Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-7046/2010

Urteil vom 1. April 2011

Besetzung

Richter Markus Metz (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Michael Beusch,
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Zollkreisdirektion Lugano, via Pioda 10, casella postale 5525, 6901 Lugano, handelnd durch Oberzolldirektion (OZD), Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40, 3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zolltarif (Einfuhr von mariniertem Fleisch).

Sachverhalt:

A.
Am 17. März 2010 meldete die B._____ bei der Zollstelle Chiasso Ferrovia folgende für die A._____ bestimmte Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an: mariniertes Rindfleisch, netto 5'587,7 kg, Zolltarif 1602.5099. Die Zollstelle nahm eine materielle Prüfung dieser Einfuhr vor. Sie öffnete einen Behälter und stellte frisches Rindfleisch fest, bei dem nur die Rindfleischstücke der obersten Schicht des Behälters jeweils nur auf der oberen Seite sichtbar mit Pfeffer versehen gewesen waren. Die Zollstelle nahm deshalb eine provisorische Einreihung unter die Tarifnummer 0201.3099 vor und überwies ein Muster eines Fleischstücks aus der obersten Schicht zwecks Überprüfung an die Oberzolldirektion (OZD). Das Muster wurde durch die Sektion Chemisch-technische Kontrolle (SCTK) der OZD untersucht. Diese stellte am 25. März 2010 einen Kochsalzgehalt von 0,61 % fest. In der Folge bestätigte die OZD in ihrem Zollbefund vom 1. April 2010 die Einreihung der Ware unter die Tarifnummer 0201.3099.

B.
Am 9. April 2010 meldete die B._____ eine weitere für die A._____ bestimmte Warenpartie Fleisch bei der Zollstelle Chiasso Ferrovia zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an. In der Einfuhrzollanmeldung wurde wiederum mariniertes Rindfleisch und als Tarifnummer 1602.5099 angegeben. Dieses Mal handelte es sich um 2'299,5 kg netto. Die Zollstelle nahm erneut eine materielle Prüfung vor. Gemäss ihrem Zollbefund enthielt das Fleisch keine sichtbaren Spuren von Würzstoffen. Im Weiteren habe sie auch den typischen Geruch von mariniertem Fleisch nicht wahrnehmen können. Die Zollstelle reihte die Waren deshalb ebenfalls unter die Tarifnummer 0201.3099 ein.

C.
Am 12. April 2010 teilte die Herstellerin des Fleisches, die C._____ aus Italien, der Zollstelle Chiasso Ferrovia per Fax mit, sie habe das Fleisch einem tiefgehenden Würzverfahren unterzogen. Die Würzung sei zweifelsfrei mittels einer sensorischen Prüfung wahrnehmbar. Sie forderte die Zollstelle auf, die anlässlich der Beschau gezogenen Muster aufzubewahren. Am gleichen Tag veranlagte die Zollstelle das eingeführte Fleisch definitiv nach der Tarifnummer 0201.3099 zu einem Zollansatz von Fr. 2'212.-- pro 100 kg brutto. Für die Einfuhr des

Fleisches vom 9. April 2010 wurde ein Zollbetrag von Fr. 51'402.45 erhoben (Veranlagungsverfügung Nr. 45831048.2).

D.
Am 13. April 2010 veranlagte die Zollstelle Chiasso Ferrovia ebenfalls die Wareneinfuhr vom 17. März 2010 definitiv nach der Tarifnummer 0201.3099 zum Zollansatz von Fr. 2'212.-- je 100 kg brutto. Für diese Einfuhr wurde ein Zollbetrag von Fr. 124'854.15 erhoben (Veranlagungsverfügung Nr. 44957025.3). Mit Schreiben vom 16. April 2010 beanstandete die A._____ die Tarifeinreihung der beiden Fleischeinfuhren. Auf Aufforderung der Zollkreisdirektion (ZKD) Lugano ergänzte die A._____ am 26. Mai 2010 ihre Beschwerde. Sie beantragte, die Fleischeinfuhren unter die Tarifnummer 1602.5099 einzureihen und machte insbesondere geltend, die Eidgenössische Zollverwaltung (EZV) habe bloss eine visuelle Prüfung vorgenommen. Dies sei zur Feststellung der Würzung nicht ausreichend.

E.
Mit Entscheid vom 30. August 2010 wies die ZKD Lugano die Beschwerde ab. Im Weiteren auferlegte sie der A._____ Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 4'500.--. Zur Begründung legte sie im Wesentlichen dar, gemäss den Schweizerischen Erläuterungen zum Zolltarif gehöre zu Kapitel 16 Fleisch, bei dem die Würzstoffe auf allen Flächen des Erzeugnisses verteilt und mit blossem Auge wahrnehmbar seien. Die visuelle Prüfung der EZV habe ergeben, dass im vorliegenden Fall die Würzstoffe nicht auf allen Flächen des Fleisches verteilt gewesen seien. Da es sich um rohes Fleisch handle, könne keine geschmackliche Prüfung erfolgen. Eine Einreihung im Kapitel 16 sei in der Folge nicht möglich. Das Fleisch sei unter die Tarifnummer 0201.3099 einzureihen.

