

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Gerhard Schilcher, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Bäckerstraße 1/3/13, vom 14. Juli 1998 gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Linz vom 22. Juni 1998, ZI. 500/06380/3/98/51, betreffend Zollschrift entschieden:

- 1.) Das einen Bestandteil des Spruches des Abgabenbescheides vom 23. Jänner 1998, Zahl 500/002344/98/52, bildende Berechnungsblatt, übernommen in den Spruch der angefochtenen Berufungsvorentscheidung, wird dahingehend abgeändert, dass nicht die Warennummer (TARIC Codenummer) 0207 2610 001 sondern die Warennummer (TARIC Codenummer) 0207 2710 00 vorliegt.
- 2.) Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Hauptzollamt Linz teilte der Beschwerdeführerin (Bf.) mit seinem Bescheid vom 23. Jänner 1998, ZI. 500/002344/98/52, mit, dass gemäß Art. 201 ZK in Verbindung mit § 2 ZollIR-DG zur Zollanmeldung WE-Nr. 533/000/900150/01/6 vom 24. Jänner 1996 Eingangsabgaben richtig in der Höhe Zoll (Z5) S 282.176,00 und EUSt S 71.950,00 entstanden sei. Die buchmäßige Erfassung wäre daher gem. Art. 220 ZK nachträglich zu berichtigen gewesen. Gemäß § 72a ZollIR-DG werde von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Einfuhrumsatzsteuer Abstand genommen.

In der Begründung dazu hieß es, dass der Neuberechnung der Abgaben der Tarifierungsvorschlag der Technischen Untersuchungsanstalt der Finanzverwaltung (im

weiteren TUA) vom 7. Februar 1997 mit der Zahl 571/96 mit der Einreichung in den österreichischen Gebrauchszolltarif mit der Nummer 0207 2610 001 zu Grunde gelegt worden war.

Dagegen richtet sich die fristgerechte Berufung der Bf., worin sie den Bescheid wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens und Rechtswidrigkeit des Inhaltes bekämpft. Das Sachverständigengutachten des Institutes für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der Veterinärmedizinischen Universität Wien (im weiteren Institut), wonach das verfahrensgegenständliche Fleisch gewürzt gewesen sei, sei nicht ausreichend gewürdigt worden. Die von der Behörde zugezogene Technische Untersuchungsanstalt sei kein Sachverständiger und habe nur einen Befund abgegeben.

Entgegen den Ausführungen des Zollamtes genüge es für die Erfüllung des Kriteriums der Würzung der Waren gemäß der zusätzlichen Anmerkung 6a zum Kapitel 2 des Zolltarifes, wenn die Würzung deutlich durch Geschmack wahrzunehmen sei. Aus dem Gutachten ergebe sich, dass die Würzung deutlich – auch in gegartem Zustand – sensorisch feststellbar gewesen sei.

Mit seinem Bescheid vom 22. Juni 1998, Zi. 500/06380/3/98/5, wies das Hauptzollamt Linz die Berufung als unbegründet ab, worauf die Bf. dagegen den Rechtsbehelf der Beschwerde einlegte und dazu ausführte:

"Der Bescheid wird wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens und Rechtswidrigkeit des Inhaltes bekämpft.

1. Zur Mangelhaftigkeit:

Das Hauptzollamt Linz selbst stellt fest, dass in den von der Rechtsmittelwerberin vorgelegten Gutachten des Institutes für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der veterinärmedizinischen Universität Wien vom 16.02.96 in der sensorischen Beurteilung der Geschmack nach der Erhitzungsprobe mit mäßig würzig, nach gegartem Fleisch und Majoran beschrieben wird. Ebenfalls stellt das Hauptzollamt Linz fest, dass in der Ergänzung des Gutachtens vom 12.03.97 der Sachverständige die Aussage trifft, dass die Würzung sensorisch und visuell als öliger Film oder als Gewürzpartikel deutlich und eindeutig erkennbar ist.

Entgegen jeglicher Nachvollziehbarkeit stellt die Behörde hierzu fest, dass die Aussagen derart unterschiedlich sind und schließt sie daraus, dass die Würzung bei der Erstellung des Erstgutachtens am 16.02.96 nicht so augenscheinlich und sensorisch feststellbar gewesen sein kann, da ansonsten schon bei der Erstellung des Erstgutachtens vom Gutachter eine eindeutige Würzung festgestellt worden wäre.

Diese Feststellung ist in sich widersprüchlich und unrichtig, da auch eine mäßige Würzung eine eindeutige Würzung darstellt und diese mäßige Würzung auch von der Behörde It. Erstgutachten zugestanden wird. Es ist daher nicht einzusehen, warum diesem Gutachten kein Gewicht beigemessen werden soll, nur weil der Gutachter sich in der Gutachtensergänzung anders ausdrückt, die Gutachten aber in sich schlüssig und nicht im Widerspruch miteinander stehen und jeweils auch die Wahrnehmbarkeit deutlich beschrieben wurde.

