

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der C. vertreten durch Kosch & Partner Rechtsanwälte, 1010 Wien, Bäckerstraße 1/3/13, vom 19. Oktober 2000 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 20. September 2000, ZI. 100/41278/2000-55, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 30. Oktober 1997 wurden für die CM. als Empfängerin (Feld 8 der Zollanmeldung, WE-Nr. 100/816695/02/7), 1.412 Kartons grillfertig gewürzte Enten der Warennummer 1602 3940 zur Überführung in den freien Verkehr beim Hauptzollamt Wien angemeldet. Mit einem Beschauvermerk beurkundete das Abfertigungsorgan eine durchgeführte innere Beschau, die auch die Prüfung der Ware zur Einreihung in den Zolltarif umfasste. Eine Probenentnahme erfolgte nicht. Die Waren wurden antragsgemäß in den freien Verkehr überführt.

Mit Bescheid vom 8. März 2000, ZI. 100/90.855/97/97/StrV-Ref2, teilte das Hauptzollamt Wien der Beschwerdeführerin (damalige Unternehmensbezeichnung: A. mit Sitz in K.) die gemäß Art. 220 Abs. 1 Zollkodex (ZK) nunmehr nachträglich buchmäßig erfassten Beträge in der Höhe von 141.208,00 S/10.261,99 Euro (Zoll: 128.189,00 S/9.315,86 Euro; Einfuhrumsatzsteuer: 13.019,00 S/946,13 Euro) gemäß Art. 221 Abs. 1 ZK zur Entrichtung mit. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die angemeldeten Waren hätten nach den Ergebnissen der amtlichen Ermittlungen die Mindestanforderungen hinsichtlich der Würzung gemäß der zusätzlichen Anmerkung 6. a) zu Kapitel 2 des Zolltarifs nicht erfüllt und wären daher in die Unterposition HS 0207 33 einzureihen gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2000, Zl. 100/41278/2000-55, wies das Hauptzollamt Wien die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung als unbegründet ab. In der Begründung dazu heißt es im Wesentlichen, dass im Zeitraum von 1995 bis 1997 für die Berufungswerberin mit 66 Anmeldungen insgesamt 1.100.000,00 Kilogramm als gewürzt deklarierte, gefrorene Brat- bzw. Grillenten zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt worden seien. Die mit dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Eingangsabgaben würden einen Abfertigungsfall davon betreffen. In 13 Fällen seien Warenproben entnommen und der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Technische Untersuchungsanstalt (TUA) zur Untersuchung ihrer Zusammensetzung und Feststellung der tariflichen Einreihung übermittelt worden. Mit Ausnahme eines Falles hätten die Untersuchungen ergeben, dass die Enten nicht als gewürzt im Sinne des Österreichischen Gebrauchsolltarifs anzusehen seien. Den gutachtlichen Feststellungen der TUA zufolge wären die gestellten und angemeldeten Waren in das Kapitel 2 unter die Unterposition HS 0207 23 einzureihen gewesen. In allen Fällen würden die der ungarischen Ausfuhranmeldung beigelegten Rechnungen anders lauten als jene Rechnungen, die in Österreich anlässlich der Zollabfertigungen vorgelegt worden seien. Jedem der insgesamt 66 Verzollungsfälle könne eine ungarische Ausfuhranmeldung zugeordnet werden. In diesen sei im Feld 33 die Position HS 0207 angeführt. Die Warenbezeichnung in Feld 31 laute "gefrorene Brat- oder Grillenten". In 29 Fällen hätten zuordenbare Verkaufsrechnungen sichergestellt werden können, aus welchen sich kein Hinweis auf eine Würzung im Sinne des Zolltarifs ergebe.

Die Berufungswerberin habe insgesamt 46 Proben rohen Geflügels der Lebensmitteluntersuchungsanstalt (LUA) der Stadt Wien zur Untersuchung auf Würzung übermittelt. Im Ergebnis sei sinngemäß festgestellt worden, dass eine Würzung vorhanden sei.

Unbestritten sei die Tatsache, dass in sämtlichen Abfertigungsfällen die streitverfangenen Enten nicht gänzlich unbehandelt waren, sondern in Ungarn mit einer von der Berufungswerberin beigebrachten Würzlösung bearbeitet worden seien.

