranalyse vom 13.3.2018, insbesondere auf den dabei festgestellten Stärkegehalt. Laut Aktenlage geht das Zollamt davon aus, dass ein Stärkegehalt von 2,9 GHT trotz der Erklärungen der Bf (Restfutter nicht sauber im Rüttelsieb getrennt oder aus dem Darmtrakt des Tieres, das "unentleert" verarbeitet wird) zu hoch ist. Entweder sei absichtlich Stärke hinzugefügt oder belassen worden oder der Antragsteller habe zu der Untersuchung ein stark verschmutztes Muster bereitgestellt.

Recherchen des Bundesfinanzgerichtes im Internet und der vZTA-Datenbank über den Stärkegehalt in Insektenmehl haben zu keinem Ergebnis geführt.

Das Bundesfinanzgericht hat das Zollamt deshalb mit Schreiben vom 17.4.2019 ersucht, unter Angabe der Quellen zu berichten, wie hoch bei Mehl von mit Weizen- und Haferkleie

gefütterten Tieren der Gattung *Tenebrio molitor* üblicherweise der Gehalt an Stärke ist. Der Vorhalt ist unbeantwortet geblieben.

Zu den Ausführungen der belangten Behörde zum Ergebnis der Analyse des vom Antragsteller vorgelegten Musters ist überdies festzustellen, dass jenes Muster, welches der Antragsteller seinem Antrag auf Entscheidung über eine vZTA vom 22.8.2018 beigelegt hat, laut Aktenlage nicht untersucht worden ist. Über den Verbleib dieses Musters ist dem Akt nichts zu entnehmen, lediglich, dass die Bf auf eine Rücksendung verzichtet hat.

Offensichtlich wurde eine (neuerliche) Laboruntersuchung im Hinblick auf den vorliegenden ETOS-Untersuchungsbefund x/2018 vom 13.3.2018 für entbehrlich gehalten. Die Bf selbst hat in ihrem Schreiben vom 14.8.2018 im Interesse einer schnellstmöglichen Auskunftserteilung angeregt, davon abzusehen. Dass eine Einreihung in die Position 2309 9031 89 zu Problemen im Zusammenhang mit der Ausstellung der Veterinärbescheinigung führt, war zu diesem Zeitpunkt noch kein Thema.

In der Begründung für die Einreihung der Waren wird anmerkt, der Untersuchungsbefund der TUA, Zl. x/2018, vom 13.3.2018 gelte analog. Laut Zollamt ist die damals untersuchte Ware also mit der verfahrensgegenständlichen Ware vergleichbar. Dies ist jedoch kein ausreichender oder geeigneter Grund, um auf eine Analyse der dem Antrag auf Entscheidung über eine vZTA beigelegten Probe zu verzichten, wenn die Einreihung der Ware in den Zolltarif strittig ist.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hätte sich die belangte Behörde in der angefochtenen Entscheidung nicht ausschließlich auf den ETOS-Antrag x/2018 stützen dürfen, ohne das vom Antragsteller dem vZTA-Antrag beigelegte Muster zu untersuchen, da - schon allein im Hinblick auf die Widersprüche zwischen den vorgelegten Unterlagen und dem Ergebnis der TUA-Untersuchung - nicht davon ausgegangen werden kann, dass die am 13.3.2018 untersuchte Ware mit dem verfahrensgegenständlichen Insektenmehl übereinstimmt. Das Zollamt selbst hält es ja - wie oben ausgeführt - für möglich, dass die am 13.3.2018 untersuchte Probe stark verschmutzt war.

Die vom Antragsteller vorgelegten Unterlagen (Beschreibung, Produktinformationen und Fotos betreffend das Produkt und den Herstellungsprozess) sind von der belangten Behörde laut den Angaben in Feld 10 der vorliegenden Entscheidung AT ebenso wenig berücksichtigt worden, wie die dem Antrag beigelegten Muster und Proben. Daraus folgt, dass die Behörde bei der Erteilung der vZTA letztlich ausschließlich auf das Ergebnis der Untersuchung vom 13.3.2018 abstellt.

