Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1755/2006
{T 0/2}

Urteil vom 12. Oktober 2010

Besetzung

Richter Daniel Riedo (Vorsitz), Richter Michael Beusch,
Richter André Moser,
Gerichtsschreiberin Iris Widmer.

Parteien

X._____,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Zollverwaltung (EZV),
Zollkreisdirektion Basel, Elisabethenstrasse 31,
Postfach 666, 4010 Basel,
handelnd durch die Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Tarifierung von Schweine-, Geflügel- und Rinderfett.

Sachverhalt:

A.
Die Y._____ AG betrieb bis zu ihrer Liquidation im Jahr 2008 u.a. den Handel mit tierischen und pflanzlichen Ölen und Fetten sowie ähnlichen Produkten.

B.
In der Zeit von August bis Dezember 2004 meldete die von ihr beauftragte Speditionsfirma dem Zollamt Basel St. Jakob sieben aus Italien stammende Sendungen mit Schweine-, Geflügel- und Rinderfetten zur Einfuhr an. Die Fette wurden als «zu Futterzwecken, roh» und somit als zollfrei deklariert. Es handelte sich dabei um fünf Lieferungen mit Schweinefett (Tarifnummer 1501.0012), um eine Lieferung mit Geflügelfett (Tarifnummer 1501.0022) und um eine Lieferung Rinderfett (Tarifnummer 1502.0012).

Es wurde jeweils eine zollamtliche Revision angeordnet, anlässlich derer den einzelnen Sendungen Muster entnommen wurden. Die Einfuhren wurden anschliessend provisorisch abgefertigt und die Muster der Sektion Chemisch-technische Kontrolle (SCTK) zur Untersuchung übermittelt.

Gestützt auf die Untersuchungen der SCTK befand die Zollverwaltung, dass aufgrund der analysierten *Säuregrade* und der *Cholestadiengehalte* die Fette eine weitergehende Behandlung erfahren hätten. Daher könnten diese nicht mehr als «roh» im Sinne des Zolltarifes gelten. Die Fette wurden – innerhalb der jeweiligen Tarifnummer – in die Unternummer «andere» umtarifiert (Schweinefett: Tarifnummer 1501.0013; Geflügelfett: Tarifnummer 1501.0023; Rinderfett: Tarifnummer 1502.0019). Das Zollamt forderte daraufhin insgesamt Fr. 36'165.45 nach.

C.
Mit Schreiben vom 23. Dezember 2004, 27. Januar 2005, 1. April 2005 und 29. Juni 2005 beanstandete die Y._____ AG bei der Zollkreisdirektion die Umtarifierungen. Sie machte hauptsächlich geltend, im Schmelzverfahren erfolge durch die Zugabe von Wasserdampf von ca. 110°C «keine Entsäuerung von Belang». Eine solche erfolge allenfalls mit Natronlauge in der chemischen Raffination oder im Desodorisationsprozess im Dämpfer unter einem Vakuum von 2 bis 3 mbar und

bei Temperaturen von 250°C und höher. Vorliegend sei das Ausgangsrohmaterial sorgfältig geschmolzenes, speisefähiges Rohfett. Der tiefe Säuregrad sei international üblich und resultiere aus verbesserten Verarbeitungsprozessen. Er bringe im Futtermittelbereich allerdings keine Vorteile. Sie verlangte Akteneinsicht und die Bekanntgabe der Analysewerte.

Auf Weisung der Oberzolldirektion (OZD) wies die Zollkreisdirektion am 31. August 2006 die Beschwerden in einem gemeinsamen Entscheid ab. Sie legte in ihrer Begründung dar, der bei den einzelnen Sendungen jeweils festgestellte *Säuregrad* entspreche nicht demjenigen, der bei rohen Fetten üblich sei. Zusätzlich sei der Gehalt an *Cholestadien* überprüft worden. Die jeweils festgestellten Werte deuteten klar darauf hin, dass die fraglichen Fette eine weitergehende Behandlung erfahren hätten und folglich nicht mehr als «roh» gelten könnten.

D.

Dagegen erhob die Y._____ AG am 2. Oktober 2006 Beschwerde bei der Eidgenössischen Zollrekurskommission (ZRK) mit dem Antrag, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und die Fette der sieben Sendungen seien – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – als rohe Fette zu tarifieren. Weiter wurde die Einholung eines Gutachtens zu bestimmten Fragestellungen beantragt. Darüber hinaus verlangte sie die Fristansetzung zur Einholung einer Bestätigung des Lieferanten, dass es sich bei den im Streit liegenden sieben Sendungen jeweils um rohes, unbehandeltes Schweine-, Rinder- und Geflügelfett gehandelt habe. Zudem erhob sie den Vorwurf, im vorliegenden Fall sei der Instanzenzug durchbrochen worden. Aufgrund der Unbrauchbarkeit der Musterziehung und der Willkürlichkeit des vorinstanzlichen Entscheides sowie ihres Anspruchs, weitere Beweisstücke einreichen zu dürfen, bedeute der Sprungrekurs den Verlust einer Instanz bzw. eine Verletzung des Gebotes der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) auf einen verfassungsmässigen Richter. Sie stellte deshalb den zusätzlichen Antrag, die Sache sei zur Entscheidung an die OZD zurückzuweisen.

In ihrer Vernehmlassung vom 8. Januar 2007 schloss die OZD auf Abweisung der Beschwerde.

E.
Mit Instruktionsmassnahme vom 18. Januar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Verfahrensbeteiligten mit, es habe das vorliegende Verfahren übernommen.

Mit Instruktionsverfügung vom 24. Januar 2008 forderte das Bundesverwaltungsgericht die OZD auf, Fragen betreffend die Musterentnahme und die angewandten Methoden zu beantworten. Die Y._____ AG erhielt Frist bis zum 20. März 2008, um auf die Stellungnahme der OZD vom 7. Februar 2008 erwidern zu können. Während laufender Frist zeigte das Konkursamt Luzern-Land mit Schreiben vom 10. März 2008 dem Bundesverwaltungsgericht den Konkurs über die Y._____ AG an. Das Verfahren wurde mit Zwischenverfügung vom 16. April 2008 antragsgemäss sistiert.

Die Y._____ AG in Liquidation wurde von Amtes wegen gelöscht (vgl. Schweizerisches Handelsamtsblatt [SHAB] Nr. 183 vom 22. September 2009, S. 10).

F.
Mit Schreiben vom 27. November 2009 informierte der vormalige Rechtsvertreter der Y._____ AG in Liquidation das Bundesverwaltungsgericht dahingehend, die bisherige, konkursite Beschwerdeführerin habe – während der Liquidationsphase – am 29. Mai 2008 ihre Forderung gegen die Zollverwaltung, die sie unter dem laufenden Verfahren besessen habe, an die X._____ zediert. Weiter wies er sich als Rechtsvertreter der X._____ aus. Er beantragte, es sei vom Parteiwechsel Vormerk zu nehmen, die Parteibezeichnung anzupassen, und es sei der Prozess wieder an die Hand zu nehmen.

Mit Zwischenverfügung vom 17. Februar 2010 wurde das Verfahren wieder aufgenommen und vom Parteiwechsel Vormerk genommen. Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführerin die Frist, um auf die Stellungnahme der Vorinstanz vom 7. Februar 2008 erwidern zu können, neu angesetzt.

Nach gewährten Fristerstreckungen wiederholte die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 10. Mai 2010 ihre bereits in der Beschwerde gestellten Anträge und nahm zur Musterentnahme Stellung. Darüber hinaus äusserte sie sich unaufgefordert auch zu weiteren Fragestellungen, die bereits Gegenstand der Beschwerde waren (Anwend-

barkeit der zolltariflichen Erläuterungen betreffend die pflanzlichen Öle auf tierische Fette, Vorliegen einer weitergehenden Behandlung, Säuregrad, Gehalt an Cholestadien, Farbe und Geruch). Zu diesen Themenbereichen reichte sie ein «Gutachten» von Prof. B._____, em., Professur für Tierernährung und Futtermittelkunde, Institut für Tierernährung Universität Bonn, vom 8. Februar 2010 ein, das sie zum integrierenden Bestandteil der Stellungnahme erklärte.

Mit Instruktionsverfügung vom 19. Mai 2010 wurde die Vorinstanz aufgefordert, Fragen betreffend den Säuregrad von Fett zu beantworten. Dieser Aufforderung kam die Vorinstanz fristgemäss nach.

Mit unaufgeforderter Eingabe vom 20. Juli 2010 reichte die Beschwerdeführerin eine Bestätigung des Lieferanten vom 17. Juni 2010 nach, wonach es sich bei den konkreten sieben Einfuhrsendungen um rohes Schweine-, Rinder- bzw. Geflügelfett gehandelt habe.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1

1.1.1 Bis zum 31. Dezember 2006 unterlagen erstinstanzliche Verfügungen oder Beschwerdeentscheide der OZD der Beschwerde an die ZRK (Art. 109 Abs. 1 Bst. c des Zollgesetzes vom 1. Oktober 1925 [aZG, AS 42 287 und BS 6 465]). Das Bundesverwaltungsgericht übernimmt, sofern es zuständig ist, die zu diesem Zeitpunkt bei der ZRK hängigen Rechtsmittel. Die Beurteilung erfolgt diesfalls nach neuem Verfahrensrecht (Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32]). Soweit das VGG nichts anderes bestimmt, richtet sich gemäss dessen Art. 37 das Verfahren nach dem Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021). Beschwerden an das Bundesverwaltungsgericht sind zulässig gegen Verfügungen der vorliegenden Art im Sinne von Art. 5 VwVG (Art. 31 VGG). Entscheide betreffend die Tarifierung unterliegen der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht (Art. 33 Bst. d VGG). Dieses ist demnach für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde *sachlich* zuständig.

1.1.2 Vorliegend wurde nicht die gesetzlich vorgesehene funktionelle Zuständigkeitsordnung eingehalten (verwaltungsinterner Beschwerde-

weg über die OZD; vgl. Art. 109 Abs. 1 Bst. b aZG). Vielmehr wies die OZD die Zollkreisdirektion Basel mit Schreiben vom 18. August 2006 an, wie sie diesen Fall rechtlich zu beurteilen hatte (act. 4a der Vernehmlassungsbeilagen [nachfolgend: VB]). Diese entschied am 31. August 2008 weisungsgemäss. In der Rechtsmittelbelehrung wurde als Beschwerdeinstanz deshalb nicht die OZD, sondern die ZRK angegeben.

1.1.2.1 Hat eine nicht endgültig entscheidende Beschwerdeinstanz im Einzelfall eine Weisung erteilt, dass oder wie eine Vorinstanz zu verfügen hat, so ist die Verfügung unmittelbar an die nächsthöhere Beschwerdeinstanz weiterzuziehen, wobei in der Rechtsmittelbelehrung darauf aufmerksam zu machen ist (Art. 47 Abs. 2 VwVG; sog. Sprungbeschwerde). Wird auf diese Weise eine verwaltungsinterne Beschwerdeinstanz übergangen, bildet im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht (ausnahmsweise) allein die Verfügung einer unteren Instanz Anfechtungsobjekt (vgl. ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, S. 44 Rz. 2.55).

Die *Funktion* der Sprungbeschwerde liegt zum einen in der Prozessökonomie begründet. Die Abkürzung des funktionellen Instanzenzuges dient der Vermeidung unnötiger Prozessschritte und schützt die Beteiligten vor Verfahrensleerlauf. Zum anderen lässt sich die Zuständigkeit der anweisenden Behörde nur schwer mit dem verfassungsrechtlichen Anspruch auf unabhängige und unparteiische Beurteilung (Art. 30 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) vereinbaren, verfügt das Verfahren nach der Intervention doch kaum mehr über die verfassungsrechtlich geforderte Offenheit (REGINA KIENER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008, Rz. 15 zu Art. 47).

Die *Rechtsfolgen* der Sprungbeschwerde wirken von Gesetzes wegen. Weil die Zuständigkeit der «nächsthöheren» Beschwerdeinstanz von Gesetzes wegen besteht, liegt die Weiterleitung nicht im Ermessen der verfügenden oder der weisungsgebundenen Behörde, bedarf aber auch nicht der Zustimmung der involvierten Parteien (BVGE 2009/30 E. 1.2.1; KIENER, a.a.O., Rz. 17 zu Art. 47). Damit den Beschwerdeberechtigten kein Rechtsnachteil erwächst, gelten für die mittels Sprungbeschwerde zuständige Behörde die gleichen Sachurteilsvoraus-

setzungen. Auch muss sie über die gleiche Kognition verfügen wie die übersprungene Instanz (KIENER, a.a.O., Rz. 18 zu Art. 47). Ausgeschlossen ist eine Sprungbeschwerde in der Regel dann, wenn Verfügungen der Verwaltung einer Einsprache an dieselbe Verwaltungsinstanz unterliegen, es sei denn, das Spezialgesetz sehe selbst die Möglichkeit der Sprungbeschwerde vor (vgl. MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., S. 45 Rz. 2.57).

1.1.2.2 Im vorliegenden Fall ist spezialgesetzlich kein eigentliches Einspracheverfahren vorgesehen, sodass die Sprungbeschwerde nicht ausgeschlossen ist bzw. nach den allgemeinen Vorgaben des VwVG möglich ist. Deswegen und aufgrund der expliziten und eindeutigen Weisung der OZD an die Zollkreisdirektion, wie diese im vorliegenden Fall zu entscheiden hatte, wurde der Instanzenzug zu Recht ausnahmsweise durchbrochen. In der Rechtsmittelbelehrung wurde denn auch korrekt die ZRK als nächsthöhere Beschwerdeinstanz angegeben. Damit ist das Bundesverwaltungsgericht auch *funktionell* zuständig. Auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist deshalb einzutreten. Das Bundesverwaltungsgericht verfügt bei der Beurteilung über volle Kognition (E. 1.1.2.1).

1.1.3 Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, angesichts der «Willkürlichkeit des vorinstanzlichen Entscheides sowie des Anspruches der Beschwerdeführerin, weitere Beweisstücke einreichen zu dürfen bzw. Ergänzungen und Untersuchungen zu verlangen sowie die Tatsache der Nichtjustiziabilität von Tarifstreitigkeiten» stelle der «Sprungrekurs bzw. der Verlust einer Instanz eine Verletzung ihres Rechts auf einen verfassungsmässigen Richter» gemäss der Konvention vom 4. November 1950 zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK, SR 0.101) dar. Die Sache sei bereits deshalb aufzuheben und zur Entscheidung an die OZD zurückzuweisen.

Mit diesem Vorwurf beruft sich die Beschwerdeführerin wohl auf Art. 6 EMRK, der die Garantie auf ein faires Gerichtsverfahren («fair trial») beinhaltet. Diese Bestimmung ist grundsätzlich auf Abgabeverfahren *nicht* anwendbar (vgl. STEFAN OESTERHELT, Anwendbarkeit von Art. 6 EMRK auf Steuerverfahren, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 593 ff. vgl. auch REMO ARPAGAUS, Zollrecht, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Bd. XII, 2. Aufl., Basel 2007, Rz. 447). Mit Blick auf die genannten *Funktionen* der Sprungbeschwerde (vgl. E. 1.1.2.1) kann der

Argumentation der Beschwerdeführerin jedoch ohnehin nicht gefolgt werden, zielt die der Sprungbeschwerde gerade darauf ab, den Anspruch auf einen verfassungsmässigen Richter zu verwirklichen, indem die betroffene Person nicht ein von vornherein aussichtsloses Verfahren bei der weisungsgebenden Behörde durchlaufen muss. Zudem ist nicht ersichtlich, inwiefern den Anliegen der Beschwerdeführerin, nämlich zusätzliche Beweisstücke einzureichen und weitere Untersuchungen durchzuführen, nicht im Rahmen des Verfahrens vor der ZRK bzw. vor dem Bundesverwaltungsgericht, nota bene die gerichtliche Instanz des vorliegenden Verfahrens, hinreichend Rechnung getragen werden kann. Der (zusätzlich) gestellte Antrag auf Rückweisung der Sache ist deshalb abzuweisen.

1.2 Am 1. Mai 2007 sind das Zollgesetz vom 18. März 2005 (ZG, SR 631.0) sowie die dazugehörige Verordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) in Kraft getreten. Zollveranlagungsverfahren, die zu diesem Zeitpunkt hängig waren, werden nach dem bisherigen Recht und innerhalb der nach diesem gewährten Frist abgeschlossen (Art. 132 Abs. 1 ZG).Der zu beurteilende Sachverhalt betrifft das Jahr 2004, so dass auf den vorliegenden Fall materiell das alte Zollgesetz (aZG) und die alte Zollverordnung vom 10. Juli 1926 (aZV, AS 42 339 und BS 6 514) Anwendung finden.

Auf das Verfahren der Zollabfertigung findet das VwVG keine Anwendung (Art. 3 Bst. e VwVG in der im Jahr 2004 geltenden Fassung [AS 1969 737]; in der Revision vom 18. März 2005, in Kraft seit 1. Mai 2007, wurde lediglich das Wort «Zollabfertigung» durch den Begriff «Zollveranlagung» ersetzt). Die Zollabfertigung unterliegt den durch das Selbstdeklarationsprinzip getragenen spezialgesetzlichen Verfahrensvorschriften des Zollrechts (dazu unten E. 2.2), welche dem VwVG vorgehen (statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4617/2007 vom 14. Januar 2009 E. 1.2).

1.3 Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn das Gericht gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand 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 Zivilgesetzbuchs vom

10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Bei Beweislosigkeit ist gemäss dieser Regel folglich zu Ungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (BGE 121 II 257 E. 4c.aa, Urteil des Bundesgerichts vom 14. Juli 2005, veröffentlicht in: ASA 75 S. 495 ff. E. 5.4; MOSER/ BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.149 ff.). Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur des im Zollrecht geltenden Selbstdeklarationsprinzips (vgl. E. 1.2 und E. 2.2) mit sich bringt, gilt auch in diesem Rechtsgebiet – wie allgemein im Abgaberecht – der Grundsatz, wonach die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabeforderung erhöhen; demgegenüber ist die abgabepflichtige bzw. abgabebegünstigte Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-4617/2007 vom 14. Januar 2009 E. 2.6, A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.7.3, A-1687/2006 vom 18. Juni 2007 E. 2.4; MOSER/BEUSCH/KNEUBÜHLER, a.a.O., Rz. 3.151; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 453 f.).

1.4 In prozessualer Hinsicht ist Folgendes zu bemerken: Die Beschwerdeführerin hat, trotz der von ihr immer wieder betonten Komplexität des vorliegenden Falles, auf die Vernehmlassung der OZD vom 28. Februar 2006 nicht repliziert. Nachdem das Bundesverwaltungsgericht das Verfahren übernommen hatte, forderte es zu Beginn des Jahres 2008 und mit einer eigentlichen Instruktionsverfügung die Vorinstanz zu einer ergänzenden Eingabe auf, in der sie sich zu spezifischen Fragen betreffend die Musterziehung und die angewandten Analyseverfahren zu äussern hatte (oben, Bst. E). Die Beschwerdeführerin erhielt – nachdem das Verfahren nach konkursbedingter Sistierung wieder aufgenommen worden war – die Möglichkeit, auf die Antworten der Vorinstanz zu erwidern (oben, Bst. F). In ihrer daraufhin eingereichten Stellungnahme vom 10. Mai 2010 äusserte sie sich allerdings unaufgefordert zu weiteren Fragen, die über die spezifischen Fragestellungen des Bundesverwaltungsgerichts anlässlich ihrer Instruktionsmassnahme hinausgingen (oben, Bst. F).

Die Entscheidinstanz kann unaufgeforderte Eingaben aus dem Recht weisen, sofern sich die Beschwerdeführerin bereits zu allen Eingaben und Beweismitteln geäussert hat (Urteil des Bundesgerichts 1A.6/2007 vom 6. September 2007 E. 6; FRANK SEETHALER/KASPAR PLÜSS, in: Waldmann/ Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, N 53 zu Art. 57). Die Beschwerdeführerin hatte hinreichend Gelegen-

heit (bzw. hätte durch die Beantragung eines zweiten Schriftenwechsels die Gelegenheit wahrnehmen können), sich zu den Eingaben und Beweismitteln zu äussern. Art. 29 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) räumt nicht das Recht ein, jederzeit weitere Stellungnahmen beim Gericht einzureichen (Urteil des Bundesgerichts 1A.6/2007 vom 6. September 2007 E. 6, vgl. auch BGE 133 V 196 E. 1, wonach das kantonale Gericht das rechtliche Gehör nicht verletzt hatte, als es eine Beschwerdeantwort aus dem Recht wies, die nach Ablauf der – ohne Säumnisandrohung angesetzten – Frist einging). Insoweit die im Rahmen der Stellungnahme vom 10. Mai 2010 eingereichten Ausführungen (einschliesslich des «Gutachtens»; oben, Bst. F) über die konkrete Fragestellung des Bundesverwaltungsgerichts hinausgehen, werden sie unter den gegebenen Umständen aus dem Recht gewiesen. Ohnehin hätten sie nichts am Entscheidergebnis geändert, wie aus dem Nachfolgenden hervorgehen wird.

2.

2.1 Jede Wareneinfuhr über die schweizerische Zollgrenze unterliegt grundsätzlich der Zollpflicht (vgl. Art. 1 Abs. 1 aZG). Gemäss Art. 1 Abs. 2 aZG umfasst die Zollpflicht die Befolgung der Vorschriften über den Verkehr über die Grenze (Zollmeldepflicht; vgl. Art. 6 ff. aZG) und die Entrichtung der gesetzlichen Abgaben (Zollzahlungspflicht; vgl. Art. 10 ff. aZG). Zollmeldepflichtig ist, wer eine Ware über die Grenze bringt, sowie der Auftraggeber (Art. 9 aZG). Im Strassenverkehr haben die Verpflichtungen des Zollmeldepflichtigen in erster Linie diejenigen Personen zu erfüllen, die die Ware mit sich führen oder auf sich tragen (Art. 29 Abs. 2 aZG; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2007 vom 19. August 2009 E. 2.1.1; vgl. auch Entscheide der ZRK 1997-017 vom 8. April 1999 E. 2a, 1994-874 vom 23. November 1994 E. 3). Zum Kreis der Zollmeldepflichtigen gehört gemäss Rechtsprechung auch der Transporteur der Ware bzw. der Chauffeur (Entscheid der ZRK vom 27. September 2002, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 67.41 E. 2, 1994-874 vom 23. November 1994 E. 3b).

2.2 Das Zollverfahren ist vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt. Die Zollmeldepflichtigen müssen die Zolldeklaration abgeben und haben für deren Richtigkeit einzustehen (Art. 31 aZG i.V.m. Art. 47 Abs. 2 aZV). Damit überbindet das Zollgesetz dem Zollmeldepflichtigen die volle Verantwortung für den eingereichten Abfertigungsantrag und

stellt hohe Anforderungen an seine Sorgfaltspflicht (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in: ASA 70 S. 330 E. 2c, 2A.1/2004 vom 31. März 2004 E. 2.1; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2631/2007 vom 10. August 2008 E. 2.2). Die Deklaration des Zollmeldepflichtigen dient als Grundlage der Zollberechnung, es sei denn, sie werde durch eine amtliche Revision berichtigt (Art. 24 Abs. 1 aZG). Von den Zollmeldepflichtigen wird verlangt, dass sie sich vorweg über die Zollpflichten sowie die jeweiligen Abfertigungsverfahren informieren. Werden Hilfspersonen beigezogen, sind diese entsprechend anzuweisen. Unterlassen die Zollmeldepflichtigen dies, haben sie dafür prinzipiell selber die Verantwortung zu tragen (Art. 9 Abs. 2 aZG; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5612/2007 vom 1. März 2010 E. 2.1.2, A-1742/2006 vom 13. Juli 2009 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen, A-1698/2006 vom 7. Februar 2007 E. 2.4).

2.3 Für die Tarifeinreihung massgebend ist die Art, Menge und Beschaffenheit der Ware zum *Zeitpunkt,* in dem sie *unter Zollkontrolle* gestellt worden ist (vgl. Art. 23 aZG). Die Zollämter können die zur Zollbehandlung angemeldeten Waren umfassend oder durch Stichproben prüfen (sog. Revision; Art. 36 Abs. 1 aZG). Der Revisionsbefund ist auf der Deklaration einzutragen und bildet die Grundlage für die Zollveranlagung und das weitere Verfahren (Art. 36 Abs. 6 aZG).

2.3.1 Wird eine Revision angeordnet, sind die Zollmeldepflichtigen zu benachrichtigen (Art. 50 Abs. 1 aZV). Bei der Revision treffen den Zollmeldepflichtigen oder seinen Bevollmächtigten verschiedene *Mitwirkungspflichten* (Art. 36 Abs. 6 aZG, Art. 50 Abs. 1 aZV). So hat er die zur Revision verlangten Fracht- und Gepäckstücke auf eigene Kosten und Gefahr abzuladen, in das Revisionslokal zu bringen, abzuwiegen, zu öffnen, auszupacken sowie allen Anordnungen des Zollamtes zur Feststellung der Warenmenge nachzukommen (Art. 36 Abs. 6 aZG i.V.m. Art. 50 Abs. 1 aZV). Nach Beendigung der Revision hat der Zollmeldepflichtige auf seine Kosten und Gefahr die revidierten Stücke zu verpacken, zu schliessen und wieder versandbereit zu machen (Art. 36 Abs. 6 aZG i.V.m. Art. 50 Abs. 6 aZV).

2.3.2 Die Zollämter sind befugt, diejenigen Proben bzw. Muster zu erheben, die zur Prüfung erforderlich sind (Art. 36 Abs. 2 aZG i.V.m Art. 51 aZV). Die Musterentnahme hat durch den Zollmeldepflichtigen in Gegenwart des revidierenden Zollbeamten oder durch den Letzte-

ren in Gegenwart des Zollmeldepflichtigen zu erfolgen (Art. 51 Abs. 1 aZV). In den allgemeinen Dienstanleitungen zu Zollgesetz und Vollziehungsverordnung der OZD (D. 11, Stand: November 2003) werden die Beamten ausdrücklich angewiesen, die Zollbeteiligten die Muster selber nehmen zu lassen (vgl. D. 11 Ziffer 114.554, zur Mitwirkungspflicht vgl. auch Ziffer 114.558).

2.3.3 Beim Vorgang der Musterziehung ist der Eingriff in den Bestand der Ware «auf das Notwendigste zu beschränken» und mit «aller Sorgfalt» vorzunehmen (Art. 36 Abs. 2 aZG i.V.m Art. 51 aZV). Auch in den Dienstanleitungen werden die Beamten explizit angehalten, die Musterentnahme auf das dienstlich nötige Mass zu beschränken. Sie haben darauf zu achten, dass die Muster den «Charakter und die Eigenschaft der Ware wiedergeben» (vgl. diesbezüglich auch D. 11 Ziffer 114.554), m.a.W. also *repräsentativ* sind.

2.3.4 Wie ein repräsentatives Muster zu ziehen ist, so dass von einem «Durchschnittsmuster» gesprochen werden kann, hängt von der Beschaffenheit der Ware ab. In zahlreichen Fällen bietet ein solcher Eingriff in die Ware zur Musterentnahme keine Probleme. In anderen Fällen dürfte die Repräsentativität des Musters nur gewährleistet sein, sofern die Probenahme nach den anerkannten Regeln der Naturwissenschaft und Technik bzw. nach den für bestimmte Warengruppen oder Branchen bestehenden Normen des Deutschen Instituts für Normung (DIN) oder der International Organization for Standardization (ISO) erfolgt. Wie vorgängig erwähnt, sind die Zollbeamten dienstlich gehalten, vorab den Zollmeldepflichtigen oder seinen Bevollmächtigten die Muster ziehen zu lassen (vgl. E. 2.3.2). Von ihnen wird aufgrund der Mitwirkungspflichten erwartet, dass sie die einschlägigen Techniken, die eine repräsentative Musterziehung gewährleisten, kennen und beherrschen. Wird das Muster ausnahmsweise vom Zollbeamten gezogen, ergibt sich aus den Mitwirkungspflichten des Zollmeldepflichtigen, dass dieser gegenüber der Zollbehörde die für eine sachgerechte Musterziehung notwendigen Angaben macht (z.B. über bestehende DIN- und ISO-Normen für die Probeentnahme in der betreffenden Branche; vgl. hinsichtlich der in diesem Punkt vergleichbaren Rechtslage im deutschen Recht, wobei dort allerdings die Musterentnahme – anders als im schweizerischen Recht – grundsätzlich Sache der Zollstelle ist: REGINHARD HENKE, in: Peter Witte [Hrsg.], Zollkodex mit Durchführungsverordnungen und Zollbefreiungsverordnung, 5. Aufl., Wien 2009, N. 6 f. zu Art. 69 [Durchführung der Zoll-

beschau, Entnahme von Mustern und Proben]; RAINER WEYMÜLLER, in: Reinhart Rüsken [Hrsg.], Zollrecht, Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Kommentar, 3. Aufl., Bonn 2001, N. 32 zu Art. 69).

2.3.5 Die Musterentnahme ist durch das Zollamt in geeigneter Weise zu verurkunden. Muster, die beim Zollamt verbleiben, sollen mit deutlichen Angaben darüber versehen sein, aus welcher Sendung sie stammen und aufgrund welcher Deklaration sie erhoben wurden (Art. 51 Abs. 2 aZV). Dies geschieht gemäss den Dienstanleitungen durch Vermerk der Musterentnahme im Revisionsbefund oder bei einigem Wert auch in einem für den Empfänger bestimmten Begleitpapier (vgl. D. 11 Ziffer 114.554). Ziel dieser Vorschriften ist es u.a., die Identifikation der Muster zu sichern und die Gefahr einer Verwechslung zu verhindern. Wohl wäre es in Einzelfällen dienlich, wenn der Name der bei der Musterziehung für den Zollpflichtigen anwesenden Person angegeben würde. Dies könnte möglicherweise mithelfen, unnötige Rückfragen und Verdachtsmomente zu vermeiden. Eine Vorschrift, wonach der Name des bei der Revision mitwirkenden Meldepflichtigen in der Deklaration oder im Revisionsbefund zu verurkunden wäre, findet sich allerdings weder im Gesetz noch in der Verordnung (Entscheid der ZRK 1994-874 vom 23. November 1994 E. 3c).

2.4

2.4.1 In ihrer früheren Rechtsprechung hat die ZRK *Untersuchungsberichte der SCTK* als öffentliche Urkunden qualifiziert (vgl. Urteil der ZRK vom 19. September 1962, veröffentlicht in: ASA 32 S. 79). Im Entscheid vom 8. April 1999 liess sie diese Frage allerdings offen und hielt fest, dass – selbst wenn der Untersuchungsbericht eine öffentliche Urkunde wäre – dies einzig zu bedeuten hätte, dass die darin wiedergegebenen Analyseresultate richtig verurkundet worden wären und die in den Untersuchungsberichten wiedergegebenen Daten den effektiven Messergebnissen entsprächen. Nicht Gegenstand der Verurkundung wäre die Frage, ob die Messungen selbst korrekt durchgeführt worden seien (ZRK 1997-017 E. 3b, veröffentlicht in: VPB 64.44).

2.4.2 Für die am Zollverfahren Beteiligten ist die Qualifikation des Untersuchungsberichtes der SCTK insoweit von Bedeutung, als daran Folgen für seine Beweiskraft geknüpft werden. Eine öffentliche Beurkundung bewirkt nach Art. 9 ZGB, dass die Urkunde für die durch sie bezeugten Tatsachen vollen Beweis erbringt, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist. Im Rahmen des Bundeszivil-

rechts enthält Art. 9 Abs. 1 ZGB nach seiner Formulierung eine vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung abweichende gesetzliche Beweisregel (HANS SCHMID, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 3. Aufl., Basel 2006, N. 1 zu Art. 9 ZGB). Die verstärkte Beweiskraft der öffentlichen Urkunde beruht auf der Wahrheitspflicht, welche die Parteien und die Urkundsperson trifft (SCHMID, a.a.O., N. 23 zu Art. 9 ZGB). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist unter der öffentlichen Beurkundung das Herstellen eines Schriftstückes durch eine vom Staat mit dieser Aufgabe betrauten Person in der vom Staat geforderten Form und in dem von ihm vorgeschriebenen Verfahren zu verstehen (BGE 99 II 159 E. 2a, 90 II 274 E. 6). Gemäss herrschender Lehre beschränkt sich der Anwendungsbereich von Art. 9 ZGB auf öffentliche Urkunden des Bundeszivilrechts (vgl. Urteil des Bundesgerichts 4A.172/2007 vom 13. August 2007 E. 2.4.3 mit weiteren Hinweisen). Nach Art. 55 des Schlusstitels des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (SchlT ZGB, SR 210) sind es denn auch die Kantone, die bestimmen, in welcher Weise auf ihrem Gebiet die öffentliche Beurkundung hergestellt wird, wobei das Bundesrecht jene Rechtsgeschäfte nennt, für welche die öffentliche Beurkundung Formvorschrift ist (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.7.1).

2.4.3 Anders als bei öffentlichen Urkunden des Bundeszivilrechts wird für die Erstellung des Untersuchungsberichts der SCTK kein spezielles Verfahren verlangt, sodass es sich im Gegenzug auch nicht rechtfertigt, dem Untersuchungsbericht eine verstärkte Beweiskraft im Sinne von Art. 9 ZGB zukommen zulassen (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.7; Entscheid der ZRK 1997-017 vom 8. April 1999, veröffentlicht in: VPB 64.44 E. 3b mit gleichem Ergebnis).

2.4.4 Wird die Tarifierung bestritten und legen die Zollbehörden gestützt auf den Untersuchungsbericht der SCTK plausibel dar, unter welchen Tarif eine Ware fällt, ist die abgabebegründende bzw. -erhöhende Tatsache (vgl. E. 1.3) gegebenenfalls grundsätzlich erstellt. Es steht der abgabepflichtigen Person frei, anderweitige Nachweise ins Recht zu legen und im Rechtsmittelverfahren darzutun, weshalb der Untersuchungsbericht nicht stichhaltig bzw. unzutreffend oder die Würdigung desselben durch die Behörden falsch sei. Da es der abgabepflichtigen Person obliegt, die abgabemindernden Tatsachen nachzuweisen, trägt folglich sie die Beweislast für die Unrichtigkeit des

Untersuchungsberichtes. Somit ändert die Feststellung, wonach einem Untersuchungsbericht nicht der Charakter einer öffentlichen Urkunde im Sinne von Art. 9 ZGB zukommt, grundsätzlich nichts an der dargelegten Beweislastverteilung zwischen der Verwaltung und den Abgabepflichtigen (mit diesem Ergebnis bereits Entscheid der ZRK 1997-017 vom 8. April 1999, veröffentlicht in: VPB 64.44 E. 3b). Selbstredend kann das Bundesverwaltungsgericht in Anwendung der Untersuchungsmaxime von sich aus ein Gutachten der Ware veranlassen, wenn es zum Schluss gelangt, der Untersuchungsbericht sei offensichtlich fehlerhaft, beispielsweise hinsichtlich Analyseverfahren oder -ergebnis. Das Gericht kann dem dergestalt fehlerhaften Bericht auch die Beweiskraft absprechen und allenfalls zu Lasten der Zollbehörde entscheiden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.7.4).

2.5 Die Ein- und Ausfuhrzölle werden gemäss dem Zolltarif festgesetzt (Art. 21 aZG i.V.m. dem Anhang zum Zolltarifgesetz vom 9. Oktober 1986 [ZTG, SR 632.10]). Alle Waren, die über die schweizerische Zollgrenze ein- und ausgeführt werden, sind – unter Vorbehalt abweichender Bestimmungen, namentlich aus Staatsverträgen – nach dem Generaltarif zu verzollen (Art. 1 ZTG und Art. 14 Ziff. 1 aZG). Der Generaltarif wird in der Amtlichen Sammlung des Bundesrechts (AS) nicht veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgt durch Verweis (Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2004 über die Sammlungen des Bundesrechts und das Bundesblatt [Publikationsgesetz, PublG, SR 170.512]). Der Generaltarif kann mitsamt seinen Änderungen bei der OZD eingesehen oder im Internet unter www.ezv.admin.ch abgerufen werden. Trotz fehlender Veröffentlichung in der AS kommt dem Generaltarif Gesetzesrang zu (vgl. statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.2 mit Hinweis).

2.6 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). 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 anzuwen-

den. 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).

2.6.1 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 (ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 576). Daraus folgt, dass die schweizerische Nomenklatur bis zur sechsten Ziffer völkerrechtlich bestimmt ist. Die siebte und achte Position bilden schweizerische Unternummern, denen grundsätzlich ebenso Gesetzesrang zukommt, soweit sie mit Erlass des ZTG geschaffen worden sind. Da sowohl Bundesgesetze wie auch Völkerrecht für die Zollverwaltung und alle anderen Rechtsanwender massgebendes Recht darstellen, ist diesfalls das Bundesverwaltungsgericht an die gesamte achtstellige Nomenklatur gebunden (Art. 190 BV; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.4; vgl. auch ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 578).

2.6.2 Gestützt auf Art. 3 ZTG kann der Bundesrat auf dem Verordnungsweg selbständig Unternummern schaffen (siehe Art. 1 des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 1974 über die Ein- und Ausfuhr von Erzeugnissen aus Landwirtschaftsprodukten [SR 632.111.72]). Er kann auch ohne Änderungen im Generaltarif Unterteilungen vorsehen, so zum Beispiel für die Unterscheidung von Waren je nach Verwendungszweck (vgl. z.B. für die Einfuhr von Paniermehl «*zu Futterzwecken»* und «*andere»,* BBl 1999 8882; ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 578). In diesen Fällen unterliegt einer gerichtlichen Überprüfung, ob sich der Bundesrat nach Massgabe innerstaatlicher Kriterien an seine Delegationsbefugnisse gehalten hat (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.5; vgl. Entscheid der ZRK vom 28. März 1996 E. 4a.aa, veröffentlicht in: VPB 61.19, Entscheid der ZRK 1997-006 vom 13. Januar 1998 E. 3a.aa; vgl. die differenzierte Auseinandersetzung mit Art. 3 ZTG bei ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 578, 602 ff., 655).

2.6.3 Die Vertragsstaaten des HS-Übereinkommens beabsichtigen eine einheitliche Auslegung der völkerrechtlich festgelegten Nomenklatur (vgl. Art. 7 Ziff. 1 Bst. b und c, Art. 8 Ziff. 2 des HS-Übereinkommens). Dazu dienen insbesondere verbindliche Auslegungsregeln

(«Règles générales pour l'interprétation du Système Harmonisé»), die das Vorgehen bei der Tarifierung im Detail regeln. Dennoch bleibt Raum für nationale Regelungen. So kann die OZD gestützt auf Art. 22 Abs. 3 aZG zum Beispiel sogenannte Schweizerische Erläuterungen herausgeben. Diese können unter www.tares.ch abgerufen werden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.6, A-1704/2006 vom 25. Oktober 2007 E. 2.3.2, 2.3.3).

2.7 Die Zollabgaben, über die im vorliegenden Verfahren zu befinden sind, werden in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht bestritten. Nicht einverstanden ist die Beschwerdeführerin hingegen mit der Tarifierung der strittigen Produkte. Während die Vorinstanz die zu Futterzwecken eingeführte Schweine- Geflügel- und Rinderfette in die Tarifnummern 1501.0013, 1501.0023 und 1502.0019 («andere») einreiht, verlangt die Beschwerdeführerin die Zuordnung der jeweiligen Produkte zu den Tarifnummern für rohe Waren (Tarifnummern 1501.0012, 1501.0022 und 1502.0012).

Die systematische Gliederung der genannten Nummern im Tarifnummernverzeichnis stellt sich wie folgt dar:

2.7.1

1501	**Schweinefett (einschliesslich Schweineschmalz) und Geflügelfett, anderes als solches der Nrn. 0292 oder 1503**	Zollansatz in Fr. je 100 kg brutto
	- Schweinefett (einschliesslich Schweine-schmalz)	
	-- zu Futterzwecken	
1501.0012	-- roh	0.00
1501.0013	--- andere	21.00
	- Geflügelfett:	
	-- zu Futterzwecken:	
1501.0022	--- roh	0.00
1501.0023	--- andere	21.00
1502	**Fette von Tieren der Rindvieh-, Schaf- oder Ziegengattung, andere als solche der Nr. 1503**	
	- zu Futterzwecken	
	-- weder ausgeschmolzen noch anders ausgezogen	
	-- andere	
1502.0012	--- roh	0.00

1502.0019	--- andere	21.00

Die Tarifnummern gehören zu Abschnitt III «Tierische und pflanzliche Fette und Öle; Erzeugnisse ihrer Spaltung; zubereitete Speisefette; Wachse tierischen oder pflanzlichen Ursprungs» und hierin zu Kapitel 15. Dieses Kapitel umfasst Fette und Öle tierischen und pflanzlichen Ursprungs, roh, gereinigt, raffiniert oder auf bestimmte Weise behandelt (z.B. gekocht, geschwefelt oder gehärtet; vgl. «Erläuterungen»).

2.7.2 Die Tarifnummer 1501 erfasst gemäss der Überschrift Schweine- und Geflügelfett, und zwar unabhängig davon, mit welchem Verfahren diese hergestellt worden sind. Die international geltenden «Erläuterungen» zu dieser Nummer lauten folgendermassen: «Die hierher gehörenden Fette können durch alle Verfahren gewonnen werden, z.B. durch Schmelzen, Pressen oder Extraktion mit Lösungsmitteln; das am meisten verwendete Verfahren ist das Schmelzen (mit Dampf, Niedertemperatur- oder Trockenverfahren). Beim Ausschmelzen im Trockenverfahren wird ein Teil des Fettes unter Einfluss der erhöhten Temperatur ausgezogen; ein anderer Teil des Fettes wird durch Pressen erhalten und dem ausgezogenen Fett beigegeben. In gewissen Fällen kann der Rest des in den Rückständen enthaltenen Fettes mit Hilfe von Lösungsmitteln extrahiert werden.» Das Rinderfett wird von der Tarifnummer 1502 erfasst. Für die Herstellung verweisen die «Erläuterungen» auf die Tarifnummer 1501: «Die angewendeten Schmelzverfahren sind die gleichen, wie sie zur Herstellung von Fetten der Nr. 1501 angewendet werden. Hierher gehören ebenfalls Fette, die durch Pressen oder durch Ausziehen mit Lösungsmitteln gewonnen werden.»

2.7.3 Nicht im HS vorgesehen ist die Unterscheidung von tierischen Fetten in «rohe» und «andere». Diese Differenzierung wird erst durch die schweizerischen Unternummern getroffen (vgl. jeweils die letzten beiden Ziffern der Tarifnummer, vgl. dazu E. 2.6.1).

Innerhalb des Zolltarifes wird der Begriff «roh» im Zusammenhang mit den pflanzlichen Fetten und Ölen verwendet (vgl. die international geltenden «Erläuterungen» zu den Nummern 1507 bis 1515). Diese Nummern erfassen grundsätzlich sowohl «rohe Fette und Öle und ihre Fraktionen als auch durch Klären, Waschen, Filtrieren, Entfärben, Entsäuern, Desodorieren usw. gereinigte oder raffinierte Fette und Öle».

Die Erläuterungen zur Nummer 1507.10 (Sojaöl und seine Fraktionen) halten fest, was als «roh» zu betrachten ist (die Tarifnummern 1507 bis 1515, die diese Unterscheidung ebenfalls vorsehen, verweisen auf diese Definition). Demnach gelten durch Abpressen gewonnene, feste oder flüssige Pflanzenöle als «roh», wenn sie keine andere Bearbeitung als Klären, Zentrifugieren oder Filtrieren erfahren haben. Zur Trennung des Öls von seinen festen Bestandteilen darf kein anderes Mittel als Schwerkraft, Druck oder Zentrifugalkraft eingesetzt worden sein (z.B. durch Filtrierung, durch Adsorption, Fraktionierung oder andere physikalische oder chemische Verfahren).

3.
Die Beschwerdeführerin bestreitet die durch die schweizerischen Unternummern geschaffene (vgl. E. 2.6.1) zolltarifliche Differenzierungen der diversen tierischen Fette in «rohe» und «andere» dem Grundsatz nach nicht. Was sie jedoch kritisiert, ist, dass «die auf feste oder flüssige Pflanzenöle anwendbaren Bestimmungen sinngemäss für die Unterscheidung zwischen Ölen und anderen Fetten tierischer Herkunft» angewandt werden. Die für pflanzliche Öle und Fette geltenden Regeln könnten nicht einfach für tierische Öle und Fette verwendet werden.

3.1 Die Erläuterungen definieren rohe pflanzliche Fette und Öle mittels abschliessender Aufzählung: Es darf bei der Herstellung *kein anderes Mittel* als Schwerkraft, Druck oder Zentrifugalkraft eingesetzt worden sein und sie dürfen weiter *nichts anderes als* geklärt, zentrifugiert oder filtriert worden sein (vgl. E. 2.7.3). Die Unterscheidung in «rohe» und «andere» (als rohe) Fette richtet sich also primär danach, welchen weiteren *Verarbeitungsschritten* die Fette und Öle allenfalls unterzogen worden sind. Erfolgt ein anderer Verarbeitungsschritt als in den Erläuterungen genannt, namentlich eine Entfärbung, Entsäuerung, Desodorierung oder Raffination, gilt das Öl oder Fett nicht mehr als «roh».

Aus den Vorgaben für die pflanzlichen Fette schliesst die Vorinstanz für die tierischen Fette, dass auch diese dann nicht mehr als «roh» gelten, wenn sie eine Entschleimung, Entsäuerung, Desodorierung (Dämpfung) oder Bleichung erfahren haben. Wie die Aufzählung der Vorinstanz zeigt, wendet sie die für pflanzliche Öle geltenden Vorgaben *nicht wörtlich* bzw. nicht unbesehen auf die tierischen Fette an. Insbesondere verlangt sie nicht, dass die tierischen Fette gemäss den

Herstellungsmethoden für pflanzliche Fette bearbeitet werden müssen, um als «roh» zu gelten, wie die Beschwerdeführerin meint und in ihrem unaufgefordert eingereichten «Gutachten» einlässlich dargestellt hat. Vielmehr wird die Abgrenzung *sinngemäss,* d.h. unter Berücksichtigung der Eigenheiten der pflanzlichen Fette einerseits und der tierischen andererseits, angewandt. Dieses Vorgehen ist aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichts sinnvoll und nachvollziehbar. Es findet zudem eine Stütze in dem in der amtlichen Lebensmittelkontrolle verwendeten «Schweizerischen Lebensmittelbuch 5. Auflage» (SLMB, dort Kapitel 7, Speisefette, Speiseöle und emulgierte Fette, Umschreibungen [zur Bedeutung des SLMB näher unten E. 5.2.2]). Auch das SLMB unterscheidet «rohe» Fette von «verarbeiteten» Fetten. Im Kapitel betreffend die tierischen Fette (Schlachtfette) spricht es von *«Rohfetten»* und von der «*Verarbeitung* von Rohfetten und -Ölen (Raffination)» (vgl. Kapitel 7, Umschreibungen, Bst. D 3 und E): Danach werden die Rohfette aus Schlachttierfetten im Trocken- wie auch im Nassschmelzverfahren gewonnen. Als *weitere Verarbeitungsgänge* werden Entschleimung, Entsäuerung, Desodorierung und Bleichung genannt (werden sämtliche Verfahren ausgeführt, gilt das Fett als «raffiniert»). Wenn die Vorinstanz nun auch bei tierischen Fetten zwischen «rohen» und «anderen» (als rohen) Fette unterscheidet, und sie diejenigen Fette, die nach der Herstellung entschleimt, entsäuert, desodoriert (gedämpft) oder gebleicht worden sind, nicht mehr als «roh» gelten lässt, ist dies nicht zu beanstanden. Ein Widerspruch zu den international geltenden Erläuterungen zur Tarifnummer 1501 (E. 2.7.1) ist nicht zu erblicken.

3.2 Die Beschwerdeführerin vermag in diesem Punkt nicht durchzudringen.

4.

Die Beschwerdeführerin beanstandet die Art und Weise der Revision. «Ob und wer» als ihr rechtmässig bestellter Vertreter an der Musterziehung teilgenommen habe, sei nirgends verurkundet worden. An den betreffenden Revisionen habe weder der Zollmeldepflichtige selbst noch ein Bevollmächtigter mitgewirkt. Die Beschwerdeführerin beanstandet in diesem Zusammenhang weiter, die «wissenschaftliche Korrektheit» und die «Richtigkeit der Methode» der Musterziehung sei in den Akten nirgends korrekt verurkundet worden. Diese sei in methodischer Hinsicht denn auch völlig falsch verlaufen. Eine Musterziehung mittels eines Plastikfläschchens, welches oben beim Einfüll-

loch des Tankzuges in das flüssige Fett eingeführt werde, sei ungenügend. Auf diese Weise könne nur von der obersten Schicht im Tankwagen das Muster gezogen werden. Da sich Fett aus verschiedenen Fettsäuren zusammensetze, die verschiedene Tropfschmelzpunkte hätten, könne es zur Schichtenbildung kommen, weshalb bei diesem Vorgehen nicht mehr von einem «Durchschnittsmuster» gesprochen werden könne. Eine sachgerechte Probeentnahme sei für die Verwertung des Ergebnisses aber «absolut entscheidend». Deshalb müsse richtigerweise die Probenahme gemäss den Regeln der «Deutschen Einheitsmethoden zur Untersuchung von Fetten, Fettprodukten, Tensiden und verwandten Stoffen» der Deutschen Gesellschaft für Fett (DGF) bzw. gemäss der inhaltlich damit übereinstimmenden ISO-Norm 5555 erfolgen. Dazu sei erforderlich, dass jemand beigezogen werde, der die Technik der richtigen Musterziehung beherrsche. Der Speditionsangestellte oder Chauffeur könne eine solche Entnahme nicht korrekt ausführen und sollte dieser dazu aufgefordert worden sein, so wäre «etwas Falsches verlangt» worden. Der Revisionsbefund müsse zudem die Beschwerde bis zur letzten Instanz ermöglichen. Bei der vorliegenden Ausgestaltung sei dies nicht gewährleistet. Dies verhindere die Wahrnehmung ihrer verfassungsmässigen Rechte, und verletze ihren Anspruch auf rechtliches Gehör. Da sie nicht wisse, wer bei der Revision anwesend war, könne sie z.B. ihr Recht auf Zeugenbefragung oder -benennung nicht ausüben.

4.1

4.1.1 Im vorliegenden Fall wurden die genannten Sendungen jeweils per Sattelschlepper mit Tankauflieger eingeführt. Die Zollpflichten hatten somit primär die Chauffeure zu tragen (E. 2.1). Es entspricht gängiger Praxis, dass sich diese während der Zollabfertigung beim Fahrzeug aufhalten. In der Regel ist der Chauffeur bzw. Zollmeldepflichtige beauftragt, die für die Abfertigung notwendigen Papiere am Zollschalter abzugeben. Als Zollmeldepflichtiger und nunmehr Bezugsperson der abfertigenden Zollbeamten wird er über die angeordnete Revision in Kenntnis gesetzt und aufgefordert, an dieser mitzuwirken, d.h. das Fahrzeug aufzuschliessen sowie allenfalls Packstücke bzw. Tankwagen zu öffnen und nach der Musterentnahme wieder zu schliessen. Die Zollbeamten sind dienstlich gehalten, die Musterentnahme *durch den Zollpflichtigen selbst* vornehmen zu lassen (vgl. E. 2.3.1, 2.3.2). Es ist sehr unwahrscheinlich, dass im vorliegenden Fall die Zollbeamten die Tanks zur Entnahme eines Musters eigenhändig aufgeschlossen und die Muster selbst entnommen haben, ohne

den jeweiligen Chauffeur zur Mitwirkung aufzufordern. Wie die Beamten die Tankwagen hätten geöffnet haben sollen, ohne die entsprechenden Schlüssel bzw. Instrumente von den Chauffeuren ausgehändigt erhalten zu haben, bliebe unerfindlich.

Dass angesichts der ihnen obliegenden Zollmelde- und der damit verbundenen Mitwirkungspflichten ausgerechnet alle sieben Chauffeure (sowie auch beide Chauffeure im Parallelverfahren A-1727/2006 und alle 27 Chauffeure im Verfahren A-8527/2007) – unabhängig voneinander – während den Zollabfertigungen nicht anwesend gewesen sein und die Muster nicht entnommen haben sollen, erscheint dem Bundesverwaltungsgericht aufgrund der gesamten Umstände nicht als glaubhaft. Zudem wurde der Einwand, weder der Zollmeldepflichtige noch ein Bevollmächtigter habe an der Musterziehung mitgewirkt, erstmals in der Beschwerde an die ZRK vorgebracht. Zu diesem Zeitpunkt war ihr die Tatsache der Musterentnahme längstens bekannt. Der Schluss, dass es sich unter diesen Umständen bei diesem Vorwurf um eine Schutzbehauptung handelt, ist deshalb naheliegend. Jedenfalls wäre nach Treu und Glauben zu erwarten gewesen, dass die Beschwerdeführerin nach Kenntnisnahme der Tatsache der Musterentnahme sofort beanstandet hätte, dass (angeblich) kein Zollmeldepflichtiger bei der Musterziehung anwesend war.

4.1.2 Es kann deshalb als erstellt gelten, dass die Revisionen im Beisein der Zollmeldepflichtigen durchgeführt wurden und diese bei den Musterentnahmen zumindest in rechtsrelevanter Weise mitwirkten.

4.2

4.2.1 Da die Beschwerdeführerin der Zollbehörde für die Revision ihrer Waren unbestrittenermassen keine Drittperson genannt hatte, durfte die Behörde sich an den jeweiligen Chauffeur halten. Aufgrund der im Zollrecht geltenden Mitwirkungspflichten oblag es diesem, eine sachgerechte Musterentnahme durchzuführen und dem Zoll repräsentative und verwertbare Muster zur Verfügung zu stellen (vgl. E. 2.3.4). Die entsprechende Instruktion der für die Einfuhr beigezogenen Hilfspersonen wäre Sache der (ursprünglichen) Beschwerdeführerin gewesen (vgl. E. 2.1). Davon, dass die Behörde vom Zollmeldepflichtigen «etwas Falsches verlangt» haben soll, kann folglich keine Rede sein. Da die Zollbehörde davon ausgehen darf, dass der Zollmeldepflichtige bzw. allenfalls die bevollmächtigte Person die Methode der korrekten Musterziehung beherrscht, besteht auch kein Anlass, die

angewandte Methode im Revisionsbefund näher zu bezeichnen oder zu beschreiben. Insgesamt vermag das Bundesverwaltungsgericht in diesem Vorgehen, entgegen der Rüge der Beschwerdeführerin, keine Verletzung des rechtlichen Gehörs oder eine andere Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Ziel des HS-Übereinkommens ist es, dass die Mitgliedstaaten ihre Tarif- und Statistiknomenklaturen mit dem HS in Übereinstimmung bringen und die völkerrechtlich festgelegte Nomenklatur einheitlich auslegen (vgl. E. 2.6, 2.6.3). Hingegen beschlägt das HS-Übereinkommen nicht die unterschiedlichen Verfahren der Mitgliedstaaten betreffend die Zollabfertigung. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ergibt sich aus dem HS folglich keine Pflicht zur einheitlichen Regelung der Musterentnahme in den Mitgliedstaaten.

4.2.2 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Musterentnahmen rechtmässig verlaufen sind.

4.3 Es bleibt in diesem Zusammenhang auf den beschwerdeführerischen Vorwurf einzugehen, die Musterentnahme sei nicht korrekt verurkundet worden. Die Beschwerdeführerin beanstandet, weder sei verurkundet worden, wer als ihr rechtmässig bestellter Vertreter an der Musterziehung teilgenommen habe, noch, ob die angewandte Methode die Richtige war.

4.3.1 Die Revisionsbefunde wurden jeweils auf der Einfuhrliste festgehalten (vgl. act. 5a-g, 6a-g VB). Es wurden Transportmittel, Menge, Beschaffenheit und Grösse der Proben notiert und vom zuständigen Beamten unterzeichnet. Damit ist die Tatsache der Musterentnahme in geeigneter Weise und hinlänglich festgehalten (vgl. E. 2.3.5).

Die «Art der Entnahme der Muster» bzw. die zur Musterentnahme angewandte Methode ist nicht Gegenstand der Verurkundung (vgl. dazu bereits E. 4.2.1). Ob es sich beim Revisionsbefund angesichts der in E. 2.4.2 genannten Kriterien überhaupt um eine «Urkunde» handelt, ist fraglich (E. 2.4.3 f.), braucht aber vorliegend nicht geklärt zu werden. Wäre die Methode dennoch im Revisionsbefund vermerkt, würde dieser – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – allerdings nicht die wissenschaftliche Korrektheit und Richtigkeit der Methode der Musterentnahme verurkunden, sondern – wie dies für die Untersuchungsberichte der SCTK gilt (E. 2.4.1) – lediglich wiederge-

ben, dass die betreffende Methode angewandt wurde.

Den Namen des Zollmeldepflichtigen bzw. des Chauffeurs zu nennen, ist für den Nachweis der Musterentnahme nicht notwendig (E. 2.3.5). Insofern die Beschwerdeführerin argumentiert, aufgrund der Mitwirkungspflichten des Zollmeldepflichtigen müsse dessen Name im Revisionsbefund zwingend vermerkt werden, verkennt sie die Tragweite dieses Grundsatzes. Daraus ergibt sich vielmehr umgekehrt, dass die Beschwerdeführerin allenfalls offenzulegen hätte, wer von ihrer Seite an der Musterziehung beteiligt gewesen war. Der Vorwurf, aus dem jeweiligen Revisionsbefund gehe nicht hervor, dass der Beamte, der den Befund unterzeichnet hat, auch tatsächlich derjenige war, der die Revision durchgeführt hat, ist abwegig. Was die Beschwerdeführerin damit erreichen will, ist unklar. Eine Verletzung ihres Rechts auf Zeugenbenennung und -befragung durch die Ausgestaltung des Revisionsbefundes ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht zu erkennen. Inwieweit grundsätzlich die Revisionsbefunde es ihr bislang verunmöglicht haben sollen, ihre Beschwerde sinnvoll und effektiv zu führen, hat sie nicht näher dargetan und ist auch nicht ersichtlich.

4.3.2 Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Verurkundung der Musterentnahme sei mangelhaft, vermag deshalb nicht durchzudringen.

4.4 Im Übrigen besteht für das Bundesverwaltungsgericht kein Grund, die Repräsentativität der erhobenen Muster in Zweifel zu ziehen, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen:

4.4.1 Die jeweiligen Fette waren zum Zeitpunkt der Einfuhr gemäss den auf den Einfuhrlisten festgehaltenen Revisionsbefunden flüssig und erwärmt (vgl. act. 5a-5g VB: Schweinefett: Temperaturen von 53°C, 56°C, 70°C, 60°C, 40°C, 78°C, 88°C; Geflügelfett: Temperaturen von 50°C, 47°C, 49°C; Rinderfett: Temperaturen von 70°C, 45°C, 70°C). In ihrem unaufgefordert eingereichten «Gutachten» (E. 1.4.3) lässt die Beschwerdeführerin zwar vorbringen, bei der festgestellten Temperatur handle es sich um «Restwärme aus der Verarbeitung». Dieser Einwand ist eine unbelegt gebliebene Behauptung. Zudem verstrickt sich die Beschwerdeführerin damit in Widersprüche zu vorangegangenen Eingaben, wo sie noch behauptete, die Sendungen seien «ununterbrochen» *gekühlt* worden. Es ist deshalb auf die Darstellung der Vorinstanz abzustellen, wonach die Fette in *geheiztem* Zustand eingeführt

wurden. Ausserdem wurde der Ladungsinhalt beim Transport beständig geschüttelt. Anlässlich der Musterziehung haben die Zollmeldepflichtigen nicht geltend gemacht, die Ladungen hätten lange gestanden, und es sei deshalb eine Entmischung eingetreten. Aufgrund der Mitwirkungspflicht (vgl. E. 2.3.3) hätten sie die Behörde aber allenfalls auf eine inhomogene, nicht ausreichend durchmischte Ware hinweisen müssen. Lässt der Zollmeldepflichtige die Zollstelle diesbezüglich im Unklaren, geht dies zu seinen Lasten. Aus den bezeichneten Umständen (erwärmtes und beständig geschütteltes Fett, keine gegenteiligen Hinweise der Chauffeure) zieht die Vorinstanz den korrekten Schluss, dass die Fette, namentlich hinsichtlich der vorliegend analysierten Werte (Säuregrad und Cholestadien), homogen waren. Es spielt daher keine Rolle, von welcher Stelle (Kammer-oben, -mitte, -unten) das Muster gezogen wurde (vgl. Stellungnahme der OZD vom 7. Februar 2008).

4.4.2 Weiter hat die Vorinstanz dargelegt, dass die Technik der Probenahme keinen bedeutsamen Einfluss auf die vorliegend analysierten Werte (Cholestadien und Säuregrad) habe. Sie stützt sich dabei auf eine Studie .... von WOLFGANG HARTFIEL: Untersuchungen zur Probeentnahme von Futterfetten bei Anlieferung in Tankfahrzeugen (in: Fett-Wissenschaft-Technologie, 89. Jahrgang, Nr. 3, 1987, S. 124 ff.). Die Studie habe den Einfluss der Probenahmetechnik und der Probenahme aus verschiedenen Tiefen auf diverse Kennzahlen zum Gegenstand. Es werde zwar auf die Relevanz der richtigen Technik der Probenahme hingewiesen. Die beiden in dieser Studie angewandten Verfahren (mittels Handgerät und Bypass-Entnahmeanlage) hätten indessen nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen betreffend die fettlöslichen Stoffe geführt. Differenzen hätten sich nur bezüglich der fett*un*löslichen Stoffe ergeben. Die Studie komme weiter zum Ergebnis, dass es bei den fettlöslichen Stoffen keine signifikanten Differenzen zwischen den «unten» und den «oben» gezogenen Proben gegeben habe.

Die freien Fettsäuren und die Cholestadiene sind fettlösliche Stoffe. Die Vorinstanz schliesst deshalb, dass sie homogen verteilt sind und dass demzufolge die Technik der Probenahme (sowie die Stelle der Probenahme; Kammer-oben, ,-mitte, -unten) keinen Einfluss habe (vgl. Stellungnahme der OZD vom 7. Februar 2008). Die Beschwerdeführerin (bzw. ihr «Gutachter» ...) hat nicht den Vorwurf erhoben und auch nicht dargetan, die Vorinstanz habe diese Studie falsch interpretiert

und daraus fehlerhafte Schlüsse gezogen. Es besteht folglich für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, die (wissenschaftliche) Verwertbarkeit der vorliegend gezogenen Muster in Frage zu stellen.

4.4.3 Das Ergebnis dieser Studie wird auch durch die eigenen Messungen der SCTK in zahlreichen ähnlich gelagerten Fällen bestätigt. Die Vorinstanz verweist beispielhaft auf eine Rinderfett-Einfuhr vom März 2005, anlässlich derer drei Muster aus verschieden Tiefen gezogen wurden (Kammer-oben, -mitte, -unten). Die ermittelten Säuregrade waren (unter Berücksichtigung von Messunsicherheiten) übereinstimmend. Sodann hat die SCTK aus mehreren hundert eingeführten Sendungen zwei bis drei Muster aus verschiedenen Kammern gezogen und deren Cholestadien-Werte überprüft. Sie verweist dabei stellvertretend auf elf Probenahmen aus den Jahren 2004 und 2005. Dabei sind (unter Berücksichtigung von Messunsicherheiten) keine Unterschiede im Cholestadiengehalt zwischen den verschiedenen Kammern festgestellt worden (vgl. Stellungnahme der OZD vom 7. Februar 2008).

4.4.4 Die Vorinstanz macht schliesslich darauf aufmerksam, dass Inhomogenitäten nur im Grenzbereich eines Beurteilungskriteriums eine Rolle spielten. Im vorliegenden Fall seien die Differenzen betreffend Säuregrad und Cholestadien-Werte zu unbehandelten, rohen Fetten derart stark ausgeprägt (vgl. hierzu näher unten E. 6.2), dass selbst eine Inhomogenität der Ware oder gar eine nicht optimale Probenahme das Resultat nicht beeinflussen würden (vgl. Stellungnahme der OZD vom 7. Februar 2008). Die Beschwerdeführerin hat auch diese Argumente der Vorinstanz mit keinem Wort nicht in Frage gestellt.

4.4.5 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin erweist sich folglich die Technik der Probenahme für die Ermittlung des Säuregrades und der Cholestadienwerte nicht als «absolut entscheidend». Deshalb ist die Beschwerde in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

5.
Unter Verweis auf ein «Gutachten» vom 18. August 2006 von Dr. A._____ (Vorsitzender der Fachgruppe Analyse und Qualitätssicherung der DGF), bestreitet die Beschwerdeführerin die vorinstanzlichen Untersuchungsberichte bzw. die daraus gezogenen Schlüsse.

5.1 Zunächst ist festzuhalten, dass die Vorinstanz – wie bereits mehrfach erwähnt – aufgrund der festgestellten *Säuregrade* sowie (zusätz-

lich) aufgrund der *Cholestadiengehalte* der einzelnen Einfuhren zum Ergebnis gelangte, dass die importierten Fette nicht mehr die Eigenschaft von rohem Fett aufwiesen, sondern eine weitergehende Behandlung erfahren hatten. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin haben somit die Farbe und der Geruch der streitbetroffenen Fette bei der vorinstanzlichen Beurteilung, ob eine weitergehende Behandlung stattgefunden hat, keine Rolle gespielt.

5.2 Nachfolgend ist zu untersuchen, welche Werte von der Vorinstanz festgestellt wurden, nach welchen Untersuchungsmethoden sie diese ermittelt hat, und welche Überlegungen sie zum Ergebnis führten, dass die streitbetroffenen Fette eine «weitergehende Behandlung» erfahren haben.

5.2.1 *Festgestellte Werte*
Die SCTK hat vorliegend folgende Werte festgestellt (act. 10a-r VB):

Schweinefette:
Musternummern: 3101.1886.2004.01 - 03
Säuregrad: 0.6 / 0.5 / 0.6
Cholestadiengehalt: 4.9 / 4.8 / 5.0

Musternummer: 3101.2152.2004.01
Säuregrad: 1.0
Cholestadiengehalt: 26.9

Musternummer: 3101.2180.2004.01
Säuregrad: 1.1
Cholestadiengehalt: 10.5

Musternummern: 3101.2826.2004.01- 04
Säuregrad: 0.5 / 0.5 / 0.5 / 0.5
Cholestadiengehalt: 12.0 / 13.4 / 9.2 / 11.2

Musternummern: 3101.2896.2004.01 - 02
Säuregrad: 0.4 / 0.3
Cholestadiengehalt: 4.7 / 4.8

Geflügelfette:

Musternummern: 3101.2449.2004.01 - 03
Säuregrad: 0.4 / 0.4 / 04
Cholestadiengehalt: 8.5 / 9.7 / 9.7

Rinderfette:
Musternummern: 3101.2899.2004.01 - 03
Säuregrad: 0.9 / 0.8 / 0.9
Cholestadiengehalt: 48.3 / 51.2 / 46.7

5.2.2 *Angewandte Untersuchungsmethoden*
Die Vorinstanz hat den *Säuregrad* nach der im «Schweizerischen Lebensmittelbuch 5. Auflage» (SLMB, Kapitel 7: Speisefette, Speiseöle und emulgierte Fette, Untersuchungsmethode, Ziffer 4.3) angegebenen Methode bestimmt (Bestimmung des Säuregrades, der Säurezahl [SZ] und der freien Fettsäuren [ffa]; vgl. Stellungnahme der Vorinstanz vom 7. Februar 2008).

Das im vorliegenden Zeitraum geltende SLMB in der 5. Auflage ist die amtliche schweizerische Sammlung der Methoden für die Untersuchung und der Grundsätze zur Beurteilung von Lebensmitteln und Gebrauchsgegenständen (Art. 1 des Bundesratsbeschlusses vom 6. Juli 1937 betreffend das Schweizerische Lebensmittelbuch [SLMB, AS 1964 1177]; aufgehoben per 1. Januar 2006, AS 2005 5451]; vgl. zur heutigen, bezüglich Stellung und Bedeutung des Lebensmittelbuches im Wesentlichen unveränderten Rechtslage Art. 22 des Bundesgesetzes vom 9. Oktober 1992 über Lebensmittel und Gebrauchsgegenstände [LMG, SR 817.0] i.V.m. Art. 61 der Lebensmittel- und Gebrauchsgegenständeverordnung vom 23. November 2005 [LGV, SR 817.02]). Am SLMB in der 5. Auflage haben zahlreiche Experten aus Privatwirtschaft, öffentlicher Verwaltung und Wissenschaft mitgearbeitet (vgl. Kapitel 7). Die darin angegebenen Methoden für die Untersuchung und Normen zur Beurteilung von Lebensmitteln und Gebrauchsgegenständen sollen in den amtlichen Laboratorien für Lebensmitteluntersuchung angewendet werden (Art. 2 des Bundesratsbeschlusses; vgl. auch Entscheid der ZRK 1997-017 vom 8. April 1999 E. 3a). Das SLMB wird als wissenschaftliche Fachliteratur anerkannt. Vorliegend handelt es sich zwar nicht um Lebensmittel, die wissenschaftlichen Untersuchungsgrundsätze bleiben aber dieselben.

5.2.3 Die *Cholestadienwerte* hat die Vorinstanz nach der von der Deutschen Gesellschaft für Fettwissenschaft (DGF) empfohlenen

Methode (C VI 8b [1999] «Bestimmung von △3,5-Steradienen [Stigmastadien], HPCL-Methode») bestimmt (vgl. Stellungnahme der Vorinstanz vom 7. Februar 2008; vgl. auch act. 11 VB, Studie der SCTK, Tierische Fette: Beurteilungsgrundlagen zur Unterscheidung zwischen «rohen» und «anderen als rohen» Fetten). Auch das SLMB empfiehlt betreffend die Cholestadienwerte, nach den Empfehlungen der DGF vorzugehen (Kapitel 7, Untersuchungsmethode Ziffer 4.5.4).

5.2.4 *Angewandte Werte*

5.2.4.1 Die SCTK hält bei rohen Fetten einen *Säuregrad* von 2.5 bis 10 für üblich.

Zu diesen Werten führt sie aus, die Fachliteratur äussere sich zur Frage des Säuregrades roher Fette nicht einheitlich. Für kaltgepresste Qualitäts-Speiseöle würden Werte genannt, die im Bereich von «≦ 1 bis ca. 10» variierten. So habe etwa der Zolltarif aus dem Jahr 1959 (Kapitel 15, Anmerkung 3) angegeben, als *gereinigt oder raffiniert* würden Fette und Öle mit einem Säuregrad von 1 oder weniger gelten. In den Leitsätzen des Deutschen Lebensmittelbuches (Ausgaben 1997 und 2001) werde für natives und *nicht* raffiniertes Speisefett und -öl ein Säuregrad von 7.1, für raffiniertes Speisefett und -öl ein Säuregrad von 1.1 und für Schweineschmalz ein solcher von 2.3 angegeben. Damit stimme das SLMB (Allgemeine Qualitätskriterien für Speisefette und -öle, Ziffer 7.2) überein. Auch dieses gebe bezüglich nativem sowie raffiniertem Speisefett und -öl die Werte 7.1 bzw. 1.1 an. Gemäss den Vorschriften der Europäischen Union (vgl. Amtsblatt der Europäischen Union L 226/77 vom 25. Juni 2004, Berichtigung der Verordnung [EG] Nr. 853/2004 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 29. April 2004 mit spezifischen Hygienevorschriften für Lebensmittel tierischen Ursprungs) werde für Speisetalg von Wiederkäuern ein Säuregrad von 1.3 bis 2.2 bzw. 2.6 bis 4.4 angegeben und für Talg zum Verfeinern einen solchen von 5.3 bzw. 10.6. H. PARDUN (Analyse der Nahrungsfette, 1. Aufl., Berlin/Hamburg 1976, S. 253) wiederum gebe für nicht raffinierte Speiseöle einen Säuregrad von 0.6 und für teil- und vollraffinierte Speiseöle einen Wert von «< 0.35» an. Gemäss ULLMANN's Encyclopedia of Industrial Chemistry (5. Aufl., Weinheim 1987, Bd. 10) enthielten kommerzielle, rohe Fette durchschnittlich einen Säuregrad von 3.5 bis 10; und raffinierte Fette sollten einen Säuregrad von unter 0.36 aufweisen.

Die Vorinstanz führt aus, sie gehe in Anlehnung an die Angaben in

ULLMANN'S Encyclopedia von einem Säuregrad für rohe Fette von 2.5 bis 10 aus. Dies entspreche auch ihren aus fast 500 Proben gewonnenen Erfahrungswerten. Der mittlere Säuregradwert sämtlicher Proben liege bei 4, derjenige für «anders als roh» deklarierten Proben bei unter 1. Im vorliegenden Fall würde der repräsentative Säuregrad für rohe Fette (von 2.5 bis 10) mit Werten zwischen 0.3 und 1.1 jedenfalls jeweils deutlich unterschritten.

5.2.4.2 Hinsichtlich des *Cholestadiengehalts* erklärt die Vorinstanz, dass rohe Öle und Fette keine Cholestadiene enthielten bzw. höchstens Spuren davon (vgl. act. 11 VB, Studie der SCTK, Tierische Fette: Beurteilungsgrundlagen zur Unterscheidung zwischen «rohen» und «anderen als rohen» Fetten, S. 1). Zur Frage, weshalb in Fetten dennoch Cholestadiene vorkommen können, erklärt sie gestützt auf die Ausführungen im SLMB Folgendes: «Steradiene entstehen durch säurekatalysierte Wasserabspaltung aus den Sterinen während der Raffination, insbesondere bei der Bleichung, aber auch bei der Desodorierung von Fetten und Ölen bei hohen Temperaturen. Aus dem in den meisten pflanzlichen Fetten und Ölen enthaltenen ß-Sitosterin wird hierbei das △3,5-Stigmastadien gebildet, und aus dem in den tierischen Fetten enthaltenen Cholesterin wird das △3,5-Cholestadien gebildet» (Kapitel 7, Richtlinien und Hinweise; vgl. mit identischem Wortlaut das aktuell geltende SLMB unter «Bemerkungen» zur Methode ISO 15788-2:2003, Tierische und pflanzliche Fette und Öle – Bestimmung der Stigmastadien in Pflanzenölen – Teil 2: Verfahren mit Hochflüssigchromatographie [Methodennummer 2124], einzusehen unter www.slmb.bag.admin.ch, besucht am 10. März 2010; «Steradien» und «Sterine» sind Sammelbegriffe sowohl für pflanzliche als auch tierische Substanzen).

Hinsichtlich des *zulässigen* Gehalts an Cholestadien in *rohen* Fetten oder Ölen verweist die Vorinstanz auf das SLMB: «In der Regel wird in nativen Pflanzenölen ein △3,5-Stigmastadiengehalt von 0.10 mg/kg und in unbehandelten tierischen Fetten ein △3,5-Cholestadien von 0.10 mg/kg nicht überschritten» (vgl. SLMB Untersuchungsmethode Ziffer 4.5.4, Beurteilung); dieser Wert stimmt übrigens mit dem vom aktuellen SLMB angegebenen Wert für unbehandelte tierische Fette überein (vgl. Methode ISO 15788-2:2003, vgl. Fundstelle im vorangegangenen Abschnitt). Weiter führt die Vorinstanz aus, der international anerkannte Wert für native, unbehandelte Olivenöle liege etwas höher, nämlich bei 0.15 mg/kg. Und die Verordnung des EDI vom 26. Juni

1995 über Fremd- und Inhaltsstoffe in Lebensmitteln (Fremd- und Inhaltsstoffverordnung, FIV, SR 817.021.23, Anhang Ziffer 4, Liste der Höchstkonzentrationen [Toleranz- und Grenzwerte] für andere Fremdstoffe oder Inhaltsstoffe) gebe den Grenzwert von 1.0 mg/kg Stigmastadien für «schonend raffinierte» Speiseöle an. Im vorliegenden Fall würden die festgestellten Werte (zwischen 4.7 mg/kg und 51.2 mg/kg) den vom SLMB anerkannten Wert (0.10 mg/kg) für rohe Fette bzw. den international zulässigen Wert (0.15 mg/kg) für Olivenöl massiv übersteigen. Sie lägen jeweils auch deutlich höher als der für schonend raffiniertes Speiseöl anerkannte Wert gemäss FIV (1.0 mg/kg).

5.3 Nur am Rande sei an dieser Stelle erwähnt, dass es sich bei der SCTK um ein nach ISO/IEC-Norm 17025 zertifiziertes Labor handelt. Die ISO/IEC-Norm 17025 (vorliegend ist die Ausgabe 1999 einschlägig) enthält Anforderungen, die Prüf- und Kalibrierlaboratorien erfüllen müssen, wenn sie nachweisen wollen, dass sie technisch kompetent und fähig sind, fachlich fundierte Ergebnisse zu erzielen (Schweizerische Normen-Vereinigung [Hrsg.], Allgemeine Anforderungen an die Kompetenz von Prüf- und Kalibrierlaboratorien [ISO/IEC-Norm 17025:1999], S. 3). So muss das Laboratorium Festlegungen haben, durch die sichergestellt wird, dass seine Leitung und sein Personal frei von internen oder externen kommerziellen, finanziellen und sonstigen Zwängen und Einflüssen sind, die sich negativ auf die Qualität der Arbeit auswirken können (ISO/IEC-Norm 17025:1999, S. 7). Die Norm enthält detaillierte Vorschriften bezüglich Anforderungen an das Management, die Lenkung, Genehmigung und Herausgabe von Dokumenten oder bezüglich Vorgehen bei fehlerhaften Prüf- und Kalibrierarbeiten (ISO/IEC-Norm 17025:1999, S. 6 ff.). Zudem werden in der Norm die technischen Anforderungen umschrieben, so jene an das Personal, die Räumlichkeiten und Umgebungsbedingungen, die Prüf- und Kalibrierverfahren und deren Validierung, die Schätzung der Messunsicherheit, die Probenahme etc. (ISO/IEC-Norm 17025:1999, S. 22 ff.; vgl. zum Ganzen auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 3.5).

5.4 Die SCTK – von der aufgrund der ISO-Zertifizierung (E. 5.3) angenommen werden darf, sie erziele ihre Ergebnisse fachlich kompetent – hat gemäss den wissenschaftlich anerkannten Methoden bzw. nach den Empfehlungen der einschlägigen wissenschaftlichen Institutionen gearbeitet und dabei festgestellt, dass die streitbetroffenen Fette aufgrund ihres Säuregrades und ihres Gehaltes an Cholestadien nicht

mehr «roh» sind (vgl. E. 5.2). Eine offensichtliche Fehlerhaftigkeit der angewandten Analyseverfahren oder der daraus gezogenen Schlüsse ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich. Gestützt auf die Untersuchungsberichte hat die Vorinstanz die Tarifierung vorgenommen. Somit hat die Behörde den Beweis für die steuerbegründenden Tatsachen erbracht. Gemäss den Beweislastregeln obliegt es nun der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass die Untersuchungsberichte unrichtig sind bzw. die Würdigung derselben durch die Behörde falsch ist (vgl. E. 1.3 und E. 2.4.4).

5.5 *Einwände betreffend den Säuregrad*

5.5.1 Die von der SCTK vorliegend ermittelten Werte (vgl. E. 5.2.1) bestreitet die Beschwerdeführerin dem Grundsatz nach nicht. Sie zieht aber deren Aussagekraft in Zweifel. Die Vorinstanz sage nur, dass «in der Regel» rohe Fette «üblicherweise» einen Säuregrad von ungefähr 2.5 bis 10 aufwiesen.

Die Fachwelt macht bezüglich dem Säuregrad roher Fette unterschiedliche Angaben. Die Vorinstanz hat in nachvollziehbarer Weise dargelegt, worauf sie die Werte von 2.5 bis 10 für rohe Fette abstützt (vgl. E. 5.2.4.1). Die von ihr angewandte Bandbreite bewegt sich im Rahmen des wissenschaftlich Diskutierten. Es besteht deshalb für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, den von der Vorinstanz angewandten Wert in Frage zu stellen. Es fällt sodann massgeblich ins Gewicht, dass die vorliegend festgestellten Säuregrade (im Bereich von 0.3 bis 1.1) erheblich unter dem in der amtlichen Lebensmittelkontrolle in der Schweiz (wie auch in Deutschland) angegebenen Wert von 7.1 für natives Speisefett liegen. Die bei den Mustern festgestellten Säuregrade liegen auch deutlich unter dem durchschnittlichen Erfahrungswert der SCTK von 4. Bei vier Einfuhren (Musternummern 3101.1886.2004.01-03, 3101.2826.2004.01-04, 3101.2896.2004.01-02, 3101.2449.2004.01-03) entspricht der Säuregrad vielmehr dem Erfahrungswert (von unter 1) für zu Recht als «anders als roh» deklarierte Fette und bei den andern drei Einfuhren (Musternummern 3101.2152.2004.01, 3101.2180.2004.01, 3101.2899.2004.01-03) liegt der Säuregrad nahe bzw. genau beim Wert von 1. Zwar hat die Vorinstanz im Verlauf ihrer Forschungen bei einem Versuchsmuster aus frischem Fett aus dem Schlachthaus einen sehr tiefen Säuregrad von 0.3 festgestellt. Wie sie aber einleuchtend erklärt, ist dieses Versuchsmuster – was den Säuregrad anbetrifft – jedoch nicht vergleichbar mit den im vorliegenden Fall in Frage stehenden Fetten. Das

Versuchsmuster stamme nämlich aus einem sorgfältig in einem Schlachthaus in Bern gezogenen, *isolierten* Fettgewebe, das *sofort weiterbehandelt* worden sei. Der tiefe Säuregrad lasse sich auf die Qualität des frischen Fettgewebes zurückführen. Bei den streitbetroffenen Fetten handle es sich hingegen um verschiedenartigste, fetthaltige Schlachtnebenprodukte zahlreicher Tiere, die gemäss den eigenen Ausführungen der Beschwerdeführerin vor der Weiterverarbeitung zunächst in einer Sammelmulde lagerten. Das einzelne und isolierte Fettgewebe des Versuchsmusters kann deshalb mit den vorliegend eingeführten Fetten nicht verglichen werden.

5.5.2 Weiter behauptet die Beschwerdeführerin, durch die Zugabe von Wasserdampf im Nassschmelzverfahren erfolge keine, höchstens allenfalls eine nicht messbare Entsäuerung.

Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, es sei unbeachtlich, wie die Entsäuerung erzielt worden sei, d.h. ob im Herstellungsprozess selbst (Nass- oder Trockenschmelze) absichtlich oder als Nebeneffekt oder durch einen weiteren, spezifischen Verarbeitungsvorgang. Dies ist richtig, sind doch für die Tarifierung nicht die Herstellungs- und Verarbeitungsverfahren massgebend, sondern die Beschaffenheit der Ware zum Zeitpunkt der Zollkontrolle (vgl. E. 2.3.). Es ist nicht Aufgabe der Zollbehörden nachzuweisen, welcher Art genau die weitergehende Behandlung bzw. die Verarbeitungsmethode waren. Schliesslich ist auch möglich, dass Fette, die unterschiedliche Herstellungs- und Verarbeitungsmethoden erfahren haben, vermischt worden sind. Tatsache bleibt, dass bei den streitbetroffenen Fetten jeweils ein Säuregrad festgestellt worden ist, der unter demjenigen Wert lag, den rohe Fette normalerweise aufweisen, woraus die Vorinstanz mit Recht auf eine weitergehende Behandlung schloss. Warum dieser Schluss wissenschaftlich nicht haltbar sein soll, vermag die Beschwerdeführerin mit ihrem pauschalen und unbelegt gebliebenen Einwand, in der Nassschmelze erfolge «keine Entsäuerung von Belang», nicht zu widerlegen.

5.6 *Einwände betreffend den Cholestadiengehalt*

Auch die festgestellten Cholestadienwerte bestreitet die Beschwerdeführerin dem Grundsatz nach nicht. Gestützt auf das von ihr eingereichte «Gutachten» vom 18. August 2006 bringt sie aber vor, bei der Beurteilung von «positiven Cholestadienbefunden als Nachweis einer

Raffination» sei «zu bedenken», dass der international geltende Wert von 0.15 mg/kg Stigmastadien nur für Olivenöle gelte und aufgrund des unterschiedlichen Steringehaltes nicht direkt auf tierische Fette übertragen werden könne. Das «Gutachten» trägt den Betreff «Untersuchung von Rindertalg, Entnahme und Verwertbarkeit von Analyseergebnissen zur Einstufung von raffiniertem und nicht raffiniertem Rindertalg – Probenahme gem. ISO 5555». Gestützt auf dieses Schreiben wendet die Beschwerdeführerin weiter ein, es werde «durchaus im Rahmen des Möglichen» erachtet, dass ein erhöhter Cholestadien-Gehalt auf eine höhere Schmelztemperatur oder eine Dampfbehandlung von etwa 130°C zurückzuführen sei. Zu diesem Ergebnis gelangt der beigezogene Experte aufgrund der Überlegung, dass tierische Fette oft einen höheren Säuregrad als Pflanzen aufwiesen, so dass dadurch eine «katalytische Bildung» von Cholestadien «nicht ausgeschlossen werden könne». Ihm seien «keine wissenschaftlichen Untersuchungen zur Bildung von Cholestadienen in tierischen Fetten bei der Raffination bekannt». Aus der Fachliteratur wisse man aber, dass «Cholesterin bei Raumtemperatur bei der Lagerung und/oder bei UV-Licht im Gegensatz zu den Phytosterinen sehr schnell verschiedene Oxidationsprodukte» bilde, die «möglicherweise» viel schneller zu den entsprechenden Cholestadienen umgesetzt würden. Er beruft sich dabei auf die Untersuchungen von Po Chen Hu und Bing Huei Chen (Effects of Riboflavin and Fatty Acid Methyl Esters on Cholesterol during Illumination, in: Journal of Agricultural and Food Chemistry, 2002, 50 [12], S. 3572 ff.) und S. J. van Rensburg et al. (A Comparative Study of the Effects of Cholesterol, Beta-Sitosterol, Beta-Sitosterol Glucoside, Dehydro-epiandrosterone Sulphate and Melatonin on In Vitro Lipid Peroxidation, in: Metabolic Brain Disease, Vol. 15, Nummer 4, Dezember 2000, S. 257 ff.). Es sei «nicht auszuschliessen», dass die «Bildung von Cholestadienen in Rindertalg und anderen tierischen Fetten viel schneller» erfolge, «als die Bildung von Steradienen», würden sich doch «bereits nach wenigen Minuten bei erhöhter Temperatur mehrere Prozente des Cholesterins in Cholesterinoxid umwandeln». Diesbezüglich beruft sie sich auf die Studie von Ting Zhang (Cholesterol oxidation in roasted salmon fish with different cooking oils, Dissertation, Louisiana State 2005).

5.6.1 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass sich das «Gutachten» primär zur Frage äussert, ob aufgrund der Cholestadienwerte eine *Raffination* nachgewiesen werden könne. Wie die Vorinstanz richtig erklärt , ist es aber *nicht* ihr Ziel bzw. ihre Aufgabe, eine Raffination zu *be-*

weisen (vgl. auch E. 5.5.2). Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle erwähnt, dass im unaufgefordert eingereichten «Gutachten» fälschlicherweise ebenfalls davon ausgegangen wird, die Vorinstanz wolle den Beweis für eine Raffination erbringen. Dabei wird aber die Vorinstanz folgendermassen (falsch) zitiert: «Mit dem Cholestadiengehalt wird nicht nur eine Raffination, sondern auch eine weitergehende Behandlung des Fettes nachgewiesen [...]» (S. 35 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin). Die Worte «nur» und «auch» hat die Beschwerdeführerin (bzw. ihr «Gutachter») selber ergänzt. Abgesehen davon, dass diese Aussage keinen Sinn ergibt (eine Raffination *ist* eine weitergehende Bearbeitung), verkehrt sie damit die Aussage der Vorinstanz quasi in ihr Gegenteil («Mit dem Cholestadiengehalt wird nicht eine Raffination, sondern eine weitergehende Behandlung des Fettes nachgewiesen [...]», vgl. Vernehmlassung im Parallelverfahren A-1755/2006, S. 16).

5.6.2

5.6.2.1 Auch wenn dem «Gutachter» der Beschwerdeführerin das SLMB offenbar nicht bekannt ist, so verweist die Vorinstanz zur Frage der *Entstehung* von Cholestadienen in tierischen Fetten sowie zu derjenigen des *zulässigen Gehalts* an Cholestadienen in rohen Fetten zu Recht darauf: Dieses wird als wissenschaftliche Fachliteratur anerkannt. Wie sich △3,5-Cholestadiene bilden und welcher Gehalt in rohen Fetten als zulässig gilt, wird dort ausgeführt (vgl. E. 5.2.4.2). Da im vorliegenden Fall der im SLMB für tierische Fette genannte Grenzwert jeweils weit überschritten wurde, spielt derjenige für Olivenöl keine Rolle. Die Vorinstanz erklärt hierzu allerdings, dass die Steringehalte von tierischen Fetten und von Olivenöl (Steringehalt: 1000 mg/kg) – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – nicht unterschiedlich, sondern ähnlich seien, weshalb es sich durchaus rechtfertige, die Grenzwerte zu übertragen. Für die Steringehalte tierischer Fette stützt sie sich auf Siegfried W. Souci/W. Fachmann/Heinrich Kraut (Die Zusammensetzung der Lebensmittel, Nährwert-Tabellen, im Auftrag des Bundesministeriums für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten, Bonn, herausgegeben von der Deutschen Forschungsanstalt für Lebensmittelchemie, Garching b. München/Stuttgart 2000, S. 161 ff.; Steringehalte Schwein: 860 mg/kg, Rind: 950 mg/kg, Hühnerfett: 1070 mg/kg).

5.6.2.2 Zu der von der Beschwerdeführerin herangezogenen Literatur zur Stützung ihrer (vom SLMB abweichenden) Thesen nimmt die Vor-

instanz wie folgt Stellung:

Sie führt aus, die Studie von HU und CHEN befasse sich mit dem Einfluss von Riboflavin und Fettsäuremethylester auf die *Cholesterinoxidation*, wenn Mischungen mit künstlichem UV-Licht bestrahlt werden. Tierische Fette enthielten aber – so die Vorinstanz – weder Riboflavin noch Fettsäuremethylester, weshalb die Erkenntnisse dieser Arbeit nicht übertragbar seien auf die Bildung von Cholestadiene in tierischen Fetten. Auch finde man dort weder Hinweise, wonach Cholestadiene aus *Cholesterinoxidationsprodukten* entstünden, noch, dass pflanzliche Sterine (Phytosterine) sich anders als tierische Sterine (Cholesterine) verhielten. Überhaupt handle es sich bei den Cholesterinoxidationsprodukten (COP) um eine gänzlich andere Verbindung als das vorliegend diskutierte △3,5 Cholestadien. Diesen vorinstanzlichen Präzisierungen hat die Beschwerdeführerin nicht widersprochen. Weiter erläutert die Vorinstanz, ZHANG habe den Einfluss diverser Speiseöle auf die *Cholesterinoxidation* beim Erhitzen von Lachs untersucht. Das △3,5-Cholestadien, welches im vorliegenden Fall im Zentrum stehe, werde in dieser Studie nirgends erwähnt, sodass diese vorliegend auch nicht beigezogen werden könne. Zudem fänden sich ebenfalls keine Hinweise darauf, dass das △3,5-Cholestadien aus *Cholesterinoxidationsprodukten* entstehen könnte. Die beschwerdeführerische Behauptung, wonach «Cholesterin (...) im Gegensatz zu Phytosterinen sehr schnell verschiedene Oxidationsprodukte bilde», werde zudem durch die Untersuchungen von LAURA SOUPAS (Oxidative stability of phytosterols in food models and foods, Dissertation, Helsinki 2006) klar widerlegt. Die Autorin habe aufgezeigt, dass Phytosterine – *gleich wie Cholesterine* – unter diversen Einflüssen (wie z.B. thermische Behandlung) zu diversen Oxidationsprodukten oxidieren würden. Die oxidative Stabilität von *Phytosterinen* sei *vergleichbar* mit jenen des *Cholesterins*. Damit sei die Erkenntnis des beigezogenen Experten von der DGF widerlegt, wonach die Bildung von Steradienen aus den Phytosterinen nicht direkt auf tierische Fette übertragbar sei. Im Gegenteil: Es sei anzunehmen, dass Cholesterine in gleicher Weise wie Phytosterine bei der Bleichung mit Bleicherde und bei der Desodorierung bei hohen Temperaturen zu den entsprechenden Steradienen umgesetzt würden. Auch diese Ausführungen sind von der Beschwerdeführerin unwidersprochen geblieben. Sodann befasse sich – so die Vorinstanz weiter – auch die Arbeit von RENSBURG nicht mit der vorliegenden Fragestellung. Vielmehr stehe diese im Zusammenhang mit der Studie von *Fettoxidationsprodukten*, die Zellmembrane beschä-

digen und dadurch zum Zelltot und Krankheiten in lebenden Organismen führen können. Die Beschwerdeführerin hat auch dem nicht widersprochen.

Zusammenfassend ist zu diesem Punkt festzuhalten, dass sich die von der Beschwerdeführerin zitierte Literatur mit gänzlich anderen Fragestellungen als der hier in Rede stehenden befasst. Die beschwerdeführerische Behauptung, wonach der erhöhte Cholestadien-Gehalt auf eine höhere Schmelztemperatur oder eine Dampfbehandlung von etwa 130°C zurückzuführen sei und aufgrund eines höheren Säuregrades der tierischen Fette katalytisch gebildet würde, findet in der von ihr angeführten Literatur keine Stütze.

5.6.3 Die Vorinstanz beruft sich zur Widerlegung der beschwerdeführerischen Behauptung sodann auf die Studien des kantonalen Labors Zürich (K. GROB ET AL., Tolerable Concentration of Olefinic Sterol Degradation Products in Edible Fats and Oils Sold as Non-Refined, in: Fat Sci. Technol., Nr. 7 [1994], S. 252 ff.): Darin wird gezeigt, dass bei der Erhitzung von Pflanzenölen auf 180°C nur Steradienspuren (unter 0.05 mg/kg) gebildet werden. Bei der Erhitzung auf 200°C werden Steradienwerte im Bereich von 0.05 bis 0.27 mg/kg festgestellt. Die Forschungsergebnisse des kantonalen Labors Zürich stehen sodann im Einklang mit den eigenen Untersuchungen der SCTK (Behandlung im Autoklaven, Erwärmung im Trockenschrank diverser Rinderfette mit unterschiedlichen Säuregraden). Aus diesen Forschungen ergibt sich, dass eine «einfache thermische Behandlung von ca. 130-190°C» – selbst unter Berücksichtigung einer gewissen Überschreitung der Temperatur und der Erhitzungszeit – nicht zu einem erhöhten Cholestadiengehalt führt. Auch zeigen diese Untersuchungen, dass ein höherer Säuregrad die Bildung von Cholestadienen nicht katalysiert.

5.6.4 Den Ausführungen und Untersuchungen der Vorinstanz hält die Beschwerdeführerin in ihrem unaufgefordert eingereichten «Gutachten» (S. 23-29) ihre eigenen Forschungsergebnisse entgegen: Die Beschwerdeführerin untersuchte gemäss ihren Angaben zunächst *lebensmitteltaugliche* Nebenprodukte aus Schlachtereien. Solche Fette aus der Fettschmelze enthielten lediglich Spuren von △3,5-Cholestadien. Dieses Ergebnis stimmt mit den Angaben der Vorinstanz, wonach rohe Fette keine bzw. höchstens Spuren von △3,5-Cholestadien enthalten, überein (vgl. E. 5.2.4.2). Insofern vermag die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Die Beschwerde-

führerin analysierte aber auch *lebensmitteluntaugliche* Nebenprodukte aus Schlachtereien. Deren Cholestadiengehalte hätten bei 1.21, 1.26 und 1.3 mg △3,5-Cholestadien/kg Fett gelegen. Die Beschwerdeführerin hält aufgrund dieser Ergebnisse die These der Vorinstanz, wonach Cholestadiene nicht durch die thermische Behandlung bei der Fettgewinnung oder durch die BSE-Nachbehandlung entstünden, für widerlegt. Folglich müssten die Fette als «roh» tarifiert werden. Den beigelegten Chromatogrammen sind allerdings deutlich tiefere Cholestadiengehalte von 0.92, 0.96 und 1.02 mg/kg zu entnehmen. Die Vorinstanz weist deshalb darauf hin, die Beschwerdeführerin verwechsle Cholestadien und Stigmastadien (Vernehmlassung im Parallelverfahren A-8527/2007, S. 11). Wie es sich auch immer damit verhält, das Bundesverwaltungsgericht kann jedenfalls der beschwerdeführerischen Auffassung nicht folgen: Ihre Untersuchung vermag nämlich die wesentlich höheren Werte von 4.7 bis 51.2 mg/kg, die bei den streitbetroffenen Fetten vorgefunden wurden, in keiner Weise zu erklären. Überhaupt hat sich die Beschwerdeführerin nirgends mit diesen (hohen) Werten auseinandergesetzt und fundierte Erklärungen hierfür beigebracht. Es besteht deshalb für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, die Untersuchungsmethoden der Vorinstanz sowie ihre aus den Untersuchungsergebnissen gezogenen Schlüsse in Frage zu stellen.

5.6.5 Insgesamt ist festzuhalten, dass es der Beschwerdeführerin nicht gelungen ist, den Untersuchungsbericht der SCTK in Zweifel zu ziehen. Der Nachweis abgabemindernder Tatsachen ist ihr damit nicht gelungen. Die Beschwerde ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

6.

Die Beschwerdeführerin bringt im Weiteren vor, dass auf die Bestätigung des Herstellers abgestellt werden dürfe, wonach es sich bei verschiedenen Schweinefetteinfuhren um «reines Schweinefett, roh, Premier Jus, nicht entsäuert und nicht behandelt» handle (act. 7a VB [«... puro suino, materiale grezzo, primo sugo, non deacidificato e non trattato»]). Sie beantragte zudem die Ansetzung einer Frist, um weitere solche Herstellerbestätigungen für die Geflügel- und Rinderfette einzuholen. Auch nachträglich ausgestellte Bestätigungen seien ein ausserordentlich wichtiges Indiz für die Korrektheit der Darstellung der Beschwerdeführerin. Mit unaufgeforderter Eingabe vom 20. Juli 2010 reichte sie eine Herstellerbestätigung vom 17. Juni 2010 für sämtliche

sieben Einfuhren nach. Darin wurde bestätigt, dass es sich um «reines Schweinefett, reines Geflügelfett, reines Rinderfett, roh, Premier Jus, nicht entsäuert und nicht behandelt» handle («... puro suino, puro avicolo, puro bovino, materiale grezzo, primo sugo, non deacidificato e non trattato»).

6.1 Gesetzlich normierte Beweisregeln existieren in der Zollgesetzgebung (jedenfalls im vorliegenden Zusammenhang) nicht (vgl. E. 1.3). Es erscheint deshalb zweifelhaft, Dokumenten, die nach der Zolldeklaration ausgestellt worden sind, von Vornherein die Beweiseignung abzusprechen, wie dies die Vorinstanz tut. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung legt nahe, diese Dokumente zur Beweisführung zuzulassen und sie in freier Würdigung auf ihren konkreten Beweiswert zu prüfen. Allerdings kann gestützt auf die bisherige Rechtsprechung festgestellt werden, dass den zeitlich nach dem zu beweisenden Ereignis ausgestellten Beweismitteln in der Regel ein stark eingeschränkter Beweiswert zukommt. Denn bei Dokumenten, die nach den Einfuhren ausgestellt worden sind, besteht ein höheres Missbrauchspotential als bei Beweismitteln datierend aus der Zeit vor den Einfuhren (wie Bestellungen, Auftragsbestätigungen, Lieferscheine, Rechnungen etc.; vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-5595/2007 vom 8. Dezember 2009 E. 2.6 mit weiteren Hinweisen, A-4617/2007 vom 14. Januar 2009 E. 2.6).

6.2 Die beiden eingereichten Schreiben bestätigen, dass die Fette roh, nicht entsäuert und *nicht behandelt* worden seien. Letzteres steht allerdings im Widerspruch zur durchgeführten BSE-Behandlung. Im Weiteren hat die Vorinstanz den Nachweis erbracht, dass die Fette im Zeitpunkt der Verzollung nicht mehr roh waren. Es ist unter diesen Umständen nicht auszuschliessen, dass es sich bei den nachträglich ausgestellten Herstellerbestätigungen um simple Gefälligkeitsschreiben auf Bitte der Beschwerdeführerin (oder der Importeurin) handelt. Der Beweis für die Richtigkeit ihrer Behauptung vermag ihr dadurch jedenfalls nicht zu gelingen.

7.

7.1 Die Beschwerdeführerin beantragt eventualiter, «es sei von der EZRK ein unabhängiges Gutachten einer erstklassigen wissenschaftlichen Institution einzuholen zum Thema der Übertragbarkeit der für die Phytosterine bekannten Reaktionswege zur Bildung der Steradiene auf tierische Fette sowie zum Thema, dass ein erhöhter Cholestadien-

gehalt nicht direkt auf eine Behandlung des tierischen Fettes schliessen lässt, die zwingend zur Tarifierung 'anders als roh' führen muss.»

7.2 Solange die im verwaltungsinternen Beschwerdeverfahren ergangenen Akten, Parteigutachten der Zollverwaltung und die Gegenbemerkungen und Parteigutachten der Beschwerdeführerin dem Gericht erlauben, die Beweise frei zu würdigen und die für den Entscheid der Rechtsfrage notwendigen sachverhaltlichen Feststellungen zu treffen, erübrigt sich die Einholung eines Gutachtens. Dies ist – wie die vorangegangenen Ausführungen zeigen – vorliegend der Fall; das Gericht ist zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachverhalt wie von der Vorinstanz festgehalten verwirklicht hat. Die von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Argumente vermögen nicht, Zweifel an der Wissenschaftlichkeit und Zuverlässigkeit der Arbeit der SCTK aufkommen zu lassen. Es besteht deshalb keine Notwendigkeit, ein Gutachten einer unabhängigen Institution einzuholen. Aus diesem Grund ist dieser beschwerdeführerische Antrag ebenfalls abzuweisen.

8.
Aus dem Gesagten folgt, dass das Schweinefett in die Tarifnummer 1501.0013, das Geflügelfett in die Tarifnummer 1501.0023 und das Rinderfett in die Tarifnummer 1502.0019 einzureihen ist. Die Einreihung in andere Tarifnummern (als 1501 und 1502) wird zu Recht nicht geltend gemacht.

9.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 3'000.-- sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]) und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Eine Parteientschädigung an die Beschwerdeführerin ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 VGKE e contrario).

10.
Dieser Entscheid kann nicht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 83 Bst. l des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG, SR 173.110]).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.-- verrechnet.

3.
Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 3101/div.; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

Versand: