



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der P.GmbH, vertreten durch Kosch & Partner, Rechtsanwaltskanzlei, 1011 Wien, Bäckerstraße 1, vom 10. März 1997 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 28. Jänner 1997, Zl. 100/0062062/4/96, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 ZK entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der vom Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 28. Jänner 1997, GZ. 100/0062062/4/96 vollinhaltlich übernommene Spruch des Bescheides des Hauptzollamtes Wien vom 11. September 1996, Zl. 100/0062062/96 (Mitteilung gem. Art. 221 Abs. 1 ZK i.V.m. § 74 Abs. 1 ZollR-DG), wird wie folgt abgeändert:

"Für die mit Zollanmeldung vom 14. Mai 1996, WE-Nr. 100/000/808148/08/6, für die P.GmbH (Rechtsnachfolgerin der A.GmbH) in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren "1105 Karton gewürzte Grillenten, gefroren, Eigenmasse 20.036,50 kg," wird gem. Art. 220 (1) Zollkodex (ZK), Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992, ABl. EG Nr. L 302 vom 19.10.1992, ein Betrag an Zoll (Z1) in Höhe von € 11.798,28 (ATS 162.348,00) nacherhoben."

Der restliche Teil des Spruches bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Am 14. Mai 1996 meldete die A.GmbH, indirekt vertreten durch die Wiener Kühlhaus Frigoscandia GmbH, mit Anmeldung WE-Nr. 100/000/808148/08/6, 1105 Karton "gewürzte

Grillenten, 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 95.591,00,-- (davon Z5: ATS 55.299,00,-- und EUST: ATS 40.292,--) fest. Zusätzlich wurde vom HZA Wien zwecks Überprüfung der zolltarifarischen Einreihung der Ware durch die Technische Untersuchungsanstalt der Bundesfinanzverwaltung (TUA) Proben entnommen.

Die Warenuntersuchung der TUA (Gutachten vom 31. Mai 1996, Zl. TB 499/96) ergab, dass die Enten anstatt in die Warennummer 1602 3940 001 in die Warennummer 0207 3319 001 einzureihen seien. Dieses Analyseergebnis samt der Begründung, dass "die Enten nicht gewürzt und nicht weiter zubereitet sind", wurde mit verfahrensleitender Verfügung des HZA Wien vom 7. August 1996, GZ. 100/00602062/96, bekannt gegeben. Unter einem richtete das HZA Wien mit dem Hinweis, dass am 14. Mai 1996 eine unvollständige Zollanmeldung angenommen worden sei, an die A.GmbH, die Aufforderung, die unvollständige Zollanmeldung zu vervollständigen oder durch eine neue Zollanmeldung binnen Monatsfrist zu ersetzen.

Da dieser Aufforderung in der Folge nicht nachkam, stellte das HZA Wien mit Bescheid vom 11. September 1996, GZ: 100/0062062/96, nunmehr verbindlich fest, dass am 14. Mai 1996 eine vollständige Zollanmeldung mit besonderer Überwachung gemäß Artikel 259 Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO), Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993, ABl. EG Nr. 253 vom 11.10.1993 angenommen worden sei und, dass auf Grund der Tarifierungsauskunft, Zl. 100/0062063/96, TB-499/96 und der gemäß Artikel 259 ZK-DVO erfolgten Vervollständigung der Anmeldung zu WE-Nr. 100/000/808148/08/6 gemäß Artikel 221 ZK ein Zollbetrag in Höhe von ATS 162.348,-- nachgefordert werde.

Gegen diesen Bescheid brachte die A.GmbH, mit Schreiben vom 17. September 1996, ergänzt mit Anbringen vom 12. November 1996, in offener Frist das Rechtsmittel der Berufung ein. Sie machte geltend, dass aus dem gleichzeitig vorgelegten Untersuchungsbefund der Lebensmitteluntersuchungsanstalt (LUA) Wien vom 15. Mai 1996, U-Zahl: 4223/96 P, sowie der eidesstattlichen Erklärung des ungarischen Ausführers, der H.KFT, hervorginge, dass die ggstl. Ware als "gewürzt" zu qualifizieren sei und daher eine Zubereitung im Sinne des Kapitels 16 des ÖGebr-ZT darstelle.

Mit Berufungsvorentscheidung des HZA Wien vom 28. Jänner 1997, GZ. 100/0062062/4/96, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde eine von der TUA zur Berufung der A.GmbH, abgegebene Gegenäußerung vollinhaltlich wiedergegeben und der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Mit Eingabe vom 10. März 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. Dieser Vorlageantrag wurde in der Folge mit einem weiteren umfangreichen Anbringen vom 20. März 1997, indem die Mangelhaftigkeit des Verfahrens und Rechtswidrigkeit des Inhaltes der angefochtenen Berufungsvorentscheidung geltend gemacht wurde, noch näher begründet.