Da die Entscheidung über die beantragte vZTA-Auskunft aus den angeführten Gründen nicht auf das Analyseergebnis vom 13.3.2018 gestützt werden darf, muss die Entscheidung auf der Grundlage der vom Antragsteller vorgelegten Unterlagen getroffen werden.

Aus diesen Unterlagen geht unmissverständlich hervor, dass es sich bei der verfahrensgegenständlichen Ware, deren Einreihung beantragt wird, zu 100 % um entfettetes Insektenmehl aus Mehlwürmern (*Tenebrio molitor*) handelt.

Die Vorlage bzw Untersuchung von Mustern ist für die Einreihung der Ware in den Zolltarif laut § 250 Abs 2 BAO nicht zwingend erforderlich, um über die Bescheidbeschwerde entscheiden zu können.

Die Herstellung und Lagerung des Insektenmehls erfolgt in einem gemäß Artikel 24 der Verordnung (EG) Nr. 1089/2009 von der zuständigen Behörde zugelassenen, validierten und überwachten Betrieb.

In der "Veterinärbescheinigung für die Einfuhr in oder die Durchfuhr durch die Europäische Union von nicht zum menschlichen Verzehr bestimmtem verarbeitetem tierischen Protein aus Nutzinsekten, einschließlich solches Protein enthaltende Mischungen und Produkte, ausgenommen Heimtierfutter" wird amtlich bescheinigt, dass es sich um Waren des Warencodes (HS-Codes) 0511 99 handelt.

Nach den von der Bf vorgelegten Unterlagen handelt es sich bei der als "entfettetes Insektenmehl aus Mehlwürmern" bezeichneten Ware um getrocknete, pulverisierte und entfettete Mehlwürmer (*Tenebrio melitor*), ohne weitere Zusätze. Das Insektenmehl dient als Protein-Quelle zur Beimischung bei der Fischfuttererzeugung und ist in Kunststoffsäcken zu 25 kg und Big-Bags zu 700 kg abgepackt.

Zolltarifrechtlich handelt es sich bei derartigen für die menschliche Ernährung ungeeigneten Erzeugnissen um "Waren tierischen Ursprungs, anderweitig weder genannt noch inbegriffen, andere als in den Unterpositionen (KN) 0511 1000 bis 0511 9931 genannt, ungenießbar".

Für die Einreihung von Waren in die KN gelten nach den AV für die Auslegung der KN folgende Grundsätze:

"1. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nichts anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.

...

5. Zusätzlich zu den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften gilt für die nachstehend aufgeführten Waren Folgendes:

...

b) Vorbehaltlich der vorstehenden Allgemeinen Vorschrift 5 a) werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Diese Allgemeine Vorschrift gilt nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

...

6. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und – sinngemäß – die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt

ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschriften auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.“

Zu Position 0511 gehören laut den Erläuterungen zum HS zu Position 0511 Ziffer 12 *"Nichtlebende Tiere der in Kapitel 1 oder 3 genannten Arten, nicht genießbar oder zur menschlichen Ernährung ungeeignet; Fleisch und Schlachtnebenerzeugnisse, die [sic] nicht genießbar oder zur menschlichen Ernährung ungeeignet, ausgenommen Waren der Position 0209 oder Waren anderer Positionen dieses Kapitels."*

Die Einreihung der verfahrensgegenständlichen Ware hat daher nach den Allgemeinen Vorschriften 1, 5 b) und 6 der KN sowie den Erläuterungen zum HS zu Position 0511 Ziffer 12 in den Nomenklatur-Code 0511 9985 90 zu erfolgen.

Die angefochtene Entscheidung über eine verbindliche Zolltarifauskunft wird entsprechend abgeändert.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall nicht erfüllt sind, wird eine Revision nicht zugelassen.

Salzburg-Aigen, am 16. Mai 2019