In der gegenständlichen Rechtssache gehe es vor allem um die Frage, ob die streitverfangenen Geflügelwaren als gewürzt im Sinne des Zolltarifs anzusehen seien. Dazu sei das Vorhandensein der Würzstoffe in der in den vorher angeführten Gesetzesbestimmungen beschriebenen Intensität bzw. Verteilung notwendig. Dieses anlässlich der Abfertigung genau festzustellen, sei jedoch für den Abfertigungsbeamten, selbst bei Durchführung einer inneren Beschau, nicht möglich gewesen.

Im Gegensatz zur LUA seien aber von der TUA Untersuchungen in zolltariflicher Hinsicht vorgenommen worden. Die LUA habe die Proben lediglich im Hinblick darauf, ob nach den

Bestimmungen des Lebensmittelrechts eine Würzung vorhanden sei, untersucht. Die Zollbehörde folge daher weiterhin den Feststellungen der TUA.

Diese Anschauung finde auch Bestätigung in der Vorgangsweise des ungarischen Exporteurs. In allen anlässlich der Ausfuhr aus Ungarn ausgestellten Rechnungen bzw. in sämtlichen Ausfuhranmeldungen werde die in Rede stehende Geflügelware nicht als gewürzt bezeichnet. Auch für Ungarn gelte bei der Einreichung von Waren bei der Einfuhr in die Gemeinschaft die Kombinierte Nomenklatur (Art. 7 des Europa-Abkommens zur Gründung einer Assoziation zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihrer Mitgliedstaaten einerseits und der Republik Ungarn andererseits). Dafür, dass die vom ungarischen Exporteur vorgenommene Einreichung der Realität entsprochen habe, sprechen die Untersuchungsergebnisse der TUA und der Umstand, dass sich in allen sichergestellten Weiterverkaufsrechnungen kein Anhaltspunkt für die behauptete Würzintensität finde.

In Anbetracht dieser Tatsachen handle es sich bei der Annahme, dass sämtliche zur Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft abgefertigten Enten als ungewürzt im Sinne der Zollvorschriften zu betrachten seien, nicht um einen unzulässigen Analogieschluss der Zollbehörde, sondern um eine im Rahmen der freien Beweiswürdigung vorgenommene Erwägung, welche den logischen Denkgesetzen entspräche.

In den gegenständlichen Fällen seien im Auftrag der Berufungswerberin zur Erlangung eines Zollvorteils Scheinwürzungen vorgenommen worden.

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 19. Oktober 2000, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wird. In der Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, dass die in der angefochtenen Entscheidung erfolgte Bezugnahme auf 66 Anmeldungsfälle unrichtig sei. Bei der Beschwerdeführerin (nachfolgend: Bf.) handle es sich nicht um das gleiche Rechtssubjekt oder dessen Rechtsnachfolgerin. Die Bf. sei aus der Firma CM. hervorgegangen, die nicht mit der Firma A., auf die die Behörde verweise, ident sei. Jene 13 Fälle, die vom Hauptzollamt Wien zum Beweis für die Einfuhr angeblich nicht gewürzter Ware angeführt worden seien, würden sich daher nicht auf die Bf. beziehen.

Neben dem Einwand der Verjährung bringt die Bf. weiters vor, dass die Beschaffenheit der Ware mit dem Stempel "konform" bestätigt worden sei. Der Zöllner habe die Übereinstimmung der Ware mit den Dokumenten geprüft und es entspräche daher nicht den Denkgesetzen, wonach die Behörde dessen ungeachtet annehmen könne, die zur Einfuhr abgefertigten Enten seien als ungewürzt im Sinne der Zollvorschriften zu betrachten.

Wenn die Behörde anführe, dass es dem Abfertigungsbeamten nicht möglich sei, genau festzustellen, ob eine Ware als gewürzt oder nicht gewürzt anzusehen sei, so sei dem entgegen zu halten, dass gerade für jene Fälle, bei denen keine Entscheidung in diese Richtung vorgenommen werden könne, das Abfertigungsorgan Proben ziehen und eine

Stellungnahme der TUA einholen könne. Es entspräche eben nicht den Denkgesetzen, wenn zuerst die Konformität der Ware mit den Papieren bestätigt werde, der Abfertigungsbeamte also die Warenbeschaffenheit eindeutig beurteilen könne und daher auch keine Probenziehung erfolge und die Behörde sich im Nachhinein darauf berufe, dass sich in anderen Fällen herausgestellt hätte, es sei nicht gewürzte Ware eingeführt worden und sie damit das Ergebnis in einem anderen Abfertigungsfall nunmehr dem bis dato unbestrittenen Abfertigungsfall zugrunde lege und ohne stützendes Beweisergebnis plötzlich ein anderes Ergebnis als das der Beschau unterstelle.