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

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

Am 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 Grillenten 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 Schlachtnieberzeugnisse" 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 28. Jänner 1997, GZ. 100/0062062/4/96, 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 ergänzenden Schriftsatz vom 20. März 1997 als Mangelhaftigkeit des Verfahrens geltend, dass die Abgabenbehörde erster Stufe in der Berufungsvorentscheidung das Gutachten der Lebensmitteluntersuchungsanstalt 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. Aus dem Befund der TUA sei nicht ersichtlich, welche Prüfung vorgenommen worden sei. Die Methode der Prüfung werde nicht angegeben. Das Untersuchungszeugnis der LUA sei ausgesprochen detailliert und beschreibe die Prüfung nach verschiedenen Methoden. Da die Würzung die gesamte Oberfläche bedeckte, bestätigte die LUA eine Würzung gemäß Tarifposition 1602.

Dieser Auffassung kann sich der Senat nicht anschließen.

Das von der Bf. vorgelegte Gutachten vom 15. Mai 1996 sowie vom 13. März 1997 kann für das ggstl. Abgabenverfahren nur als bedingt aussagefähig gewertet werden; denn dieses war von der Lebensmitteluntersuchungsanstalt der Stadt Wien 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 berechnigte Verbrauchererwartung erfüllt werde, ausgerichtet. So war denn auch als Ergebniszusammenfassung lediglich festgestellt worden: "die Ente war genusstauglich, eine Würzung mit Zitronenmelissearoma war nachweisbar". Vom genannten Institut wurde keine Untersuchung in zolltarifarischer Hinsicht vorgenommen. Aus dem Gutachten kann daher nicht abgeleitet werden, dass die untersuchte Probe auf Grund einer Würzung als "Zubereitung vom Fleisch" im Sinne des Kapitels 16 des gemeinsamen Zolltarifs zu qualifizieren sei. Über Intensität der Würzung und die flächenmäßige Verteilung der Würzstoffe im Sinne von Eindringen in das Innere des Fleisches ist dem Gutachten nichts zu entnehmen.

Auch die von der Bf. vorgelegte eidesstattliche Erklärung des Geschäftsführers und Produktionsdirektors der ungarischen Lieferfirma H.KFT, wonach die Ware ... auf allen Flächen ausreichend mit "Gewürzöl" der Fa. E. bestrichen und besprüht wurde und in einem

2. Arbeitsgang die Bauchhöhle (der Ente) mit dem "Gewürzaroma" ausgepinselt worden sei, stellt keinen tauglichen Sachbeweis dar.

Zum einen liefert das Gutachten der LUA keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass eine derart aufwendige Würzung stattgefunden habe. Die diesbezüglichen Gutachtenfeststellungen: "Geruch: unauffällig, leichtes Aroma nach Zitronen (Melissegeruch); nach Kochprobe: ohne Abweichung", lassen keinen Rückschluss auf das behauptete Auspinseln der Bauchhöhle zu. Angesichts dieser Umstände ist offenkundig, dass die Würzung nicht der Fleischzubereitung im Sinne des Kapitels 16 des Zolltarifs diene, sondern nur vorgenommen worden war, um eine günstigere zolltarifarische Einreihung der Enten zu erreichen. Nach der für das Abgabungsverfahren 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.

Zum Einwand, die TUA Wien sei kein Sachverständiger, es fehle an den erforderlichen Laboreinrichtungen und es sei aus ihrem Befund nicht ersichtlich, welche Untersuchungen vorgenommen wurden, um die gezogene Probe auf Würzung zu untersuchen, ist auszuführen: Bei den Mitarbeiter/innen der TUA handelt es sich überwiegend um Universitätsabsolventen einschlägiger Fachrichtungen, die auf Grund ihrer Ausbildung sehr wohl jene Fachkenntnisse mitbringen, die für Untersuchungen von Waren der verschiedensten Art notwendig sind und die gerade hinsichtlich der zolltarifarischen Einreihung 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.

Die von der TUA angewandten Untersuchungsmethoden sind in der Berufungsvorentscheidung vom 28. Januar 1997, GZ. 100/0062062/4/96, ausführlich wiedergegeben. Insbesondere wurde dabei auch auf die durchgeführten sensorischen Prüfungen hingewiesen.

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 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 15. Mai 1996 lautete dementsprechend: "Die Ware ist genussauglich. Eine Würzung ist feststellbar." 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.

Da daher die nachträgliche buchmäßige Erfassung zu Recht erfolgt ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 2. April 2005