



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der P. ., K. ., vertreten durch Kosch & Partner, Rechtsanwaltskanzlei, 1011 Wien, Bäckerstraße 1, vom 21. März 1997 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Wien vom 17. Jänner 1997, Zl. 100/0048026/96, betreffend nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 ZK entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der vom Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Hauptzollamtes Wien vom 17. Jänner 1997, GZ. 100/0048026/96 vollinhaltlich übernommene Spruch des Bescheides des Hauptzollamtes Wien vom 12. März 1996, GZ. 100/TA/31452/95 (Mitteilung gem. Art. 221 Abs. 1 ZK i.V.m. § 74 Abs. 1 ZollR-DG), wird wie folgt abgeändert:

Der erste Absatz des Spruches betreffend Annahme einer unvollständigen Zollanmeldung wird ersatzlos aufgehoben.

Der zweite Absatz des Spruches wird wie folgt neu gefasst:

"Für die mit Zollanmeldung vom 29. September 1995, WE-Nr. 116/000/403455/01/5, für die A. (Rechtsvorgängerin der P. .) in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren "1477 Karton gefrorene Bratenten, Eigenmasse 19.287,60 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 € 8.564,20 (ATS 117.846,--) nacherhoben."

Der restliche Teil des Spruches bleibt unverändert.

## Entscheidungsgründe

Am 29. September 1995 meldete die A., in K., indirekt vertreten durch die Welz Int. Sped. GmbH, Zweigniederlassung Flughafen Wien, mit Anmeldung WE-Nr. 116/000/403455/01/5, 1477 Karton "Fleisch von Geflügel der Pos. 01.05: Andere: gefr. Bratenten, gewürzt; max. Fleischanteil 45-50%" (Warennummer 1602 3930 001, Ursprungsland Ungarn, Verfahrenscode 4000) zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an.

Das Hauptzollamt Wien (HZA Wien), Zweigstelle Hafen Albern, nahm die Zollanmeldung an und setzte die Einfuhrabgabe mit ATS 96.630,00,-- (davon Z1: ATS 55.948,00,-- und EUST: ATS 40.682,--) 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 12. Oktober 1995, ZI. TB 1161/95) ergab, dass die Enten anstatt in die Warennummer 1602 3930 001 in die Warennummer 0207 2311 001 einzureihen seien. Dieses Analyseergebnis samt der Begründung, dass eine "Würzung" im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 6a zu Kapitel 2 des Österreichischen Gebrauchszolltarifes (ÖGebr-ZT) nicht erfolgt sei und eine Zubereitung in anderer Weise nicht erfolgt ist, wurde mit verfahrensleitender Verfügung des HZA Wien vom 12. Februar 1996, GZ. 100/TA/31452/95, bekannt gegeben. Unter einem richtete das HZA Wien mit dem Hinweis, dass am 29. September 1995 eine unvollständige Zollanmeldung angenommen worden sei, an die A., 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 12. März 1996, GZ: 100/TA/31452/95, nunmehr verbindlich fest, dass am 29. September 1995 eine unvollständige Zollanmeldung gemäß Artikel 254 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 Tarifierungsentscheidung, Zahl: TB-1161/95 und der gemäß Artikel 259 ZK-DVO erfolgten Vervollständigung der Anmeldung zu WE-Nr. 116/000/403455/01/5 gemäß Artikel 221 ZK ein Zollbetrag in Höhe von ATS 117.846,-- nachgefordert werde.

Gegen diesen Bescheid brachte mit Schreiben vom 21. März 1996, ergänzt mit Anbringen vom 2. April 1996, in offener Frist das Rechtsmittel der Berufung ein. Sie machte geltend, dass aus dem gleichzeitig vorgelegten Untersuchungsbefund des Instituts für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der Veterinärmedizinischen Universität Wien (im Folgenden nur mehr abgekürzt: Institut für Fleischhygiene), vom 20. Februar 1996, Tgb. Nr. 5137, sowie der eidesstattlichen Erklärung des ungarischen Ausführers, der H., hervorginge,

dass die ggstl. Ware als "gewürzt" zu qualifizieren sei und daher eine Zubereitung im Sinne des Kapitels 16 des ÖGebr-ZT darstelle.

Auf Grund dieses Berufungsvorbringens forderte das HZA Wien mit Schreiben vom 18. Juni 1996, GZ. 100/TA/48026/1/96, die A.. auf, die anlässlich der seinerzeitigen Einfuhr gezogene und im Gewahrsam des Anmelders belassene Gegenprobe zwecks nochmaliger Untersuchung durch die TUA beizubringen. Hiezu gab die A. . mit Schreiben vom 1. Juli 1996 bekannt, dass sie die Gutachten zu den angeforderten Gegenproben durch das Institut für Fleischhygiene hatte untersuchen lassen und daher über diese nicht mehr verfüge.

Mit Berufungsvorentscheidung des HZA Wien vom 17. Jänner 1997, GZ. 100/0048026/96, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde eine von der TUA zur Berufung der A. . abgegebene Gegenäußerung vollinhaltlich wiedergegeben und der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Mit Eingaben vom 24. Februar 1997 (Fristerstreckungsersuchen) und vom 21. März 1997 (Vorlageantrag) stellte die A. . 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 10. Juni 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. . auf P.. 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 Bratenten 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 17. Jänner 1997, GZ. 100/0048026/96, 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 15. Juli 1997 als Mangelhaftigkeit des Verfahrens geltend, dass die Abgabenbehörde erster Stufe in der Berufungsvorentscheidung das Gutachten des Institutes für Fleischhygiene 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. Das Institut sei im Gegensatz zur TUA Sachverständiger. Aus dem Befund der TUA sei nicht ersichtlich, welche Prüfung vorgenommen worden sei. Die Methode der Prüfung werde nicht angegeben. Die Mitarbeiter der TUA verfügten nicht über ausreichende Fach- und Sachkenntnisse.

Diese Auffassung hält der Senat für nicht begründet.

Das von der Bf. vorgelegte Gutachten vom 20. Februar 1996 kann für das ggstl. Abgabenverfahren nur als bedingt aussagefähig gewertet werden; denn dieses war vom Institut für Fleischhygiene nicht erstellt worden um festzustellen, ob und in wie weit die in der Anmerkung 6 a) zum Kapitel 2 des Gemeinsamen Zollltarifs 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 berechnete Verbrauchererwartung erfüllt werde, ausgerichtet. So war denn auch als Ergebniszusammenfassung lediglich festgestellt worden: "die Ente war genusstauglich, eine Würzung war feststellbar". Dass von dem genannten Institut keine Untersuchung in zolltarifarischer Hinsicht vorgenommen worden war, war dem Hauptzollamt Wien über Anfrage vom 21. Jänner 1998 bestätigt worden. Aus dem Gutachten kann daher nicht abgeleitet werden, dass die untersuchte Probe auf Grund einer Würzung als "Zubereitung vom Fleisch" im Sinne des Kapitel 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.

Dass die Würzung geschmacklich deutlich wahrnehmbar gewesen wäre, wird von der Bf. hingegen erst in einer nachgereichten Ergänzung zum Gutachten geltend gemacht; denn mit ihrem Schriftsatz vom 10. Juni 1997 hatte die Bf. eine vom Institut für Fleischhygiene am 12. März 1997 erstellte Gutachtensergänzung des Inhaltes: "die Würzung der Proben TgbNr. 5137, ... war in allen Fällen sensorisch und visuell entweder als öliger Film oder als Gewürzpartikel deutlich und eindeutig erkennbar. Ferner haben die stets vorgenommenen Erhitzungsproben die bereits im kalten Zustand deutlich festgestellte Würzung zweifelsfrei bestätigt", vorgelegt.

Hiezu ist anzumerken, dass diese Ergänzung erst mehr als ein Jahr nach der Erstellung des Gutachtens verfasst worden ist, noch dazu ohne dass auf die untersuchte Probe, die bei der seinerzeitigen Untersuchung verbraucht worden war, hätte zurückgegriffen werden können. Die Glaubwürdigkeit und Beweiskraft dieser nachträglichen Bestätigung, der eine unmittelbare Sinneswahrnehmung nicht zu Grunde lag, erscheint daher fragwürdig.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass offenkundig auch der ungarische Exporteur, die Fa. H., die Behandlung der Enten mit einem Gewürzöl nicht als nachhaltige Maßnahme im Sinne einer Zubereitung verstanden hatte. Dies ist jedenfalls den auf den Kunststoffbeuteln aufgedruckten Zubereitungshinweisen, in denen die Enten zum Versand gebracht worden waren, zu entnehmen. Darin wird angeregt, die Ente nach dem Auftauen, Waschen und Trocknen mit Salz, Pfeffer, Majoran und Kümmel innen und außen gründlich einzureiben. Das Abwaschen hätte zweifellos zur Folge, dass die Behandlung der Enten mit dem Würzöl wiederum weitgehend beseitigt und die eigentliche Würzung durch den Gastronomen bzw. den Verbraucher im Anschluss daran, unter Verwendung der empfohlenen Würzmittel, erfolgen sollte.

Festzuhalten ist auch, dass der auf dem Kunststoffbeutel aufgedruckte Zubereitungshinweis dem Institut für Fleischhygiene offensichtlich nicht zur Kenntnis gelangt ist. In dem Gutachten werden zwar die auf dem Kunststoffbeutel angebrachten Aufdrucke: "Gold M, ungarische junge Ente mit Hals und Innereien" und "Nach dem Auftauen nicht wieder einfrieren" angeführt. Hinsichtlich des weiteren Textes wurde nichts festgehalten, so dass davon auszugehen ist, dass bei dieser Untersuchung der Hinweis auf das Entfernen der Würzung durch Abwaschen nicht mehr erhalten war. Damit aber ist klar, dass dem Institut der vorläufige Charakter der Würzung verborgen geblieben war. Es kann daher auch aus diesem Grunde aus dem Gutachten, samt Ergänzung hinsichtlich der Nachhaltigkeit der Würzung, nichts abgeleitet werden. Ein Nachweis, dass der Würzvorgang die Qualität einer Zubereitung im Sinne des Kapitels 16 des Zolltarifs gehabt hätte, wurde daher nicht erbracht.

Auch die von der Bf. vorgelegte eidesstattliche Erklärung des Geschäftsführers und Produktionsdirektors der ungarischen Lieferfirma H., 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 des Instituts für Fleischhygiene keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass eine derart aufwendige Würzung stattgefunden habe. Die diesbezüglichen Gutachtenfeststellungen: "Geruch außen: würzig ölig; Geruch (zu ergänzen: innen): mäßig würzig, nach rohem Fleisch" lassen keinen Rückschluss auf das behauptete Auspinseln der Bauchhöhle zu. Zum anderen wäre diese Würzung im Hinblick auf das vor der Zubereitung empfohlene Abwaschen in wirtschaftlicher Hinsicht gänzlich sinnlos gewesen.

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 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.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass von der ausländischen Lieferfirma die Ware in der bezug habenden ungarischen Ausfuhranmeldung im Feld 33 des Einheitspapiers als solche der HS-Position 02.07 des Zolltarifes ausgewiesen worden war. Dies ist insoweit bedeutsam, weil im Europa-Abkommen zur Gründung einer Assoziation zwischen den Europäischen Gemeinschaften und ihren Mitgliedsstaaten einerseits und der Republik Ungarn andererseits (Amtsblatt Nr. L347 vom 31. Dezember 1993) in Artikel 7 festgehalten ist, dass für die Einreihung von Waren bei der Einfuhr in die Gemeinschaft die

kombinierte Nomenklatur gilt. Die zweifellos vorhandene Würzung war demnach auch vom ungarischen Exporteur bzw. der ungarischen Zollbehörde offenkundig nicht für ausreichend befunden worden, um die betreffenden Bratenten dem Kapitel 16 des Zolltarifes (Fleischzubereitung) zuzuordnen.

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 17. Januar 1997, GZ. 100/0048026/96, 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.

Die vorstehenden Einwände sind daher sachlich nicht begründet.

Der Einwand der Bf. die Behörde erster Instanz zitiere die Anmerkung 6 a zum Kapitel 2 in der Begründung der Berufungsvorentscheidung unrichtig, wenn sie eine gleichmäßige Verteilung der Gewürzlake anführe, ist berechtigt. Allerdings stützt sich das Hauptzollamt Wien bei der Argumentation der Einreihung der Grillenten in den ÖGebr-ZT nicht auf die Gleichmäßigkeit der Verteilung der Gewürzlake, sodass dies keine Auswirkung auf die Entscheidungsfindung hat.

Zur Feststellung des angefochtenen Bescheides, bei der am 29. September 1995 vom HZA Wien angenommenen Zollanmeldung habe es sich um eine unvollständige Zollanmeldung gehandelt, wird ausgeführt:

Gem. Art. 62 (1) Zollkodex sind schriftliche Zollanmeldungen auf einem Vordruck abzugeben, der dem amtlichen Muster entspricht. Sie müssen unterzeichnet werden und alle Angaben enthalten, die zur Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, erforderlich sind.

Gemäß Artikel 63 ZK werden Anmeldungen, die den Voraussetzungen des Artikel 62 ZK entsprechen von den Zollbehörden unverzüglich angenommen, sofern die betreffenden Waren gestellt worden sind.

Die am 29. September 1995 von der Welz Int. Sped. GmbH in Vertretung für die A. . abgegebene Zollanmeldung war vom HZA Wien unter WE-Nr. 116/000/403455/01/5, angenommen worden, da sie alle Angaben enthielt (Anhang 37 zur ZK-DVO), die für die beantragte Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr (Artikel 4 Nr. 16 lit. a ZK) erforderlich waren und auch die notwendigen Unterlagen (Art. 218 ZK-DVO) vorlagen.

Die Voraussetzungen für die Anwendung des Art. 254 ff ZK-DVO (Unvollständige Zollanmeldungen) lagen im gegenständlichen Fall nicht vor. Vielmehr hatte es sich hier um die Annahme einer vollständigen Anmeldung gehandelt. Es war daher die von der Berufungsvorentscheidung vollinhaltlich übernommene Feststellung des Bescheides des HZA Wien vom 17. Jänner 1997, GZ. 100/0048026/96, das eine unvollständige Anmeldung angenommen worden sei, aufzuheben.

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

Salzburg, am 18. Jänner 2005