



Abteilung I
A-1217/2011

Urteil vom 29. Februar 2012

Besetzung

Richter Michael Beusch (Vorsitz),
Richter Daniel Riedo, Richter Markus Metz,
Gerichtsschreiber Stefano Bernasconi.

Parteien

A._____ AG, ...,
vertreten durch ...,
Beschwerdeführerin,

gegen

Zollkreisdirektion Schaffhausen,
Bahnhofstrasse 62, 8201 Schaffhausen,
handelnd durch die Oberzolldirektion (OZD), Hauptabteilung
Zolltarif und Aussenhandelsstatistik, Monbijoustrasse 40,
3003 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zoll (Tarifizierung).

Sachverhalt:**A.**

Am 6. April 2010 meldete die B. _____ AG im Auftrag der A. _____ AG im EDV-Verfahren folgende Sendung bei der Zollstelle Zürich-Flughafen zur Einfuhr an: Orangenöl (Prod. No [...]), ohne Alkohol, VOC nicht verlangt, Tarifnummer 3301.1200, Eigengewicht 656.0 kg, Rohgewicht 781.5 kg, Ansatz Fr. 1.--. Die Zollstelle ordnete eine Beschau der Sendung an und unterbreitete der Sektion chemisch-technische Kontrolle der Oberzolldirektion (SCTK) Muster der beiden Produkte zur Überprüfung der Tarifeinreihung und des VOC-Gehalts. Laut Zollbefund vom 16. April 2010 der Oberzolldirektion habe es sich bei den unterbreiteten Mustern um Orangenölkonzentrate mit einem Gehalt von 80% VOC gehandelt, welche je nach Verwendung in die Tarifnummern 3302.1000 bzw. 3302.9000 einzureihen seien.

B.

Mit Veranlagungsverfügung Nr. [...] vom 12. Mai 2010 nahm die Zollstelle Zürich-Flughafen die definitive Veranlagung gestützt auf den Zollbefund der Oberzolldirektion nach Tarifnummer 3302.1000 zum Ansatz von Fr. 37.-- je 100 kg brutto vor und erhob einen Zollbetrag von Fr. 289.15.

C.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2010 beanstandete die A. _____ AG die Tarifeinreihung der Orangenöle und beantragte die Einreihung in die Tarifnummer 3301.1200.

D.

Mit Beschwerdeentscheid vom 20. Januar 2011 wies die Zollkreisdirektion Schaffhausen die Beschwerde ab. Zur Begründung legte sie im Wesentlichen dar, dass es sich aufgrund des nur relativ geringfügig reduzierten Limonengehalts und der veränderten Zusammensetzung anderer Stoffklassen bei den strittigen Produkten um modifizierte und nicht um terpenfreie Orangenöle gehandelt haben. Sie seien somit aufgrund der unbestrittenen Verwendung in der Lebensmittelindustrie in die Tarifnummer 3302.1000 einzureihen.

E.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2011 erhob die A. _____ AG (Beschwerdeführerin) Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht und beantragte, es sei der Beschwerdeentscheid der Zollkreisdirektion Schaffhausen vollständig aufzuheben und das Orangenöl gemäss ursprünglicher Einfuhr-

anmeldung vom 6. April 2010 in die Tarifnummer 3301.1200 einzureihen. Die Verfahrenskosten seien auf Staatskosten zu nehmen und der Beschwerdeführerin sei eine Entschädigung für die entstandenen Anwaltskosten zuzusprechen. Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin insbesondere vor, bei den Orangenölen sei mittels des sog. "Folding" der Limonenanteil reduziert worden. Dies sei gemäss Tarifnummer 3301.1200 ausdrücklich erlaubt und daher müssten die Orangenöle auch in jene Nummer eingereiht werden.

F.

In ihrer Vernehmlassung vom 16. Mai 2011 schloss die Oberzolldirektion (OZD) auf Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdeführerin. Sie hielt an ihrem bisherigen Standpunkt fest.

G.

Die Beschwerdeführerin nahm daraufhin und nach Einsicht in die Verfahrensakten mit den Eingaben vom 19. September 2011 und 24. Oktober 2011 nochmals Stellung. Die Oberzolldirektion tat dies ihrerseits mit Eingabe vom 11. Oktober 2011.

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

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

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

2.

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

2.2.

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

2.2.2. Die Nomenklatur des HS bildet somit 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. 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 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; vgl. [anstelle vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1942/2011 vom 18. November 2011 E. 2.2.2, A-1727/2006, A-1755/2006, A-8527/2007, alle vom 12. Oktober 2010, je E. 2.6.1, A-1753/2006 vom 23. Juni 2008 E. 2.4; vgl. auch REMO ARPAGAU, Das schweizerische Zollrecht, in: Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [Hrsg.], Das schweizerische Bundesverwaltungsrecht, Band XII, 2. Aufl., Basel 2007, Rz. 578).

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

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

2.3.

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

2.3.2. Hinsichtlich der Auslegung sehen die von den schweizerischen Zollbehörden angewendeten "Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Harmonisierten Systems" (AV) übereinstimmend mit den "Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des HS" des offiziellen Textes des Übereinkommens in Ziff. 1 vor, dass für die Tarifeinreihung einer Ware der Wortlaut der Nummern und der Abschnitt- oder Kapitel-Anmerkungen sowie die weiteren Allgemeinen Vorschriften, soweit diese dem Wortlaut der Nummern und der Anmerkungen nicht widersprechen, massgebend sind. Bei der Bestimmung der zutreffenden Tarifnummer ist somit stufenweise in der gesetzlich festgelegten Reihenfolge (Tariftext – Anmerkungen – Allgemeine Vorschriften) vorzugehen. Die nächstfolgende Vorschrift ist im-

mer erst dann heranzuziehen, wenn die vorangehende Bestimmung nicht zum Ziel geführt, das heisst keine einwandfreie Tarifierung ermöglicht hat (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-642/2008 vom 3. März 2010 E. 2.3.2, A-2748/2008 vom 16. Oktober 2009 E. 2.2.2, A-1734/2006 vom 10. Juli 2009 E. 2.3.2, A-6623/2008 vom 9. März 2009 E. 2.3.2).

2.3.3. Kommen für die Einreihung von Waren zwei oder mehrere Nummern in Betracht, sieht Ziff. 3 AV folgende drei Einreihungsmethoden vor: a) Die Nummer mit der genaueren Warenbezeichnung geht vor. b) Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht. c) Die Ware ist der in der Nummernfolge zuletzt genannten gleichermassen in Betracht kommenden Nummer zuzuweisen. Die genannten Vorschriften sind in der aufgeführten Reihenfolge anzuwenden, das heisst, die Vorschrift 3 b) ist nur dann anzuwenden, wenn die Vorschrift 3 a) für die Einreihung keine Lösung brachte etc. Die Vorschriften finden zudem nur Anwendung, wenn sie dem Wortlaut der Nummern und der Abschnitt- oder Kapitel-Anmerkungen nicht widersprechen. Gemäss Ziff. 4 AV sind Waren, die aufgrund der vorstehenden Vorschriften nicht eingereiht werden können, in die Nummer einzureihen, die für Waren zutrifft, denen sie am ähnlichsten sind (vgl. [anstelle vieler] Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-3197/2009 vom 10. Mai 2011 E. 2.3.2, A-3151/2008 vom 26. November 2010 E. 2.3.2, A-642/2008 vom 3. März 2010 E. 2.3.2, A-1772/2006 vom 11. September 2008 E. 2.2.2).

2.4. Die Tarifeinreihungen ausländischer Zollbehörden sind für die schweizerische Zollverwaltung formell nicht verbindlich. Allerdings müssen sachlich überzeugende Gründe vorliegen, damit die Schweizerische Zollverwaltung ein identisches Produkt anders qualifiziert, als dies Zollverwaltungen der EU-Staaten – gestützt auf Verordnungen der EU-Kommission – tun (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-1734/2006 vom 10. Juli 2009 E. 4.1, A-1675/2006 vom 21. März 2007 E. 3.6, mit Hinweis).

2.5.

2.5.1. Das Zollverfahren ist vom Selbstdeklarationsprinzip bestimmt (Art. 18, 21, 25 und 26 ZG; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-2925/2010 vom 25. November 2010 E. 4.2). Während des Veranlagungsverfahrens kann die Zollstelle die einmal angenommene Zollanmeldung jederzeit überprüfen (Art. 35 ZG). Auch die Ware selbst kann einer Überprüfung unterzogen werden, um festzustellen, ob die Anmeldepflich-

ten tatsächlich erfüllt worden sind. Dazu steht der EZV die Möglichkeit der Beschau offen (Art. 36 ZG). Wird sie angeordnet, kann sie umfassend bezogen auf sämtliche Waren einer Anmeldung oder stichprobenweise nur bei einem Teil der Sendung durchgeführt werden (ARPAGAU, a.a.O., Rz. 706). Das Ergebnis der Beschau wird schriftlich festgehalten. Es bildet die Grundlage für die Veranlagung und für allfällige weitere Verfahren (Art. 37 Abs. 3 ZG).

2.5.2. Mündet die von der EZV vorgenommene Beschau in ein gerichtliches Verfahren, so kann die Frage aktuell werden, wer was zu beweisen hat. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter bzw. die Richterin gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht (bzw. nicht verwirklicht) hat. Gemäss der allgemeinen Beweislastregel hat, wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Bei Beweislosigkeit ist folglich zu Ungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (BGE 121 II 257 E. 4c.aa; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f., MARTIN ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Abgesehen von Besonderheiten, welche die Natur des Selbstdeklarationsprinzips mit sich bringt, gilt im Zollrecht wie allgemein im Abgaberecht der Grundsatz, wonach die Behörde die Beweislast für Tatsachen trägt, welche die Abgabepflicht begründen oder die Abgabebeforderung erhöhen; demgegenüber die abgabepflichtige bzw. abgabebegünstigte Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts A-8527/2007 vom 12. Oktober 2010 E. 1.3, A-6121/2008 vom 6. September 2010 E. 5, A-5261/2008 vom 29. März 2010 E. 4.4; vgl. JÜRGE STEIGER, Verfahrensmaximen vor dem Bundesverwaltungsgericht, dargestellt am Mehrwertsteuerverfahren, veröffentlicht in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2011, S. 174).

3.

Die hier in Frage stehenden Tarifnummern 3301.1200 und 3302.1000 gehören beide zu Abschnitt VI "Erzeugnisse der chemischen Industrie oder verwandter Industrien" Kapitel 33 "Etherische Öle und Resinoide; zubereitete Riechstoffe, Körperpflege- und Schönheitsmittel".

Uneinigkeit zwischen den Parteien besteht betreffend die ersten vier Ziffern der beiden Tarifnummern 3301.1200 und 3302.1000. Die Ziffern fünf

bis acht sind nach entsprechender Zuordnung unstrittig. Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich daher mehrheitlich auf die ersten vier Ziffern 3301 bzw. 3302.

3.1. Dem Schweizerischen Gebrauchstarif war im Zeitpunkt der Einfuhr der strittigen Produkte Folgendes zu entnehmen:

3301 Etherische Öle (auch terpenfrei gemacht), einschliesslich fester (konkreter) oder absoluter; Resinoide; Extraktions-Oleoresine, Konzentrate etherischer Öle in Fetten, nichtflüchtigen Ölen, Wachsen oder ähnlichen Stoffen, durch Enfleurage oder Mazeration gewonnen; terpenhaltige Nebenerzeugnisse aus der Herstellung terpenfreier etherischer Öle; destillierte aromatische Wässer und wässrige Lösungen etherischer Öle:

- etherische Öle von Zitrusfrüchten:

3301.1200 -- Orangenöl

[...]

3302 Mischungen von Riechstoffen und Mischungen (einschliesslich alkoholischer Lösungen) auf der Grundlage eines oder mehrerer dieser Stoffe, der als Industrierohstoffe verwendeten Art; andere Zubereitungen auf der Grundlage von Riechstoffen, der zum Herstellen von Getränken verwendeten Art:

3302.1000 - der von der Nahrungsmittel- oder Getränkeindustrie verwendeten Art

3.2. Die Erläuterungen (D.6) zu Kapitel 33 halten unter anderem fest, dass unter Nummer 3301 ätherische Öle, einschliesslich feste (konkrete) oder absolute, Resinoide sowie Extraktions-Oleoresine fallen. Ätherische Öle (auch als Essenzen bezeichnet) sind pflanzliche Rohstoffe, die in der Riechmittelindustrie, in gewissen Nahrungsmittelindustrien oder anderen Industrien verwendet werden. Sie stellen im Allgemeinen sehr komplexe Mischungen dar, vor allem solche aus mehr oder weniger grossen Mengen Alkoholen, Aldehyden, Ketonen, Ethern, Estern, Phenolen, Terpenkohlenwasserstoffen oder Terpenen. Ätherische Öle bleiben auch unter der Nummer 3301 eingereiht, wenn sie terpenfrei gemacht worden sind, d.h. wenn ihnen die Terpenbestandteile entzogen worden sind, die ihr Aroma ungünstig beeinflussen.

Zur Nummer 3302 gehören nach den Erläuterungen demgegenüber und vorausgesetzt, dass sie Rohstoffe für die Riechmittelindustrie, für die

Herstellung von Lebensmitteln (z.B. für die Patisserie, Confiserie, zum Aromatisieren von Getränken) oder für andere Industrien, insbesondere für die Seifenindustrie, darstellen: 1) Mischungen von ätherischen Ölen untereinander; (2-7: *Aufzählung weiterer hier nicht relevanter Mischungen*).

Zudem sind auch Erzeugnisse als Mischungen in die Nummer 3302 einzureihen, welche durch Abtrennen von einem oder mehreren Bestandteilen der ätherischen Öle, Resinoide oder Extraktions-Oleoresine erhalten wurden, falls deren Zusammensetzung merklich von derjenigen des ursprünglichen Erzeugnisses abweicht.

3.3. Mit anderen Worten und gemäss den in diesem Punkt übereinstimmenden Ausführungen der Parteien unterscheiden sich – soweit hier relevant – die Tarifnummern 3301 und 3302 somit darin, dass unbehandelte ätherische Öle oder solche, welche terpenfrei gemacht worden sind, der Tarifnummer 3301 zugeordnet werden. Terpenfrei im Sinne von Nummer 3301 bedeutet, dass den Ölen solche Terpenbestandteile entzogen werden, die ihr Aroma ungünstig beeinflussen. Damit eine Einreihung in die Nummer 3301 erfolgen kann, darf eine eigentliche Modifizierung eines unbehandelten oder terpenfreien Öls jedoch nicht stattfinden. Eine solche – die Tarifnummer 3301 ausschliessende – Modifizierung kann beispielsweise durch Verarbeitung oder Vermischung der unbehandelten Produkte erfolgen, oder auch – was vorliegend relevant sein könnte –, wenn einzelne oder mehrere Bestandteile der ätherischen Öle abgetrennt werden, so dass die Zusammensetzung merklich von derjenigen des ursprünglichen Erzeugnisses abweicht. Ist dies der Fall, wird dieses Produkt – nach den Erläuterungen – als Mischung qualifiziert und in Tarifnummer 3302 eingereiht.

4.

4.1. Orangenöl ist das ätherische Öl einer Zitrusfrucht. Es wird durch Kaltpressen von Orangenschalen gewonnen. Hauptinhaltsstoff ist Limonen – ein Terpen – welches in verschiedenen Ölen vorkommt. Im natürlichen, unveränderten Zustand weisen Orangenöle einen Limonengehalt von über 90% auf. Neben Limonen besteht Orangenöl unter anderem aus den charaktergebenden Komponenten Octanal, Decanal, Citral, α - und β -Sinensal sowie Nootkaton (vgl. dazu Duplikbeilage 1, RÖMPP Online, Version 3.16, Orangenschalenöle).

Einigkeit herrscht zwischen den Parteien bezüglich der Art und der Zusammensetzung der eingeführten Orangenöle (vgl. [...]). Bei den Produkten handelt es sich um sog. "folded oils". Das sind Öle, welche mittels des sog. "Folding" (d.h. Vakuumdestillationsprozess) behandelt bzw. durch mehrfache Wiederholung ("X-Folded") aufkonzentriert wurden. Durch diesen Prozess wurde der Limonengehalt der Öle auf ca. 80% reduziert. Das Terpen Limonen wurde demnach nicht vollständig, sondern nur teilweise aus den Ölen entfernt. Unbestrittenenmassen hat sich durch den Prozess des "Folding" die Zusammensetzung resp. haben sich die jeweiligen Anteile der übrigen Inhaltsstoffe verändert (vgl. [...]; [...]).

4.2. Die Beschwerdeführerin verlangt, dass die fraglichen Erzeugnisse der Nummer 3301.1200 zugeordnet werden. Zur Begründung führt sie aus, dass Terpene, primär Limonen, reduziert werden müssten, um die Wasserlöslichkeit des Orangenöls (eine Schlüsseleigenschaft bei der Lebensmittelherstellung, speziell im Getränkebereich) zu verbessern. Eine Teilentnahme von Terpenen sei des Weiteren erforderlich, um das Öl zu stabilisieren. Ansonsten würden bei Kontakt mit der Umgebungsluft Terpenoxyde entstehen, welche einen unangenehmen bzw. unerwünschten Geruch verbreiten würden. Zudem sei Limonen ein natürliches organisches Lösungsmittel, welches übliche Lebensmittelverpackungsmaterialien durchaus angreifen und beschädigen könne. Aufgrund eines nahezu identischen Siedepunktes verschiedener Inhaltsstoffe und der wenig selektiven Methode des "Folding" würden bei der Vakuumdestillation auch andere Inhaltsstoffe reduziert. So komme beispielsweise Octanal in durch Destillation konzentrierten Ölen nur noch in Spuren vor. Von der Beschwerdeführerin sei jedoch keine spezifische Anreicherung einer oder mehrerer Komponenten beabsichtigt worden. Durch das "Folding" werde einzig ein technischer Einsatz der Orangenöle in der Aromaindustrie ermöglicht.

Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, man könne die Tarifnummer 3301 mit der Beschreibung "gewonnene natürliche Riechstoffe" verstehen. Die Art der Gewinnung und die dabei angewandten Verfahren zur Abtrennung bestimmter Nebenstoffe (z.B. Limonen) wie Destillation oder das Hinzufügen von bestimmten Trägerstoffen (z.B. Mazeration) seien unwesentlich. Wesentlich sei nur, dass die geruchsverleihenden Stoffe weitestgehend in naturbelassenem Zustand verbleiben würden. Der Begriff "terpenfrei" bedeute zudem und entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht, dass keine oder nur noch Spuren der entfernten Bestandteile im Produkt bleiben dürfen. Ein auch nur teilweises Entfernen eines Terpens

falle ebenfalls noch unter die Nummer 3301, solange Terpenbestandteile entzogen würden, die das Aroma negativ beeinflussen würden. Terpenfrei gemacht sei ein ätherisches Öl, wenn ihm genau so viel, d.h. genau derjenige Prozentsatz, eines Terpens entzogen worden sei, dass dieses das Aroma nicht mehr ungünstig beeinflusse.

Die Beschwerdeführerin führt zudem aus, sie habe in den Niederlanden eines der vorliegend streitbetroffenen Orangenöle der Zollverwaltung zwecks Erteilung einer verbindlichen und anfechtbaren Tarifauskunft (VZTA) vorgelegt. Eine derartige VZTA sei mindestens betreffend die ersten 6 Stellen des Codes für die Schweiz als Teilnehmer am Harmonisierten System verbindlich. Gestützt auf den Antrag der Beschwerdeführerin habe die angefragte niederländische Behörde eine bindende Tarifauskunft erlassen und das Orangenöl antragsgemäss in die Tarifnummer 3301.1290 eingereiht. Die schweizerischen Behörden hätten sich entsprechend danach zu richten.

4.3. Die Vorinstanz schliesst im Beschwerdeentscheid vom 20. Januar 2011 gestützt auf den Befund und die Analyse der SCTK ([...]), auf welchen die OZD in ihrer Vernehmlassung verweist, aus der veränderten Zusammensetzung, dass es sich um modifizierte Orangenöle handle und diese, weil sie in der Lebensmittelindustrie verwendet würden, in die Tarifnummer 3302.1000 einzuordnen seien. So habe bei den kontrollierten Mustern kein Octanal (ein Aldehyd) nachgewiesen werden können. Auch andere flüchtige Aldehyde wie beispielsweise Hexanal und Nonanal würden bei der Produktion von "folded oils" durch die teilweise Entterpenisierung oft mehr oder weniger vollständig entfernt. Bei unbehandeltem Orangenöl liege der Wert von Octanal bei etwa 0.4%. Auch die Gehalte an Decanal und Dodecanal würden vorliegend nicht mit denjenigen eines natürlich zusammengesetzten Orangenöls übereinstimmen. In den Erläuterungen zu Tarifnummer 3302 werde ausdrücklich festgehalten, dass ätherische Öle von der Tarifnummer 3301 ausgenommen seien, sofern in einem Erzeugnis die einzelnen Fraktionen nicht mehr den Anteilen eines natürlichen Öls entsprechen würden. Bei dem von der Beschwerdeführerin beschriebenen "Folding" würden die Anteile der strittigen Orangenöle dermassen verändert, dass die Einreihung als ätherische Öle in die Tarifnummer 3301 nicht mehr in Betracht komme. Die Anteile der Nicht-Terpenbestandteile in einem entterpenisierten Orangenöl müssten im gleichen Verhältnis zueinander vorliegen wie im natürlichen Orangenöl. Bei dem von der Beschwerdeführerin angewendeten Verfahren der Vakuumdestillation handle es sich somit um kein gutes Verfahren, wenn man

Terpene von anderen Bestandteilen eines ätherischen Öls abtrennen möchte, ohne die anderen Bestandteile des Öls zu beeinflussen.

Die OZD führt weiter aus, dass die teilweise Entterpenisierung nach Angaben der Beschwerdeführerin nicht lediglich der Elimination von störenden Einflüssen auf das Aroma des Öls, sondern überdies der besseren Wasserlöslichkeit, der Stabilisierung und dem Schutz der Verpackungsmaterialien diene. Die Erläuterungen zu Tarifnummer 3301 würden eine solche Ausdehnung auf verwendungsspezifische Anwendungen nicht vorsehen. Zudem bezeichne der Begriff "terpenfrei" wohl nicht Öle, deren Limonengehalt von ca. 95% auf ca. 85% reduziert wurde. Aus diesen Gründen sei eine Einordnung in die Tarifnummer 3302.1000 sachgerecht.

4.4.

4.4.1. Der Wortlaut der Tarifnummer 3301 besagt, dass ätherische Öle, auch wenn sie terpenfrei gemacht wurden, unter dieser Nummer einzuordnen sind. Dies bedeutet gemäss Erläuterungen, dass ihnen Terpenbestandteile entzogen werden können, die ihr Aroma ungünstig beeinflussen (E. 3.2). Fraglich ist nun, ob der Ausdruck "terpenfrei" bedeutet, dass das entsprechende Terpen – wie es grundsätzlich der Wortlaut vermuten lässt – vollständig aus dem Öl entfernt werden muss, oder ob auch nur so viel entfernt werden darf, bis das Aroma nicht mehr negativ beeinflusst wird.

Eine Definition des Ausdrucks "terpenfrei" ist in den Erläuterungen nicht zu finden. Sie geben jedoch immerhin einen Hinweis dazu. So steht: *"Ätherische Öle bleiben auch hier [unter Nummer 3301] eingereiht, wenn sie terpenfrei gemacht worden sind, d.h. wenn ihnen die Terpenbestandteile entzogen worden sind, die ihr Aroma ungünstig beeinflussen."* Es dürfen also nur Terpenbestandteile entzogen werden, welche das Aroma ungünstig beeinflussen. Mit anderen Worten dürfen Terpenbestandteile soweit entzogen werden, bis diese das Aroma nicht mehr negativ zu beeinflussen vermögen. Falls dies bereits bei Entfernung eines Teils eines Terpens der Fall ist, spricht vieles dafür, dass auch dies für die Einreihung unter die bzw. einen Verbleib in der Nummer 3301 genügt. Wie nachfolgend zu zeigen sein wird, muss diese Frage vorliegend jedoch nicht beantwortet werden.

Grundvoraussetzung für eine verbleibende Einreihung eines in welchem Ausmass auch immer terpenfrei gemachten ätherischen Öls in die Tarifnummer 3301 ist, dass das Terpen das Aroma des Öls ungünstig beein-

flusst. Ist dies nicht der Fall, darf das entsprechende Terpen gemäss Tarifnummer 3301 weder ganz noch teilweise entfernt oder sonst irgendwie verändert werden, um in der entsprechenden Nummer eingereiht zu bleiben. Wird es trotzdem ganz oder teilweise entfernt, wird die Zusammensetzung des ätherischen Öls verändert und das so gewonnene Erzeugnis fällt – den Mischungen gleichgestellt (vgl. E. 3.3) – grundsätzlich in die Tarifnummer 3302.

Vorliegend wurde durch das "Folding" der Limonengehalt der Orangenöle von über 90% auf ca. 80% reduziert. Der hohe Limonengehalt im Orangenöl hat zur Folge, dass bei Kontakt mit der Umgebungsluft Terpenoxide entstehen, welche das Aroma des Öls beeinflussen können. Diese oxidative Eigenschaft von Limonen hat somit nur indirekt – bei Kontakt mit der Umgebungsluft – negative Wirkung auf das Aroma des Orangenöls. Ohne Oxidation hat jedoch weder das natürliche Orangenöl noch das Terpen Limonen ein unangenehmes Aroma. Keine der Parteien macht hierzu denn auch gegenteilige Aussagen. Umgekehrt bedeutet dies, dass falls durch Bearbeitung ("Folding") des Orangenöls die unerwünschte Oxidation verhindert werden kann, das Aroma des Öls nicht verbessert, sondern nur die Handhabung und die Lagerung vereinfacht wird. Dies entspricht aber nicht Sinn und Zweck des Begriffs "terpenfrei" und der Erläuterung "wenn sie terpenfrei gemacht worden sind, d.h. wenn ihnen die Terpenbestandteile entzogen worden sind, die ihr Aroma ungünstig beeinflussen" gemäss Tarifnummer 3301, denn diese Bestimmung möchte – nur, aber immerhin – ermöglichen, dass im Aroma unangenehm beeinflusste ätherische Öle brauchbar gemacht werden können, ohne tariflich anders eingereiht zu werden. Im Übrigen scheint eine schonende Lagerung naturbelassener Orangenöle auch keine allzu grossen Probleme zu bereiten (vgl. auch Vernehmlassungsbeilage 11, Citrus – The Genus Citrus, Giovanni Dugo/Angelo Di Giacomo, S. 134 ff.).

In den eingereichten Unterlagen und in der Fachliteratur sind keine Hinweise darauf zu finden, dass die durch das "Folding" erfolgte Reduktion des Terpengehalts von über 90% auf ca. 80% ausreichen würde, um allfällige störende Einflüsse des Terpens Limonen auf das Orangenöl zu verhindern. Vielmehr spricht der Umstand, dass Orangenöle in den verschiedensten Konzentrationen und Verarbeitungsstadien im Handel angeboten werden, ebenfalls gegen einen störenden Einfluss des Terpens Limonen.

Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin, wie dies auch von ihr selbst in der Beschwerde und in weiteren Schreiben ausgeführt wurde, die Orangenöle aus verschiedenen durchaus nachvollziehbaren Gründen (bessere Wasserlöslichkeit, einfachere Handhabung und Schonung der Verpackungsmaterialien) aufkonzentriert hat (vgl. [...]), jedoch nicht um unangenehme Gerüche des reinen Orangenöls zu eliminieren. Eine solche Aufbereitung eines ätherischen Öls ist zwar ohne weiteres zulässig, steht aber der Einreihung in die Tarifnummer 3301 entgegen.

4.4.2. Welche Verfahren für eine Entterpenisierung der ätherischen Öle angewendet werden können und dürfen, ist nicht festgeschrieben und grundsätzlich den Produzenten frei überlassen. Sobald jedoch ein ätherisches Öl durch Abtrennen von einem oder mehreren Bestandteilen eine merklich andere Zusammensetzung als diejenige des ursprünglichen Erzeugnisses aufweist, gilt dieses Produkt als Mischung, und ist in der Tarifnummer 3302 einzureihen (vgl. E. 3.2). Die Entterpenisierung darf folglich nicht dazu führen, dass neben den Terpenen, welche das Aroma ungünstig beeinflussen, weitere Bestandteile des Produktes merklich reduziert bzw. verändert werden.

Wie die Vorinstanz in ihrem Beschwerdeentscheid vom 20. Januar 2011 und auch die OZD in ihren Eingaben aufgezeigt haben, wurde die Zusammensetzung der beiden Orangenöle durch den Prozess des "Folding" verändert. Nicht nur wurde der Terpenanteil der Limonen reduziert, sondern auch das Verhältnis anderer Komponenten beeinflusst. So wurde namentlich Octanal nahezu vollständig aus den Ölen entfernt und die prozentualen Anteile der Bestandteile Decanal und Dodecanal erheblich verändert. Die Aussage der Beschwerdeführerin, dass sich bei Entfernung eines Bestandteils (vorliegend Limonen) auch die Anteile der übrigen Inhaltsstoffe entsprechend verändern würden und dies nicht unbedingt mathematisch linear erfolge, mag richtig sein, und die OZD bzw. die Analyse der SCKT bestätigen ebenfalls, dass eine gewisse Streuung der Resultate nicht vermieden werden könne. Trotzdem konnte die SCKT aber in den vergangenen acht Jahren anhand von ca. 75 Orangenölen, welche sie untersucht hat, ein typisches Profil eines Orangenöls erstellen. Aufgrund dieser Analysen sind die möglichen Schwankungsbereiche bekannt und es ist möglich, die noch natürlichen von den veränderten Orangenölen abzugrenzen. Die vorliegend streitbetroffenen Orangenöle liegen gemäss Analyse der SCKT deutlich ausserhalb dieses noch tolerierten Streubereichs. So wurden durch das von der Beschwerdeführerin

angewandte Verfahren des "Foldings" einzelne Bestandteile gänzlich aus dem Orangenöl entfernt und die Zusammensetzung wurde merklich verändert. Dass dies seinen Grund darin hat, dass einzelne Stoffe einen ähnlichen Siedepunkt wie Limonen haben und die Entfernung nicht absichtlich erfolgte, spielt vorliegend keine Rolle. Einzig entscheidend ist der Umstand, dass die Zusammensetzung der beiden Orangenöle merklich von derjenigen des ursprünglichen Erzeugnisses abweicht und die Entfernung der Terpene damit nicht den Voraussetzungen von Tarifnummer 3301 entspricht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich bei den eingeführten Orangenölen der Beschwerdeführerin um modifizierte Erzeugnisse im Sinne von Tarifnummer 3302.1000 handelt. Dies darum, weil ein Teil der Limonen ohne aromarelevanten Grund entfernt (E. 4.4.1) und zudem die Zusammensetzung der Produkte markant verändert (E. 4.4.2) wurde.

4.5. Die Beschwerdeführerin legt ihrer Beschwerde eine verbindliche Zolltarifauskunft (VZTA) aus den Niederlanden bei. Das Gesuch wurde im November 2010 bei der zuständigen niederländischen Behörde eingereicht und diese hat die VZTA am 11. Januar 2011 erteilt. Diese Tarifauskunft hatte – gemäss Angaben der Beschwerdeführerin – eines der im vorliegenden Falle zu beurteilenden Orangenöle als Gegenstand. Die niederländische Behörde entschied, das Öl in die Tarifnummer 3301.1290 einzureihen. Sie kam somit zu einem anderen Ergebnis als die Schweizer Zollbehörde.

Tarifeinreihungen ausländischer Zollbehörden sind für die schweizerische Zollverwaltung formell nicht verbindlich. Bei Vorliegen sachlicher Gründe ist eine von den EU-Staaten unterschiedliche Tarifeinreihung möglich und kann sogar geboten sein (E. 2.4).

Die Schweizer Zollbehörde nahm die Einreihung – wie oben ausgeführt (E. 4.4.2) – aufgrund einer Analyse der SCTK sowie von langjährigen Erfahrungswerten und ihrer darauf gestützten Interpretation des Tariftextes und den Erläuterungen vor. Neben diesen sachlichen Gründen für eine Einreihung in die Tarifnummer 3301 ist vorliegend insbesondere zu beachten, dass die Anmeldung der Öle beim Schweizer Zoll (Anmeldung am 6. April 2010 und Veranlagungsverfügung am 12. Mai 2010) lange vor derjenigen bei der niederländischen Behörde (November 2010) erfolgte. Die beiden Behörden kamen zu verschiedenen Ergebnissen betreffend die Einreihung der Orangenöle, wobei die schweizerische Behörde zuerst

entschieden hat. Einzig aufgrund des Weiterzugs dieses Entscheides durch die Beschwerdeführerin erwuchs die VZTA aus den Niederlanden zuerst in Rechtskraft. Es kann nun nicht Sinn und Zweck der angestrebten Harmonisierung des Zollarifsystems sein, dass eine Partei, nachdem sie einen für sie ungünstigen Tarifentscheid einer Zollbehörde (vorliegend der schweizerischen Behörde) erhalten hat, beliebig in den EU-Staaten nach für sie günstigeren Tarifeinreihungen suchen kann, in der Meinung, die schweizerischen Behörden seien an den später erfolgten Entscheid (vorliegend der Niederlande) gebunden und müssen ihren eigenen noch nicht rechtskräftigen Entscheid entsprechend abändern. Die Beschwerdeführerin vermochte des Weiteren nicht aufzuzeigen oder gar zu belegen, dass in der EU eine gefestigte Praxis betreffend die Einreihung solcher Orangenöle unter die Nummer 3301 besteht. Eine nachträglich beantragte VZTA genügt dazu nicht und vermag die Tarifeinreihung in der Schweiz nicht zu präjudizieren.

Dies gilt umso mehr, als das Verhalten der Beschwerdeführerin vorliegend insofern Fragen aufwirft, als – gemäss einer unwidersprochen gebliebenen aktenkundigen Gesprächsnotiz – anlässlich von Gesprächen mit der OZD am 1. September 2010 vereinbart wurde, dass die OZD das Problem der Einreihung von Orangenölen beim hierfür zuständigen Weltzollrat (vgl. E. 2.2.3.) vorbringen werde, um dort einen konkreten Entscheid zu erwirken ([...]). Trotz dieses gemeinsam beschlossenen Vorgehens hat die Beschwerdeführerin kurz darauf (im November 2010) in einem anderen Staat eine für sie günstigere Einreihung erwirkt, welche sie nun für einzig massgebend hält.

5.

Somit ist die Beschwerde abzuweisen. Der unterliegenden Beschwerdeführerin sind die Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 VwVG in Verbindung mit Art. 4 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'000.-- verrechnet. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario).

6.

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

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 1'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- verrechnet.

3.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Einschreiben)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; [...]; Einschreiben)

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Michael Beusch

Stefano Bernasconi

Versand: