

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der P.GmbH, vertreten durch Kosch & Partner, Rechtsanwaltskanzlei, 1011 Wien, Bäckerstraße 1, vom 10. Juni 1997 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 7. Mai 1997, Zl. 100/0092171/5/96, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 ZK entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Am 1. August 1996 meldete die A.GmbH, indirekt vertreten durch die Wiener Kühlhaus Frigoscandia GmbH, mit Anmeldung WE-Nr. 100/000/812649/05/6, 216 Karton "Enten, gewürzt, gefroren" (Warennummer 1602 3940 001, Ursprungsland Ungarn, Verfahrenscode 4000) zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an.

Das Hauptzollamt Wien (HZA Wien) nahm die Zollanmeldung an und setzte die Einfuhrabgabe mit ATS 11.351,00,-- (davon Z5: ATS 6.409,-- und EUSt: ATS 4.942,--) fest. Zusätzlich wurde vom HZA Wien zwecks Überprüfung der zolltarifarischen Einreichung der Ware durch die Technische Untersuchungsanstalt der Bundesfinanzverwaltung (TUA) Proben entnommen.

Die Warenuntersuchung der TUA (Gutachten vom 29. August 1996, Zl. TB 778/96) ergab, dass die Enten anstatt in die Warennummer 1602 3940 001 in die Warennummer 0207 3311 001 einzureihen seien. Dieses Analyseergebnis samt der Begründung, dass eine "Würzung" im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 6a zu Kapitel 2 des Österreichischen Gebrauchsolltarifes (ÖGebr-ZT) nicht erfolgt sei und eine Zubereitung in anderer Weise nicht erfolgt ist, wurde mit verfahrensleitender Verfügung des HZA Wien vom 6. November 1996, GZ. 100/0092171/1/96, bekannt gegeben.

Mit Bescheid vom 21. November 1996, GZ: 100/000092171/1/96, stellte das HZA Wien nunmehr verbindlich fest, dass auf Grund der Tarifierungsentscheidung, TB 778/96 gemäß Artikel 220 ZK eine Einfuhrzollschuld in Höhe von ATS 13.958,-- nachgefordert werde.

Gegen diesen Bescheid brachte die A.GmbH, in offener Frist das Rechtsmittel der Berufung ein. Sie machte geltend, dass aus dem gleichzeitig vorgelegten Untersuchungsbefund der Lebensmitteluntersuchungsanstalt des Magistrates der Stadt Wien (LUA) vom 2. August 1996, 6748/96 P, hervorgeinge, dass die ggstl. Ware nicht nur genusstauglich, sondern auch gewürzt ist, und der Geruch der Oberfläche als würzig, nach Zitronenmelisse, wahrnehmbar ist. Das Gutachten bestätige daher die Einreihung unter die TP 1602.

Mit Berufungsvorentscheidung des HZA Wien vom 7. Mai 1997, GZ. 100/0092171/5/96, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde im wesentlichen ausgeführt, dass die TUA die Ware im Hinblick auf das Vorliegen der Voraussetzungen der Anmerkung 6a zum Kapitel 2 des Österreichischen Gebrauchszzolltarifes untersucht habe, welche jedoch im konkreten Fall nicht gegeben waren. Das vorgelegte Gutachten der LUA sei insofern nicht anzuerkennen, da die LUA ihre Untersuchungen im Gegensatz zur TUA nach lebensmittelrechtlichen Kriterien durchföhre.

Mit Eingaben vom 10. Juni 1997 stellte die A.GmbH, unter Hinweis auf das bisherige Berufungsvorbringen beim Hauptzollamt Wien den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Auf Grund des Generalversammlungsbeschlusses vom 28. Dezember 1998 wurde die Änderung der Firmenbezeichnung von A.GmbH, auf P.GmbH, am 18. Februar 1999 im Firmenbuch eingetragen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gem. Artikel 20 (1) ZK stützen sich die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften, der gem. Art. 20 Abs. 3 Buchst. a) ZK u. a. die Kombinierte Nomenklatur umfasst, VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif. Gem. Artikel 20 Abs. 6 ZK Buchst. a) ist die zolltarifliche Einreihung einer Ware die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen Unterposition der Kombinierten Nomenklatur.

