



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf, vertreten durch Dr. Michael Konzett, Rechtsanwalt, 6700 Bludenz, Fohrenburgstraße 4, vom 4. November 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Innsbruck vom 7. Oktober 2005, Zl. 800/00000/08/2005, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als all jene Spruchbestandteile, welche die Neufestsetzung der Abgabenerhöhung (ZN) betreffen, entfallen.

Entscheidungsgründe

Am 23. Februar 2005 hat die Beschwerdeführerin (Bf) die Anmeldung WE-Nr. X abgegeben und die Überführung von Pharmaprodukten der Herstellerfirma in den zollrechtlich freien Verkehr beantragt. In der Sendung befanden sich auch so genannte Omega3-GLM Kapseln in Beuteln zu 1000 Stück, die von der Bf als andere Lebensmittelzubereitungen unter der Warennummer 2106 9092 60 1 angemeldet wurden (Positions-Nr. 4 der Zollanmeldung). Zwecks Überprüfung der angenommenen Anmeldung wurde von der Zollbehörde eine Probe der "Omega3-GLM Kapseln" entnommen und zur Analyse an die Technische Untersuchungsanstalt der Bundesfinanzverwaltung (TUA) gesandt. Laut Untersuchungsbefund UZ. ETOS1 handelt es sich bei den Omega3-GLM Kapseln um gelbbraune, länglich-ovale, teilweise trüb durchscheinende, weiche Kapseln, die mit einer gelben, öligen Flüssigkeit mit fischartigem Geruch und Geschmack gefüllt sind. Die Kapsel besteht aus Stärke, der Inhalt aus Fischöl mit Zusatz von Tocoperolacetat. Es handle sich

demnach um keine Ware des Kapitels 21, sondern um Fischöl, anderes als Leberöl, in Weichstärkekapseln. Der Tarifierungsvorschlag der TUA lautet 1504 2090 00. Begründet wird die Einreihung mit den Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (KN), den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) zu Position 1504 und den Erläuterungen zur KN zu Unterposition 1504 2090.

Das Zollamt hat der Bf das Untersuchungsergebnis und die sich daraus ergebenden Abweichungen hinsichtlich der Eingangsabgabenbelastung mit Schreiben vom 30. Mai 2005 mitgeteilt.

In ihrer Stellungnahme vom 13. Juni 2005 beantragt die Bf die Untersuchung der Gegenprobe und bringt vor, dass es sich bei den Omega3-GLM Kapseln gemäß Befund/Gutachten des Institutes für Lebensmitteluntersuchung Wien um ein Nahrungsergänzungsmittel (§ 3 Lebensmittelgesetz 1975) handle und die angemeldete Warennummer daher richtig sei. Eine Ablichtung des amtlichen Untersuchungszeugnisses vom 22. Februar 2005, U-Zahl: 00000/2004, wurde vorgelegt.

Die TUA hat die Gegenprobe unter UZ. ETOS2 untersucht und festgestellt, dass der Kapselinhalt laut den Angaben auf der Originalpackung (neue Information) aus Fischöl und Vitamin E mit Zusatz eines tierischen Fettes (Grünlippmuschel-Lipidextrakt) besteht. Auf Grund dieses Zusatzes liege, entgegen der ursprünglichen Einreihung nach 1504 2090 00, eine Ware der Position 1517 (Mischung von tierischen Fetten und Ölen) vor und werde die Tarifierung nach 1517 9099 00 vorgeschlagen. Der Zusatz von Vitamin E und Grünlippmuschel-Lipidextrakt bedinge keine Ausreihung der Ware nach Kapitel 21.

Auf einen entsprechenden Vorhalt des Zollamtes hat die Bf mit Schreiben vom 3. August 2005 geantwortet:

"Die exakte Zusammensetzung der Omega3-GLM Weichstärke-Kapseln (Füllgewicht 515 mg) lautet gemäß internen Herstellungsprotokoll des Herstellers, Herstellerfirma ..., wie folgt:

- Fischöl stabilisiert mit 0,2 % Rosmarin-Aroma-Extract, 450 mg*
- Perna Lipidextrakt (Grünlippmuschel Flüssigextrakt) 50 mg*
- RRR-Tocopherolkonzentrat (37 %), 15 mg*

Nicht enthalten sind z.B.:

- Alkohol*
- Milchfett.*

Die Anmerkungen zum Österreichischen Gebrauchszolltarif 1995, Stand 1. Juli 2005, bearbeitet von Baldasty/Fasching/Praschak, Verlag Österreich, als auch die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur, Stand Mai 2005, bearbeitet von Baldasty/Fasching/Praschak, Verlag Österreich, lassen eindeutig den Schluss zu, dass die importierte Ware Omega3-GLM Kapsel unter der Warennummer 2106 9092 60 einzureihen ist.

Von der Systematik her sieht der Gebrauchszolltarif (GT) folgende Einteilung vor:

- Abschnitt III (Kapitel 15): Tierische und pflanzliche Fette und Öle*

- Abschnitt IV (Kapitel 16 bis 24): Waren der Lebensmittelindustrie, u.a. in Kapitel 21: verschiedene Lebensmittelzubereitungen
- Abschnitt VI (Kapitel 28 bis 38): Erzeugnisse der chemischen Industrie und verwandter Industrien, u.a. in Kapitel 30: pharmazeutische Erzeugnisse

In den Anmerkungen zu Kapitel 30 wird klargestellt, dass zu Kapitel 30 (pharmazeutische Erzeugnisse) nicht Nahrungsmittel (u.a. Nahrungsergänzungsmittel) gehören. Bezüglich dieser Erzeugnisse wird auf Abschnitt IV verwiesen. Es folgt also ausdrücklich keine Verweisung auf Abschnitt III (Tierische und pflanzliche Fette und Öle). Dies ist auch richtig so, da eben von der Systematik her die Zubereitungen von Lebensmitteln als Waren der Lebensmittelindustrie unter Abschnitt IV fallen.

