Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-8527/2007
{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, Sektion Tarif und Veranlagung,
Postfach 666, 4010 Basel,
handelnd durch die Oberzolldirektion (OZD),
Hauptabteilung Recht und Abgaben, Monbijoustrasse 40,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Tarifierung von 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 vom 22. Juli 2004 bis zum 27. Juli 2005 meldete die von ihr beauftragte Speditionsfirma den Zollämtern Basel St. Jakob und Basel/Weil-Autobahn insgesamt 27 Sendungen mit Rinderfetten zur Einfuhr an. Die Fette wurden unter der Tarifnummer 1502.0012 als «zu Futterzwecken, roh» und somit bis zum 30. Juni 2005 in 26 Fällen als zollfrei bzw. in einem Fall (ab 1. Juli 2005) als zollbegünstigt (Fr. 2.-- je 100 kg) deklariert.

Die Einfuhren wurden jeweils einer zollamtlichen Revision unterzogen. Den einzelnen Sendungen wurden Muster entnommen. Die Einfuhren wurden anschliessend provisorisch abgefertigt und die Muster der Sektion Chemisch-technische Kontrolle (SCTK) zur Untersuchung übermittelt.

C.
Gestützt auf die Untersuchungen der SCTK befanden die Zollämter, aufgrund des Fettsäuremusters sowie des Geruchs handle es sich bei den einzelnen Sendungen jeweils um eine nicht geniessbare Mischung aus Rinderfett mit einem Zusatz von anderem Fett (als Rinderfett) zu Futterzwecken. Diese seien somit in die Tarifnummer 1518.0098 (bis 31. Januar 2005) bzw. 1518.0093 (ab 1. Februar 2005) zum Zollansatz von Fr. 20.-- je 100 kg brutto (bis 30. Juni 2005) bzw. Fr. 19.-- je 100 kg brutto (ab 1. Juli 2005) einzureihen. Die Zollämter stellten daraufhin die definitiven Zollausweise aus. Sie forderten insgesamt die Differenz von Fr. 139'355.70 nach.

D.
Mit Schreiben vom 23. Dezember 2004, 27. Januar 2005, 1. und 8. April 2005 sowie 30. Dezember 2005 beschwerte sich die Y._____ AG gegen die Umtarifierungen bei der zuständigen Zollkreisdirektion. Zur eigenen Überprüfung liess sich die Y._____ AG Untermuster ziehen. Die SCTK veranlasste sodann weitere Untersuchungen durch das Amt für Verbraucherschutz des Kantons Aargau

(AVS). Die Ergebnisse und Schlussfolgerungen wurden der Y._____ AG zur Stellungnahme zugestellt. Die Zollkreisdirektion wies am 13. November 2007 die Beschwerden in einem gemeinsamen Entscheid ab.

E.

Dagegen legte die Y._____ AG am 17. Dezember 2007 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Sie beantragte die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides (Antrag 3.1). Die 27 Sendungen seien in die Tarifnummer 1502.0012 einzureihen (Antrag 3.2). Eventualiter sei festzustellen, dass selbst bei Einreihung in die Tarifnummer 1518.0098 der Zollansatz von Fr. 20.-- je 100 kg rechtswidrig und falsch, d.h. zu hoch sei (Antrag 3.3). Bei Gutheissung des Antrages 3.3 sei eventualiter die zuständige Behörde anzuweisen, den Schwellenpreis für die rechtlich relevante Zeit vom 22. Juli 2004 bis 30. Juni 2005 neu und korrekt festzusetzen, und es sei dieser neue Schwellenpreis dem Entscheid zu Grunde zu legen (Antrag 3.4). Eventualiter sei der Schwellenpreis von der Beschwerdeinstanz selbst festzusetzen und dem Entscheid zu Grunde zu legen (Antrag 3.5). Eventualiter sei das Verfahren an die Vorinstanz zur Neubeurteilung zurückzuweisen (Antrag 3.6). Dem prozessualen Begehren, es sei der Y._____ AG eine erstmalige und erstreckbare Frist gemäss Art. 53 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021]) zur Ergänzung der Beschwerde anzusetzen, gab das Bundesverwaltungsgericht mit Zwischenverfügung vom 20. Dezember 2007 nicht statt, weil den Anliegen im Rahmen eines zu beantragenden zweiten Schriftenwechsels vollumfänglich Rechnung getragen werden könne. Die Beschwerdeführerin kritisierte hauptsächlich die Musterziehung und die von der SCTK angewandten Analysemethoden. Zur Stützung ihrer Argumente erklärte sie ein «Gutachten» von Prof. B._____, em., Professur für Tierernährung und Futtermittelkunde, Institut für Tierernährung, Universität Bonn, zum integrierenden Bestandteil ihrer Beschwerde. Im Weiteren sei der Schwellenpreis während der Zeit der fraglichen Einfuhren nicht nach den einschlägigen Kriterien bewirtschaftet worden. Er sei deshalb rechtswidrig zu hoch gewesen.

F.

Mit Instruktionsverfügung vom 25. Januar 2008 forderte das Bundesverwaltungsgericht die Vorinstanz zur Vernehmlassung bis zum 31. März 2008 auf. 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).

G.
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 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.

H.
Mit Zwischenverfügung vom 17. Februar 2010 wurde das Verfahren wieder aufgenommen und vom Parteiwechsel Vormerk genommen. Gleichzeitig wurde die Vorinstanz aufgefordert, sich vernehmen zu lassen. Mit Vernehmlassung vom 22. März 2010 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde mit der Begründung, aufgrund des Fettsäuremusters und des Geruches handle es sich um eine ungeniessbare Fettmischung. Davon abgesehen käme aufgrund des Säuregrades und des Cholestadiengehaltes auch eine Einreihung in die Tarifnummer für rohes Rinderfett (Tarifnummer 1502.0012) nicht in Frage.

Nach mehrfach erstreckter Frist hielt die Beschwerdeführerin in ihrer Replik vom 14. Juni 2010 an ihren Anträgen fest. Sie wiederholte die bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumente. Ein weiteres «Gutachten» von Prof. B._____ erklärte sie wiederum zum integrierenden Bestandteil ihrer Replik.

In der Duplik vom 19. Juli 2010 hielt die OZD an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

1.2 Das Zollgesetz sowie die dazugehörige Verordnung vom 1. November 2006 (ZV, SR 631.01) sind am 1. Mai 2007 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 die Jahre 2004 und 2005. Das vorliegende Verfahren untersteht deshalb der (alten) Zollrechtsordnung (vgl. Zollgesetz vom 1. Oktober 1925 [aZG, AS 42 287 und BS 6 465] sowie der Verordnung vom 10. Juli 1926 zum Zollgesetz [aZV, AS 42 339 und BS 6 514]).

Auf das Verfahren der Zollabfertigung findet das VwVG keine Anwendung (Art. 3 Bst. e VwVG in der in den Jahren 2004 und 2005 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: Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75 S. 495 ff. E. 5.4; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, 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.).

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; statt vieler: Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-6547/2007 vom 19. August 2009 E. 2.1.1). 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 Letzteren 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 Zollbeschau, 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 auf Grund 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 Bundeszivilrechts 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 einen 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 ihr obliegt, die abgabemindernden Tatsachen nachzuweisen, trägt folglich sie die Beweislast für die Unrichtigkeit des Untersuchungsberichtes. Somit ändert die Feststellung, wonach einem Revisionsbefundes der OZD 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

2.5.1 Die Ein- und Ausfuhrzölle werden gemäss dem Zolltarif festgesetzt (Art. 21 aZG). Alle Waren, die über die schweizerische Zollgrenze ein- und ausgeführt werden, müssen nach dem Generaltarif verzollt werden (Art. 1 Abs 1 i.V.m. den Anhängen 1 und 2 des Zolltarifgesetzes vom 9. Oktober 1986 [ZTG, SR 632.10]). Vorbehalten bleiben Abweichungen, die sich ergeben aus Staatsverträgen, besonderen Bestimmungen von Gesetz sowie Verordnungen des Bundesrates, die sich auf dieses Gesetz abstützen (Art. 1 Abs. 2 ZTG).