Ebenfalls ist nicht einzusehen, warum die Beschreibung, dass der Geschmack nach der Erhitzungsprobe mäßig würzig, nach gegartem Fleisch und Majoran nicht der zusätzlichen Anmerkung 6A zu Kapitel 2 des österreichischen Gebrauchszolltarifes entspricht. Diese Anmerkung hält fest, dass Fleisch dann als gewürzt gilt, wenn die Würzmittel in das Innere eingedrungen oder auf allen Flächen des Erzeugnisses verteilt und mit bloßem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sind. Zugestanden wird von der Behörde, dass in den vorgelegten Gutachten der Geschmack mit mäßig würzig beschrieben wurde – also jedenfalls vorhanden und wahrnehmbar war – sowie dass laut Ergänzungsgutachten die Würzung sensorisch und visuell als öliger Film oder als Gewürzpartikel deutlich und eindeutig erkennbar war. Hierzu wird festgehalten, dass das von der Rechtsmittelwerberin beigezogene Institut für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der veterinärmedizinischen Universität Wien, Sachverständiger ist und im Rahmen ihrer gesetzlichen Möglichkeiten Befund und Gutachten erstattet hat. Demgegenüber hat die TUA zwar ebenfalls festgestellt, dass die gegenständliche Ware einen sehr schwach aromatisch, gewürzten Geruch aufweist, doch schlussfolgerte die TUA in rechtlich unzulässiger Weise, dass eine Würzung im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 6A zu Kapitel 2 des österreichischen Gebrauchszolltarifes nicht vorliegt. Diese Aussage ist nicht nur unrichtig sondern ist sie als rechtliche Wertung, welche der TUA nicht zukommt, unbeachtlich. Darüberhinaus kann die von der Behörde zugezogene technische Untersuchungsanstalt nur einen Befund erstellen, da sie kein Sachverständiger ist. Mangels ausreichender Sach- und Fachkenntnisse der Mitarbeiter der TUA kann diese auch kein Gutachten erstellen. Aus dem Befund ist nicht ersichtlich, welche Prüfungen vorgenommen wurden, um die gezogene Probe auf Würzung zu untersuchen und gibt die TUA hierzu auch keine Methode an. Die Behörde ist daher der Rechtsmittelwerberin nicht auf gleicher fachlicher Ebene entgegengetreten. Das Gutachten samt Ergänzung des Institutes für Fleischhygiene und Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der veterinärmedizinischen Universität Wien ist gegenüber dem Befund der TUA umfassend, sachverständlich, klar und nachvollziehbar.

Die Behörde 1. Instanz hat das Gutachten, welches von der Rechtsmittelwerberin vorgelegt wurde, nicht ausreichend gewürdigt. Sie hat es unterlassen Befund und Gutachten des Institutes für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der veterinärmedizinischen Universität Wien in ihrer Gesamtheit zu würdigen und stützt sich vielmehr unter Hinweis auf eine freie Beweiswürdigung unrichtig auf die rechtlich gegenstandslose Äußerung der TUA, dass eine Würzung im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 6A zu Kapitel 2 des österreichischen Gebrauchszolltarifes nicht vorliegt. Das Verfahren ist deshalb mangelhaft geblieben, weil die für die rechtliche Beurteilung getroffenen Feststellungen durch unzureichende Beweiswürdigung getroffen wurden. Hätte die Behörde 1. Instanz Befund und Gutachten des Institutes für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der veterinärmedizinischen Universität Wien richtig gewürdigt, so wäre sie zur Feststellung gelangt, dass es sich bei der eingeführten Ware um gewürzte Ware im Sinne des Zollkodexes handelt.

2. Rechtswidrigkeit:

- a) Die Behörde stützt sich auf ein "Gutachten" der TUA, obwohl dieser kein Gutachterstatus zukommt. Darüberhinaus erfolgte nicht nur eine technische/naturwissenschaftliche Würdigung durch die TUA, sondern erfolgte auch eine rechtliche Würdigung, in dem die TUA feststellt, dass eine Würzung im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 6A zu Kapitel 2 des österreichischen Gebrauchszolltarif nicht vorliegt.
- b) Die Behörde stützt sich auf ein "Gutachten" der TUA, welche selbst zum Schluss kommt, dass zumindest eine schwache Würzung vorliegt. Da selbst eine schwache Würzung, eine Würzung gemäß Anmerkung 6A zu Kapitel 2 des österreichischen Gebrauchszolltarifes ist, könnte es sogar dahingestellt bleiben, ob sich die Behörde auf die von der Rechtsmittelwerberin vorgelegten Gutachten oder auf die Stellungnahme der TUA stützt. Alle Gutachten gehen davon aus, dass zumindest eine schwache Würzung vorliegt und ist die Ansicht der Behörde 1. Instanz daher rechtswidrig.