Gem. Anhang I der Kombinierten Nomenklatur, Teil I 'Einführende Vorschriften' (Titel I - Allgemeine Vorschriften - A. Allgemeine Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur) "sind die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel 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".

Im Beschwerdefall ist die Frage strittig, ob die in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Enten im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 6a zu Kapitel 2 der KN "gewürzt" waren und deswegen in das Kapitel 16 der KN einzureihen gewesen wären.

Zwecks Abgrenzung der Waren des Kapitels 2 "Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse" von den Waren des Kapitels 16 "Zubereitungen von Fleisch, Fische, .." ist in Punkt 6 a) der zusätzlichen Anmerkung zu Kapitel 2 folgende Klarstellung getroffen:

"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 Hauptzollamt Wien hat in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 1997, GZ. 100/0092171/5/96, ausführlich dargelegt, dass die Tarifposition 1602 auf Grund ihres Wortlautes den "Zubereitungen aus Fleisch ..." vorbehalten ist und festgestellt, dass die verfahrensgegenständlichen Enten nicht auf eine Art und Weise gewürzt worden seien, dass eine Zubereitung angenommen werden könne. Auf diese Ausführungen wird, um Wiederholungen zu vermeiden, verwiesen.

Die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge als Bf. bezeichnet) macht im Vorlageantrag vom 10. Juni 1997 als Mängelhaftigkeit des Verfahrens geltend, dass die Abgabenbehörde erster Stufe in der Berufungsvorentscheidung das Gutachten der LUA nicht ausreichend gewürdigt habe. Sie vermeint, dass bei richtiger Würdigung daraus abzuleiten gewesen wäre, dass es sich bei den eingeführten Enten um eine gewürzte Ware im Sinne des Zollkodex gehandelt habe. Die LUA habe im Gegensatz zur TUA keine Kochprobe angefertigt und die Ware nicht ausreichend untersucht. Aus dem Befund der TUA sei nicht ersichtlich, welche Prüfung vorgenommen worden sei. Die Methode der Prüfung werde nicht angegeben. Die Mitarbeiter der TUA hätten aufgrund der Vielzahl der Vergleichsfälle Vorurteile gegen die Beschwerdeführerin und verfügten nicht über ausreichende Fach- und Sachkenntnisse.

Diese Auffassung hält der Senat für nicht begründet.

Das von der Bf. vorgelegte Gutachten vom 2. August 1996 kann für das ggstl. Abgabenverfahren nur als bedingt aussagefähig gewertet werden; denn dieses war von der LUA nicht erstellt worden um festzustellen, ob und in wie weit die in der Anmerkung 6 a) zum Kapitel 2 des Gemeinsamen Zolltarifs definierten Voraussetzungen vorliegen. Ob die Würzung ins Innere eingedrungen oder auf allen Flächen verteilt oder mit bloßem Auge sichtbar oder deutlich im Geschmack wahrnehmbar ist, war nicht Gegenstand der Untersuchung. Dieses ist

vielmehr auf lebensmittelrechtliche Zielsetzungen, nämlich ob die Ware genusstauglich und die berechtigte Verbrauchererwartung erfüllt werde, ausgerichtet. So war denn auch als Ergebniszusammenfassung lediglich festgestellt worden: "die Ente war genusstauglich, gewürzt (Aroma nach Zitronenmelisse)". Der Auftrag der Bf. an die Untersuchungsanstalt lautete auf "Untersuchung der Proben hinsichtlich Würzung". Dass von dem genannten Institut eine Untersuchung in zolltarifischer Hinsicht vorgenommen worden war, kann daher weder aus dem konkreten Auftrag noch aus dem Gutachten abgeleitet werden. Eine Feststellung, wonach die untersuchte Probe auf Grund einer Würzung als "Zubereitung vom Fleisch" im Sinne des Kapitel 16 des gemeinsamen Zolltarifs zu qualifizieren sei, ist dem Gutachten nicht zu entnehmen. Dem Gutachten ist weder zu entnehmen wie intensiv die Würzung ist, noch ob die flächenmäßige Verteilung der Würzstoffe im Sinne von Eindringen in das Innere des Fleisches zu verstehen ist. Ein Nachweis, dass der Würzvorgang die Qualität einer Zubereitung im Sinne des Kapitels 16 des Zolltarifs gehabt hätte, wurde daher nicht erbracht.