Die Ausfuhrdokumente des ungarischen Exporteurs seien der Bf. nicht bekannt. Weder die Dokumentation der Ausfuhr noch diese selbst im Hinblick auf das Ausfüllen der Formulare sei in Abstimmung mit der Bf. erfolgt. Die gelieferte Ware hätte der Bestellung entsprochen, sodass für die Bf. auch keine Veranlassung bestanden habe, einer Abweichung der Ausfuhrdokumente nachzugehen. Seien der Bf. unrichtige Fakturen übermittelt worden, seien diese mit der Urgenz um Richtigstellung zurückgeschickt worden. Ausdrücklich sei gewürzte Ware bestellt und der Versenderin sogar die Würzessenz zur Verfügung gestellt worden. Über die Würzung der Ware würden auch eidesstättige Erklärungen der Geschäftsleitung der ungarischen Versenderin vorliegen.

Widersprüchlich seien die Ausführungen der Behörde, wonach sämtliche zur Einfuhr abgefertigten Enten als ungewürzt im Sinne der Zollvorschriften zu betrachten seien, aber auch ausführe, dass in einem Fall, bei dem eine Probe gezogen worden sei, die Ware als gewürzt einzustufen sei. Ein Widerspruch bestehe auch darin, dass die Behörde zwar zugestehе, dass in sämtlichen Abfertigungsfällen die streitverfangenen Enten nicht gänzlich unbehandelt, sondern mit einer Würzlösung bearbeitet worden seien, in weiterer Folge aber diese Behandlung wiederum als Scheinwürzung zur Erlangung eines Zollvorteils abtue.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Recht der Abgabenfestsetzung unterliegt der Verjährung, die in jedem Stadium des Verfahrens von Amts wegen zu berücksichtigen ist (VwGH 18.10.1988, 87/14/0173).

Im Beschwerdefall ist daher losgelöst vom jeweiligen bzw. bisherigen Vorbringen der Parteien vorweg auf den Einwand der Verjährung einzugehen und die Rechtsfrage zu klären, ob zum relevanten Zeitpunkt der Mitteilung der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der beschwerdegegenständlichen Eingangsabgabenschuld (am 8. März 2000) hinsichtlich derselben bereits Verjährung eingetreten ist.

Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Art. 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat gem. Art. 220 Abs. 1 Zollkodex (ZK), Verordnung

(EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABIEG Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, S 1) die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich geschuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung). Diese Frist kann nach Art. 219 verlängert werden.

Der Abgabenbetrag ist gem. Art. 221 Abs. 1 ZK dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Die Mitteilung an den Zollschuldner darf gem. Art. 221 Abs. 3 ZK (idF. der Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000, ABIEG Nr. L 311 vom 12. Dezember 2000, S 1) nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Diese Frist wird ab dem Zeitpunkt ausgesetzt, in dem ein Rechtsbehelf gem. Art. 243 eingelegt wird, und zwar für die Dauer des Rechtsbehelfs.

Ist die Zollschuld aufgrund einer Handlung entstanden, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen wurde, strafbar war, so kann gem. Abs. 4 der angeführten Gesetzesstelle die Mitteilung unter den Voraussetzungen, die im geltenden Recht festgelegt sind, noch nach Ablauf der Dreijahresfrist nach Abs. 3 erfolgen.

Auf Fristen, die im Zollrecht oder in Entscheidungen im Rahmen des Zollrechts festgesetzt werden, ist gem. § 2 Abs. 3 ZollR-DG die Fristenverordnung, Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971, ABIEG Nr L 124 vom 8. Juni 1971, S 1) anzuwenden.

Bei den abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen handelt es sich um Bestimmungen des Verfahrensrechts, bei denen es nicht auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches, sondern auf die im Zeitpunkt von dessen Durchsetzung (Abgabenfestsetzung) gegebenen Verhältnisse ankommt. Bei Änderungen verfahrensgesetzlicher Rechtsvorschriften ist im Allgemeinen das neue Recht ab dem Zeitpunkt seines Inkrafttretens anzuwenden, und zwar auch auf solche Rechtsvorgänge, die sich vor Inkrafttreten des neuen Verfahrensrechtes ereignet haben.