2.5.1.1 Unter dem Begriff *Generaltarif* (vgl. Art. 3 ZTG) ist ein unter Beachtung der inländischen Gesetzgebung und unter Berücksichtigung der nationalen Bedürfnisse geschaffener Zolltarif zu verstehen. Er enthält die Tarifnummern, die Bezeichnungen der Waren, die Einreihungsvorschriften, die Zollkontingente sowie die höchstmöglichen Zollansätze, wie sie grösstenteils im GATT/WTO-Abkommen konsolidiert wurden. Die Struktur des Generaltarifs basiert auf der Nomenklatur des internationalen Übereinkommens vom 14. Juni 1983 über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren (HS-Übereinkommen, SR 0.632.11). Der *Gebrauchstarif* (vgl. Art. 4 ZTG) entspricht im Aufbau dem Generaltarif und enthält die aufgrund von vertraglichen Abmachungen und von autonomen Massnahmen ermässigten Zollansätze. Er widerspiegelt die in Erlassen festgelegten

gültigen Zollansätze (vgl. zum Ganzen auch Botschaft zu den für die Ratifizierung der GATT/WTO-Übereinkommen [Uruguay-Runde] notwendigen Rechtsanpassungen, BBl 1994 IV 1004 f.).

2.5.1.2 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 bei der OZD eingesehen oder im Internet (unter www.ezv.admin.ch) abgerufen werden. Dasselbe gilt für den Gebrauchstarif (Art. 15 Abs. 2 und Anhänge 1 und 2 ZTG; Fussnote 29 zum ZTG). 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).

2.5.2

2.5.2.1 Im Zuge der Umsetzung der internationalen Abkommen im *Agrarbereich*, wozu namentlich das GATT/WTO-Übereinkommen gehört, wurde dem Bundesrat die Kompetenz übertragen, die *Zollansätze* für landwirtschaftliche Erzeugnisse im Rahmen des Generaltarifs festzusetzen; er hat dabei Rücksicht auf die anderen Wirtschaftszweige zu nehmen (Art. 10 Abs. 1 ZTG). Erfordern die Marktverhältnisse häufige Anpassungen, so kann der Bundesrat diese Kompetenz dem Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartement übertragen (Art. 10 Abs. 3 ZTG).

2.5.2.2 Um die – im Rahmen der welthandelsrechtlichen Verpflichtungen – angestrebten Ziele der Landwirtschaftsgesetzgebung zu erreichen, stehen dem Bund als Instrumente der Lenkung der Importe die *Schwellenpreise* sowie die Zollkontingente zur Verfügung (Art. 10 Abs. 4 ZTG).

Das *System der Schwellenpreise* beinhaltet im Wesentlichen eine alternative Methode zur Festlegung der Importbelastung auf Erzeugnissen, die stark schwankenden Weltmarktpreisen unterliegen. Der Schwellenpreis bildet dabei einen politisch festgelegten Preis, welcher jeweils im Verhältnis zu einem angemessenen Inlandpreis bestimmt wird (REMO ARPAGAUS, Zollrecht, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Bd. XII, 2. Aufl., Basel 2007, N. 622 ff.). Der Vorteil dieses Systems (gegenüber einem

fixen Zollansatz) liegt darin, dass die Zollbelastung relativ rasch (allfällige Anpassungen erfolgen alle drei Monate, vgl. E. 2.5.2.3) an veränderte Verhältnisse angepasst werden kann, um so die Preisschwankungen auf dem Weltmarkt aufzufangen (BBl 1996 IV 113; ARPAGAUS, a.a.O., N. 623). Die Festsetzung der Schwellenpreise sowie die Festlegung, Änderung und Verteilung von Zollkontingenten für landwirtschaftliche Erzeugnisse regelt das Landwirtschaftsgesetz vom 29. April 1998 (LwG, SR 910.1; Art. 10 Abs. 4 ZTG). Danach ist es der Bundesrat, der die Schwellenpreise für die einzelnen Erzeugnisse festlegt (Art. 20 Abs. 1 LwG). Der Schwellenpreis entspricht dem angestrebten Importpreis, bestehend aus dem Preis franko Schweizergrenze und dem Zoll sowie aus Abgaben gleicher Wirkung. Der Bundesrat bestimmt, wie der Preis franko Schweizergrenze, nicht veranlagt, ermittelt wird (Art. 20 Abs. 2 LwG).

2.5.2.3 Die Kompetenzen zur Festsetzung der *Zollansätze* (im Rahmen des Generaltarifs) sowie der *Schwellenpreise* hat der Bundesrat u.a. mit Erlass der Allgemeinen Verordnung vom 7. Dezember 1998 über die Einfuhr von landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Agrareinfuhrverordnung, AEV, SR 916.01) wahrgenommen (vgl. Art. 5, 6 und 7 AEV). Die *Zollansätze* für landwirtschaftliche Erzeugnisse mit Schwellenpreis (oder Importrichtwert) werden in der Regel alle drei Monate an die Entwicklung der Warenpreise durch das Bundesamt für Landwirtschaft (BLW) angepasst (Art. 9 i.V.m. Art. 2 AEV). Bei der Berechnung des Zollansatzes für Waren mit Schwellenpreisen ist die Differenz zwischen dem Schwellenpreis oder dem Importrichtwert und dem Warenpreis franko Zollgrenze unverzollt sowie dem Garantiefondsbeitrag massgebend (Art. 22b Abs. 1 Bst. a AEV). Die solcherart als Gebrauchstarif (vgl. E. 2.5.1.1) festgelegten Zollansätze auf landwirtschaftlichen Erzeugnissen ergeben sich aus dem Anhang 1 zur AEV, die Schwellenpreise aus Anhang 2. Die Höhe der Zollabgaben darf dabei die Ansätze des Generaltarifs in jedem Fall nicht überschreiten (vgl. dazu ARPAGAUS, a.a.O., Rz. 621 f.). Ausnahmsweise kann der Bundesrat für landwirtschaftliche Erzeugnisse nach Massgabe von Schutzklauseln in internationalen Abkommen im Agrarbereich die Ansätze des Generaltarifs vorübergehend auch erhöhen (Art. 11 Abs. 1 ZTG).

2.5.2.4 Der Bundesrat erstattet der Bundesversammlung jährlich (vor dem Jahr 2007: halbjährlich) Bericht u.a. über die im Rahmen von Art. 4 ZTG (Gebrauchstarif), Art. 10 und 11 ZTG (internationale Ab-

kommen im Agrarbereich) getroffenen Massnahmen sowie über die Neufestsetzungen von Schwellenpreisen (vgl. Art. 13 Abs. 1 Bst. c ZTG). Die Bundesversammlung entscheidet, ob die Massnahmen, soweit diese nicht wieder bereits aufgehoben worden sind, in Kraft bleiben, ergänzt oder geändert werden sollen (Art. 13 Abs. 2 ZTG).

2.6 Die Vertragsstaaten des HS-Übereinkommens 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 Harmonisierten Systems sowie alle Abschnitt-, Kapitel- und Unternummern-Anmerkungen anzuwenden. Sie dürfen den Geltungsbereich der Abschnitte, Kapitel, Nummern oder Unternummern des HS nicht verändern und haben die Nummernfolge des HS einzuhalten (Art. 3 Ziff. 1 Bst. a des HS-Übereinkommens).