Angesichts dieser Umstände ist offenkundig, dass die Würzung nicht der Fleischzubereitung im Sinne des Kapitels 16 des Zolltarifs diente, sondern nur vorgenommen worden war, um eine günstigere zolltarifische Einreihung der Enten zu erreichen. Nach der für das Abgabenverfahren geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ist daher davon auszugehen, dass Enten zur Einfuhr gelangten, die noch nicht zubereitet waren und daher nach Warennummer 0207 23 11 001 tarifieren.

Der Einwand, die TUA Wien sei kein Sachverständiger und habe die Proben mangelhaft untersucht, da keine Kochprobe angefertigt worden war, ist nicht zutreffend. Seitens der TUA wurden die Proben auch einer Hitzebehandlung (Grillen) zugeführt. Bei der anschließend vorgenommenen Geschmacksprobe konnte lediglich ein äußerst geringfügiger würziger Geschmack nachgewiesen werden.

Die Kriterien für eine Beurteilung in Bezug auf das Mindestausmaß einer Würzung, die erforderlich ist, um einem nicht gegarten Fleisch des Kapitel 2 die Eigenschaft eines durch Würzen zubereiteten Fleisches und damit die für die Einreihung in Kapitel 16 angestrebte Qualifizierung zu verleihen, sind in der zusätzlichen Anmerkung 6a) zu Kapitel 2 des Zolltarifs festgelegt. Danach sind die Merkmale einer Zubereitung nur bei einem solchen gewürzten nicht gegarten Fleisch als erfüllt anzusehen, "bei dem die Würzstoffe in das Innere eingedrungen oder auf allen Flächen des Erzeugnisses gleichmäßig verteilt und mit bloßem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sind".

Im konkreten Fall traf beides nicht zu. Zum einen wies die Probe nur einen wahrnehmbaren Geruch nach Würzstoffen (Zitronenmelisse) auf. Aus diesem Grund kam der Geschmacksprobe entscheidende Bedeutung zu. Aber auch in dieser Hinsicht, war, wie bereits oben festgestellt, die Voraussetzung für eine durch Würzung zubereitete Qualifikation zu bekommen, nicht ausreichend. Die von Anmerkung 6a geforderte Voraussetzung, dass bei

Fehlen einer mit bloßem Auge sichtbaren Würzung die Würzstoffe **deutlich** im Geschmack wahrnehmbar sein müssen, konnte ebenfalls nicht festgestellt werden, sodass die von der Bf. begehrte Einreichung als Lebensmittelzubereitung mangels Vorliegen der dafür erforderlichen Voraussetzungen als nicht gegeben erachtet werden.

Der Einwand, die Zollbehörde erkenne offenbar eine Flüssigwürzung, wie sie im konkreten Fall vorgenommen worden ist, nicht an, ist unrichtig. Wie bereits mehrfach dargelegt, kommt es darauf an, ob die Würzung dergestalt ist, dass die Würzstoffe in das Innere des Fleisches eingedrungen oder auf allen Flächen des Erzeugnisses gleichmäßig verteilt und mit bloßem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sind. Wenn die Würzung daher, wie im konkreten Fall, keine der geforderten Voraussetzungen erfüllt (lt. TUA Bericht vom 20.12.1996 war dies nicht der Fall), dann kann die Ware nicht in die Tarifposition 1602 als Zubereitung aus Fleisch eingereiht werden.

Bei den Mitarbeiter/innen der TUA handelt es sich überwiegend um Universitätsabsolventen einschlägiger Fachrichtungen, die auf Grund ihrer Ausbildung jene Fachkenntnisse mitbringen, die für Untersuchungen von Waren der verschiedensten Art notwendig sind und die gerade hinsichtlich der zolltarifarischen Einreichung von Waren im Hinblick auf ihre Kenntnisse der spezifischen Unterscheidungskriterien als Tarifierungsexperten anzusehen sind. Die Einrichtung (Laboreinrichtung) und die technische Ausstattung der Technischen Untersuchungsanstalt entsprechen dem europäischen Standard für Zolllaboratorien bzw. Laboratorien allgemein.

Wie bereits der VwGH in seiner Entscheidung vom 26. Februar 2004, ZI.2002/16/0140, zu einem gleichgelagerten Fall der Bf. festgestellt hat, handelt es sich bei der gutachterlichen Äußerung der TUA um keinen Sachverständigenbeweis, weil die Bediensteten als Sachverständige nicht öffentlich bestellt sind. Die gutachterliche Äußerung des nicht öffentlich bestellten Sachverständigen ist vielmehr unmittelbar der Behörde zuzurechnen, von ihr zu vertreten und zu verantworten, als wäre sie es, der die fachliche Kompetenz zu Eigen ist und die die entsprechenden fachkundigen Feststellungen und Folgerungen zu treffen vermag.

Mit dem Hinweis auf, wie die Bf. vermeint, gleichgelagerte Fälle, vermag sie nichts zu gewinnen. Es kommt auf die konkrete Ware an und auf die Intensität der Würzung. Ob dies durch Aromakonzentrate erfolgt oder durch andere Stoffe, ist nicht entscheidend.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2005 (der Bf. mit Vorhalt vom 21.2.2005 zur Stellungnahme übermittelt) hat die Technische Untersuchungsanstalt über Aufforderung des Senates zu den Einwänden der Bf. erneut Stellung genommen und ausgeführt, dass "im Gegensatz zu den Feststellungen der LUA bei den vorgelegten Proben weder im gefrorenen noch aufgetauten Zustand ein wahrnehmbarer Geruch nachgewiesen bzw. das Aroma-Gewürzkonzentrat auf der gesamten Oberfläche des Produktes optisch wahrgenommen werden konnte. Von einer, wie in der zusätzlichen Anmerkung 6a), des Kapitel 02 geforderten "deutlichen

"Wahrnehmbarkeit der Würzstoffe" kann nicht gesprochen werden. Dazu wäre es erforderlich, dass die Geschmackskomponente nicht nur von einer geschulten Testperson, sondern für jeden Verbraucher bzw. Laien erkennbar ist."

Im Zusammenhang mit der vom Senat vorgenommenen Beweiswürdigung ist grundsätzlich zu bemerken, dass die Zielsetzung der Untersuchung der LUA offensichtlich lebensmittelrechtlicher und nicht zolltarifarischer Natur war. Diese Zielsetzung war, festzustellen und zu begutachten, ob die Enten genussfähig waren und damit den berechtigten Verbrauchererwartungen entsprächen. Das Gutachten vom 2. August 1996 lautete dementsprechend: "Die Ware ist genusstauglich. Die Ware ist gewürzt (Aroma nach Zitronenmelisse)." Alle weiteren Ergänzungen sind offensichtlich auf Anfrage und Ersuchen der Bf. erfolgt und erschöpfen sich letztlich im Wiederholen der entsprechenden für die Einreihung in das Kapitel 16 erforderlichen Tatbestandsmerkmale der Anmerkung 6a, obwohl eine weitere Untersuchung der Probe nach dem offensichtlichen Verbrauch der Probe bei der Erstuntersuchung nicht mehr möglich gewesen war.

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass weder die Würzstoffe in das Innere des Fleisches eingedrungen waren noch auf allen Flächen des Fleisches verteilt waren und auch nicht mit bloßem Auge erkennbar waren. Weiters war die Würzung nicht deutlich sondern nur schwach durch Geschmack wahrnehmbar. Alle Erfordernisse der zusätzlichen Anmerkung 6a zum Kapitel 2 des Zolltarifes sind sohin nicht erfüllt.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen war wie im Spruch zu entscheiden.

*Salzburg, am 11. April 2005*