Die Rechtsmittelbehörde hat im Allgemeinen - insbesondere abgesehen von dem bei der Anwendung materiellen Abgabenrechts zu beachtenden Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben - das im Zeitpunkt der Erlassung des Rechtsmittelbescheides geltende Recht anzuwenden. Hingegen kommt es auf den Zeitpunkt der Vorschreibung der Abgaben durch die Abgabenbehörde erster Instanz nicht an (VwGH 30.4.2003, 2002/16/0076).

Ausgehend von den Feststellungen der Zollbehörde, wonach die Eingangsabgabenschuld am 30. Oktober 1997 gem. Art. 201 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 2 ZK mit der Annahme der Zollanmeldung entstand, war somit zum Zeitpunkt der Mitteilung der nachträglich buchmäßig erfassten Beträge im März 2000 die dreijährige Verjährungsfrist des Art. 221 Abs. 3 ZK noch nicht abgelaufen. Die zweitägige Frist des Art. 220 Abs. 1 ZK hat hingegen nur Bedeutung für die Abführung der Eigenmittel an die Europäische Kommission. Sie berührt nicht die Befugnis der Zollbehörden zur Nacherhebung (EuGH 26.11.1998, Rs. C-370/96, Rz. 36).

Die Beschwerde erweist sich jedoch aus folgenden Gründen als berechtigt:

Gem. Art. 20 Abs. 1 ZK stützen sich die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften, der gem.

Art. 20 Abs. 3 Buchstabe a ZK u. a. die Kombinierte Nomenklatur (KN) umfasst, Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif.

Gem. Art. 20 Abs. 6 Buchstabe a ZK ist die zolltarifliche Einreichung einer Ware die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen Unterposition der KN oder Unterposition einer anderen Nomenklatur im Sinne des Abs. 3 Buchstabe b).

Zum Zeitpunkt der Überführung der gegenständlichen Waren in den freien Verkehr galt die Fassung der KN, die im Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 1734/1996 der Kommission vom 9. September 1996 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif enthalten ist.

Gem. den allgemeinen Vorschriften über die Auslegung der KN (Teil I, Titel I, Buchstabe A der Verordnung (EG) Nr. 1734/1996) sind die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel nur Hinweise. Maßgebend für die Einreichung 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 in der genannten Gesetzesstelle nachstehend angeführten Allgemeinen Vorschriften.

Die Position 0207 lautet: Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse von Hausgeflügel der Position 0105, frisch, gekühlt oder gefroren.

Die entscheidungsrelevanten Unterpositionen lauten:

	- von Enten, Gänsen oder Perlhühnern
0207 33	- - unzerteilt, gefroren

Die Position 1602 lautet: Fleisch, Schlachtnebenerzeugnisse oder Blut, anders zubereitet oder haltbar gemacht.

Die entscheidungsrelevanten Unterpositionen lauten:

1602 31	- - von Truthühnern
1602 32	- - von Hühnern
1602 39	- - andere

Zwecks Abgrenzung der Waren des Kapitels 2 "*Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse*" von den Waren des Kapitels 16 "*Zubereitungen von Fleisch, Fischen ...*" enthält die zusätzliche Anmerkung 6. a) zu Kapitel 2 folgende Definition: "Nicht gegartes, gewürztes Fleisch gehört zu Kapitel 16. Als "gewürzt" gilt nicht gegartes Fleisch, bei dem die Würzstoffe in das Innere eingedrungen oder auf allen Flächen der Erzeugnisse verteilt und mit bloßem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sind."

Das entscheidende Kriterium für die Einreihung von Waren in die KN ist allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind, und soweit darin nichts anderes bestimmt ist, sind dafür die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur maßgebend. Darüber hinaus können die Erläuterungen zum Harmonisierten System als solche als wertvolle Erkenntnismittel für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur angesehen werden (EuGH 19.5.1994, Rs C-11/93, Randnrn. 11 und 12; 7.10.2004, Rs C-379/02, Randnr. 16). Dies gilt auch für die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur.

Im Beschwerdefall ist die Frage strittig, ob die am 30. Oktober 1997 in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten gefrorenen Grillenten im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 6. a) zu Kapitel 2 der KN "gewürzt" und deswegen in das Kapitel 16 der KN einzureihen waren. Dass irgendeine Art von Würzung erfolgt ist, ist nach der Aktenlage unbestritten.

Im Feld D/J des Einheitspapiers wurde die Vornahme einer Zollbeschau im Sinne von Art. 68 Buchstabe b) ZK in codierter Form dokumentiert (Code "1" im fünften Unterfeld im Feld D/J gemäß der damals geltenden Zolldokumentation ZK-0620 "Einheitspapier/AT", Abschnitt V). Die innere Beschau umfasste auch die Prüfung der Ware zur Einreihung in den Zolltarif (Zusatzcode "5"). Das Ergebnis der Überprüfung der Anmeldung wurde mit dem Vermerk "konform" bestätigt. Das heißt die Zollstelle bestätigte den Inhalt der Zollanmeldung, somit auch die darin enthaltene Warennummer. Da ein abweichendes Ergebnis der Zollbeschau und der Überprüfung der Zollanmeldung im Zollbefund nicht vermerkt wurde (Art. 247 Abs. 2 ZK-

DVO), sind im Beschwerdefall letztlich die in der Zollanmeldung enthaltenen Angaben der Anwendung der einschlägigen zollrechtlichen Vorschriften, insbesondere der buchmäßigen Erfassung zugrunde zu legen (Art. 71 Abs. 1 ZK). In Art. 71 ZK werden die Bemessungsgrundlagen im Sinne der Art. 214 Abs. 1 und 67 ZK gesetzlich definiert. Für den Fall, dass keine Überprüfung der Anmeldung stattfindet, werden gem. Art. 71 Abs. 2 ZK die darin enthaltenen Angaben dem weiteren Verfahren zugrunde gelegt.

Diese maßgeblichen Angaben der Zollanmeldung kann jedoch sowohl die Zollbehörde durch entsprechende Ermittlungen und Feststellungen im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes (§ 115 Abs. 1 BAO) als auch der Beteiligte durch Vorlage entsprechender Beweisunterlagen im Nachhinein widerlegen. Dies allerdings mit der Maßgabe, dass der Zollbefund eine öffentliche Urkunde ist und damit mit besonderer Beweiskraft ausgestaltet ist. An die Feststellungen ihrer Unrichtigkeit sind daher besonders strenge Anforderungen zu stellen (Schwarz/Wockenfoth, Kommentar zum Zollrecht, 3. Auflage, Band 1, Art. 71, Rz. 3; Witte, Kommentar zum Zollkodex, 3. Auflage, Art. 71, Rz. 4).

Gem. Art. 78 Abs. 1 ZK können die Zollbehörden nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen.

Die Zollbehörden können nach Absatz 2 der bezeichneten Gesetzesstelle nach der Überlassung der Waren die Geschäftsunterlagen und anderes Material, das im Zusammenhang mit den betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrgeschäften sowie mit späteren Geschäften mit diesen Waren steht, prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen. Diese Prüfung kann beim Anmelder, bei allen in geschäftlicher Hinsicht mittelbar oder unmittelbar beteiligten Personen oder bei allen anderen Personen durchgeführt werden, die diese Unterlagen oder dieses Material aus geschäftlichen Gründen in Besitz haben. Die Zollbehörden können auch eine Überprüfung der Waren vornehmen, sofern diese noch vorgeführt werden können.

Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, dass bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, so treffen die Zollbehörden gem. Art. 78 Abs. 3 ZK unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln.

Art. 78 ZK ermächtigt also die Zollbehörde, auch nach Überlassung der Waren, auch wenn diese bereits in den freien Verkehr gelangt sind, von Amts wegen die Anmeldung nach jeder Hinsicht zu überprüfen. Kommt diese nach Würdigung aller Umstände und Beweise aufgrund objektiver Erkenntnisse zwingend zu dem Schluss, dass die Zollanmeldung fehlerhaft war, hat sie - unabhängig vom jeweiligen Zollbefund - gem. Art. 78 Abs. 3 ZK die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, das heißt eine Erstattung/einen Erlass bzw. eine Nacherhebung der

Abgaben vorzunehmen (Witte, Kommentar zum Zollkodex, 3. Auflage, Art. 78, Rz. 5). Sobald die Zollstelle die angemeldeten Waren antragsgemäß abgefertigt hat, sind aber zuverlässige Feststellungen über eine andere als in der Anmeldung angegebene Beschaffenheit für den Beteiligten wie für die Zollbehörden nur noch schwierig zu treffen. Dies umso mehr, wenn die maßgebenden Beschaffenheitsmerkmale, wie im Beschwerdefall das Vorliegen einer "Würzung" im Sinn der Anmerkung 6. a) zum Kapitel 2 der KN, in der Regel nur durch eine fachgerechte Untersuchung von Warenproben festgestellt werden kann, die Entnahme von Warenproben aber unterblieben ist. Es reicht insoweit auch nicht aus, Beweise darüber anzutreten, dass die Ware nicht wie in der Zollanmeldung angegeben beschaffen war, sondern die Feststellungen müssen ergeben, wie die Ware beschaffen war (Schwarz/Wockenfoth, Kommentar zum Zollrecht, 3. Auflage, Band 1, Art. 71, Rz. 15; BFH 14.12.1999, VII R 38/98).

Ist wie im Beschwerdefall eine Würzung erfolgt und allein die Frage strittig, ob die als gewürzt angemeldeten Grillerten auch nach der Definition der Anmerkung 6. a) zu Kapitel 2 der KN als gewürzt gelten, so bedarf es im Nachhinein zur Widerlegung der maßgeblichen Angaben in der Zollanmeldung zuverlässiger objektiver Feststellungen über die in der Anmerkung 6. a) definierten Beschaffenheitsmerkmale. Es müsste also feststellbar sein, dass die in der Anmerkung 6. a) enthaltenen Voraussetzungen im konkreten Fall nicht gegeben sind. Eine solche Feststellung kann aber nicht getroffen werden, da die durchgeführte Beweisaufnahme die entsprechenden Schlussfolgerungen nicht zulässt:

Das Hauptzollamt Wien stützt sich bei der Beurteilung des Sachverhalts im Wesentlichen auf Gutachten der TUA, wobei die für diese Gutachten herangezogenen Warenproben aus Importsendungen der Jahre 1995 und 1996 stammten. In den Zollanmeldungen war als Warenempfängerin dieser Importsendungen nicht die Bf. sondern die A. mit damaligem Sitz in KG. angegeben. Aus der verfahrensgegenständlichen Sendung vom 30. Oktober 1997 wurde wie erwähnt keine Warenprobe entnommen.

Sind bei laufenden gleichartigen Einfuhren nur in einigen Fällen stichprobenweise Warenproben entnommen worden, so kann aber im Wege der Beweiswürdigung der Umstände, zum Beispiel bei gleich lautenden Rechnungen, das Prüfungsergebnis auch auf die nicht geprüften Einfuhrsendungen übertragen werden (Schwarz/Wockenfoth, Kommentar zum Zollrecht, 3. Auflage, Band 1, Art. 71, Rz. 16 mit der dort zitierten Judikatur).

Der gegenständlichen Anmeldung vom 30. Oktober 1997 ist als Unterlage nach Art. 218 Abs. 1 Buchstabe c ZK-DVO die Rechnung Nr. 97/71564 vom 29. Oktober 1997 angeschlossen. Darin werden die eingeführten Waren als "tiefgefrorene, grillfertige Enten, mariniert, HKL A, ca. 22% Fleischanteil" bezeichnet. Zusätzlich ist angeführt: "*Mariniert durch 1stündiges Tauchbad in 30 gewichtsprozentiger Lösung. Ingredienten gemäß Anlage*".

Hingegen enthalten die Handelsrechnungen, welche die Importe an die A. vom 26. September 1995 bis Ende 1996 betreffen, hinsichtlich der Würzung folgenden Vermerk: "Gewürzt mit Aroma-Gewürzkonzentrat, Menge ca. 1% der Netto-Einwaage, Konzentration ca 10% EA. Nr. 123 Hühnergewürz Aroma auf 90% Pflanzenöl". Vor dem 26. September 1995 enthielten die anlässlich der Zollabfertigungen im Jahr 1995 vorgelegten Importrechnungen an die A. keine Vermerke zur Würzung.

Abgesehen davon, dass es sich im Beschwerdefall um einen anderen Warenempfänger handelt, enthielten die zu den Zollabfertigungen der Jahre 1995 und 1996 vorgelegten Rechnungen hinsichtlich der vorgenommenen Würzung unterschiedliche Angaben und sind daher mit jener Rechnung, welche der streitgegenständlichen Anmeldung vom 30. Oktober 1997 angeschlossen ist, nicht vergleichbar. Aus den gerade hinsichtlich der Würzung unterschiedlichen Rechnungsangaben ergibt sich, dass es sich im gegenständlichen Fall - bezogen auf die Einfuhren der Jahre 1995 und 1996 - nicht um eine gleichartige Einfuhr handelt, die Gutachten der TUA bezüglich Importsendungen der Jahre 1995 und 1996 sohin nicht auf die verfahrensgegenständliche Sendung aus dem Jahr 1997 übertragen werden können.

Dazu kommt, dass der Geschäftsführer der Bf. in seiner Einvernahme als Beschuldigter im Finanzstrafverfahren am 3. Dezember 1997 (auf Seite 5 der Niederschrift, Zi. 100/90.855 u. 90.903/97-Str.V/Ref.2) im Wesentlichen aussagte, dass im Jahre 1997 (richtig wohl: vor dem Jahre 1997) zur Würzung ein Aromamittel, das Hühnergewürz-Aroma Nr. 123 beigegeben worden sei. Dieses Aromamittel sei von der Firma E. produziert und dem ungarischen Lieferanten zur Verfügung gestellt worden. Im Jahr 1997 habe ein derartiges Aromamittel zum Würzen von Enten keine Verwendung mehr gefunden. Dieses Hühner-Würzaroma sei in anderen Ländern, wie China, Thailand oder Chile verwendet worden. 1997 habe das Unternehmen aus Ungarn nur einen einzigen LKW-Transport bekommen. Dabei seien mit Pökelsalz gewürzte Enten zum Import gebracht worden. Diese Würzung sei erstmalig mit Pökelsalz erfolgt.

Die Würzung der in den Jahren 1995 und 1996 aus Ungarn importierten Enten sei entweder durch Tauchen in ein Ölbad erfolgt oder es seien die Enten außen angepinselt worden, wobei auch die Bauchhöhle ausgestrichen worden sei.

Der Unabhängige Finanzsenat ersuchte daher die Bf. mit Schreiben vom 4. Juli 2005 um Bekanntgabe, ob es sich im vorliegenden Beschwerdefall um jenen in obiger Einvernahme vom 3. Dezember 1997 angesprochenen Importfall handelt, bei dem die Enten erstmalig mit Pökelsalz gewürzt wurden. Ebenso wurde ersucht, den Würzvorgang unter Angabe der Würzmittel und Zutaten ausführlich darzustellen und weiters die in der Rechnung Nr. 97/71564 angeführte Anlage ("Ingredienten gemäß Anlage") sowie vorhandene Vor- bzw.

Weiterverkaufsrechnungen vorzulegen.

Die Bf. teilte daraufhin in ihrer Stellungnahme vom 17. Oktober 2005 mit, dass sich nicht mehr feststellen lasse, ob es sich hier um den in der Einvernahme des Geschäftsführers der Bf. vom 3. Dezember 1997 angesprochenen Importfall handle. Die Würzungen seien nach Angaben der ungarischen Produzentin entweder durch einstündige Tauchbäder oder durch Bepinselung der gesamten Oberflächen inkl. Bauchhöhlen erfolgt. Die Würzmittel hätten aus Gewürzsalzen bestanden, welche neben Nitraten und Nitriten auch Aromate von Pfeffer, Ingwer, Zitrone und Zucker enthielten.

Vor- oder Weiterverkaufsrechnungen seien nicht mehr vorhanden.

Die Wahrnehmungen und Feststellungen des Zollbeamten anlässlich der Beschau stehen nicht im Widerspruch zu den Angaben des Geschäftsführers der Bf. vom 3. Dezember 1997. In seiner Einvernahme als Zeuge am 27. September 1999 (Niederschrift, Zl. 100/90.855/97-Str.V/Ref.2) gab der Zollbeamte im Wesentlichen an, er habe anlässlich der inneren Beschau festgestellt, dass es sich um gefrorene, in Folien verpackte Enten gehandelt habe. An der Oberfläche habe er eine "teilweise Sprengelung" feststellen können. Da für ihn somit die Waren mit den Unterlagen übereinstimmten, habe er die gegenständliche Zollanmeldung angenommen. Weil es sich aber um gefrorene Waren gehandelt habe, habe er die speziellen Kriterien der Anmerkung 6. a) zum Kapitel 2 der KN nicht prüfen können.

Daraus ergibt sich, dass hinsichtlich der für den Beschwerdefall allein maßgeblichen Frage, ob die gefrorenen Grillenten im Sinn der zusätzlichen Anmerkung 6. a) zu Kapitel 2 der KN "gewürzt" waren, den Feststellungen des Zollbeamten keine nennenswerte Beweiskraft zukommt, zumal dieser im Zollbefund auch lediglich die Beschaucodes angeführt hat.

Zur Klärung der in Streit gezogenen Tarifierung stützt sich das Hauptzollamt Wien auch auf die ungarische Ausfuhrerklärung und die zur Ausfuhr vorgelegte Rechnung. Darin werden die Waren ohne Hinweis auf eine Würzung als "gefrorene Grillenten" bezeichnet. In der Ausfuhranmeldung ist als Warennummer 0207 3319 angegeben.

Aus dem fehlenden Hinweis auf eine Würzung in den Ausfuhrpapieren kann aber nicht geschlossen werden, dass die Waren ungewürzt gewesen seien. Nach der Aktenlage ist nämlich unstrittig, dass eine Würzung der Grillenten erfolgte. Strittig ist allerdings, ob diese den Kriterien der Anmerkung 6. a) zum Kapitel 2 der KN entsprach, also ob die Würzstoffe in das Innere eingedrungen oder auf allen Flächen der Erzeugnisse verteilt und mit bloßem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar gewesen sind. In diesem Zusammenhang ist aber zu berücksichtigen, dass sich in den Ausfuhrpapieren keine Anhaltspunkte dafür finden, dass die ungarischen Zollbehörden anlässlich der Ausfuhr die zolltarifliche Einreichung anhand der Kriterien der vorgenannten Anmerkung 6. a) (durch Entnahme und Untersuchung von Warenproben) näher geprüft haben. Zudem wurde nach Beschau der Waren der Inhalt der

Einfuhr-Zollanmeldung, somit auch die darin enthaltene Warennummer mit dem Vermerk "konform" bestätigt und auf eine Probenentnahme verzichtet, obwohl im zugehörigen Versandschein T1, den das Zollorgan ebenfalls bestätigte, die Unterposition 0207 33 angegeben ist. Die Zollbehörde hat also bereits anlässlich der Überführung der Waren in den freien Verkehr den bezüglich der Warennummer abweichenden Angaben in der Versandanmeldung T1 geringere Beweiskraft zugemessen.

Aus alldem ergibt sich, dass nicht mit hinreichender Sicherheit feststellbar ist, dass die streitgegenständliche Einfuhrsendung nicht den Anforderungen der zusätzlichen Anmerkung 6. a) zum Kapitel 2 der KN entsprach und daher der Position 0207 der KN hätte zugeordnet werden müssen. Es stehen im Beschwerdefall keine Beweismittel zur Verfügung, die Aufschluss geben, dass im maßgeblichen Zeitpunkt (Art. 67 ZK) die Würzung tatsächlich nicht in das Innere eingedrungen oder das Fleisch nicht auf der ganzen Oberfläche derart gewürzt war, dass die Würzung mit bloßem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar war.

Zusammengefasst fehlen somit nach der vorliegenden Beweislage eindeutige und objektive Erkenntnisse, die zwingend zu dem Schluss führen, die Zollanmeldung vom 30. Oktober 1997 sei hinsichtlich der Warenbeschaffenheit und Einreihung fehlerhaft gewesen. Bei dieser Beweislage sind die in der Anmeldung enthaltenen Angaben nicht als widerlegt anzusehen und daher gem. Art. 71 ZK in Verbindung mit Art. 248 Abs. 1 ZK-DVO der buchmäßigen Erfassung zugrunde zu legen.

Die Voraussetzungen für die Erlassung des Bescheides vom 8. März 2000, ZI. 100/90.855/97/97/StrV-Ref 2, mit dem Eingangsabgaben gem. Art. 201 in Verbindung mit Art. 220 Abs. 1 ZK nacherhoben wurden, waren daher nicht erfüllt.

Die mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2000, ZI. 100/41278/2000-55, erfolgte Abweisung der Berufung als unbegründet ist so zu werten, als ob die Berufungsbehörde einen mit dem angefochtenen (erstinstanzlichen) Bescheid im Spruch übereinstimmenden Bescheid erlassen hätte, der fortan an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt.

Da aber in dieser Sache keine weitere Entscheidung der Behörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, in Betracht kommt, war die angefochtene Berufungsvorentscheidung aufzuheben (VwGH 16.12.1999, 97/16/0075).

Linz, am 31. Jänner 2006