2.6.1 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 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 Vorliegend ist die Beschwerdeführerin mit der Tarifierung der strittigen Produkte nicht einverstanden. Während die Vorinstanz die Fette in die Tarifnummer 1502.0098 bzw. 1502.0093 einreiht, verlangt die Beschwerdeführerin die Zuordnung der jeweiligen Produkte zur Tarifnummer 1501.0012.

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

1502	**Fette von Tieren der Rindvieh-, Schaf- oder Ziegengattung, andere als solche der Nr. 1503**	Zollansatz in Fr. je 100 kg brutto
	- zu Futterzwecken	
	-- weder ausgeschmolzen noch anders ausgezogen	
	-- andere:	
1502.0012	--- roh	bis 30.6.2005: 0.00 ab 1.7.2005: 2.00
1502.0019	--- andere	21.00
1517	**(...); geniessbare Mischungen oder Zubereitung von tierischen oder pflanzlichen Fetten oder Ölen oder Fraktionen verschiedener Fette oder Öle dieses Kapitels, ausgenommen geniessbare Fette und Öle und ihre Fraktionen der Nr. 1516:**	
1518	**;(...) nicht geniessbare Mischungen oder Zubereitungen von tierischen oder pflanzlichen Fetten oder Ölen oder von Fraktionen verschiedener Fette oder Öle dieses Kapitels, anderweit weder genannt noch inbegriffen:**	
	- nicht geniessbare Mischungen pflanzlicher Öle:	
	- andere	
1518.0098	--- zu Futterzwecken (bis 31.1.2005)	20.00
1518.0093	--- zu Futterzwecken (ab 1.2.2005)	bis 30.6.2005: 20.00 ab 1.7.2005: 19.00

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»).

Massgebend für die Tarifeinreihung ist, ob es sich um vermischte oder unvermischte Fette und Öle handelt. Im Kapitel 15 werden die unvermischten Fette und Öle in die Nummern 1501 bis 1515 eingereiht. Die tierischen Fette gehören dabei zu den Nummern 1501 bis 1506. Fettmischungen werden dagegen unter die Nummern 1517 (geniessbar) bzw. 1518 (ungeniessbar) eingeteilt.

3.
Die Beschwerdeführerin beanstandet die Art und Weise der materiellen Revision. An den betreffenden Revisionen habe weder der Zollmeldepflichtige selbst noch ein Bevollmächtigter mitgewirkt. Sie beanstandet auch die Art und Weise der Musterentnahme. Diese hätte nach der geltenden europäischen Norm (ISO/FDIS-5555:2001) erfolgen müssen. Demnach hätten die vorgeschriebenen Entnahmegeräte verwendet und die Anforderungen an die Hygiene eingehalten werden müssen. Im Verhältnis zur importierten Menge seien zudem zu wenig Proben (lediglich 1-2 statt 4-5 pro Einfuhr) gezogen worden. Die Technik der Musterentnahme sei nicht verurkundet. Vermutlich seien die Muster durch den Zollagenten, «evtl. den Chauffeur», gezogen worden (Beschwerde, S.6). In ihrer Replik bestreitet sie allerdings, dass von ihrer Seite jemand mitwirkte (Replik, S. 6). Folglich seien die Analyseergebnisse nicht tragbar und nicht anzuerkennen. Der Revisionsbefund müsse die Beschwerde bis zur letzten Instanz ermöglichen. Bei der vorliegenden Ausgestaltung sei dies nicht gewährleistet. Dies verhindere die Wahrnehmung ihrer verfassungsmässigen Rechte bzw. verletze namentlich 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.

3.1
3.1.1 Im vorliegenden Fall wurden die genannten Sendungen auf dem Strassenweg 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 Zollbe-

amten 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 27 Chauffeure (sowie auch beide Chauffeure im Verfahren A-1727/2006 und alle sieben Chauffeure im Verfahren A-1755/2006) – 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 Replik explizit vorgebracht (es wurde bis dahin «nur» die «technisch-praktische» Vorgehensweise bei der Musterentnahme [dazu sogleich] beanstandet). 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.

3.1.2 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.

3.2

3.2.1 Da die Beschwerdeführerin der Zollbehörde für die Revision unbestrittenermassen keine Drittperson genannt hatte, durfte sie 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 in hinreichender Anzahl 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). Da die Zollbehörde davon ausgehen darf, dass der Zollmeldepflichtige (bzw. allenfalls die bevollmächtigte Person) die Methode der korrekten Musterziehung beherrscht, besteht auch kein Grund, 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.

Im Weiteren ist es das Ziel des HS-Übereinkommens, 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.

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

3.3 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.

3.3.1 Auf den Revisionsbefunden (vgl. act. 30.1-30.27 Vernehmlassungsbeilagen: [VB]) wurden jeweils Transportmittel, Produktebeschaffenheit und Anzahl der entnommenen Muster sowie die Temperatur der einzelnen Kammern festgehalten. Die Befunde wurden 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. 3.2.1). 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 wiedergeben, 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 erblicken. Inwieweit grundsätzlich die Revisionsbefunde es ihr bislang verunmöglicht haben sollen, ihre Beschwerde sinnvoll und effektiv zu führen, hat sie nicht näher dargetan und ist dem Bundesverwaltungsgericht auch nicht ersichtlich.

3.3.2 Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, die Verurkundung der Musterentnahme sei mangelhaft, vermag deshalb nicht durchzudringen. Die Beschwerde wird in diesem Punkt abgewiesen.

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

3.4.1 Die jeweiligen Fette waren zum Zeitpunkt der Einfuhr flüssig und erwärmt (vgl. Produktebeschaffenheit und Temperaturangaben in den Revisionsbefunden, act. 30.1-30.27 VB). 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 (Zusammensetzung der Fettsäuren [Fettsäuremuster], Säuregrad, Cholestadien), homogen waren. Es spielt daher keine Rolle, von welcher Stelle (Kammer-oben, -mitte, -unten) das Muster gezogen wurde.

3.4.2 Weiter hat die Vorinstanz dargelegt, dass die Technik der Probenahme keinen bedeutsamen Einfluss auf die vorliegend analysierten Parameter (Zusammensetzung der Fettsäuren [Fettsäuremuster], 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 Fettsäuremuster geführt. Die Studie komme weiter zum Ergebnis, dass es auch keine Differenzen zwischen den «unten» und den «oben» gezogenen Proben gegeben habe: «Der Vergleich der Fettsäuremuster ergab bei allen Untersuchungen weder Differenzen zwischen den unten und oben gezogenen Proben noch zwischen den beiden verschiedenen Verfahren. Das gleiche trifft für die Säure- und Peroxidzahl zu» (HARTFIEL, a.a.O., S. 126).

Die Beschwerdeführerin (bzw. ihr «Gutachter» ...) repliziert allerdings, es seien lediglich gesättigte und einfach gesättigte Fettsäuren und

keine gering enthaltenen, ungradzahlige sowie ISO-Fettsäuren analysiert worden, die bei der GC-Analytik zum Nachweis der Vermischung des Rinderfettes mit Schweinefett entscheidend gewesen seien. Die Vorinstanz dupliziert, der «Gutachter» versuche, [diese] Publikation zu relativieren, [seien] doch sehr wohl Fettsäuren im niedrigen Konzentrationsbereich analysiert [worden]. Tatsächlich findet sich z.B. in Tabelle 6 (HARTFIEL, a.a.O., S. 127) die Fettsäure C8-0, die mit Werten von 0.2 und 0.1 einen sehr geringen Gehalt aufweist. Zudem [ist diese] Studie ohne Einschränkungen auf spezifische Fettsäuren zum Ergebnis gelangt, dass keine Unterschiede im Fettsäuremuster feststellbar sind. Ausserdem wird die C18-2 Fettsäure, die für die Unterscheidung von Schweine- und Rinderfett relevant ist (dazu nachfolgend, E. 4), explizit in dieser Studie erwähnt (vgl. die entsprechenden Tabellen auf S. 127). Es besteht folglich für das Bundesverwaltungsgericht kein Anlass, die (wissenschaftliche) Verwertbarkeit der vorliegend gezogenen Muster in Frage zu stellen.