Nahrungsergänzungsmittel sind gemäß Definition § 3 Lebensmittelgesetz 1975 "Lebensmittel, die dazu bestimmt sind, die normale Ernährung zu ergänzen und die aus Einfach- oder Mehrfachkonzentraten von Vitaminen oder Mineralstoffen oder sonstigen Stoffen mit ernährungsspezifischer oder physiologischer Wirkung bestehen und in dosierter Form in Verkehr gebracht werden, d.h. in Form von z.B. Kapseln, Pastillen, Tabletten, Pillen und anderen ähnlichen Darreichungsformen, Pulverbeuteln, Flüssigampullen, Flaschen mit Tropfeinsätzen und ähnlichen Darreichungsformen von Flüssigkeiten und Pulvern zur Aufnahme in abgemessenen kleinen Mengen."

Bei Waren der Lebensmittelindustrie (Abschnitt IV) handelt es sich grundsätzlich um Zubereitungen verschiedenster Ausgangsprodukte zu Lebensmitteln. Da keine der sonstigen in Abschnitt IV genannten Ausgangsprodukte (Fleisch, Fische gemäß Kapitel 16, Zucker, Kakao, Nüsse etc.) auf unser Produkt zutreffen, ist folgerichtig die Einordnung Kapitel 21, Position 2106 (Lebensmittelzubereitungen, anderweitig weder genannt noch inbegriffen) vorzunehmen. Dies wird durch die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur erhärtet.

"Zu dieser Position gehören z.B.: ... 16) Zubereitungen, häufig als "Ergänzungslebensmittel" bezeichnet, auf der Grundlage von Pflanzenauszügen, Fruchtkonzentraten, Honig, Fructose usw., denen Vitamine und manchmal geringe Mengen Eisenverbindungen zugesetzt sind. Auf den Packungen dieser Zubereitungen ist häufig angegeben, dass sie allgemein der Erhaltung der Gesundheit oder des Wohlbefindens dienen. Ähnliche Zubereitungen, die zum Verhüten oder Behandeln von Krankheiten oder Leiden bestimmt sind, sind jedoch ausgenommen (Position 3003 oder 3004)"

All dies trifft auf die Omega3-GLM zu. Die Kapseln werden in der oben genannten Zusammensetzung in Weichstärke-Kapseln nach einem mehrtägigen Herstellungsprozess abgefüllt und sind in dieser Form fertig verarbeitet, sodass es sich um die vom Verbraucher zur Einnahme fertig dosierte Form handelt. Die Ware wurde in der Kapselform in bulk importiert und wird bei der Bf nur noch endverpackt (verblistert, verpackt und mit Beipacktext versehen).

Die von uns vertretene Ansicht deckt sich mit einer Einzelentscheidung (VO[EWG] Nr. 1422/90 der Kommission vom 23.05.1990, Punkt 1, idFd VO [EG] Nr. 936/1999 der Kommission vom 27.04.1999, wonach eine Zubereitung in der Form von Gelatinekapseln, nicht in Aufmachung für den Einzelverkauf (Kapselinhalt: Sardinenöl [500 mg], Knoblauch in Pulverform [60 mg], Bienenwachs [24 mg], pflanzliches Emulgierungsmittel [11 mg], Antioxidantien [5 mg]) in die Unterposition 2106 9092 einzureihen ist, da diese Ware als Ergänzungslebensmittel anzusehen ist.

Es handelt sich bei den Omega3-GLM Kapseln jedenfalls nicht um eine bloße Mischung von tierischen Ölen und Fetten, die in irgendeinem Behältnis zur Weiterverarbeitung importiert wurden.

Schlussendlich verweisen wir noch darauf, dass die Oberzolldirektion der Eidgenössischen Zollverwaltung EZV das Erzeugnis Omega3-GLM Kapseln als Ergänzungsnahrungsmittel (Tarifnummer 2106) einstuft."

Dem Schreiben angeschlossen ist eine Tarifauskunft der EZV an die Herstellerfirma vom 22. Juni 2005, wonach Omega3-GLM Kapseln aus modifizierter Kartoffelstärke, gefüllt mit Fischöl (von Sardine, Anchovis, Hering und Makrele), Grünlippmuschel-Lipidextrakt, Vitamin E und Rosmarin-Aromaextrakt, ohne Milchfett, mehr als 60 % anderes Fett als Milchfett enthaltend bei der Ausfuhr in die Tarifnummer 2106 9071 zu deklarieren seien. Es werde darauf aufmerksam gemacht, dass sich die Tarifauskunft ausschließlich auf die gemachten Angaben stütze und die Auskunft ihre Gültigkeit nach spätestens acht Jahren oder wenn die angewendeten Rechtsgrundlagen geändert werden verliert.

Mit Bescheid vom 16. August 2005 wurde eine nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Artikel 220 ZK iVm Artikel 201 ZK durchgeführt und der Bf ein Abgabebetrag von EUR 8.564,02 (Zoll und Abgabenerhöhung) mitgeteilt. In der Begründung führt das Zollamt unter Bezugnahme auf die Untersuchungsergebnisse zu UZ. ETOS2 aus, bei den unter Positions-Nr. 4 der Zollanmeldung WE-Nr. X angemeldeten Omega3-GLM Kapseln handle es sich um genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen der Warennummer 1517 9099 00 (Zollsatz: 16 %). Der einer Zollschuld entsprechende Abgabebetrag sei wegen der unrichtigen Einreihung der Ware in die Position 2106 9092 60 (Zollsatz: 0,00 %) mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden; von der Bf sei daher der o.a. Restbetrag nachzuerheben und gemäß § 108 ZollR-DG eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld an Säumniszinsen angefallen wäre.

Da die Bf für die Einfuhrumsatzsteuer nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften zum vollen Vorsteuerabsatz berechtigt sei, unterbleibe gemäß § 72a ZollR-DG die nachträgliche buchmäßige Erfassung dieser Abgabe.

Mit Schreiben vom 7. September 2005 erhob die Bf Berufung gegen den Bescheid und beantragte dessen ersatzlose Aufhebung. Die Begründung der Berufung deckt sich inhaltlich weitgehend mit den Stellungnahmen der Bf zu den Untersuchungsbefunden UZ. ETOS1 und UZ. ETOS2.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2005 wies das Zollamt die Berufung als unbegründet ab und setzte die Abgabenerhöhung neu fest.

Dem Einwand der Bf, es handle sich bei den Omega3-GLM Kapseln um ein Ergänzungslebensmittel und um keine Mischung von tierischen Ölen und Fetten der Warennummer 1517 9099 00, begegnet die Berufungsbehörde erster Instanz mit dem Hinweis, dass im Österreichischen Gebrauchsolltarif ein spezieller Einreihungsbegriff

"Nahrungsergänzungsmittel" nicht vorgesehen sei. Nahrungsergänzungsmittel würden eine sehr große Anzahl von unterschiedlichsten zusammengesetzten Erzeugnissen umspannen und nicht in ein bestimmtes Kapitel fallen. Es würden die Begriffsbestimmungen "verschiedene Lebensmittel" für das Kapitel 21, im Besonderen "Lebensmittelzubereitungen, anderweitig [weder] genannt noch inbegriffen" für die Position 2106, und für das Kapitel "Fette und Öle" (Position 1504) bzw. für "genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen" (Position 1517) verwendet. Die Kapselhülle werde ungeachtet ihrer Zusammensetzung nur als Behältnis angesehen und mache das Erzeugnis nicht zur Zubereitung des Kapitels 21. Entscheidend für die Tarifierung sei der Kapselinhalt. Dieser bestehe im Wesentlichen aus Fischöl, Grünlippmuschel-Lipidextrakt und Tocopherol (Vitamin E). Daher sei die Ware in die Zolltarifnummer 1517 9099 00 eingereiht worden. Die Berichtigung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 ZollR-DG sei aufgrund eines Rechenfehlers erforderlich gewesen. Im Berechnungsblatt "Abgabenerhöhung gem. § 108 Abs 1 ZollR-DG" wurde das Datum im Feld "Bescheiderstellung" auf "24.08.2005" geändert, wodurch sich der Zeitraum zwischen der Fälligkeit der ursprünglich buchmäßig erfassten Zollschuld und der buchmäßigen Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld um einen Säumniszeitraum gemäß § 80 Abs. 2 ZollR-DG (15. August 2005 bis 14. September 2005) verlängert.

Gegen die Berufungsvorentscheidung brachte die Bf am 4. November 2005 den Rechtsbehelf der Beschwerde ein und bringt zusammenfassend neben den bereits genannten Argumenten vor, Omega3-GLM Kapseln wären als Nahrungsergänzungsmittel Lebensmittel und seien daher ungeachtet ihrer Zusammensetzung auf Grund ihrer Zweckwidmung und Verwendung unter der Warennummer 2106 9092 60 einzureihen. Schließlich verweist die Bf neuerlich ausdrücklich auf die bereits genannte Einzelentscheidung der Kommission vom 27. April 1999 und darauf, dass die EZV die Omega3-GLM Kapseln als Ergänzungsnahrungsmittel (Tarif Nr. 2106) einstuft.

Erste Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates haben ergeben, dass die Omega3-GLM Kapseln vor der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr im Versandverfahren befördert und dabei vom Hauptverpflichteten in der Schweiz als Extrakte der Warennummer 1517 90 angemeldet worden waren. Die Bf wurde ersucht, dazu Stellung zu nehmen und mitzuteilen, ob für die Omega3-GLM Kapseln eine verbindliche Zolltarifauskunft gemäß Artikel 12 ZK beantragt oder erteilt worden ist.

Die Bf begründete die Einreihung in die Unterposition 1517 90 damit, dass die Herstellerfirma die Bf erstmalig mit Omega3-GLM Kapseln beliefert habe und nicht gewusst hätte, unter welcher Warennummer sie diese Kapseln anmelden sollte. Sie habe daher eine Anfrage an die

EZV gestellt. Da die Antwort auf sich warten ließ, die Sendung aber abgefertigt werden musste, habe sich der Hersteller kurzfristig und ohne Gelegenheit zu näherer Prüfung für die Warennummer 1517 90 entschieden. Der Spediteur bzw. Hauptverpflichtete habe diese Warennummer nur deshalb übernommen, weil sie in den Transportpapieren angeführt gewesen sei. Erst längere Zeit nach der Versendung habe die EZV dann mitgeteilt, dass die Omega3-GLM Kapseln als Ergänzungslebensmittel unter Warennummer 2106 einzureihen seien.

Es sei somit zwar richtig, rechtlich aber nicht relevant, dass die Herstellerfirma und der Spediteur die betreffenden Kapseln unter der Warennummer 1517 90 anmeldeten. Die Bf habe die Einreihung unter die Zolltarifnummer 1570 9099 00 aber von Anfang an bekämpft und stets deren richtige Einreihung unter die Zolltarifnummer 2106 begehrt.

Darüber hinaus gab der Unabhängige Finanzsenat der TUA Gelegenheit, die Unterschiede zwischen den verfahrensgegenständlichen Omega3-GLM Kapseln und der Zubereitung laut Einzelentscheidung zur Kombinierten Nomenklatur zu Unterposition 2106 9092 (Verordnung [EWG] Nr. 1422/90 der Kommission vom 23. Mai 1990, Punkt 1, idFd Verordnung [EG] Nr. 936/1999 der Kommission vom 27. April 1999) darzulegen.

In ihrer Stellungnahme vom 3. Februar 2006 führt die TUA diesbezüglich aus:

"Das in der Einzelentscheidung zur Kombinierten Nomenklatur im Kapitel 21 angeführte Produkt weist als Zusammensetzung des Kapselinhaltes neben dem Sardinenöl auch Knoblauch in Pulverform, Bienenwachs, pflanzliches Emulgierungsmittel und Antioxidantien als Inhaltsstoffe aus.

Gemäß Erläuterungen zum Harmonisierten System, Position 1517, dürfen Waren dieser Position geringe Zusätze von Lecithin, Stärke, Farbstoffen, Aromastoffen, Vitaminen und Butter oder anderen Fettstoffen aus der Milch enthalten.

Durch den Zusatz von Knoblauch in Pulverform (eine Ware der Zollposition 0712) entsteht eine Zubereitung von Lebensmitteln aus verschiedenen Kapiteln des Zolltarifs (Sardinenöl ist in Position 1504 erfasst).

Bezogen auf die Kapselfüllung beträgt der Zusatz an Knoblauchpulver ca. 10 % der Inhaltsstoffe. Diese Menge wird nach ha. Ansicht nicht als gering angesehen, was zusätzlich eine Ausreihung des Produktes von Kapitel 15 nach Kapitel 21 bewirkt.

Die unter ETOS-Zahl ETOS2 untersuchte Ware besteht hingegen im Wesentlichen aus einer Mischung von verschiedenen Fischölen, Grünlippmuschel-Lipidextrakt und D-alpha Tocopherol (Vitamin E).

Der Anteil an Grünlippmuschel-Lipidextrakt beträgt bezogen auf die Kapselfüllung ebenfalls ca. 10 %.

In diesem Fall handelt es sich jedoch um ein Fett tierischen Ursprungs, das in Kapitel 15 erfasst ist.

Der Charakter der verfahrensgegenständlichen Ware beruht eindeutig auf der Grundlage von tierischen Fetten und entspricht daher zolltarifarisch einer "genießbaren Mischung und Zubereitung von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen" der Position 1517.

Eine Ware vergleichbarer Zusammensetzung ist in den Avisen zum Harmonisierten System zu Unterposition 1517 9099, Verordnung (EWG) Nr. 3513/92 der Kommission vom 3.12.1992

angeführt: Zubereitetes Öl bestehend aus Nachtkerzenöl, flüssigem MilCHFett und Antioxidant (Vitamin E).

Die Kapselhülle wird ungeachtet ihrer Zusammensetzung nur als Behältnis angesehen und macht das Erzeugnis nicht zur Zubereitung des Kapitels 21. Relevant für die Einreihung ist nur der Kapselinhalt.

Eine Einreihung in die Position 1517 steht nicht im Widerspruch zu der Bezeichnung der Ware als "Ergänzungsnahrungsmittel", da Waren dieser Bezeichnung immer hinsichtlich ihrer speziellen Beschaffenheit in den Zollltarif eingereiht werden. Die Position 2106 erfasst nicht automatisch Produkte mit der allgemeinen Bezeichnung "Ergänzungsnahrungsmittel".

Aus oben genannten Gründen lautet der Tarifierungsvorschlag für Omega3-GLM Kapseln: 1517 9099 00; gemäß den Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur sowie nach dem Wortlaut der KN-Codes 1517, 1517 90 und 1517 9099."

Die Bf entgegnete darauf mit Schreiben vom 3. März 2006, dass Grünlippmuschel ebenso ein Lebensmittel sei wie Knoblauch. Wenn also ein Produkt, das aus Sardinenöl, Knoblauch, Bienenwachs, pflanzlichen Emulgierungsmittel und Antioxidantien bestehe, nach Ansicht der TUA zu Recht unter das Kapitel 21 eingereiht werde, weil es 10 % Knoblauch enthalte, müsse das auch für ein Produkt gelten, das aus Fischöl, Grünlippmuschel-Lipidextrakt und Vitamin E bestehe und bei welchem der Anteil an Grünlippmuschel ebenfalls 10 % betrage. Ansonsten würde Gleiches ungleich behandelt.

Schließlich sei zu beachten, dass die Omega3-GLM Kapseln auch deswegen keine "genießbare Mischung und Zubereitung aus tierischen und pflanzlichen Fetten und Ölen" seien, weil der Grünlippmuschel-Lipidextrakt weder ein Fett noch ein Öl sei. Dieser Extrakt werde durch ein zweistufiges Verfahren aus dem Fleisch der Grünlippmuschel (wasserhaltiges tierisches Gewebe) gewonnen. In Stufe 1 (fest-flüssig Extraktion) werde in einem Verfahren der Herstellerfirma aus tiefgefrorenem Fleisch der Grünlippmuschel mit Ethanol ein erster Extrakt hergestellt. In Stufe 2 (flüssig-feste Extraktion) werde nach dem Abdestillieren des Ethanols der konzentrierte erste Extrakt mit Fischöl als Extraktionsmittel noch ein weiteres Mal extrahiert. Der Bestandteil Fischöl Sorge dafür, dass der Extrakt flüssig bleibe und stelle darüber hinaus durch seinen Gehalt an Omega-3-Fettsäure einen Nahrungsergänzungsstoff dar. Als weitere Nahrungsergänzung werde den Kapseln Vitamin E als Antioxidanz und als physiologischer Wirkstoff in entsprechender Menge beigegeben.

Die Omega-3-Kapseln würden also in einem komplizierten zweistufigen Extraktionsverfahren hergestellt und aus verschiedenen Nahrungsergänzungsstoffen bestehen, nämlich Fischöl, Grünlippmuschel-Lipidextrakt und Vitamin E. Sie seien daher folgerichtig als Ware der Lebensmittelindustrie (Abschnitt IV des Gebrauchszollltarifs) bzw. als Lebensmittelzubereitung (Kapitel 21 des Tarifs), keinesfalls aber als "genießbare Mischung und Zubereitung aus tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen" einzuordnen.

Eine verbindliche Zollltarifauskunft sei für die Omega3-GLM Kapseln bisher nicht beantragt worden.

Zusammen mit dem Schreiben wurden dem Unabhängigen Finanzsenat Unterlagen der Herstellerfirma zur Patentanmeldung "GLM-Extraktion" vorgelegt, in denen das Verfahren zur Extraktion von lipophilen Anteilen aus wasserhaltigen Substraten im Detail dargestellt wird.

Die Ermittlungsergebnisse und vorgelegten Unterlagen sind den Parteien des Verfahrens zur Kenntnisnahme und allfälligen Stellungnahme übermittelt worden.

Mit Erkenntnis vom 29. März 2007, Zl. 2006/16/0077, ist die ho. Berufungsentscheidung vom 25. April 2006, GZ. ZRV/0126-Z3K/05, vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben worden. Laut Begründung sei die Berufungsbehauptung, das in den Kapseln enthaltene Grünlippmuschel-Lipidextrakt sei weder ein tierisches Fett noch Öl, nicht nachvollziehbar widerlegt worden. In der Folge wurde ein weiteres Muster der verfahrensgegenständlichen Ware beschafft und eine neuerliche Untersuchung durch die TUA veranlasst.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzlich geschuldeten Abgaben stützen sich gemäß Artikel 20 Absatz 1 ZK auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften, der u.a. auch die Kombinierte Nomenklatur umfasst.

Gemäß Artikel 20 Absatz 6 ZK ist die zolltarifliche Einreihung einer Ware die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen

- a) Unterposition der Kombinierten Nomenklatur oder Unterposition einer anderen Nomenklatur im Sinne des Absatzes 3 Buchstabe b) oder
- b) Unterposition jeder 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.

Die Kombinierte Nomenklatur umfasst gemäß Artikel 1 Absatz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den gemeinsamen Zolltarif in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 254/2000 des Rates:

- a) die Nomenklatur des Harmonisierten Systems;
- b) die gemeinschaftlichen Unterteilungen dieser Nomenklatur, genannt Unterpositionen KN, wenn ihnen ein Zollsatz zugeordnet ist;

- c) die Einführenden Vorschriften, die Zusätzlichen Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln und die Fußnoten, die sich auf die Unterpositionen KN beziehen.

Der von der Bf zitierte Österreichische Gebrauchszolltarif (ÖGebrZT) fasst als Handbuch einen Großteil der für die Zollbehandlung maßgebenden Vorschriften automatisationsgerecht zusammen, um deren Handhabung zu erleichtern. Dieser Zusammenstellung kommt jedoch keinerlei rechtliche Bedeutung zu; in Zweifelsfällen ist daher die entsprechende Rechtsquelle maßgebend.

Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Kombinierte Nomenklatur sind gemäß der Allgemeinen Vorschrift 1 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur 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 Allgemeinen Vorschriften 2 bis 6. Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise.

Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind nach der Allgemeinen Vorschrift 6 der Wortlaut dieser Unterpositionen, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die Allgemeinen Vorschriften 1 bis 5. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

Die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur sind - mit Ausnahme der rechtlich unmittelbar verbindlichen EWG-Verordnung (z.B. Einzelentscheidungen der Europäischen Gemeinschaften) - Verwaltungsanweisungen für die Zollverwaltung. Sie sind ein wichtiges Hilfsmittel, um eine einheitliche Anwendung der Nomenklatur durch die Zollbehörden der Mitgliedstaaten der EU zu gewährleisten und sind deshalb als Erkenntnismittel für die einheitliche Auslegung des Zolltarifs anzusehen.

Zum Einwand der Bf, Omega3-GLM Kapseln wären als Nahrungsergänzungsmittel Lebensmittel und seien daher ungeachtet ihrer Zusammensetzung auf Grund ihrer Zweckwidmung und Verwendung unter der Warennummer 2106 9092 60 einzureihen, ist festzustellen, dass es sich bei Lebensmitteln und Nahrungsergänzungsmitteln bzw. Ergänzungsliebmitteln nicht zwingend um "Verschiedene Lebensmittelzubereitungen" des Kapitels 21 handeln muss.

Tatsächlich gehören viele Lebensmittel und Lebensmittelzubereitungen zu anderen Abschnitten und Kapiteln der Nomenklatur; zum Beispiel Lebensmittelzubereitungen, ausgenommen Waren der Position 2103 und 2104, mit einem Gehalt an Wurst, Fleisch, Schlachtnieberzeugnissen, Blut, Fischen, Krebstier, Weichtieren oder anderen wirbellosen

Wassertieren - einzeln oder zusammen - von mehr als 20 GHT laut Anmerkung 1 e zu Kapitel 21 zu Kapitel 16.

Die pflanzlichen und tierischen Fette und Öle sowie deren Fraktionen gehören vorbehaltlich der Ausnahmen in Anmerkung 1 ohne Rücksicht auf ihre Verwendung als Lebensmittel oder zu technischen oder industriellen Zwecken zu Kapitel 15.

Aus dem Wortlaut der Position 2106 "Lebensmittelzubereitungen, anderweitig weder genannt noch inbegriffen" ergibt sich, dass sämtliche Lebensmittelzubereitungen, die in anderen Positionen der Nomenklatur erfasst sind, nicht in diese Position gehören. Sollte es sich bei den Omega3-GLM Kapseln daher um ein Erzeugnis des Kapitels 15 handeln, wäre die Einreihung in die Position 2106 ausgeschlossen.

Es ist daher zunächst zu prüfen, ob es sich bei der verfahrensgegenständlichen Ware - wie von der belangten Behörde angenommen - um eine genießbare Mischung und Zubereitung von tierischen Fetten und Ölen oder von Fraktionen verschiedener Fette und Öle des Kapitels 15 handelt.

Laut Zollamt gehören die Omega3-GLM Kapseln zu Position 1517 "Margarine; genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten und Ölen sowie von Fraktionen verschiedener Fette und Öle dieses Kapitels, ausgenommen genießbare Fette und Öle sowie deren Fraktionen der Position 1516".

Die Erzeugnisse dieser Position, deren Fette und Öle zuvor auch hydriert worden sein können, können laut den Erläuterungen durch Emulgieren (z.B. mit Magermilch), Kirnen, Texturieren (Änderung des Gefüges oder der kristallinen Struktur) usw. bearbeitet sein und geringe Zusätze von Lecithin, Stärke, Farbstoffen, Aromastoffen, Vitamine und Butter oder anderen Fettstoffen aus der Milch (in der durch die Anmerkung 1 c zu Kapitel 15 gezogenen Grenze) enthalten.

Die Überschrift von Kapitel 15 lautet: "Tierische und pflanzliche Fette und Öle; Erzeugnisse ihrer Spaltung; genießbare verarbeitete Fette; Wachse tierischen und pflanzlichen Ursprungs".

Nicht zu Kapitel 15 gehören laut Anmerkung 1:

- a) Schweinespeck und Schweinefett und Geflügelfett der Position 0209;
- b) Kakaobutter, Kakaofett und Kakaoöl (Position 1804);
- c) Lebensmittelzubereitungen mit einem Gehalt an Erzeugnissen der Position 0405 von mehr als 15 GHT (im Allgemeinen Kapitel 21);
- d) Grieben (Position 2301) und Rückstände der Positionen 2304 bis 2306;
- e) Fettsäuren, zubereitete Wachse, pharmazeutische Erzeugnisse, Anstrichfarben, Lacke,

Seifen, zubereitete Riech-, Körperpflege- und Schönheitsmittel, sulfonierte Öle und andere Waren des Abschnitts VI;

f) Faktis für von Ölen abgeleiteter Kautschuk (Position 4002).

Die Omega3-GLM Kapseln (Füllgewicht 515 mg) enthalten laut den vorliegenden Informationen im Wesentlichen Fischöl (450 mg), bei dem es sich ohne Zweifel um ein Erzeugnis des Kapitels 15 handelt, und Grünlippmuschel-Lipidextrakt (50 mg). Die sonstigen Zusätze (15 mg RRR-Tocopherolkonzentrat) sind als gering anzusehen. Milchfett oder Erzeugnisse der Position 0405 sind nicht enthalten.

Auf der Homepage der Herstellerfirma wird zum Thema "Grünlippmuschel" Folgendes ausgeführt:

"Was sind Grünlippmuscheln?

Die neuseeländische Grünlippmuschel (lateinische Bezeichnung: "Perna Canaliculus") gehört zur Gruppe der Miesmuscheln. Die an Seilen wachsenden Muscheln werden zwischen 10 und 15 Zentimeter groß. Muscheln gehören zu den Weichtieren und ähneln Ihnen daher in Körperaufbau und Stoffwechsel. Aufgrund des Lebensraumes Meer, sind die Muscheln nicht auf eine körperliche Fortbewegung angewiesen, um sich wie Landbewohner mit allen wichtigen Nährstoffen optimal zu versorgen. Sie filtern vielmehr alle lebensnotwendigen Stoffe aus dem Meerwasser und reichern so die Nährstoffe in ihren Geweben an.

Wo stammen sie her?

Grünlippmuscheln werden in sauberen Gewässern an der Küste Neuseelands gezüchtet. Bei der Muschelzucht wird insbesondere darauf geachtet, die Muscheln in Gebieten mit extrem wenig Schiffsverkehr und fernab von bevölkerungsreichen Gebieten zu kultivieren. Die Marlborough Sounds, welche sich am nördlichen Ende der Südinsel befinden, stehen unter Schutz, sind von Bergen umgeben und gelten als Gebiet mit sehr tiefem, sauberem Wasser. Die Muschelzucht untersteht international anerkannten Qualitätssicherungsnormen (HACCP), welche durch die US-FDA vorgegeben sind. Im Juni/Juli, während der Laichzeit, legt die weibliche Muschel bis zu 30 Millionen Eier ab. Nach der Befruchtung wird aus dem Ei über die normale Zellteilung eine frei schwimmende Larve, die sich von Plankton ernährt und allmählich eine Schale entwickelt. Bei der Zucht werden die 3-4 Wochen alten Larven an Tauen im Meer angesiedelt wo sie sich 4-5 Wochen weiterentwickeln können, bevor sie ausgedünnt und am definitiven Meeresstandort frisch ausgesetzt werden. Bis zur Ernte dauert es ca. 1 1/2 bis 2 Jahre, während denen die Muschel eine Größe von ca. 10 cm erreicht. Die an Tauen frei schwimmenden Muscheln wachsen in der natürlichen Meeresumgebung auf. Etwa seit den 60er Jahren werden die Muscheln in Neuseeland gezüchtet, so dass die Ernte heute gesichert ist und das ökologische Gleichgewicht der neuseeländischen Gewässer nicht gestört wird.

Die aktiven Inhaltsstoffe

Als aktive Inhaltsstoffe der neuseeländischen Grünlippmuschel werden aus heutiger Sicht Glykosaminoglykane (GAG) sowie marine, ungesättigte Fettsäuren angesehen.

Die Glykosaminoglykane dienen vorwiegend dem Aufbau des Gelenkknorpels und des Bindegewebes, verbessern die Viskosität der Synovialflüssigkeit und führen damit zu einer erhöhten Elastizität der Gelenkschmiere. Die marinen Grünlippmuschel-Fettsäuren können entzündliche Vorgänge und deren Begleiterscheinungen wie z.B. Schmerzen beeinflussen.

Die Extrakte

Aus Grünlippmuscheln werden verschiedene Extrakte gewonnen, u.a. in Pulverform aus gefriergetrockneten Muscheln und flüssige Lipidextrakte. Die Lipidextrakte enthalten das wertvolle Omega-3 Fettsäuren Spektrum.

Die Anwendung

Grünlippmuschelprodukte werden traditionell als Nahrungsergänzung zur diätetischen Unterstützung bei Erkrankungen und Beschwerden des Bewegungsapparates eingesetzt. Während bei den klassischen Grünlipp-Präparaten auf Basis von Muschelpulver oder trockenem Muschelextrakt der Aufbau der Gelenkschmiere und des Knorpelgewebes durch Glykosaminoglykane (GAG) im Vordergrund stehen, basiert der flüssige Grünlippmuschel-Lipidextrakt vorwiegend auf den Fettsäuren der Omega-3 Gruppe."

Das Lipid (von griechisch lipos, "das Fett") ist eine Sammelbezeichnung von Naturstoffen, die sich in ihrer chemischen Struktur teilweise erheblich unterscheiden, aber aufgrund ihrer geringen Polarität in Wasser unlöslich sind. Die Stoffe lösen sich jedoch gut in anderen organischen Lösungsmitteln ohne Teilladung wie Benzin, Benzol, Äther oder Chloroform.

Lipide werden in drei Gruppen eingeteilt:

- Fettsäuren, Triglyzeride (noch einmal unterteilbar in Fette und fette Öle) und Wachse, die Fettsäuren (genauer gesagt hydrophile Fettsäure-Ester) als Grundstruktur haben;
- Membranlipide (Phospholipide und Spingolipide), sind amphiphile Fettsäure-Ester und bilden deshalb in polaren Lösungsmitteln dünne Häute (Membranen) und
- Terpenoide, genauer Steroide und Carotinoide.

Eine engere Klassifikation bezeichnet nur Triglyzeride (Fette und Öle) als Lipide, alle anderen als Lipoide.

Als Grundregel für das Lösungsverhalten von Stoffen gilt: "Similia similibus solvuntur" ("Gleiches löst Gleiches"). Fette und Kohlenwasserstoffe als unpolare Substanzen sind daher geeignete Lösungsmittel für unpolare (lipophile, hydrophobe) Stoffe.

Im verfahrensgegenständlichen Fall werden aus dem Fleisch der Grünlippmuschel unter Verwendung von Äthylalkohol lipide Anteile extrahiert, filtriert und der Rückstand ausgewaschen und filtriert. Die beiden Filtrate werden dann vereinigt und das Alkohol/Wassergemisch abdestilliert. Als Extraktionsmittel wird Fischöl verwendet. Das gewonnene Fertigprodukt enthält einen hohen Anteil an Phospholipiden (vorzugsweise zwischen 30 und 40 %).

Zwecks Überprüfung der von ihnen angenommenen Anmeldung WE-Nr. X haben die Zollbehörden eine Zollbeschau vorgenommen und zum Zweck einer Analyse ein Muster entnommen. Bei der ersten Untersuchung (UZ. ETOS1) ist der TUA der Bestandteil Grünlippmuschel-Lipidextrakt nicht aufgefallen, weil in der chemischen Analyse nur für Fischöl typische Bestandteile gefunden werden konnten. Selbst der Hersteller räumt ein, dass grundsätzlich, nur beim Fettsäure-Spektrum, zwischen Fischöl und Omega3-GLM keine

wesentlichen Unterschiede festgestellt werden können. Erst als die Untersuchung der Gegenprobe beantragt wurde (UZ. ETOS2), ist als Beilage der Befund des Instituts für Lebensmitteluntersuchung, U-Zahl: 00000/2004, vorgelegt worden, dem auch ein Kennzeichnungsentwurf (Fotokopie der Verpackung) angeschlossen ist. Dadurch wurde die TUA auf den Bestandteil Grünlippmuschel-Lipidextrakt aufmerksam.

Entgegen den Ausführungen im VwGH-Erkenntnis, wonach eine nähere Untersuchung bzw. chemische Analyse der Ware offensichtlich unterblieben sei, hat die TUA das betreffende Produkt sehr wohl auf die enthaltenen Komponenten untersucht. Allerdings konnten –wie bereits erwähnt – nur für Fischöl typische Fettsäuren bzw. Fettsäureester detektiert werden.

Da der Grünlippmuschel-Lipidextrakt in der Endphase der Produktion aus einem komplexen Rohextrakt mit Fischöl extrahiert wird, liegt er zu keiner Zeit als nativer Extrakt vor. Es war daher nicht möglich, eine Untersuchung dieses Extrakts vorzunehmen. Dem Unabhängigen Finanzsenat wurden von der Herstellerfirma jedoch Muster des Omega3-GLM Fertigprodukts sowie des reinen Fischöls zur Überprüfung der chemischen Zusammensetzung übermittelt. Zusätzlich wurde auch ein Herstellungsprotokoll mit der korrekten Zusammensetzung von Omega3-GLM vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat die Muster zusammen mit den vorgelegten Unterlagen an die TUA gesandt und eine neuerliche Untersuchung veranlasst, um endgültig zu klären, ob es sich bei den Omega3-GLM Kapseln um eine Ware des Kapitels 15 handelt.

Im Zuge der Untersuchung der eingebrachten Muster hat die TUA sowohl das reine Fischöl (UZ. ETOS4) als auch das Muschelextrakt enthaltende Fischöl (UZ. ETOS3) untersucht und die Untersuchungsergebnisse der Herstellerfirma nachvollzogen.

Die Analysenergebnisse stimmen mit denen der Herstellerfirma überein, d.h. das Fischöl und das fertige Produkt Fischöl mit Grünlippmuschelextrakt unterscheidet sich im Fettsäuremuster der höheren Fettsäuren (größer als C₁₀) nicht. Was durch den Grünlippmuschelextrakt eingebracht wird, sind eine höhere Konzentration an Vitamin E sowie Verbindungen des Sterintyps (z.B. Cholesterol, sowie verschiedene kurzkettige Fettsäuren, z.B. Caprinsäure). Dies bestätigt einerseits die Ergebnisse der vorgelegten Untersuchungen, ändert aber andererseits nichts an der Einreihung.

Die von der TUA vorgeschlagene Einreihung nach Position 1517 umfasst in dieser Unterposition genießbare Mischungen und Zubereitungen von tierischen Fetten und Ölen. Es ist auch von der TUA im Vorfeld nie bestritten worden, dass das Fischöl aus den Grünlippmuscheln gewisse Fette und im Fett enthaltene andere chemische Verbindungen bzw. Inhaltsstoffe (wie z.B. das Cholesterol) extrahiert. Allerdings wird im vorliegenden Fall mit Öl tierischen Ursprungs (Ware der Position 1504) ein anderes tierisches Fett extrahiert. Daraus

resultiert, dass Fischöl plus Extrakt nun in die Position 1517 eingereiht wird. Weder das Cholesterol noch der höhere Anteil an Vitamin E rechtfertigen eine Ausreihung aus dieser Position. Wie auch in der Einzelentscheidung zur Kombinierten Nomenklatur zu Unterposition 1517 9099 (Kapseln mit Nachtkerzenöl) angeführt, beeinflusst eine Zugabe von z.B. Vitamin E oder anderen in Fetten typischen Zusätzen die Einreihung in das Kapitel 15 nicht, es sei denn, diese Zusätze würden den wesentlichen Charakter des Fettes oder Öles verändern. Dies ist bei den Omega3-GLM Kapseln jedoch nicht der Fall.

Mit Schreiben vom 2. November 2007 wurden diese Untersuchungsergebnisse der Bf zur Kenntnisnahme und allfälligen Gegenäußerung übermittelt, der Vorhalt blieb jedoch unbeantwortet.

Zusammenfassend ist nach Auswertung sämtlicher Unterlagen und unter Berücksichtigung der Untersuchungsbefunde UZIn. ETOS1, ETOS2, ETOS3 und ETOS4 festzustellen, dass der Inhalt der Omega3-GLM Kapseln im Wesentlichen aus Erzeugnissen des Kapitels 15 besteht. Bei Grünlippmuschelextrakt handelt es sich um Phospholipide, d.h. Fettsäurederivate. Ein Zusatz von solchen Fettsäuren zu Fischöl bewirkt, dass dieses nicht mehr zu Position 1504 gehört. Gemäß den Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur sowie nach dem Wortlaut der KN-Codes 1517, 1517 90 und 1517 9099 sind die verfahrensgegenständlichen Omega3-GLM Kapseln in die Position 1517 9099 00 einzureihen.

Die von der Bf ins Treffen geführte Einzelentscheidung zur Kombinierten Nomenklatur, Verordnung (EWG) Nr. 1422/90 der Kommission vom 23. Mai 1990, Punkt 1, idFd Verordnung (EG) Nr. 936/1999 der Kommission vom 27. April 1999, betreffend die Einreihung einer Zubereitung in Form von Gelatinekapseln, nicht in Aufmachung für den Einzelverkauf, in die Unterposition 2106 9092 hat im vorliegenden Fall keine Relevanz, da sich dieses Erzeugnis hinsichtlich der Zusammensetzung wesentlich von den Omega3-GLM Kapseln unterscheidet. Anders als die verfahrensgegenständlichen Kapseln enthielten die Gelatinekapseln nämlich neben Sardinenöl (500 mg) und geringen Mengen an Bienenwachs (24 mg), pflanzlichem Emulgierungsmittel (11 mg) und Antioxidantien (5 mg) auch Knoblauch in Pulverform (60 mg). Maßgeblich für die Einreihung war in diesem Fall der Inhalt von ca. 10 % Knoblauchpulver. Um Wiederholungen zu vermeiden wird diesbezüglich auf die Stellungnahme der TUA vom 3. Februar 2006 verwiesen.

Zur vorgelegten Tarifauskunft der EZV ist anzumerken, dass sich diese Auskunft auf die Deklaration bei der Ausfuhr aus der Schweiz bezieht und die Zollbehörden der Gemeinschaft grundsätzlich nicht daran gebunden sind. Zudem macht die EZV ausdrücklich darauf aufmerksam, dass sich ihre Tarifauskunft ausschließlich auf die von der Herstellerfirma gemachten Angaben stützt, wobei nicht bekannt ist, welche Angaben über Inhalt und

Zusammensetzung der Omega3-GLM Kapseln gegenüber der EZV konkret gemacht worden sind. Eine Laboruntersuchung wurde von der EZV laut Aktenlage nicht vorgenommen.

Zur Berechnung der Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG ist festzustellen, dass sich die buchmäßige Erfassung der nachzuerhebenden Zollschuld gemäß Artikel 220 ZK laut Aktenlage verzögert hat, weil vom Zollamt irrtümlich eine falsche Einmalkontonummer im Vorschreibungsauftrag eingetragen worden ist. Der ursprüngliche Vorschreibungsauftrag vom 9. August 2005 wurde daher storniert und die nachzuerhebende Zollschuld in der Folge erst am 24. August 2005 buchmäßig erfasst.

Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für den Zeitraum 15. August 2005 bis 14. September 2005 ist somit wegen der erst am 24. August 2005 vorgenommenen nachträglichen buchmäßigen Erfassung aus Gründen erfolgt, die nicht von der Bf zu vertreten sind. Eine solche Vorschreibung ist im Sinn des EuGH-Urteils vom 16. Oktober 2003, Rs C-91/02, als unverhältnismäßig anzusehen. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz ist nämlich dann nicht eingehalten, wenn eine Abgabenerhöhung stattfindet, obwohl die Verantwortlichkeit für die verspätete Erhebung der Zollschuld ausschließlich der Zollverwaltung zuzurechnen ist. Die Vorschreibung der Abgabenerhöhung für den Zeitraum 15. August 2005 bis 14. September 2005 mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2005 erweist sich daher als rechtswidrig.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Salzburg, am 23. Jänner 2008