Auch wenn die Behörde im bekämpften Bescheid zu Punkt 4 ausführt, dass sich aus dem von der Rechtsmittelwerberin vorgelegten Gutachtens des Institutes für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der veterinärmedizinischen Universität Wien nicht ergibt, dass eine Würzung im Sinne der zitierten Gesetzesstelle vorliegt, ist diese Ansicht rechtswidrig, da es der Gutachterin nicht zukommt eine rechtliche Würdigung vorzunehmen. Das Fehlen dieser rechtlichen Würdigung kann daher nicht so ausgelegt werden, dass das von der Rechtsmittelwerberin zugezogene Institut für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der veterinärmedizinischen Universität Wien selbst auf dem Standpunkt steht, dass keine Einreichung unter die zusätzliche Anmerkung 6A zu Kapitel 2 des österreichischen Gebrauchsolltarifes vorliegen könne.

Im übrigen wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf das Vorbringen in der Berufung sowie in der Stellungnahme verwiesen.

Es wird daher der

ANTRAG

gestellt,

1. *den angefochtenen Bescheid des Hauptzollamtes Linz vom 22.06.98 zur Zahl: 500/006380/3/98/51 zu WE-Nr: 533/000/900150/01/06 dahingehend abzuändern, dass dem Antrag der Rechtsmittelwerberin stattgegeben wird und die zu WE-Nr: 500/000/900150/01/6 eingeführte Ware der Position 16023940001 des österreichischen Gebrauchsolltarifes zuzuordnen ist.*
2. *In Eventu den Bescheid aufzuheben und das Verfahren an die Behörde 1. Instanz zur Ergänzung des Verfahrens rück zu übermitteln."*

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß Art. 20 Abs. 3 ZK umfasst der Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften:

- a) die Kombinierte Nomenklatur;
- b) jede andere Nomenklatur die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.

Gemäß Art. 20 Abs. 6 ZK ist die zolltarifliche Einreichung einer Ware die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffenden Ware maßgeblichen

- a) Unterposition der Kombinierten Nomenklatur oder Unterposition einer anderen Nomenklatur im Sinne des Abs. 3 Buchstabe b) oder
- b) Unterposition einer anderen Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung anderer als zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.

Nach den Bestimmungen des Art. 1 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif wird von der Kommission eine Warenomenklatur – nachstehend "Kombinierte Nomenklatur" oder abgekürzt "KN" genannt – eingeführt, die den Erfordernissen sowohl des Gemeinsamen Zolltarifs, der Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft sowie anderer Gemeinschaftspolitiken auf dem Gebiet der Wareneinfuhr oder –ausfuhr genügt.

Jede Unterposition der KN hat gemäß Art. 3 Abs. 1 der zitierten Verordnung eine achtstellige Codenummer.

- a) die ersten sechs Stellen sind die Codenummern der Positionen und Unterpositionen des harmonisierten Systems;
- b) die siebte und achte Stelle kennzeichnen die Unterpositionen der KN. Ist eine Position oder eine Unterposition des Harmonisierten Systems nicht für Gemeinschaftszwecke weiter unterteilt, so sind die siebte und achte Stelle 00.

Die Unterpositionen des TARIC (Tarif intégré des Communautéennes – integrierter Tarif der Europäischen Gemeinschaften) werden gemäß Art. 3 Abs. 2 der vorzitierten Verordnung durch eine neunte und zehnte Stelle gekennzeichnet, die zusammen mit den in Abs. 1 genannten Codenummern die TARIC-Codenummern bilden. Sind keine gemeinschaftlichen Unterteilungen vorhanden, so sind die neunte und zehnte Stelle 00.

Für die Einreihung von Waren in die KN gelten nach den Einführenden Vorschriften der KN Titel I Buchstabe A auszugsweise folgende Grundsätze:

1. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und die 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.
6. Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterposition einer Position sind der Wortlaut dieser Unterposition, die Anmerkungen dieser Unterpositionen und – sinngemäß – die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendungen dieser Allgemeinen Vorschriften auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

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

Die entscheidungsrelevanten Unterpositionen lauten:

0207 26	- - Teile und Schlachtnebenerzeugnisse, frisch oder gekühlt:
	- - - Teile:
0207 2610 00	- - - - entbeint

bzw.

0207 27	- - Teile und Schlachtnebenerzeugnisse, gefroren:
	- - - Teile:
0207 2710 00	- - - - entbeint

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

Die entscheidungsrelevante Unterposition lautet:

1602 31	- - von Truthühnern:
	- - - mit einem Anteil an Fleisch oder Schlachtnebenerzeugnissen von Geflügel von 57 GHT oder mehr:
1602 3111 00	- - - - ausschließlich nicht gegartes Fleisch von Truthühnern enthaltend

In der zusätzlichen Anmerkung 6a zum Kapitel 2 KN "Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse" heißt es: Nichtgegartes, gewürztes Fleisch gehört zu Kapitel 16. Als "gewürzt" gilt nichtgegartes Fleisch, bei dem die Würzstoffe in das Innere eingedrungen oder auf allen Flächen des Erzeugnisses verteilt und mit bloßem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sind.

Ist gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrages oder des nachzuerhebenden Restbetrages 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).

Dem Verfahren liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 24. Jänner 1996 meldete die Gabriel Speditionsgesellschaft m.b.H. als Anmelderin für die Bf. als Empfängerin der Waren zur WE-Nr. 533/000/900150/01/6 insgesamt 1136 Kartons Putenbrüste ohne Haut, Knochen und Fett beim Zollamt Braunau zur Überführung in den

zollrechtlich freien Verkehr an. Die Anmelderin erklärte die Waren unter der Tarifposition 1602 3111 001 mit einem Zollsatz von 15,6% und beantragte gleichzeitig die Untersuchung der Waren durch die TUA. Auf Grund dieser Anmeldung erfolgte die buchmäßige Erfassung von S 67.785,00 an Zoll (Z1) und S 50.231,00 an EUST bzw. die entsprechende Mitteilung nach Artikel 221 ZK.

Am 13. Februar 1997 erlangte das Zollamt Braunau Kenntnis vom Ergebnis der Warenuntersuchung durch die TUA mit dem Tarifvorschlag der Tarifposition 0207 2610 001 und erließ am 20. Februar 1997 zur ZI. 533/00600/96 einen Bescheid über die nachträgliche buchmäßige Erfassung der Eingangsabgaben gemäß Art. 220 ZK. Nach der Aufhebung dieses Bescheides durch die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 16. Jänner 1998, Zahl ZRV 7/1-3/1998, wegen örtlicher und sachlicher Unzuständigkeit des Zollamtes Braunau erließ das dafür zuständige Hauptzollamt Linz den verfahrensgegenständlichen Nachforderungsbescheid vom 23. Jänner 1998 zur ZI. 500/002344/98/52.

Der Untersuchungsbefund der TUA vom 7.2.1997 lautet folgend:

"Etikettierter Kunststoffbeutel mit dem Etikettaufdruck "Putenbrust ohne Haut und Knochen" beinhaltet ein frisches, rohes Stück einer Putenbrust ohne Knochen, welches einen sehr schwach aromatisch, würzigen Geruch aufweist.

Eine Würzung im Sinne der zusätzlichen Anmerkung 6a, Kap. 2 des österr. Gebrauchsolltarifs ist nicht gegeben.

Es liegt somit keine konsumorientierte Zubereitung im Sinne des Kap. 16 vor.

Rohgewicht: 2283,0 g Eigengewicht: 2267,2 g.

TV.: ÖGebrZT-Code 0207 2610 001"

Die Bf. legte am 27. Mai 1998 folgendes an sie gerichtete Schreiben des Institutes für Fleischhygiene, Fleischtechnologie und Lebensmittelkunde der Veterinärmedizinischen Universität Wien vor:

Schreiben vom 16. Februar 1996:

"Betr.: Untersuchung und Beurteilung einer Probe (eingel. 02 02 1996)

Putenbrust (Tgb.Nr.5208)

Die Probe befand sich in einem farblosen Kunststoffsack, der mit Schnur und Bleiplombe "Zoll A" verschlossen war. Probensack und Verschluss waren unbeschädigt. Im Probensack befand sich ein Zettel, der folgende Angaben enthielt:

Putenbrust von jungen Puten, ohne Knochen, Handelsklasse A. Tieftühlware bei -18°C lagern, Gewürze, Haltbar bis 8.01.1997, Verpackt am 8.01.1996, Hergestellt von Purls Pazln.

Sensorischer Befund:

Untersuchungsbeginn: 06.02.96, 9.30 h;

Gewicht: 2200 g;

Abmessungen: 28 x 18 x 8 cm;

Probencharakter: roh, gefroren eingelangt;

Probenmenge: 1 Stück Brustmuskel ohne Knochen;

Aussehen: 1 blassrosa Fleischstück mit aufliegender bläulichweiß schimmernder Fascie, vereinzelt mattweißes Fettgewebe aufgelagert;

Geruch außen: würzig, nach Majoran;

Geruch: mäßig würzig, nach rohem Fleisch;

Erhitzungsprobe: Geruch: würzig, nach gegartem Fleisch, nach Majoran;

Geschmack: mäßig würzig, nach gegartem Fleisch, nach Majoran.

Ph 5,5

Gutachten (Tgb.Nr.5208):

Die Putenbrust war genusstauglich. Eine Würzung war feststellbar."

Schreiben vom 31. Juli 1996:

"Betr.: Putenbrust; Gutachten vom 16.02.1996

Bezug: Ihr Fax vom 31.07.1996

Bezugnehmend auf Ihre Anfrage wegen des von uns am 16.02.1996 Befundes teilen wir Ihnen folgendes mit:

Die von uns untersuchte Putenbrust (Tgb.Nr. 5208) war verschlossen mit Schnur und Bleiplome mit der Prägung "Zoll A 2 161"."

Schreiben vom 12. März 1997:

"Ergänzung zu Gutachten TgbNr. 5135, 5136, 5137, 5138 und 5208

Die Würzung der Proben TgbNr. 5135, 5136, 5137, 5138 und 5208 (Enten oder Putenfleisch) war in allen Fällen sensorisch und visuell entweder als ölicher Film (Gewürzextrakt) oder als Gewürzpartikel deutlich und eindeutig erkennbar. Ferner haben die stets vorgenommenen Erhitzungsproben die bereits im kalten Zustand deutlich festgestellte Würzung zweifelsfrei bestätigt."

Schreiben vom 16. Mai 1997:

"Ergänzung zu Gutachten TgbNr. 5208

Die Würzung der Probe TgbNr. 5208 (Putenbrust) war auf allen Flächen des Erzeugnisses verteilt und deutlich durch Geschmack wahrnehmbar."

Am 15. März 2002 beantwortete die TUA eine Anfrage des damals zuständigen

Berufungssenates I der Region Wien bei der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland folgend:

"Gemäß zusätzlicher Anmerkung 6a/Kapitel 02 gilt nicht gegartes Fleisch als "gewürzt", bei dem die Würzstoffe in das Innere eingedrungen sind, oder auf allen Flächen des Erzeugnisses verteilt und mit bloßem Auge oder deutlich durch **Geschmack** wahrnehmbar sind.

Die Warenprobe zum Untersuchungsantrag AB-571/96 (Putenbrust) war in einem etikettierten Kunststoffbeutel verpackt.

*Nach dem Herausnehmen aus dem Kunststoffbeutel wies die frische rohe Putenbrust einen sehr schwach aromatisch würzigen **Geruch** auf.*

Dieser schwach aromatische Geruch war zurückzuführen auf das kurze Besprühen der Putenbrustware mit einem Riechstoffgemisch (Ware der Position 3302) oder auf die mit diesem Riechstoffgemisch besprühte Innenseite des Kunststoffbeutels, in der die Fleischware/Putenbrust verpackt worden ist.

*Die Wahrnehmbarkeit eines schwach aromatisch würzigen **Geruches** steht im Widerspruch zum Wortlaut der zusätzlichen Anmerkung 6a/Kapitel 02, in der festgelegt ist, dass nicht gegartes Fleisch nur dann als gewürzt gilt, wenn die **Würzstoffe** (nicht **Aromastoffe**) in das Innere der Fleischware eingedrungen sind.*

Um nun festzustellen, dass Würzstoffe in das Innere der Fleischware eingedrungen sind, bedarf es der Verkostung der gegarten Fleischprobe.

Vorgangsweise der Prüfung von Fleischproben in der TUA:

Nach Überprüfung der Nämlichkeit und der Verpackungsbeschreibung wird das Rohgewicht ermittelt. Danach wird die Verpackung geöffnet, die gesamte Ware in eine Schale gelegt und das Eigengewicht festgestellt.

Danach folgt das Verfahren der sensorischen Untersuchung, wie sie die TUA bei frischen Fleischwaren, gefrorenen, frischen Fleischwaren durchführt:

1) Die von der Verpackung gelöste Putenbrust wird augenscheinlich auf eine Oberflächen-Würzung geprüft.

*2) Die **geruchsmäßige** Überprüfung der frischen, gefrorenen bzw. aufgetauten Ware wird von mindestens sechs Mitarbeiter/Innen, unabhängig voneinander, vorgenommen.*

3) Von verschiedenen Stellen der Putenbrust werden drei, ca. 200 g schwere Fleischstücke genommen, in einen Glasbehälter mit Deckel gegeben, und in einer Mikrowelle gegart. Nach dem Abkühlen der gegarten Fleischstücke werden diese von den mindestens sechs Mitarbeiter/Innen, wieder unabhängig voneinander, verkostet.

Die Vorgänge 1 bis 3 werden in einem Protokollblatt (Beilage) festgehalten.

Die für die sensorischen Untersuchungen eingesetzten Mitarbeiter/Innen werden laufend für diese Prüfungen herangezogen.

Da weder auf Teilen noch auf der gesamten Oberfläche der Putenbrust, mit bloßem Auge Würzstoffe erkennbar waren, und in der Verkostung der gegarten Ware kein würzender Geschmack von den sechs sensorischen Prüfern feststellbar gewesen ist, wurde die Putenbrust zur Einreichung ins Kapitel 2 vorgeschlagen."

Am 4. Oktober 2002 teilte der Vorsitzende des damaligen Berufungssenates dem Vertreter der Bf. den Inhalt dieser Stellungnahme mit und ersuchte um eine allfällige Gegenäußerung.

Diese Gegenäußerung erfolgte nicht.

Von alleine entscheidender Bedeutung ist im gegenständlichen Fall die Antwort auf die Frage, ob die Puten im Sinne der Tarifposition 1602 gewürzt waren oder nicht. Dass irgendeine Art von Würzung der Putenbrüste erfolgt ist, ist vorerst unbestritten. In der Berufung gegen den Bescheid des Zollamtes Braunau vom 20 Februar 1997 bringt die Bf. vor, dass die TUA offensichtlich keine Flüssigwürzung mit Aromastoffen anerkennen wolle. Der Zolltarif schreibe nicht vor, mit welchen Würzstoffen die Würzung vorzunehmen sei solange dadurch die Genusstauglichkeit der Ware nicht beeinträchtigt werde. Weiters wird dann von Aroma-

Konzentrat gesprochen. Die im Vorlageantrag vom 14. August 1997 aufgestellte Behauptung, dass die Waren mit einem Gewürzöl der "österreichischen Firma Esarom" gewürzt worden seien und sich dies aus der Rechnung ergebe, kann der Senat allerdings so nicht feststellen. Die der schriftlichen Anmeldung angeschlossene Rechnung ACUN br. 148 A Z-149/22.01.1996 enthält im Gegensatz zur Behauptung der Bf. keinen Hinweis darauf. Im selben Vorlageantrag ist im übrigen davon die Rede, dass die Ware offensichtlich mit einem flüssigen Gewürzaroma besprührt worden sei oder in ein solches getaucht worden sei. Im Ergänzungsgutachten vom 12. März 1997 spricht das Institut ohne eindeutige Zuordnung von entweder einem ölichen Film (Gewürzextrakt) oder von Gewürzpartikeln. Im Schreiben vom 15. März 2002 geht die TUA von einem Besprühen der Ware oder der Innenseite des Kunststoffbeutels mit einem Riechstoffgemisch aus Aromastoffen aus. Nach Ansicht des Senates ist allen diesen widersprüchlichen Angaben jedenfalls abzuleiten, dass eine Behandlung der Waren mit Aromastoffen erfolgt ist.

Die Anmerkung 6a zum Kapitel 2 des Zolltarifes stellt für die Beurteilung der Würzung von nicht gegartem Fleisch wie oben zitiert mehrere Tatbestandsmerkmale auf:

Zunächst müssen alternativ entweder die Würzstoffe in das Innere des Fleisches eingedrungen sein oder auf allen Flächen des Fleisches verteilt gewesen sein. Dann müssen diese Würzstoffe – wieder alternativ – mit bloßem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sein.

Die Anmerkung 6a ist sohin so aufgebaut, dass dann, wenn die ersten beiden alternativen Voraussetzungen oder die zweiten beiden alternativen Voraussetzungen oder alle beiden alternativen Voraussetzungen nicht erfüllt sind, keine Würzung im Sinne der Anmerkung vorliegen kann.

Bei der Beurteilung des Umstandes, ob die Würzstoffe in das innere des Fleisches eingedrungen sind, ist nach ho. Ansicht jedenfalls eine Verkostung des gegarten Fleisches erforderlich. Im Hinblick auf die angewendete Würzmethode kommt der Geschmacksprobe auch eine entscheidende Bedeutung zu. Im ersten Befund der TUA ist vom Verkosten nicht die Rede, es wird nur ein schwach aromatischer würziger Geruch konstatiert. Erst in einem Schreiben der TUA vom 20. Juli 1997 ist von einer nach der Hitzebehandlung vorgenommenen Geschmacksprüfung die Rede, die keinen wahrnehmbaren würzigen Geschmack gebracht habe. Im Schreiben vom 15. März 2002 spricht die TUA ausführlich vom Verkosten im do. üblichen Verfahren durch sechs sensorische Prüfer der im Mikrowellengerät gegarten Fleischstücke. Es sei kein würziger Geschmack feststellbar gewesen.

Im sensorischen Befund des Institutes vom 16. Februar 1996 ist von einem nach der Erhitzungsprobe mäßig würzigen Geschmack nach gegartem Fleisch und Majoran die Rede.

Das Gutachten lautet, dass die Putenbrust genusstauglich gewesen sei und eine Würzung feststellbar gewesen sei. Das Ergänzungsgutachten vom 12. März 1997 spricht von einer Bestätigung der bereits im kalten Zustand deutlich festgestellten Würzung bei den Erhitzungsproben und erst im weiteren Ergänzungsgutachten vom 16. Mai 1997 wird die Würzung als deutlich durch Geschmack wahrnehmbar eingestuft.

Für den Senat ergibt sich daraus, dass die Würzstoffe nicht ins Innere des Fleisches eingedrungen waren. Bis auf das Ergänzungsgutachten vom 16. Mai 1997 gab es keine Beurteilung des Geschmackes des Fleisches als deutlich gewürzt, was für eine oberflächliche Würzung spricht. Die Aussage der Ergänzungsgutachtens des Institutes vom 16. Mai 1997 beschränkt sich auf den entsprechenden Wortlaut der Anmerkung 6a und widerspricht den im sensorischen Befund und im anderen Ergänzungsgutachten getroffenen Feststellungen und Aussagen. Im Zusammenhang mit den letzten eindeutigen Ergebnissen und Aussagen des Befundes der TUA, dass kein Geschmack wahrzunehmen war, steht für den Senat fest, dass nur eine oberflächliche Würzung vorgenommen worden ist, die nicht in das Innere des Fleisches eingedrungen ist.

Zur Klärung der Frage, ob die Würzung mit Aromastoffen oder anderen Würzstoffen auf allen Flächen des Erzeugnisses verteilt war, ist dem Befund der TUA bzw. ist dem Befund der TUA und des Institutes bzw. dem Gutachten folgendes zu entnehmen:

Im Befund der TUA vom 7. Februar 1997 gibt es keinen Hinweis auf die Verteilung der Würzstoffe. Im Schreiben vom 20. Juni 1997 wird das Fleisch im Geruch und Aussehen als unauffällig beschrieben, neben dem schwach würzigen Geruch habe es den arteigenen Fleischgeruch aufgewiesen. Im Schreiben vom 15. März 2002 wird festgestellt, dass weder auf Teilen noch auf der gesamten Oberfläche Würzstoffe erkennbar waren.

Im sensorischen Befund des Institutes wird das Aussehen des Fleisches als blass rosa mit aufliegender bläulichweiß schimmernder Fascie und vereinzelt aufgelagertem mattweißem Fettgewebe beschrieben. Im Ergänzungsgutachten vom 13. März 1997 wird erstmalig bestätigt, dass die Würzung sensorisch und visuell entweder als öliger Film oder als Gewürzpartikel deutlich und eindeutig erkennbar waren. Im weiteren Ergänzungsgutachten vom 16. Mai 1997 wird lapidar festgestellt, dass die Würzung auf allen Flächen des Erzeugnisses verteilt gewesen sei.

Während der Befund der TUA mit seinen Ergänzungen nach Ansicht des Senates in sich nicht widersprüchlich ist, - von einer erkennbaren Verteilung der Würzung auf allen Teilen des Erzeugnisses ist nie die Rede bzw. wird diese ausgeschlossen - sind die Aussagen des Institutes diesbezüglich widersprüchlich. Im sensorischen Befund vom 16. Februar 1996 gibt es keinen Hinweis auf eine erkennbare Verteilung einer Würzung auf dem Erzeugnis. Sehr

wohl gibt es diese Feststellung im Ergänzungsgutachten vom 12. März 1997, in dem allerdings fünf verschiedene Proben zusammengefasst beschrieben und behandelt werden und eine eindeutige klare Zuordnung auf das gegenständliche Putenfleisch nicht möglich ist. Im Zusammenhang mit dem früheren Vorbringen, dass ein Gewürz-Extrakt oder ähnliches zur Würzung verwendet worden sei, wird daraus wohl abzuleiten sein, dass ein öliger Film erkennbar gewesen sei. Wenn dieser Umstand allerdings so deutlich und eindeutig erkennbar gewesen wäre, hätte er nach Ansicht des Senates schon Eingang in die Beschreibung im sensorischen Befund finden müssen. Dass sich dieser Film auf allen Teilen des Erzeugnisses befunden habe ist keinesfalls abzuleiten. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung befindet der Senat daher die diesbezüglich nicht widersprüchlichen Aussagen im Befund der TUA als glaubwürdiger als die Aussagen im Ergänzungsgutachten des Institutes vom 12. März 1997. Dies trifft gleichermaßen auf die Bewertung des Tatbestandsmerkmals, ob die Würzstoffe mit bloßem Auge erkennbar gewesen waren, zu.

Bezüglich der Wahrnehmung des Geschmackes der Würzung sind die Aussagen des Institutes im Grunde nicht widersprüchlich aber doch sehr unterschiedlich gewichtet. Es wird zwar zunächst mäßig würziger Geschmack nach gegartem Fleisch und Majoran konstatiert, der dann allerdings im Ergänzungsgutachten vom 16. Mai 1997 dem entsprechenden Wortlaut der Anmerkung 6a angeglichen wird, dass nämlich die Würzung deutlich durch Geschmack wahrnehmbar gewesen sei.

Im Befund der TUA ist jeweils von keinem feststellbaren würzigen Geschmack die Rede.

Neben den anderen Voraussetzungen ist vor allem die Formulierung in der Anmerkung 6a, dass die Würzung deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sein müsse, nach Ansicht des Senates so zu interpretieren, dass eine kaum wahrnehmbare oder auch schwächere oder mäßige Würzung damit nicht gemeint gewesen sein kann. Dazu kommt, dass die Tarifposition 1602 der KN auf Grund ihres Wortlautes den Zubereitungen von Fleisch etc. vorbehalten ist. Eine Einstufung der in Rede stehenden Waren in diese Position setzt daher voraus, dass die Würzung in ausreichendem Maße erfolgt ist. Das nicht gegarte Fleisch muss eine Würzung in einem Ausmaß erfahren, dass dadurch das Zustandekommen einer Zubereitung bewirkt wird. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB. VwGH vom 17. November 1972, Zahl 1822/71) ist darunter ein Herrichten für bestimmte unmittelbare oder mittelbare konsumorientierte Zwecke zu verstehen. Maßgeblich für die Einreihung ist daher, dass eindeutig erkennbar ist, dass der Zubereitungsvorgang des Würzens entweder bereits zur Gänze oder aber zumindest im Wesentlichen vorweggenommen worden ist.

Zurückkommend auf die Aussagen des Institutes zur Geschmacksintensität ist zu bemerken, dass das Ergänzungsgutachten vom 16. Mai 1997 mehr als ein Jahr nach dem Erstgutachten

verfasst worden ist, bei dessen Erstellung offensichtlich die vorhandene Probe verbraucht worden war. Die Glaubwürdigkeit und die Beweiskraft dieser Ergänzung kann daher nicht als hoch eingestuft werden. Zu konstatieren ist daher für die Bf. bestenfalls ein sich durch eine schwache Würzung ergebender schwacher und nicht deutlicher Würzgeschmack der Putenbrüste.

Im Zusammenhang mit der vom Senat vorgenommenen Beweiswürdigung ist grundsätzlich zu bemerken, dass die Zielsetzung der Untersuchung des Institutes offensichtlich lebensmittelrechtlicher und nicht zolltarifischer Natur war. Diese Zielsetzung war, festzustellen und zu begutachten ob die Putenbrüste genussfähig waren und damit den berechtigten Verbrauchererwartungen entsprächen. Das Gutachten vom 16. Februar 1996 lautete dementsprechend: "Die Putenbrust war genusstauglich. Eine Würzung war feststellbar." Alle weiteren Ergänzungen sind offensichtlich auf Anfrage und Ersuchen der Bf. erfolgt und erschöpfen sich letztlich im Wiederholen der entsprechenden für die Einreichung 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.

Weiters ist es zwar richtig, dass es sich bei dem Befund der TUA nicht um einen Sachverständigenbeweis handelt, weil die TUA bzw. ihre Bediensteten als Sachverständige nicht öffentlich bestellt sind. Es handelt sich aber bei den Bediensteten der TUA überwiegend um Universitätsabsolventen einschlägiger Fachrichtungen, die auf Grund ihrer Ausbildung und ihrer oft jahrelangen Erfahrung die Fachkenntnisse mitbringen, die für die vor allem auf die Einreichung in den Zolltarif gerichtete Untersuchung von Waren der verschiedensten Arten erforderlich sind. Ihre Haupttätigkeit besteht im Erstellen von Tarifvorschlägen bzw. in der Überprüfung von Tarifierungen. Sowohl die Einrichtungen als auch die technische Ausstattung der TUA entsprechen dem europäischen Standart. Die Untersuchungsmethoden der TUA, auch und vor allem was die Überprüfung des Geschmackes der Fleischproben betrifft, sind nach Ansicht des Senates von hoher Qualität und sind auch der Bf. bekannt gegeben worden. Eine Stellungnahme der Bf. dazu ist nicht erfolgt. Sowohl die Befunde und Gutachten des Institutes als auch die Befunde der TUA sind vom Senat nach dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung behandelt worden.

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.

Aus diesen Feststellungen ergibt sich zunächst, dass eine Einreihung der Putenbrüste in das Kapitel HS 16 bzw. die von der Bf. geforderten Position 1602 nicht möglich ist.

Die Bezeichnung der Putenbrüste in der Rechnung "duboko zamrznuta" heißt übersetzt "tiefgefroren". Im Gutachten des Institutes wird festgestellt, dass die Probe gefroren dort eingelangt sei. Im Probensack habe sich ein Zettel befunden, auf dem u.a. gestanden sei: "Tiefkühlware bei -18 Grad C lagern, Haltbar bis 8.01.1997". In welchem Zustand die Probe in die TUA gekommen ist – ob gekühlt oder gefroren - konnte nicht mehr festgestellt werden. Für den Senat ist aus diesen Umständen klar ableitbar, dass es sich bei den verfahrensgegenständlichen Putenbrüsten nicht um frische Waren sondern um tiefgekühlte oder gefrorene Waren gehandelt hat. Diese sind in das Kapitel HS 02, aber nicht in die TARIC Codenummer 0207 2610 00 sondern in die TARIC Codenummer 0207 2710 00 einzureihen. An der Höhe Abgabennachforderung ändert sich dadurch nichts, weil beide Warennummern denselben Zollsatz von 124,9 XEM je 100 kg netto, der auch der Abgabenberechnung zu Grunde gelegt worden ist, aufweisen.

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

Wien, am 11. August 2004