F.
Die A._____ (Beschwerdeführerin) liess am 28. September 2010 gegen den Entscheid der ZKD Lugano vom 30. August 2010 Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht führen mit den folgende Anträgen: "Der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und für die Verzollung der zwei Einfuhren von mariniertem frischem Rindfleisch gemäss den Zollveranlagungen Nr. 45831048.2 vom 12. April 2010 und Nr. 44957025.3 vom 13. April 2010 sei die Tarifnummer 1602.5099 anstelle der Tarifnummer 0201.3099 anzuwenden. Eventuell sei die Sache im Sinne der Erwägungen zur Vornahme der entsprechenden Tarifizierungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Unter Kosten- und

Entschädigungsfolge, zuzüglich Mehrwertsteuer, zulasten der Schweizerischen Eidgenossenschaft". Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin insbesondere vor, dem Fleisch seien folgende Stoffe zugegeben worden: Salz 0,5%, Pfeffer 150 Gramm (g) pro 100 Kilogramm (kg) und Natriumascorbat 200 Milligramm (mg) pro kg. Diese Zutaten seien in einem sog. "Tublerverfahren" unter Vakuum mit den Fleischstücken vermischt worden. Es seien dabei auch Ruhephasen eingehalten worden, um zu erreichen, dass die Zutaten absorbiert würden und ins Innere der einzelnen Fleischstücke eindringen konnten. Durch die Vornahme einer entsprechenden chemischen Analyse liesse sich dies zweifelsfrei feststellen. Im Übrigen habe die OZD ihr am 11. Mai 2010 die Anwendbarkeit der Tarifnummer 1602.5099 in einer verbindlichen Tarifauskunft zugesichert. Es sei weder verständlich noch sachlich gerechtfertigt, die Gegenstand dieses Verfahrens bildenden Sendungen von gewürztem Rindfleisch anders zu klassifizieren, zumal sie diese Waren genau gleich gewürzt habe wie diejenigen, die sie der OZD für die Erteilung der erwähnten Tarifauskunft eingereicht habe.

G.
In ihrer Vernehmlassung vom 20. Dezember 2010 schloss die OZD auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie hielt an ihrem bisherigen Standpunkt fest.

Mit Zwischenverfügung vom 18. Januar 2011 forderte das Bundesverwaltungsgericht die EZV auf, eine geschmackliche Prüfung der gezogenen Muster der Einfuhren vom 17. März und 9. April 2010 vorzunehmen. Es sei die Frage zu beantworten, ob die Würzstoffe deutlich durch Geschmack wahrnehmbar seien. Eine geschmackliche Prüfung könne auch bei rohem Fleisch durchgeführt werden, indem das Fleisch vorgängig gegart werde.

H.
Am 31. Januar 2011 teilte die OZD mit, sie verzichte auf eine geschmackliche Prüfung des rohen Fleisches. Die bei der EZV immer noch vorhandenen Muster seien in der Zwischenzeit teilweise aufgetaut und wieder eingefroren worden. Eine geschmackliche Prüfung komme deshalb schon aus hygienischen Gründen nicht mehr in Frage. Im Weiteren sei für die Bemessung des Zollbetrages die Beschaffenheit der Ware in dem Zeitpunkt massgebend, in dem sie der Zollstelle angemeldet werde. Das in Frage stehende Fleisch habe sich in diesem Zeitpunkt in rohem Zustand befunden. Die Beurteilung hinsichtlich der Würzstoffe habe somit ebenfalls in rohem Zustand zu erfolgen. Ein vorgängiges Garen würde nicht mehr den seinerzeitigen Gegebenheiten entsprechen.

Eine geschmackliche Prüfung von rohem Fleisch komme nicht in Frage, da dieses nicht zum direkten Verzehr geeignet sei. Die Beurteilung habe somit nach den optischen Abgrenzungskriterien gemäss den Schweizerischen Erläuterungen zum Kapitel 2 zu erfolgen. Die EZV habe bei der Beschau der Fleischeinfuhren lediglich auf der Oberseite der Fleischstücke der obersten Schicht des Transportbehälters (Einfuhr vom 17. März 2010) bzw. überhaupt keine Würzstoffe (Einfuhr vom 9. April 2010) festgestellt. Eine Einreihung in das Kapitel 16 sei deshalb ausgeschlossen.

I.
In ihrer Stellungnahme vom 15. Februar 2011 legte die Beschwerdeführerin dar, falls auf eine nachträgliche sensorische Prüfung verzichtet werde, dränge sich die Vornahme der von ihr beantragten chemischen Analyse erst recht auf.

Auf die Eingaben der Parteien wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1. Beschwerdeentscheide der Zollkreisdirektionen können gemäss Art. 31 in Verbindung mit Art. 33 Bst. d des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden. Im Verfahren vor dieser Instanz wird die Zollverwaltung durch die OZD vertreten (Art. 116 Abs. 2 des Zollgesetzes vom 18. März 2005 [ZG, SR 631.0]). Das Verfahren richtet sich – soweit das VGG nichts anderes bestimmt – nach den Vorschriften des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung (Art. 48 VwVG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten.

1.2. Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid in vollem Umfang überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49

Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG). Im Beschwerdeverfahren gilt die Untersuchungsmaxime, wonach der Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen ist (vgl. zum Ganzen: ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 1623 ff.; ALFRED KÖLZ, Prozessmaximen im schweizerischen Verwaltungsprozess, Zürich 1974, S. 93 ff.), und der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (Art. 62 Abs. 4 VwVG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5468/2008 vom 21. Januar 2010 E. 1.2, A-2458/2009 vom 14. Juli 2009 E. 1.2).

2.

2.1. Die Gesetzgebung über Zölle und andere Abgaben auf dem grenzüberschreitenden Warenverkehr ist Sache des Bundes (Art. 133 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]). Waren, die ins Zollgebiet oder aus dem Zollgebiet verbracht werden, sind zollpflichtig und müssen nach dem ZG sowie nach dem Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 (ZTG, SR 632.10) veranlagt werden (Art. 7 ZG). Die Ein- und Ausfuhrzölle werden durch den Zolltarif festgesetzt. Dieser ist in einem separaten Erlass, dem ZTG, enthalten. Art. 1 ZTG schreibt vor, dass alle Waren, die über die schweizerische Zollgrenze ein- und ausgeführt werden, nach dem Generaltarif zu verzollen sind, welcher in den Anhängen 1 und 2 des ZTG enthalten ist. Der Generaltarif wird in der Amtlichen Sammlung des Bundesrechts (AS) nicht veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgt durch Verweis (Art. 5 Abs. 1 des Publikationsgesetzes vom 18. Juni 2004 [PublG, SR 170.512]). Der Generaltarif kann jedoch mitsamt seinen Änderungen bei der OZD eingesehen oder im Internet (unter www.ezv.admin.ch bzw. www.tares.ch) konsultiert werden. Dasselbe gilt für den Gebrauchstarif (Art. 15 Abs. 2 und Anhänge 1 und 2 ZTG; Fn. 29 zum ZTG). Trotz fehlender Veröffentlichung in der AS kommt dem Generaltarif Gesetzesrang zu (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-642/2008 vom 3. März 2010 E. 2.1, A-2748/2008 vom 16. Oktober 2009 E. 2.1; THOMAS COTTIER/DAVID HERREN, in: Kocher/Clavadetscher [Hrsg.], Handkommentar, Zollgesetz, Bern 2009, Einleitung Rz. 96 ff.).

2.2.

2.2.1. Die Schweiz ist Vertragsstaat des internationalen Übereinkommens vom 14. Juni 1983 über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren (HS-Übereinkommen, SR 0.632.11). Das HS-Übereinkommen ist für die Schweiz am 1. Januar 1988 in Kraft getreten. Die Vertragsstaaten sind verpflichtet, ihre Tarifnomenklaturen mit dem Harmonisierten System (HS) in Übereinstimmung zu bringen und beim Erstellen der nationalen Tarifnomenklatur alle Nummern und Unternummern des HS sowie die dazugehörenden Codenummern zu verwenden, ohne dabei etwas hinzuzufügen oder zu ändern. Sie sind verpflichtet, die allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS sowie alle Abschnitt-, Kapitel- und Unternummern-Anmerkungen anzuwenden. Sie dürfen den Geltungsbereich der Abschnitte, Kapitel, Nummern oder Unternummern des HS nicht verändern und haben die Nummernfolge des HS einzuhalten (Art. 3 Ziff. 1 Bst. a des HS-Übereinkommens).

2.2.2. Die Nomenklatur des HS bildet die systematische Grundlage des Schweizerischen Generaltarifs, dessen Kodierung durchwegs als achtstellige Tarifnummer pro Warenposition ausgestaltet und damit gegenüber der sechsstelligen Nomenklatur des HS um zwei Stellen verfeinert ist (REMO ARPAGAUS, Zollrecht, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [Hrsg.], Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht, Bd. XII, 2. Aufl., Basel 2007, Rz. 576). Daraus folgt, dass die Schweizerische Nomenklatur bis zur sechsten Ziffer völkerrechtlich bestimmt ist. Falls die siebte und achte Ziffer ihre Grundlage im ZTG finden, kommt ihnen Gesetzesrang zu. Die Prüfung der Verfassungsmässigkeit der Bestimmungen unterbleibt, weil das Bundesverwaltungsgericht keine Möglichkeit hätte, die Norm aufzuheben oder ihr die Anwendung zu versagen (Art. 190 BV; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1727/2006, A-1755/2006 und A-8527/2007, alle vom 12. Oktober 2010, je E. 2.6.1, A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.4; vgl. auch ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 578; YVO HANGARTNER, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, Kommentar, 2. Aufl., Zürich 2008, Rz. 5 f. zu Art. 190 BV).

2.2.3. Die Vertragsstaaten des genannten Übereinkommens beabsichtigen eine einheitliche Auslegung und Anwendung des HS (vgl. Art. 7 Ziff. 1 Bst. b und c und Art. 8 Ziff. 2 des HS-Übereinkommens). Hierzu dienen u.a. die "Avis de classement" (nachfolgend

Einreihungsavisen) und die "Notes explicatives du Système Harmonisé" (nachfolgend Erläuterungen), welche vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (Weltzollrat) auf Vorschlag des Ausschusses des Harmonisierten Systems genehmigt worden sind (Art. 1 Bst. e und f in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 1 Bst. a - c in Verbindung mit Art. 8 Ziff. 2 und 3 des Übereinkommens). Diese Vorschriften sind als materiell internationales (Staatsvertrags-) Recht für das Bundesverwaltungsgericht verbindlich. Die Vertragsstaaten haben einzig nach Art. 7 Ziff. 1 sowie Art. 8 Ziff. 1 und 2 des Übereinkommens die Möglichkeit, die Überprüfung oder Änderung der Erläuterungen und Einreihungsavisen zu veranlassen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-642/2008 vom 8. März 2010 E. 2.2.3, A-2748/2008 vom 16. Oktober 2009 E. 2.2.3, A-1772/2006 vom 11. September 2008 E. 2.1.3). Dennoch bleibt Raum für nationale Regelungen. So kann die OZD zum Beispiel zusätzlich sogenannte Schweizerische Erläuterungen erlassen. Diese können unter www.tares.ch abgerufen werden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1727/2006, A-1755/2006 und A-8527/2007, alle vom 12. Oktober 2010, je E. 2.6.3, und A-642/2008 vom 3. März 2010 E. 2.2.3).

2.3.

2.3.1. Für die Tarifeinreihung massgebend ist die Art, Menge und Beschaffenheit der Ware zum Zeitpunkt, in dem sie unter Zollkontrolle gestellt worden ist. Auf den Verwendungszweck ist demgegenüber nur dann abzustellen, wenn dies in den einzelnen Tarifpositionen als Einreihungskriterium ausdrücklich festgehalten ist. Ist dies nicht der Fall, kommt dem Verwendungszweck wie auch dem Preis, der Verpackung, der Bezeichnung durch Hersteller oder Empfänger der Ware lediglich hinweisende, nicht aber ausschlaggebende Bedeutung zu (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-642/2008 vom 3. März 2010 E. 2.3.1, A-1734/2006 vom 10. Juli 2009 E. 2.3.1).

2.3.2. Hinsichtlich der Auslegung sehen die von den schweizerischen Zollbehörden angewendeten "Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Harmonisierten Systems" (AV) übereinstimmend mit den "Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS" des offiziellen Textes des Übereinkommens in Ziff. 1 vor, dass für die Tarifeinreihung einer Ware der Wortlaut der Nummern und der Abschnitt- oder Kapitel-Anmerkungen sowie die weiteren Allgemeinen Vorschriften, soweit diese

dem Wortlaut der Nummern und der Anmerkungen nicht widersprechen, massgebend sind. Bei der Bestimmung der zutreffenden Tarifnummer ist somit stufenweise in der gesetzlich festgelegten Reihenfolge (Tariftext - Anmerkungen - Allgemeine Vorschriften) vorzugehen. Die nächstfolgende Vorschrift ist immer erst dann heranzuziehen, wenn die vorangehende Bestimmung nicht zum Ziel geführt, das heisst keine einwandfreie Tarifierung ermöglicht hat (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-642/2008 vom 3. März 2010 E. 2.3.2, A-2748/2008 vom 16. Oktober 2009 E. 2.2.2, A-1734/2006 vom 10. Juli 2009 E. 2.3.2, A-6623/2008 vom 9. März 2009 E. 2.3.2).

2.4.

2.4.1. Das Zollverfahren ist vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 18, 21, 25 und 26 ZG; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichs A-2925/2010 vom 25. November 2010 E. 4.2). Während des Veranlagungsverfahrens kann die Zollstelle die einmal angenommene Zollanmeldung jederzeit überprüfen (Art. 35 ZG). Auch die Ware selbst kann einer Überprüfung unterzogen werden, um festzustellen, ob die Anmeldepflichten tatsächlich erfüllt worden sind. Dazu steht der EZV die Möglichkeit der Beschau offen (Art. 36 ZG). Wird sie angeordnet, kann sie umfassend bezogen auf sämtliche Waren einer Anmeldung oder stichprobenweise nur bei einem Teil der Sendung durchgeführt werden (ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 706). Das Ergebnis der Beschau wird schriftlich festgehalten. Es bildet die Grundlage für die Veranlagung und für allfällige weitere Verfahren (Art. 37 Abs. 3 ZG).

2.4.2. Mündet die von der EZV vorgenommene Beschau in ein gerichtliches Verfahren, so kann die Frage aktuell werden, wer was zu beweisen hat. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht (bzw. nicht verwirklicht) hat. Gemäss der allgemeinen Beweislastregel hat, wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Bei Beweislosigkeit ist folglich zu Ungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (BGE 121 II 257 E. 4c.aa; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f., MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur

des Selbstdeklarationsprinzips mit sich bringt, gilt im Zollrecht wie allgemein im Abgaberecht der Grundsatz, wonach die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabeforderung erhöhen; demgegenüber die abgabepflichtige bzw. abgabebegünstigte Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-8527/2007 vom 12. Oktober 2010 E. 1.3, A-6121/2008 vom 6. September 2010 E. 5, A-5261/2008 vom 29. März 2010 E. 4.4; vgl. JÜRG STEIGER, Verfahrensmaximen vor dem Bundesverwaltungsgericht, dargestellt am Mehrwertsteuerverfahren, veröffentlicht in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 3/2011, S. 174).

3.

Im vorliegenden Fall ist die Tarifierung der Einfuhren von Fleisch vom 17. März und 9. April 2010 strittig. Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, das Fleisch könne unter die Tarifnummer 1602.5099 eingereiht werden. Die EZV ist dagegen der Meinung, es komme die Tarifnummer 0201.3099 zur Anwendung.

3.1.

3.1.1. Dem Schweizerischen Gebrauchstarif war im Zeitpunkt der Einfuhr der in Frage stehenden Fleischstücke aus dem Kapitel 2 Folgendes zu entnehmen:

0201	Fleisch von Tieren der Rindviehgattungen, frisch oder gekühlt:
	- ausgebeint
	-- von Kälbern
	-- andere
0201.3091	--- innerhalb des Zollkontingents (Nr. 5) eingeführt
0201.3099	--- andere

3.1.2. Im Weiteren werden in Kapitel 16 des Schweizerischen Gebrauchstarif unter Anderem folgende Tarifnummern definiert:

1602	Andere Zubereitungen und Konserven aus Fleisch, Schlachtnebenprodukten oder Blut
	- von Tieren der Rindviehgattung
	-- Corned Beef, in Luftdicht verschlossenen Behältnissen
	-- andere
1602.5091	--- innerhalt des Zollkontingents (Nr. 5) eingeführt

1602.5099 --- andere

3.2.

3.2.1. Die Erläuterungen (D.6) zu Kapitel 2 halten fest, zu diesem Kapitel gehöre nur frisches Fleisch (einschliesslich Schlachtnebenprodukte), auch mit Salz zum Zwecke des Haltbarmachens während des Transports bestreut, leicht eingerieben oder mit Salzwasser übergossen, sowie gekühltes, gefrorenes und gesalzenes Fleisch. Dagegen gehört u.a. Fleisch in folgendem Zustand zu Kapitel 16: gekocht, geröstet, geschmort oder gebraten, durch andere als in diesem Kapitel vorgesehene Verfahren zubereitet oder haltbar gemacht einschliesslich solchem Fleisch usw., das lediglich mit Teig umhüllt oder mit Paniermehl bestreut (paniert), getrüffelt oder gewürzt (z.B. mit Pfeffer und Salz) ist, einschliesslich Leberpastete (Nr. 1602).

3.2.2. Die Schweizerischen Erläuterungen führen zudem aus, zum Kapitel 2 gehörten auch gewisse Erzeugnisse, wenn ihnen bei der Herstellung Würzstoffe zugesetzt worden seien, sofern dadurch der Charakter einer Ware dieses Kapitels nicht verändert werde. Ausgeschlossen von diesem Kapitel bliebe hingegen 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 seien (i.d.R. 1602). Diese Schweizerischen Erläuterungen lehnen sich weitgehend an die zusätzliche Anmerkung 6 zum Kapitel 2 der Kombinierten Nomenklatur (KN) der Europäischen Union an. Danach gehört nichtgegartes, gewürztes Fleisch 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 (Verordnung Nr. 948/2009 der Kommission vom 30. September 2009 zur Änderung von Anhang I der Verordnung [EWG] Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, abgerufen am 22. März 2011 unter http://eur-lex.europa.eu).

3.2.3. Vorliegend unbeachtlich ist im Übrigen das Zirkular der OZD vom 8. April 2010 betreffend die Tarifeinreihung von gewürztem Fleisch, da es

erst auf den 3. Mai 2010 und damit nach den im Streit liegenden Einfuhren in Kraft gesetzt worden ist. Es kann deshalb offen bleiben, ob mit diesem Zirkular die Schweizerischen Erläuterungen (vgl. E. 3.2.2) bloss präzisiert wurden oder ob es eine Praxisänderung zum Gegenstand hat.

3.3.

3.3.1. Es kann somit festgehalten werden, dass die Tarifnummern 0201.3099 und 1602.5099 sich soweit hier relevant darin unterscheiden, dass nach der Position 1602.5099 eine Zubereitung stattgefunden haben muss, die eine Einreihung in das Kapitel 16 zur Folge hat. Eine solche Zubereitung kann eine Würzung des Fleisches sein. Nach den Schweizerischen Erläuterungen führt jedoch eine Würzung nur unter folgenden zwei Bedingungen zu einer Einreihung unter die Tarifnummer 1602.5099:

– Bedingung A: Würzstoffe müssen entweder in das Innere des Fleisches eingedrungen oder auf allen Flächen verteilt sein (Merkmalsalternativen).

– Bedingung B: Würzstoffe müssen mit blossem Auge oder deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sein (alternative Prüfungsmethoden).

Diese zwei Bedingungen enthalten somit je zwei Alternativen. Für eine Einreihung unter die Tarifnummer 1602.5099 müssen beide Bedingungen (A und B) kumulativ erfüllt sein.

3.3.2. Nach dem Ausgeführten sehen die erwähnten Schweizerischen Erläuterungen zur Erfüllung der Bedingung B zwei Methoden zur Prüfung der Merkmalsalternativen (Würzstoffe in das Innere des Fleisches eingedrungen oder auf allen Flächen verteilt) vor: (1) die visuelle Prüfung und (2) die geschmackliche Prüfung. Da es sich um alternative Prüfungsmethoden handelt, gilt das Fleisch bereits dann als gewürzt, wenn das Vorliegen einer Merkmalsalternative durch eine der genannten Prüfungsmethoden festgestellt werden kann. Führt eine Prüfungsmethode zu einem negativen Ergebnis, ist die andere Methode vorzunehmen (vgl. dazu auch Urteil des Bundesfinanzhofes vom 9. Dezember 2010, VII R 1/10, E. 8, abgerufen am 22. März 2010 unter http://www.bundesfinanzhof.de). Der Sinn und Zweck dieser Schweizerischen Erläuterungen ist, dass rohes Fleisch nicht allein

dadurch als einer "Zubereitung" im Sinn des Kapitels 16 unterzogen gelten soll, indem darüber einige wenige Gewürzpartikel verstreut werden. Die Würzung soll vielmehr eine gewisse Intensität haben und das so behandelte Fleisch von rohem, unbehandeltem Fleisch deutlich unterscheiden.

3.4.

3.4.1. Die EZV hat vorliegend nur eine visuelle Prüfung der Fleischeinfuhren vorgenommen und ist zum Ergebnis gelangt, dass die Würzung nicht auf allen Flächen der Fleischstücke verteilt gewesen sei. Bei der Einfuhr vom 17. März 2010 seien nur die Fleischstücke in der obersten Schicht des Behälters und zudem jeweils nur auf ihrer Oberseite sichtbar mit Pfeffer bestreut gewesen. Bei der Einfuhr vom 9. April 2010 habe das Fleisch gar keine sichtbaren Spuren von Würzstoffen enthalten. Dieser Befund wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten. Im Weiteren ist aus den von der EZV eingereichten Fotos dokumentiert, dass die Fleischstücke der ersten Einfuhr nicht auf allen Flächen sichtbar mit Pfeffer versehen waren. Die visuelle Prüfung hat somit ergeben, dass auf dem eingeführten Fleisch nicht auf allen Flächen Würzstoffe verteilt gewesen waren. Entgegen der Ansicht der EZV hätte sie in der Folge eine geschmackliche Prüfung (als alternative Prüfungsmethode, vgl. E. 3.3) vornehmen müssen. Ohne eine solche Prüfung kann nicht festgestellt werden, ob die Würzstoffe ins Innere des Fleisches eingedrungen sind. Entgegen der Ansicht der EZV kann aus der Beobachtung, dass die Fleischstücke zum Teil – jedoch nicht auf allen Flächen – mit "grob gemahlenem bzw. fein geschrotetem" Pfeffer bestreut gewesen seien, nicht geschlossen werden, dass aufgrund der Partikelgrösse des Pfeffers ein Eindringen in das Innere des Fleisches ausgeschlossen ist. Es ist durchaus vorstellbar, dass Würzstoffe mit einer kleineren Partikelgrösse gerade durch das Eindringen ins Innere des Fleisches – als Folge des von der Beschwerdeführerin behaupteten "Tumblerverfahrens" oder auch des Transports – auf der Oberfläche mit blossem Auge nicht mehr erkennbar sind.

3.4.2. Die EZV wendet ein, eine geschmackliche Prüfung sei bei rohem Fleisch praktisch nicht durchführbar. Die EZV verkennt dabei, dass das rohe Frischfleisch für die Geschmacksprüfung vorgängig gegart werden kann. Um den Garprozess gut dokumentieren zu können und sein

Einfluss auf den Geschmack möglichst gering zu halten, wird das Fleisch wohl am besten in einer Mikrowelle gegart. Zumindest wird dieses Vorgehen in Deutschland zur Beantwortung der Frage angewendet, ob es sich bei nichtgegartem Fleisch um "gewürztes Fleisch" im Sinn der zusätzlichen Anmerkung 6 zum Kapitel 2 der KN (vgl. E. 3.2.2) handelt. Auch in Deutschland würde somit in einem vergleichbaren Fall die Geschmacksprüfung mit gegartem Fleisch vorgenommen (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofes vom 9. Dezember 2010, a.a.O). Wichtig ist, dass der Garprozess immer gleich vorgenommen wird. Entgegen der Ansicht der EZV ergeben sich bei Einhaltung eines solchen Verfahrens und einer danach erfolgenden sensorischen Beurteilung des gegarten Fleisches nach den Grundsätzen des Lebensmittelbuches (vgl. Kapitel 63 A "Sensorische Prüfung/Grundlagen", veröffentlicht 1990) objektive Ergebnisse über die Frage der Würzung. Der Umstand, dass das Lebensmittelbuch zum Garen von rohem Fleisch keine Methode vorsieht, vermag im Übrigen an diesem Resultat nichts zu ändern.

3.4.3. Die EZV macht zudem geltend, für die Tarifierung sei die Beschaffenheit der Ware in dem Zeitpunkt massgebend, in dem sie der Zollstelle angemeldet werde. Dies ist richtig (vgl. E. 2.3.1). Aus diesem Grund muss das Fleisch auch eingefroren und danach möglichst rasch – sofern die erforderliche Würzung nicht durch eine visuelle Prüfung festgestellt werden kann – einer Geschmacksprüfung unterzogen werden. Da eine geschmackliche Prüfung des Fleisches im rohen Zustand nicht zumutbar ist, bleibt nichts anderes übrig, als das Fleisch vorgängig zu garen. Aus den Schweizerischen Erläuterungen kann nichts Gegenteiliges geschlossen werden. Sie enthalten insbesondere keine Einschränkung der Geschmacksprüfung auf Fleischprodukte, die roh gegessen werden können (z.B. gepökeltes Fleisch). Die Beschwerdeführerin hat deshalb Anspruch auf eine geschmackliche Prüfung ihrer Einfuhr. Eine solche zu verweigern, verstösst gegen die Schweizerischen Erläuterungen. Dagegen ist eine chemische Prüfung der Ware in den Schweizerischen Erläuterungen nicht vorgesehen. Wie die EZV zurecht darlegt, kann eine chemische Analyse den erforderlichen Nachweis nicht erbringen, ob die Würzstoffe deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sind. Dem entsprechenden Antrag der Beschwerdeführerin auf Durchführung einer chemischen Analyse ist deshalb nicht stattzugeben.

3.4.4. Entgegen der Ansicht der EZV ist nicht entscheidend, ob die Beschwerdeführerin mit dem eingeführten Fleisch Trockenfleisch

herstellt. Dem Verwendungszweck kommt keine ausschlaggebende Bedeutung zu (E. 2.3.1). Nicht entscheidend ist deshalb auch, ob das Fleisch der Herstellung eines Produkts dient, das unter die Tarifnummer 0210 fiele. Im Weiteren unterstreichen die Hinweise der EZV auf verschiedene Vorstösse in den Eidgenössischen Räten im Zusammenhang mit der Einfuhr von gewürztem Fleisch zwar die politische Brisanz der Thematik. Diesen Hinweisen kommt aber letztlich für die vorliegende Tarifierungsfrage keine relevante Bedeutung zu.

3.4.5. Zusammenfassend hat die EZV zu Unrecht eine geschmackliche Prüfung der gezogenen Muster unterlassen. Wie die EZV in ihrer Stellungnahme vom 31. Januar 2011 mitgeteilt hat, wurden die Muster in der Zwischenzeit teilweise aufgetaut und wieder eingefroren. Eine geschmackliche Prüfung sei deshalb nicht mehr möglich. Hinsichtlich der Frage, ob bei den gezogenen Mustern die Würzstoffe deutlich durch Geschmack wahrnehmbar sind, liegt also Beweislosigkeit vor. Es fragt sich, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat.

3.5. Will eine anmeldepflichtige Person geltend machen, das von ihr eingeführte Fleisch sei unter das Kapitel 16 statt 2 einzureihen, da eine "Zubereitung" im Sinn von Kapitel 16 stattgefunden habe, trägt sie dafür grundsätzlich die objektive Beweislast, da es sich um eine abgabemindernde Tatsache handelt. Im vorliegenden Fall ist indessen zu berücksichtigen, dass sich die Beschwerdeführerin unverschuldeterweise in einem Beweisnotstand befindet. Die EZV trifft hingegen ein Verschulden, da sie offenbar die Kühlkette nicht eingehalten hat und das gezogene Muster in der Folge geschmacklich nicht mehr überprüfbar ist, wie sie selber darlegt. Unter diesen Umständen muss abweichend von der Grundregel der Beweislastverteilung zugunsten der Beschwerdeführerin entschieden werden (vgl. auch Entscheide der Eidgenössischen Steuerrekurskommission [SRK] vom 4. Januar 2006 [SRK 2004-098] E. 2b, bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts 2A.72/2006 vom 9. Juni 2006, vom 8. März 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.98 E. 4; NADINE MAYHALL, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum VwVG, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 2 N 11). Es ist deshalb davon auszugehen, dass die Würzstoffe deutlich durch Geschmack wahrnehmbar gewesen wären. In der Folge ist das eingeführte Fleisch unter die Tarifnummer 1602.5099 einzureihen. Bei diesem Resultat muss auf die Frage des Vertrauensschutzes in die Auskunft der OZD vom

11. Mai 2010 sowie hinsichtlich früherer Einfuhren unter der genannten Tarifnummer nicht mehr eingegangen werden.

4.

4.1. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen. Bei diesem Verfahrensausgang sind der obsiegenden Beschwerdeführerin und der Vorinstanz keine Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG). Entsprechend hat die Zollkreisdirektion Lugano den von der Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- zurückzuerstatten. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- ist der Beschwerdeführerin ebenfalls zurückzuerstatten.

4.2. Die Vorinstanz hat der obsiegenden Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG). Diese umfasst die Kosten der Vertretung und allfällige weitere Auslagen der Partei, inklusive Mehrwertsteuer. Das Gericht setzt die Parteientschädigung aufgrund der eingereichten Kostennote oder, mangels Einreichung einer solchen, aufgrund der Akten fest. Das Anwaltshonorar wird dabei nach dem notwendigen Zeitaufwand bemessen, wobei der Stundenansatz mindestens Fr. 200.-- und höchstens Fr. 400.-- beträgt. Die Auslagen der Vertretung werden aufgrund der tatsächlichen Kosten ausbezahlt (Art. 64 Abs. 1 und 2 VwVG; Art. 7 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Da die Beschwerdeführerin bereits im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren anwaltlich vertreten war, sind auch diese Aufwendungen im Gesamtbetrag, den das Bundesverwaltungsgericht spricht, zu berücksichtigen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2677/2007 vom 16. Januar 2009 E. 5). Die Vorinstanz hat der anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin, die vorliegend keine Kostennote eingereicht hat, eine Parteientschädigung auszurichten, die aufgrund der Akten auf Fr. 10'000.- (inkl. MWST und Auslagen) festzusetzen ist.

5.

Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. l des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Entscheid der Zollkreisdirektion Lugano vom 30. August 2010 aufgehoben.

2.
Die im Streit liegenden Einfuhren sind unter die Tarifnummer 1602.5099 einzureihen.

3.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Die Zollkreisdirektion Lugano wird verpflichtet, der Beschwerdeführerin den im vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren eingeforderten Kostenvorschuss von Fr. 4'500.-- zurückzuerstatten. Der im vorliegenden Verfahren geleistete Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- wird der Beschwerdeführerin ebenfalls zurückerstattet.

4.
Die Eidgenössische Zollverwaltung hat der Beschwerdeführerin für das vorliegende Beschwerdeverfahren sowie für das vorinstanzliche Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 10'000.-- zu bezahlen.

5.
Dieses Urteil geht an:

– die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. …; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Markus Metz	Jürg Steiger