3.4.3 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 wie auch die Fettsäuremuster waren (unter Berücksichtigung von Messunsicherheiten) übereinstimmend.

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

4.

Die Beschwerdeführerin bestreitet die Untersuchungsberichte bzw. die daraus gezogenen Schlüsse. Ihre Argumentation stützt sie auf die «Gutachten» von Prof. B._____, die sie zum integrierenden Bestandteil ihrer Beschwerde und ihrer Replik erklärte.

4.1 Zunächst ist festzuhalten, dass die Vorinstanz aufgrund der Untersuchung der *Zusammensetzung der Fettsäuren* zur Auffassung gelangte, dass es sich bei den streitbetroffenen Einfuhren nicht um reines, d.h. unvermischtes Rinderfett handelte (sondern um eine

Mischung von Rinder- mit Schweinefett). Gestützt auf die *Geruchsanalyse* gelangte sie sodann zum Schluss, dass die jeweiligen Mischungen nicht geniessbar waren.

4.2

4.2.1 Die Vorinstanz erklärt, dass sich jedes (pflanzliche wie tierische) Fett durch seine «artspezifische» Verteilung der Fettsäuren unterscheide. Zwischen zwei verschiedenen Fetten – z.B. Schweine- und Rinderfett – würden sich allerdings «nicht alle Fette gleich stark» unterscheiden. Auch müsse eine gewisse «natürliche Schwankung» der einzelnen Gehalte an Fettsäuren berücksichtigt werden. Aus diesen Gründen seien im Zusammenhang mit der vorliegenden Problematik *mehrere* Fettsäuren mit einer «möglichst grossen Diskriminierung» ausgewählt und untersucht worden. Daraus ergebe sich ein «allgemeineres Bild» als eine «Interpretation», welche sich nur auf *eine* bestimmte Fettsäure stütze.

4.2.2 Die SCTK hat im vorliegenden Fall deshalb jeweils folgende Fettsäuren untersucht: Die drei Hauptfettsäuren R1, R2 und S (das ist eine Kombination mehrerer Fettsäuren im Bereich C14, C15 und C16) sowie die Fettsäuren C17A (= C17 iso + C17 anteiso), C17B (= C17 + C17-1), C18-2 (Linolsäure) und C20-2 (Icosadiensäure). Zur Bestimmung der Fettsäuren wurde die Methode der Gaschromatographie (GC-Methode) verwendet.

Die Anwendung der GC-Methode stützt die Vorinstanz auf die Empfehlung der Deutschen Gesellschaft für Fett (DGF). Die DGF veröffentlicht eine anerkannte Sammlung analytischer Methoden (sog. DGF-Einheitsmethoden). Die Gaschromatographie wird von der DGF als Methode C-VI 10a(00) aufgeführt (Gaschromatographie: Analyse der Fettsäuren und Fettsäureverteilung). Es werden dort die Validierungsparameter, Wiederhol- und Vergleichsgrenzen sowie Genauigkeit (Präzision) der Methode angegeben. Diese Parameter basieren auf Ergebnissen aus Ringversuchen mit mehreren Laboratorien.

4.2.3 Bei der Auswertung der Chromatogramme ist die SCTK wie folgt vorgegangen:

4.2.3.1 In einem *ersten Schritt* hat sie die Hauptfettsäuren gemäss einer Studie aus den 60er Jahren von J. P. WOLFF (Analyse des saindoux par chromatographie en phase gazeuse, in: Revue Française des corps gras, Nr. 4, April 1963, S. 187 ff.) ausgewertet, nach einer be-

stimmten Formel in einen Prozentwert umgerechnet und folgendermassen interpretiert: Entsprachen diese Parameter einem *unvermischten* Fett (d.h. aus R1, R2 und S wurde über 90% Rinderfett berechnet), wurde die Deklaration als (reines) Rinderfett ohne Weiteres akzeptiert. Entsprachen diese Parameter hingegen *nicht* einem unvermischten Fett (d.h. aus den GC-Werten von R1, R2 und S wurde, in Prozenten umgerechnet, weniger als 90% Rinderfett berechnet), wurde zu *Schritt zwei* übergegangen:

4.2.3.2 Diesfalls wurden weitere Parameter mit aussagekräftigeren Fettsäuren im niedrigen Konzentrationsbereich (C17A, C17B, C18-2, C20-2) herangezogen. Für die Unterscheidung von Rinder- und Schweinefett sei insbesondere die Icosadiensäure (C20-2) ein geeigneter Parameter. Rinderfett enthalte nämlich keine Icosadiensäure. Geprüft wurde, ob der Gehalt an Icosadiensäure kleiner war als 0.05%. Auf diesen Wert wird aus messtechnischen Gründen abgestützt, weil das Messsystem Peaks erst ab 0.05% erfasst (Erfassungsgrenze). Weiter wurde untersucht, ob der aus C18-2, C17A oder C17B ermittelte Rinderfettgehalt je über 93% betrug. Erfüllten *zwei* dieser Parameter die Bedingung (Icosadiensäure kleiner als 0.05% und einer der aus C18-2, C17A oder C17B ermittelte Rinderfettgehalt grösser als ca. 93%), ging die Vorinstanz von reinem Rinderfett aus, ansonsten von einer Mischung (vgl. Beurteilungsschema auf S. 18 der Vernehmlassung, vgl. auch S. 10 des Entscheides). Um «globale Messunsicherheiten» und «allfällige produktbedingte Kreuzkontaminationen» zu berücksichtigen, ist zudem ein Toleranzwert von 5% einberechnet worden. Grenzfälle sind einzeln beurteilt worden. Die Vorinstanz erklärt, wegen der erwähnten natürlichen Schwankungen (vgl. E. 4.2.1) könne es sein, dass zwei verschiedene Fettsäuren «nicht zur gleichen %-igen Rinderfettschätzungen» führten. Das «Gesamtbild» aber, gestützt auf die verschiedenen untersuchten Parameter, sei «eindeutig genug», um den Entscheid «vermischt» bzw. «unvermischt» treffen zu können.

4.2.3.3 Für die Beurteilung schliesslich, ob es sich um *geniessbares* oder *ungeniessbares* Fett handelte, stützte sich die Vorinstanz in einem *dritten Schritt* auf die Geruchsanalyse. Wurde der Geruch als «unangenehm» beurteilt, wurde das Fett in den Tarif für die ungeniessbaren Mischungen eingereiht.

4.3 Im vorliegenden Fall ergab eine Beurteilung der einzelnen Muster anhand dieser Kriterien, dass es sich jeweils um eine Fettmischung handelt (vgl. zu den einzelnen Werten die Tabelle auf S. 10 des vorinstanzlichen Entscheides). Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass bei sämtlichen Mustern aus den Anteilen an R1, R2 und S jeweils weniger als 90% Rinderfett berechnet wird (vgl. E. 4.2.3.1, erster Schritt). Zudem erfüllt auch kein Muster die zwei (kumulativen) Bedingungen des zweiten Schrittes, um noch als reines Rinderfett in Frage zu kommen (vgl. E. 4.2.3.2): Bei keinem Muster ist die C20-2 Fettsäure kleiner als 0.05% *und* beträgt einer der aus C18-2, C17A oder C-17B errechnete Prozentanteil an Rinderfett die geforderten 93%. Auch gibt es kein Muster, bei dem aus zwei der Fettsäuren C18-2, C17A oder C-17B ein Prozentanteil von 93% errechnet wird. Dass es sich jeweils um eine nicht geniessbare Fettmischung handelt, wurde anhand der Geruchsanalyse bestimmt (vgl. E. 4.2.3.3).

4.4 Zusätzlich hat die Vorinstanz von den 27 Mustern jeweils Untermuster an das AVS zur Untersuchung mittels «real time Polymerase Chain Reaction (PCR)» übergeben. Mittels der PCR-Methode lasse sich artspezifische DNA (DesoxyriboNucleicAcid) nachweisen. Ausgezogene tierische Fette enthielten in der Regel keine Zellrückstände oder kein Erbmaterial. Je nach Reinheit und Behandlung der Fette könnten aber noch Spuren von – teilweise beschädigten – DNA-Bruchstücken zurückbleiben. Liege dieses in *genügender Menge und Qualität* vor, könne mittels PCR-Methode artspezifisches Erbmaterial nachgewiesen werden. Im vorliegenden Fall sei bei einem einzigen Muster (3101.2215.04.1) Rind und Schwein sicher nachgewiesen worden.

4.5

4.5.1 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 Ar-

beit 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).

4.5.2 Die SCTK hat zudem im Rahmen der Qualitätssicherung im Jahr 2007 an einer Laborvergleichsuntersuchung (LVU) zur Thematik «Analytik von Speiseöl» teilgenommen. In diesem Ringversuch sind Fettsäuren im niedrigen Konzentrationsbereich analysiert worden, worunter teilweise auch jene Fettsäuren, die im vorliegenden Fall untersucht worden sind (nämlich die C14, C16, C18-2 Fettsäuren; hingegen sind die C17 und C20-2 Fettsäuren in den zu untersuchenden Fetten nicht enthalten gewesen). Die LVU hat gezeigt, dass die GC-Methode routinemässig in vielen Labors angewendet wird, dass die verschiedenen Teilnehmer die Fettsäuren richtig identifiziert haben, die Quantifizierung auch für Fettsäuren im niedrigen Konzentrationsbereich gut reproduzierbar ist, und dass es keine Probleme bei der Peak bzw. (Fettsäure)-Identifikation gibt. Die SCTK hat bei diesem Ringversuch ein sehr gutes Ergebnis erzielt (act. 15 VB). Das zeigt, dass sie befähigt ist, die Methode sauber und erfolgreich anzuwenden.

5.

Die SCTK – von der aufgrund der ISO-Zertifizierung angenommen werden darf, sie erziele ihre Ergebnisse fachlich kompetent – hat gemäss den wissenschaftlich anerkannten Methoden bzw. nach der Empfehlung der einschlägigen wissenschaftlichen Institution gearbeitet. Gestützt auf diese Untersuchungsberichte hat die OZD die Tarifierung vorgenommen. Eine offensichtliche Fehlerhaftigkeit der Analyseverfahren oder -ergebnisse ist für das Bundesverwaltungsgericht nicht ersichtlich. Somit hat die Behörde den Beweis für die abgabebegründenden Tatsachen erbracht. Gemäss den Beweislastregeln obliegt es nun der Beschwerdeführerin, den Nachweis zu erbringen, dass die Untersuchungsberichte dennoch unrichtig sind bzw. die Würdigung

derselben durch die Behörde rechtswidrig ist (vgl. E. 1.3 und E. 2.4.4).

5.1 *Einwände die GC-Methode betreffend*

5.1.1 Die Beschwerdeführerin bzw. ihr «Gutachter» macht geltend, die angewandte GC-Methode sei aus den 60er Jahren und daher «veraltert». Ihre Schwierigkeiten bestünden darin, dass Fettsäuren im niedrigen Konzentrationsbereich (dazu gehörten namentlich die Fettsäuren C17A und C17B) sich meist schlecht von den Hauptfettsäuren abtrennen liessen. Eine exakte Identifizierung und Zuordnung solcher Spurenfettsäuren sei deshalb schwierig. Die «Empfindlichkeit/Messungenauigkeit», d.h. die schlechte Trennschärfe («Peak-Abstände zwischen den Fettsäuren»), sei ihm aus der eigenen Arbeit noch gut bekannt. Als Lösung biete sich die «Massenspektroskopie im Single Ion Modus» an.

5.1.2 Die Vorinstanz hat für ihre Untersuchungen die neuesten Geräte verwendet und nicht – wie die Beschwerdeführerin zu implizieren scheint – solche aus den Zeiten WOLFFS (also aus den 60er Jahren). Wie die Vorinstanz nachvollziehbar ausführt, hätte sie sonst wohl kaum eine derart gute Beurteilung bei der LVU erzielt (vgl. E. 4.5.2). Die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene Methode («Massenspektroskopie im Single Ion Modus») wurde (im massgeblichen Zeitraum) von der DGF nicht empfohlen. Auch das damals geltende, in der amtlichen Lebensmittelkontrolle verwendete «Schweizerische Lebensmittelbuch 5. Auflage» (SLMB, Kapitel 7, Speisefette, Speiseöle und emulgierte Fette, Umschreibungen, Bst. E]) sieht diese Methode nicht vor. Es besteht deshalb kein Grund, die Anwendung der GC-Methode grundlegend in Frage zu stellen. Wie die Ergebnisse der LVU zudem zeigen (vgl. E. 4.5.2), besteht kein Anlass, die Fähigkeit der SCTK zur Handhabung dieser Methode in Frage zu stellen.

5.2

5.2.1 Die Beschwerdeführerin bringt sodann Einwände betreffend die vorliegend untersuchten Fettsäuren C18-2 und C-20-2 vor.

Im vorinstanzlichen Verfahren machte sie zunächst geltend, bei der Beurteilung, ob es sich um eine Fettmischung handle, müsse auf die Linolsäure (C18-2) abgestellt werden, da diese Peaks einen «vernünftigen Anteil» hätten. Aufgrund ihrer jahrelangen Erfahrung im Handel mit Rinderfetten hält sie Fett, das einen C18-2 Wert von ca. 2.5-2.6%

enthalte, für «sehr rein» (Beschwerde an die Zollkreisdirektion vom 3. Januar 2005, act. 6i VB; vom 27. Januar 2005, act. 6l VB). Im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht argumentiert sie nun hauptsächlich mit der angeblich veränderten Fütterung. Sie führt aus, die C18-2 Fettsäure könne nicht vom tierischen Organismus selbst gebildet werden, sondern müsse über die Futterpflanzen aufgenommen werden. Rinder seien Wiederkäuer. Wegen der im Pansen enthaltenen Mikroben sei der Gehalt an C18-2 Fettsäuren in Rinderfetten *geringer* als bei Schweinen. Allerdings werde von den Rindern «relativ mehr» von der C18-2 Fettsäure mit dem Futter aufgenommen. Die Interpretation der Analyseresultate durch die Vorinstanz stütze sich aber auf eine Interpretation aus den 60er Jahren. Mittlerweile habe sich die Fütterung jedoch grundlegend verändert. Heute würde vermehrt Maissilage verfüttert, das über 50% an C18-2 Fettsäuren enthalte. Als Folge davon wiese Rinderfett einen *höheren* Gehalt an C18-2 auf. Dies habe die Vorinstanz bei der Interpretation der Analyseresultate nicht berücksichtigt.

Ähnliches wie für die C18-2 gelte auch für die C20-2 Fettsäure. Zwischen den beiden Fettsäuren bestehe eine «gewisse Abhängigkeit», indem durch die zunehmende Aufnahme der C18-2 aus körpereigenen Enzymen auch die C20-2 Fettsäure vermehrt gebildet würde. Die Art des Futters und die Fütterungsintensität von Rindern sei demnach von «grossem Einfluss» auch auf den Gehalt der Fettsäure C20-2. Es stimme deshalb nicht, dass Rinderfett – im Gegensatz zu Schweinefett – die Fettsäure C20-2 nicht enthalte. Sie habe selber Rindertalg aus den USA und Argentinien auf ihre Gehalte an C20-2 hin untersucht. Dabei hätten sich Anteile von 0.12%, 0.08% und 0.15% ergeben. Nach A. S. Sami et. al. (Effect of feeding intensity and time on feed on intramuscular fatty acid composition of Simmental bulls, in: Journal Animal Physiol. and Animal Nutrition 88 [2004], S. 179-187) liege der Anteil an C20-2 Fettsäuren in Simmentaler Bullen bei 0.16%, 0.13%, 0.14% und 0.11%, abhängig von der Art der Fütterung. Weiter stützt sie sich auf D. Kühne/R. Kolb (Fettsäuremuster von Rinderfetten in Abhängigkeit von Fütterung und Fettart, Bundesanstalt für Fleischforschung, Kulmbach, Jahresbericht 1999, S. 36-37), wonach der Anteil der C20-2 Fettsäure allgemein 0.03% bzw. 0.04% betrage. Im intramuskulären Fett liege der Anteil sogar bei 0.06 bis 0.20%.

5.2.2

5.2.2.1 Die Vorinstanz betont zunächst, dass sie «nur» die Hauptfettsäuren (R1, R2, S) nach der Publikation von WOLFF (aus den 60er Jahren) interpretiert habe (*Schritt 1* der Analyse). Ihre Analyse habe sie aber nicht alleine darauf abgestützt, sondern – was die Fettsäuren C20-2, C17-iso, C17-anteiso, C17, C17-1 und C18-2 betreffe (*Schritt 2* der Analyse) – auch auf neue Publikationen. Sie verweist auf TALAT SAEED ET AL. (Detection of Pork and Lard as Adulterants in Beef and Mutton Mixtures, in: Journal Assoc. Off. Anal. Chem. Vol. 69, No. 6, [1986], S. 999-1002), D. KÜHNE (Zur Analyse von Minor-Fettsäuren in Rinderfetten, Bundesamt für Fleischforschung Kulmbach, Jahresbericht 2001, S. 52-53) und auf «Chemisches und Veterinäruntersuchungsamt Karlsruhe» (Hrsg.) (Analytik von Milchaustauschern, Jahresbericht 2001, S. 95). Der beschwerdeführerische Vorwurf, die Interpretation der Analyseresultate durch die Vorinstanz beruhe allein auf dem Wissensstand der 60er Jahre, ist deshalb unzutreffend.

5.2.2.2 Hinsichtlich des Anteils an Linolsäure (C18-2), auf welche die Beschwerdeführerin zuerst die Beurteilung abgestützt wissen wollte (vgl. E. 5.2.1), verweist die Vorinstanz auf die Resultate aus der GC-Analyse: Bei sämtlichen untersuchten Mustern ist ein Linolsäuregehalt von *über* 2.6% festgestellt worden (vgl. Tabelle auf S. 10 f. des Entscheides). Umgerechnet in Prozenten haben sich eindeutig Mischungen mit geschätzten Rinderfettanteilen von 30%-83% ergeben. Ausserdem ist an dieser Stelle nochmals darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz den Entscheid, ob es sich um eine Fettmischung handelt, nicht auf einen einzigen Parameter abgestützt, sondern eine Gesamtbeurteilung der analysierten Fettsäuren vorgenommen hat (vgl. E. 4.2.1).

Hinsichtlich der Linolsäure (sowie damit zusammenhängend mit der Icosadiensäure) behauptet die Beschwerdeführerin vor dem Bundesverwaltungsgericht deren Veränderung im Gehalt durch die angeblich europaweite Veränderung der Fütterung seit den 60er Jahren durch vermehrte Gras- und Maissilage. Über die Frage, ob und in welchem Ausmass sich dadurch die Fettsäurezusammensetzung – insbesondere mit Bezug auf die vorliegend untersuchten Fettsäuren – tatsächlich veränderte, hat die Beschwerdeführerin allerdings keine Studie beigebracht. Die Vorinstanz bestreitet nicht, dass gewisse Faktoren (Art des Fettgewebes, Fütterung, Rasse, Jahreszeit) die Zusammensetzung der Fettsäuren beeinflusse. Bei Studien über den Einfluss der Fütterung würden allerdings einzelne, isolierte Tiere oder Organe

untersucht, wenn möglich im Vergleich zu einer Referenzgruppe. Vorliegend stünden aber «kommerzielle Fette» (also gerade nicht einzelne, isolierte Tiere) zur Diskussion. Die jeweils importierte Menge liege in der Regel bei 20 Tonnen. Dies entspreche ca. 300 Rindern oder ca. 1000 Schweinen. Die Kennzahlen solcher Fette entsprächen somit «Durchschnittswerten», d.h. der Einfluss von «extremen Werten» sei durch die grosse Anzahl der verwendeten Tiere stark vermindert.

Ob überhaupt und gegebenenfalls inwiefern sich die angeblich vermehrte Fütterung von Maissilage auf die vorliegend untersuchten Fettsäuren C18-2 und C20-2 tatsächlich ausgewirkt hat, ist nach dem Gesagten unklar. Für das Bundesverwaltungsgerichts fällt bei der Würdigung dieser Frage erheblich ins Gewicht, dass die Vorinstanz unter Anwendung der anerkannten Methoden gerade keine solche Veränderung der Fettsäuren festgestellt hat. Die Vorinstanz hat zahlreiche Importmuster untersucht. Viele Muster von Schweine- und Rinderfetten haben durchaus *den Deklarationen entsprochen.* Dies, obwohl diese Fette nicht – wie in den Untersuchungen von WOLFF – aus Frankreich stammten. Das spricht dafür, dass die Methode für differenzierte und damit zuverlässige Resultate sorgt. Zudem hat die SCTK die Zuverlässigkeit der Methode von WOLFF durch selbst erstellte Mischungen von Schweine- und Rinderfett nachgeprüft und eine gute Übereinstimmung festgestellt. Das Bundesverwaltungsgericht sieht folglich keinen Anlass, die Aussagekraft der angewandten Analysemethode in Zweifel zu ziehen.

5.2.2.3 Zum beschwerdeführerischen Einwand, dass in Rinderfett die Fettsäure C20-2 sehr wohl enthalten sei, nimmt die Vorinstanz wie folgt Stellung: Bei den von SAMI ET AL. erwähnten Fällen handle es sich um «Fleischfett (intramuscular)» (d.h. Fleisch). Dieses sei mit den vorliegend in Frage stehenden Importfetten, bei denen es sich *gerade nicht* um intramuskuläre Fette handle, nicht vergleichbar. Die intramuskulären Fette hätten mit der vorliegenden Problematik nichts zu tun. Der Studie von KÜHNE und KOLB aus dem Jahr 1999 hält sie KÜHNE'S eigene Studie aus dem Jahr 2001 (a.a.O., S. 53) entgegen: Darin sei er – «entgegen früheren Veröffentlichungen unseres Hauses» – zur Auffassung gelangt, dass der Gehalt an C20-2 bei Rinderfett bei nicht mehr als 0.05% liege. Die Beschwerdeführerin vermag folglich aus den von ihr zitierten Publikationen nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

Die Vorinstanz verweist zu dieser Frage sodann auf verschiedene

wissenschaftliche Arbeiten, die ihre Auffassung bestätigen: SAEED ET AL. (a.a.O., S. 999) sind zum Ergebnis gelangt, dass die GC-Methode eine schnelle, verlässliche und sensitive Methode ist, um die Anwesenheit von Schwein oder Schweinefett in Rind- oder Hammelmischungen nachzuweisen. Weiter kommen SAEED ET AL. zum Schluss, dass die Fettsäure C20-2 in Rind oder Hammel nicht vorhanden sei, in Schwein und Schweinefett hingegen schon («C20:2 is not detected in beef or mutton and is present in pork or lard»). Ebenso gibt das Veterinäruntersuchungsamt Karlsruhe (a.a.O., S. 96) an, dass die Fettsäure C20-2 in Rinderfett nicht nachweisbar ist. Nichts anderes ergibt sich aus MICHAEL BOCKISCH, Nahrungsmittelfette und -öle, Ulmer Verlag 1993, S. 121 und 124: Gemäss den dort aufgeführten «Steckbriefen» für Rinder- und für Schweinefett enthält Rinderfett die Fettsäure C20-2 nicht, Schweinefett dagegen schon. Die Ergebnisse all dieser Arbeiten stimmen sodann mit den durch die Vorinstanz durchgeführten Forschungen überein, wonach Rinderfett aus dem Schlachthof und aus der Metzgerei die Fettsäure C20-2 nicht enthält.

5.2.2.4 Aufgrund der von der Vorinstanz zitierten Facharbeiten – mit denen sich die Beschwerdeführerin mit keinem Wort auseinandersetzt – geht das Bundesverwaltungsgericht davon aus, dass in der Fachwelt Konsens darüber besteht, dass in Rinderfetten der Gehalt an C20-2 Fettsäuren nicht über 0.05% liegt. Im vorliegenden Fall liegen die Mengen an C20-2 Fettsäure in sämtlichen Mustern zwischen 0.06% bis 0.25% und somit über diesem Wert (vgl. die Tabelle auf S. 10 des vorinstanzlichen Entscheids).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Einwände der Beschwerdeführerin bezüglich der Fettsäuren C18-2 und C20-2 fehl gehen.

5.3 *Einwände die PCR-Methode betreffend*

5.3.1 Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Anwendung der PCR-Methode sei nicht validiert. Die Vorinstanz habe deshalb den Beweis nicht erbracht, dass es sich in dem einen Fall um eine Fettmischung gehandelt habe.

5.3.2 Da die Vorinstanz bereits gestützt auf die GC-Methode darauf abstellen durfte, dass es sich bei sämtlichen Einfuhren nicht um reines Rinderfett handelte, erübrigen sich weitere Ausführungen zu diesem Einwand.

5.4 *Einwände die Geruchsanalyse betreffend*

5.4.1 Die Beschwerdeführerin kritisiert die Beurteilung der Proben anhand des Geruchs. Dieser sei als «unangenehm» und deshalb das Fett als «nicht geniessbar» eingestuft worden. Das menschliche Geruchsempfinden sei aber individuell völlig verschieden. Das importierte Fett sei nicht einer Raffination oder einer Desodorierung unterzogen worden, da es zu Futterzwecken und nicht für die menschliche Ernährung eingeführt worden sei. Auch verändere sich der Geruch von Fetten während der Lagerung und dem Transport unter Sauerstoff-, Feuchtigkeits- und Wärmeeinwirkungen. Hinzu kämen «enzymatische Spaltungen (ranzige Butter)» (Beschwerde S. 6). Die Bezeichnung «ungeniessbar» sei «diskriminierend», «völlig überflüssig und falsch im Hinblick auf ihre angegebene Verwendung in Tierfutter» (Beschwerde S. 7).

5.4.2 Vorliegend gelangte die Vorinstanz gestützt auf die GC-Analyse zum Ergebnis, dass es sich beim importierten Fett nicht um rohes und unvermischtes Rinderfett gemäss der Tarifnummer 1502 handelte, sondern um eine Fettmischung. Dies hatte zur Folge, dass sie aufgrund des Tariftextes weiter differenzieren musste, ob die Fettmischung für den Menschen *geniessbar* (Tarifnummer 1517) oder *ungeniessbar* (Tarifnummer 1518) war. Diese Unterscheidung gilt übrigens international. Sie wird anhand des *Geruchs* getroffen. Dies erscheint insofern sachgerecht, als tierische Fette, die für die menschliche Nahrung bestimmt sind, einer Raffination (dazu gehört eine Desodorierung) unterzogen werden, da die Rohfette nur ausnahmsweise als solche «genusstauglich» sind (vgl. hierzu das im vorliegenden Zeitraum in der amtlichen Lebensmittelkontrolle verwendete «Schweizerische Lebensmittelbuch 5. Auflage» [SLMB, Kapitel 7, Speisefette, Speiseöle und emulgierte Fette, Umschreibungen, Bst. E]). Da der Geruch in den vorliegenden Fällen von der SCTK jeweils als «unangenehm» beschrieben wurde, erfolgte die Einreihung in die Tarifnummer 1518. Damit werden die eigenen Angaben der Beschwerdeführerin bestätigt, wonach es sich bei den eingeführten Fetten sämtliche um «nicht (...) für den Menschen geniessbare Produkte» gehandelt hat, die den «spezifischen Eigengeruch» von Rinderfett aufgewiesen haben, der für das menschliche Geruchsempfinden «meist recht unangenehm» ist («Gutachten» von Prof. B._____ vom 22. Juni 2007, S. 3, act. 12b VB). Inwiefern angesichts der tarifarischen Vorschriften die Ausführungen der Vorinstanz betreffend des Geruchs überflüssig bzw. «falsch und diskriminierend» sein sollten, ist deshalb nicht ersichtlich. Im Übrigen hat die Vorinstanz

der Beschwerdeführerin wiederholt erklärt, dass der Geruch nicht massgebend war für die Beurteilung, ob es sich beim importierten Fett um eine *Mischung* handelte. Der Vorwurf der Beschwerdeführerin geht in diesem Punkt deshalb fehl.

5.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es der Beschwerdeführerin insgesamt nicht gelungen ist, die Resultate des Untersuchungsberichtes der SCTK in Zweifel zu ziehen. Den Nachweis steuermindernder Tatsachen hat sie damit nicht erbracht. Da hinreichend festgestellt wurde, dass es sich bei den strittigen Importen jeweils um eine ungeniessbare Fettmischung der Tarifnummer 1518 gehandelt hat, muss auf den Säuregrad und die Cholestadiengehalte der streitbetroffenen Einfuhren nicht eingegangen werden. Der Säuregrad und der Cholestadiengehalt dienen als Kriterien zur Unterscheidung tierischer Fette in «rohe» und «andere» (als roh) bei anderen Tarifnummern.

6.

6.1 Für den Fall, dass das Gericht die Ware nicht in die von der Beschwerdeführerin geforderte Tarifnummer einreihen sollte, bestreitet sie die Abgabe auch in rechnerischer Hinsicht. Namentlich bestreitet sie die «Angemessenheit», «Richtigkeit», «Gesetzmässigkeit» und «Höhe» des von der Vorinstanz zu Grunde gelegten Zollansatzes für die Tarifnummer 1518.0098 bzw. 1518.0093. Damit zusammenhängend beanstandet sie auch den Schwellenpreis für unverarbeitete Fette und Öle. Dieser habe im Jahr 2004 – zur Zeit der Umtarifierung – bei Fr. 71.-- je 100 kg gelegen. Der Zollansatz der vorliegenden Tarifnummern habe monatelang bei Fr. 20.-- je 100 kg gelegen. Dieser Tarif sei nicht nach den Kriterien der AEV bewirtschaftet noch den Marktverhältnissen angepasst worden. «Offenbar» habe die «Eidgenössische Forschungsanstalt ein Interesse daran» gehabt, dass «nicht irgendwelche undefinierbare Mischungen», mit «schwer kontrollierbaren Qualitätsmerkmalen» eingeführt würden. Der Zoll sei im betroffenen Zeitraum mit Fr. 20.-- per 100 kg prohibitiv zu hoch gewesen. Es sei auch nicht einzusehen, weshalb Schweine- und Rinderfette (die beiden wichtigsten tierischen Fette) als Mischung einem sehr hohen Zollansatz unterstünden und noch mit Abgaben an den Garantiefonds belastet würden. Im Nachgang zu den Problemen der Eintarifierung sei diese Position auf Intervention der interessierten Kreise und Verbände innert weniger Monate auf Fr. 0.-- gesenkt worden, unter Berücksichtigung, dass die Belastung einer Mischung nicht höher sein könne als

die der beiden handelsmässig wichtigsten Einzelkomponenten. Der Zollansatz sei in willkürlicher Weise monatlich oder periodisch nicht bewirtschaftet worden, weswegen es zur Zeit der Einfuhr zum gesetzlich nicht gerechtfertigten, willkürlichen und mindestens unverhältnismässigen Zollansatz von Fr. 20.-- pro 100 kg gekommen bzw. geblieben sei.

6.2

6.2.1 Der Schwellenpreis dient – wie die Zollkontingente – als wirtschafts- und handelspolitisches Instrument der Lenkung der Importe (E. 2.5.2.2). Das Bundesverwaltungsgericht übt bei der Überprüfung derartiger, politisch motivierter Entscheidungen eine gewisse Zurückhaltung (vgl. Entscheid der ZRK 2000-016 vom 24. April 2001 E. 2b, m.w.H; vgl. auch E. 2.5.2.2).

Der *Schwellenpreis* für ungeniessbare Fettmischungen wurde vom Bundesrat in Ausübung seiner ihm eingeräumten Kompetenz (E. 2.5.2.2) per 1. Juli 2005 auf Fr. 71.-- festgelegt (AS 2004 5473, von der Bundesversammlung genehmigt am 19. Juni 2006, BBl 2006 6174). Mit Einführung der AEV lag er bei Fr. 79.-- (AS 1998 3125), seitdem wurde er – im Sinne der welthandelsrechtlichen Verpflichtung, Zölle abzubauen – kontinuierlich gesenkt (Fr. 77.-- [AS 1999 1754, von der Bundesversammlung genehmigt, BBl 2000 3649], Fr. 72.-- [AS 2001 299, von der Bundesversammlung genehmigt, BBl 2001 6561], Fr. 66.-- [AS 2006 4845, von der Bundesversammlung genehmigt, BBl 2007 4959]). Heute liegt er bei Fr. 60.-- (vgl. Anhang 2 der AEV). Zu keinem Zeitpunkt überschritt der Schwellenpreis damit den im *Generaltarif* vorgesehenen Zollansatz von Fr. 100.-- für das in Frage stehende Produkt. Die Neufestlegung des Schwellenpreises wurde von der Bundesversammlung jeweils genehmigt (vgl. E. 2.5.2.4), womit diesem eine erhöhte Legitimität zukommt. Vor diesem Hintergrund und in Ausübung der gebotenen zurückhaltenden Prüfung sieht das Bundesverwaltungsgericht keine Anhaltspunkte für eine rechtswidrige Festsetzung des Schwellenpreises im fraglichen Zeitraum. Die Beschwerdeführerin hat denn auch nicht im Ansatz dargetan, inwiefern der Schwellenpreis nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprechen und in seiner Höhe unverhältnismässig sein soll. Solches ist zudem auch nicht ersichtlich.

Der Eventualantrag 3.4 (Neufestsetzung des Schwellenpreises durch die zuständige Behörde, vgl. Bst. E) ist deshalb abzuweisen. Für die

Neufestsetzung des Schwellenpreises durch das Bundesverwaltungsgericht selbst, mangelt es ohnehin an dessen Zuständigkeit, weshalb auf den Eventualantrag 3.5 (Neufestsetzung durch das Bundesverwaltungsgericht selber, vgl. Bst. E) nicht einzutreten ist.

6.2.2 Wie die Beschwerdeführerin richtig ausführt, lag der Zollansatz gemäss Gebrauchstarif im Zeitraum der strittigen Einfuhren (2004 und 2005) bei Fr. 20.--. Dieser Satz geht auf die Anpassung per 1. Dezember 2003 zurück (AS 2003 4307). Davor lag er seit 1. Juli 2002 bei Fr. 23.-- (AS 2002 1785). Im Jahr 2002 lag er zeitweise höher (nämlich bei Fr. 27.-- [AS 2002 1485] und bei Fr. 31.-- [AS 2002 343]). Per 1. Juli 2005 wurde der Zollansatz von Fr. 20.-- auf Fr. 19.-- gesenkt (vgl. E. 2.7); per August desselben Jahres auf Fr. 12.-- (AS 2005 3557) und per November auf Fr. 6.-- (AS 2005 4927). Per 1. Januar 2006 wurde der Zollansatz nochmals weiter auf Fr. 2.-- (AS 2006 7) herabgesetzt und schliesslich im Oktober 2006 (AS 2006 4229) auf Fr. 0.--. Seitdem lag er – mit wenigen Ausnahmen (vgl. AS 2009 485: Fr. 3.--; AS 2009 871: Fr. 5.--; AS 2009 1275: Fr. 9.--; AS 2009 1671: Fr. 11.--; AS 2517: Fr. 2.--) bei Fr. 0.--.

Der im vorliegenden Zeitraum geltende Zollansatz überschreitet den Generaltarif nicht (vgl. E. 2.5.2.3), vielmehr liegt er weit darunter; er liegt sodann auch erheblich unter dem Schwellenpreis. Das BLW hat – über das Ganze betrachtet – den Zollansatz (mit Ausnahmen) – ständig gesenkt. Angesichts der regelmässigen Anpassungen des Zollansatzes bestehen für den Vorwurf einer angeblich willkürlichen Nicht-Bewirtschaftung dieser Zolltarifposition durch das BLW keine Anhaltspunkte. Die beschwerdeführerische Behauptung, die Absenkung des Zollansatzes auf Fr. 0.-- sei auf die Einflussnahme der «interessierten Kreise und Verbände» zurückzuführen, ist unbelegt geblieben. Abgesehen davon hat sich das BLW nicht an den Interessen einzelner Branchen auszurichten, sondern an der Entwicklung der Warenpreise (vgl. E. 2.5.2.3). Inwiefern sich unter diesem Gesichtspunkt der Zollansatz als unverhältnismässig hoch erweisen sollte, ist weder dargetan noch ersichtlich. Ebenfalls unbelegt geblieben ist ihr Vorbringen, dass die Senkung des Zollansatzes durch das BLW auf Fr. 0.-- auf der Überlegung beruhe, dass die Belastung einer Mischung nicht höher sein könne als die beiden handelsmässig wichtigsten Einzelkomponenten. Die von der Beschwerdeführerin geäusserte Mutmassung, der Zollansatz (im vorliegend massgeblichen Zeitraum) ginge «offenbar» auf die «Eidgenössische Forschungsanstalt» zurück,

entbehrt jeder Grundlage. Welche Interessen diese hierfür haben könnte, bleibt unerfindlich, weshalb auch kein Anlass besteht, vom BLW zur Frage der Gründe für die Zollsenkungen im Jahre 2005 weitere Auskünfte einzuholen, wie dies die Beschwerdeführerin verlangt.
Aus diesen Gründen ist die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen.

7.
Ausgangsgemäss ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 7'000.-- 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).

8.
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]).

(Dispositiv nächste Seite)

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 7'000.-- verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 31-01/diverse; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Daniel Riedo	Iris Widmer

Versand: