

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 4 K 163/16

Urteil des Senats vom 22.02.2018

Rechtskraft: rechtskräftig

Normen: KN Unterposition 0304 8990, KN Unterposition 0305 3990, KN Zusätzliche Anmerkung 7 zu Kapitel 2, KN Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 3

Leitsatz: 1. „Gesalzen“ im Sinne der Unterposition 0305 KN ist eine Ware nur, wenn durch das zugefügte Salz die langfristige Haltbarkeit gewährleistet wird.

2. Gefrorene Meerbarbenfilets, bei denen das Einfrieren und nicht das zugefügte Salz zur langfristigen Haltbarmachung führen, sind als „gefrorene Filets von anderen Fischen“ in die Unterposition 0304 8990 KN einzureihen.

Überschrift: Zollrecht; Tarifierung: Zur Einreihung von gefrorenen und leicht gesalzen Fischfilets

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten um die Einreihung tiefgefrorener und leicht gesalzener Meerbarbenfilets.

Am 30.04.2012 meldete die Klägerin u. a. 5.600 kg gefrorene Meerbarbenfilets, die sie mit Rechnung Nr. ... von der A Co. Ltd. in Vietnam erworben hatte (im Folgenden: Meerbarbenfilets), zur Überführung in den freien Verkehr an. Nach Angaben auf der Verpackung handelte es sich um „Rotes Meerbarben-Filet, rot, mit Haut, geschuppt, glasiert, tiefgefroren“. Unter Zutaten ist vermerkt: „Rotes Meerbarben-Filet, Wasser (Glasure), Salz, Säureregulator: Zitronensäure“.

Mit Einfuhrabgabenbescheid vom 30.04.2012 (Registrierkennzeichen XX-1) reihte der Beklagte unter Position 1 des Bescheids die Ware anmeldungsgemäß als „gefrorene Filets von anderen Fischen“ in die Unterposition 0304 8990 KN ein und legte der Abgabefestsetzung einen Präferenzzollsatz von 7,9 % zu Grunde.

Im August 2013 fand bei der Klägerin eine Zollprüfung statt. Da der Prüfer Zweifel an der Einreihung der Meerbarbenfilets hatte, veranlasste er eine Untersuchung der bei der Klägerin noch vorhandenen Restmenge. Das Bildungs- und Wissenschaftszentrum der Bundesfinanzverwaltung (BWZ) Hamburg stellte am 29.10.2013 bei den Fischfilets einen Salzgehalt von 1,2 % fest. Zitronensäure könne nicht nachgewiesen werden. Aufgrund des Salzgehaltes seien die Filets in die Unterposition 0305 3990 KN einzureihen.

Mit Einfuhrabgabenbescheid vom 23.01.2014 (Registrierkennzeichen XX-2) erhob der Beklagte gemäß Art. 220 ZK 1.571,05 € Zoll nach. Dies ist die Differenz zwischen dem ursprünglich festgesetzten Zoll (2.698,10 €), soweit er auf die Meerbarbenfilets entfällt, und dem auf der Grundlage der Unterposition 0305 3990 KN zu erhebenden Zoll (Präferenzzollsatz 12,5 %).

Gegen den Nacherhebungsbescheid legte die Klägerin mit Schreiben vom 28.01.2014 Einspruch ein. Erst bei einem Salzgehalt von 12 % oder mehr seien Waren in die Position 0305 KN einzureihen. Nach der Sitzung des Ausschusses für

den Zollkodex vom 06.03.2013 seien gefrorene Kabeljaufilets mit einem Salzgehalt zwischen 1,8 und 2,2 % der Position 0304 KN zuzuordnen.

Mit Schreiben vom 11.05.2015 hielt das BWZ Hamburg an seiner Einreihungsauffassung vom 29.10.2013 fest. Von der Position 0304 KN würden nur gefrorene Fischfilets mit einem natürlichen Salzgehalt erfasst. Ein zusätzliches Übergießen von frischen oder gekühlten Fischfilets mit Salzwasser sei nur dann erlaubt, wenn lediglich die Haltbarkeit des Fischfilets während des Transports gewährleistet werden solle (Erläuterung zur Position 0304 HS, Rz. 09.0). Im Fall von gefrorenen Fischfilets sei dies nicht gesondert aufgeführt (Erläuterung zur Position 0304 HS Rz. 10.0 sowie 11.0). Vom Wortlaut der Position 0305 KN seien dagegen gesalzene Fischfilets erfasst (Erläuterung zur Position 0305 HS Rz. 01.1 und 03.0). Ein gesalzenes Fischfilet liege dann vor, wenn Salz zugesetzt worden sei. Ein bestimmter Grenzwert zur Abgrenzung zwischen den Positionen 0304 und 0305 KN sei den einschlägigen Vorschriften nicht zu entnehmen. Die zum 06.05.2014 eingefügte Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 3, die derartige Regelungen enthalte, sei ausschließlich auf Kabeljaufilets anwendbar. Ein objektiv nachweisbarer Zusatz von Salz in Fischfilets führe daher zur Einreihung als gesalzenes Fischfilet. Auch das Max Rubner-Institut in Hamburg und das Institut für Fische und Fischereierzeugnisse Cuxhaven verwendeten dieses Kriterium zur Unterscheidung von gesalzenem und nicht gesalzenem Fisch. Der natürliche Salzgehalt von Fischen liege immer deutlich unter 1 Gewichtshundertteil (GHT). Daher sei Fisch mit einem höheren Salzgehalt immer gesalzen. Anders als die Klägerin meine, könne die Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN nicht analog auf Meerbarben angewandt werden, weil dort ausdrücklich nur Kabeljaufilets genannt seien.

Mit Schreiben vom 24.02.2016 hielt das BWZ Hamburg an seiner Einreihungsauffassung fest: Die Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN gelte ausdrücklich nur für Kabeljau. Die dort aufgeführten Regelungen zur Konservierung seien daher auch nicht auf die Einreihung von Meerbarbenfilets übertragbar. Das Salzen i. S. d. Kapitels 3 KN sei keine weitergehende Zubereitung. Die Zugabe einer geringen Menge Zucker sei sowohl in der Position 0304 (Erläuterungen zur Position 0304 HS Rz. 11.0) als auch in der Position 0305 (Erläuterungen zur Position 0305 HS Rn. 05.0) zugelassen und führe nicht zu einer anderen Einreihung.

Mit Schreiben vom 31.03.2016 nahm die Klägerin erneut Stellung. In der Zusätzlichen Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN, die mit der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 388/2014 eingefügt worden sei, komme ein allgemeiner Rechtsgedanke zum Ausdruck. Die Verordnung stelle für die Einreihung von gefrorenen und gesalzenen Kabeljaufilets auf das Verfahren der Haltbarmachung ab. Dies stehe im Einklang mit dem Galster-Urteil des EuGH (Rs. 183/78), das sich bei der Einreihung von leicht getrocknetem und leicht geräuchertem Fleisch auf das gleiche Kriterium gestützt habe.

Mit Einspruchsentscheidung vom 08.06.2016 (RL ...) wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Von der Position 0304 KN würden nur gefrorene Fischfilets mit einem natürlichen Salzgehalt erfasst, da im Wortlaut der Position „mit Zusatz von Salz“ nicht aufgeführt sei. Ein zusätzliches Übergießen von frischen oder gekühlten Fischfilets mit Salzwasser sei nur dann erlaubt, wenn lediglich die Haltbarkeit des Fischfilets während des Transports gewährleistet werden solle (Erläuterungen zu 0304 HS, EZT-Nr. 09.0). Bei gefrorenen Fischen sei dies nicht extra aufgeführt (Erläuterung zur Position 0304 HS, EZT-Nr. 10.0, 11.0). Die Position

0305 KN erfasse dagegen gesalzene Fische. Ein bestimmter Salzgehalt als Grenzwert zur Abgrenzung zwischen den Position 0304 und 0305 KN sei nicht vorgesehen. Lediglich die zum 06.05.2014 eingefügte Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN enthalte derartige Regelungen, die jedoch ausschließlich für Kabeljaufilets gälten.

Mit der am 28.06.2016 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie verweist auf ihren bisherigen Vortrag. Unstreitig handele es sich um einzeln gefrorene Fischfilets mit einem Gesamtkochsalzgehalt von 1,2 %. Die Haltbarmachung werde allein durch ihr Einfrieren erreicht. Daher sei die Ware in die Position 0304 KN einzureihen. Dies ergebe sich aus dem Galster-Urteil des EuGH, in dem es um die Abgrenzung zwischen frischem, gekühltem oder gefrorenem Fleisch (Tarif-Nr. 0201) einerseits und gesalzenem, getrocknetem oder geräuchertem Fleisch (Tarif-Nr. 0206) andererseits gegangen sei. Der EuGH habe klargestellt, dass es für die Abgrenzung zwischen den Tarif-Nummern 0201 und 0206 darauf ankomme, wodurch die Haltbarmachung des Fleisches erreicht werde. Zwar sei das Urteil zur Tarifierung von Fleisch, das sowohl leicht getrocknet als auch gefroren gewesen sei, ergangen. Es beruhe aber auf der grundsätzlichen Erwägung, dass es für die zolltarifliche Unterscheidung zwischen einem leicht getrockneten und einem gefrorenen Erzeugnis darauf ankomme, mit welchem Verfahren das Erzeugnis haltbar gemacht worden sei. Dieser Grundsatz sei auch auf die Tarifierung von Fischen und Fischfilets anzuwenden, was sich auch aus der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 388/2014 ergebe. Dort werde im 5. Erwägungsgrund auf das Galster-Urteil abgestellt. Hieraus schließe die Kommission im folgenden Erwägungsgrund, dass nur leicht gesalzener Kabeljau, der eingefroren werden müsse, damit er nicht verderbe, in die Position 0304 KN eingereiht werden müsse. Werde die Ware jedoch durch das Salz konserviert, solle der Kabeljau in die Position 0305 KN eingereiht werden. Aus der Bezugnahme auf das genannte EuGH-Urteil ergebe sich, dass die Abgrenzung nicht nur für Kabeljau gelte. Die Kommission habe bei Erlass der Verordnung (EU) Nr. 388/2014 offenbar nur Anlass gehabt, eine entsprechende Klarstellung für Kabeljaufilets vorzunehmen.

Die Klägerin beantragt,

den Einfuhrabgabenbescheid vom 23.01.2014 (Registrierkennzeichen XX-2) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.06.2016 (RL ...) aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er beruft sich auf seinen vorgerichtlichen Vortrag. Ergänzend führt er nach dem Erörterungstermin vom 07.02.2018 aus, dass bei einer Übertragung der Zusätzlichen Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN auf das Kapitel 3 KN offenbleibe, ob der in dieser Anmerkung 7 formulierte Grenzwert auch auf das Kapitel 3 KN übertragen werden könne.

In der Entscheidung C-310/06 habe der EuGH festgestellt, dass es zum maßgeblichen Zeitpunkt keine Regelung in der KN gegeben habe, die die Einreihung von der Methode der Haltbarmachung abhängig mache. Auf das damals schon vorliegende Galster-Urteil sei der EuGH nicht eingegangen. Dies müsse man so deuten, dass die Methode der Haltbarmachung für die Beantwortung der Frage, ob

eine Ware gesalzen sei, unerheblich sei. Die vom Beklagten vertretene Auffassung werde auch durch zwei verbindliche Zolltarifauskünfte (vZTAe) aus Belgien und Großbritannien gestützt. Dort sei gefrorener und geräucherter Schellfisch sowie geräucherter, gesalzener und tiefgefrorener Lachs in die Position 0305 KN eingereiht worden.

Auf das Protokoll des Erörterungstermins vom 07.02.2018 wird ergänzend Bezug genommen.

Bei der Entscheidung hat die Sachakte des Beklagten (2 Hefter) vorgelegen.

Entscheidungsgründe:

I.

Im Einverständnis der Beteiligten (Bl. 47 der Akte) ergeht die Entscheidung ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).

II.

Die zulässige Anfechtungsklage ist begründet. Der Einfuhrabgabenbescheid vom 23.01.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.06.2016 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofs ist im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen sowie in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln der Kombinierten Nomenklatur festgelegt sind (EuGH, Urteil vom 20.11.2014, Rohm Semiconductor, C-666/13, Rn. 24; Urteil vom 17.07.2014, Sysmex, C-480/13, Rn. 29 m. w. N.; BFH, Beschluss vom 28.04.2014, VII R 48/13, juris Rn. 29). Darüber hinaus sind insbesondere die Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur und die Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) ein maßgebendes, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen (EuGH, Urteil vom 09.06.2016, MIS, C-288/15, Rn. 23; Beschluss vom 19.01.2005, SmithKline Beecham, C-206/03, Rn. 26; Urteil vom 20.11.2014, Rohm Semiconductor, C-666/13, Rn. 25; Urteil vom 17.07.2014, Sysmex, C-480/13, Rn. 30 m. w. N.; BFH, Urteil vom 04.11.2003, VII R 58/02, juris Rn. 9; Urteil vom 30.07.2003, VII R 40/01, juris Rn. 12). Da die Erläuterungen zum HS völkerrechtliches Soft law sind, das nicht ins Unionsrecht transformiert wurde, und Deutsch keine Vertragssprache des HS-Übereinkommens ist, sind sie lediglich in den Vertragssprachen Englisch und Französisch authentisch (hierzu Bender, ZfZ 2016, 30, 31). Nach der Allgemeinen Vorschrift (AV) 3a S. 1 KN geht für den Fall, dass für die Einreihung von Waren mehrere Positionen in Betracht kommen, die Position mit der genaueren Warenbezeichnung den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vor.

Da die Einfuhr der Ware am 30.04.2012 erfolgte, sind die Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif vom 23.07.1987 (ABl. EG L 256/1; Kombinierte Nomenklatur – KN) in der

Fassung der Verordnung (EU) Nr. 1006/2011 (ABl. EU 2011 L 282/1) sowie die zu diesem Zeitpunkt anwendbaren Erläuterungen maßgeblich. Nach diesen Maßstäben kommen im vorliegenden Fall vom Wortlaut her mehrere Unterpositionen in Betracht (dazu 1.). Aus der Struktur und Systematik des Kapitels 2 KN ergibt sich jedoch, dass Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse (im Folgenden: Fleisch) des Kapitels 2 KN nur dann als „gesalzen“ gelten, wenn sie durch das Salzen langfristig haltbar gemacht werden (dazu 2.). Diese Auslegung des Begriffs „gesalzen“ ist auf das Kapitel 3 KN übertragbar (dazu 3.). Die Begründung der Zusätzlichen Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN bestätigt dies (dazu 4.). Die weiteren vom Beklagten vorgebrachten Einwände führen zu keinem anderen Ergebnis (dazu 5.).

1. Nach dem Wortlaut der maßgeblichen Unterpositionen (AV 1 S. 1 und AV 6 KN) kommt sowohl die Unterposition 0304 8990 KN als auch die Unterposition 0305 3990 KN in Betracht. Die erstgenannte Unterposition erfasst „gefrorene Filets von anderen Fischen“. Der Begriff „gefroren“ bedeutet nach den Erläuterungen zum Kapitel 3 HS, dass die Ware vollständig auf eine Temperatur unterhalb ihres Gefrierpunkts abgekühlt worden ist (vgl. EZT-Nr. 02.0). Unstreitig trifft dies auf die Meerbarbenfilets, andere Fische im Sinne der Unterposition, zu. Allerdings sind die Filets auch gesalzen, und weder der Wortlaut noch die Struktur dieser Unterposition sehen ihre Anwendung auf gesalzene Fischfilets vor oder schließen sie aus (so ausdrücklich EuGH, Ur. vom 18.07.2007, FTS International, C-310/06, Rn. 29, zu gefrorenem und gesalzene Geflügelfleisch im Hinblick auf die Position 0207 KN, die „Fleisch [...] frisch, gekühlt oder gefroren“ erfasst).

Die Unterposition 0305 3990 KN erfasst „andere Fischfilets, getrocknet, gesalzen oder in Salzlake, jedoch nicht geräuchert“. Weder die KN noch das HS definieren, wann eine Ware gesalzen ist. Die Erläuterungen zur Position 0305 HS (EZT-Nr. 01.1-04.0) zählen lediglich die verschiedenen Verfahren der Haltbarmachung auf, zu denen auch das Salzen gehört. Damit geben der Wortlaut und die Struktur auch dieser Unterposition keine eindeutige Antwort darauf, ob Fischfilets, die gefroren und gesalzen sind, von dieser Unterposition erfasst oder ausgeschlossen werden. Hieraus folgt zunächst, dass die vom Beklagten vertretene Auffassung, nach der gefrorene Fischfilets, deren Salzgehalt über der natürlichen Grenze liegt, allein wegen dieses Umstands als gesalzene Fische anzusehen seien, keine Stütze in der Kombinierten Nomenklatur findet. Der künstlich erhöhte Salzgehalt der Fischfilets führt allein dazu, dass sie als gesalzen charakterisiert werden können. Da sie jedoch genauso gefroren sind, kann der Umstand des Salzens allein keinen tarifierungsrechtlichen Vorrang der Position 0305 KN begründen.

Vor diesem Hintergrund richtet sich die Einreihung nach der AV 3a S. 1 KN. Sie wird nicht gemäß AV 3a S. 2 KN für unanwendbar erklärt, weil sich die hier in Betracht kommenden Positionen nicht nur auf einen Teil der in einer gemischten oder zusammengesetzten Ware enthaltenen Stoffe beziehen. Zwar bezieht sich die Position 0305 KN auf einen in der Ware enthaltenen Stoff – das Salz. Die Position 0304 KN dagegen bezieht sich nicht auf einen anderen Stoff, sondern den Aggregatzustand der Ware. Demnach ist gemäß der AV 3a S. 1 KN die Position mit der genaueren Warenbezeichnung zu identifizieren. Im ersten Zugriff führt die Anwendung dieser Konfliktlösungsregel zu keinem eindeutigen Ergebnis, weil weder das Wort „gefroren“ (Unterposition 0304 8990 KN) noch das Wort „gesalzen“ (Unterposition 0305 3990 KN) eine Ware, die gefroren und gesalzen ist, genauer bestimmt als das jeweils andere. Gleichwohl muss nicht auf die AV 3b oder 3c zurückgegriffen werden, weil es möglich ist, den Bedeutungsgehalt des Begriffs

„gesalzen“ im Sinne der Position 0305 KN näher zu bestimmen, so dass eine eindeutige Zuordnung der Meerbarbenfilets möglich ist.

2. Aus der Struktur und Systematik des Kapitels 2 KN, insbesondere der Entwicklung der Zusätzlichen Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN, ergibt sich, dass Waren des Kapitels 2 KN im Grundsatz nur dann als „gesalzen“ gelten, wenn sie durch das Salzen langfristig haltbar gemacht worden sind. Dies ergibt sich aus Folgendem:

1994 wurde durch die Verordnung (EG) Nr. 535/94 (ABl. EG 1994 L 68/15) eine Zusätzliche Anmerkung 8 zu Kapitel 2 KN eingefügt.

Sie lautet:

Fleisch und genießbare Schlachtnebenerzeugnisse gelten nur dann als "gesalzen oder in Salzlake" im Sinne der Position 0210, wenn sie tiefgehend und in allen Teilen gleichmäßig so gesalzen sind, daß sie einen Gesamtkochsalzgehalt von 1,2 GHT oder mehr aufweisen.

Nach dieser Fassung der Anmerkung war Fleisch schon dann in die Position 0210 KN einzureihen, wenn sein Salzgehalt einen bestimmten Schwellenwert überstieg. Ob der Salzgehalt zur langfristigen Haltbarmachung führte, war unerheblich.

Diese Zusätzliche Anmerkung, die 1995 die Ordnungsnummer 7 erhalten hatte (siehe 2. Erwägungsgrund der Verordnung (EG) Nr. 1871/2003), erhielt durch die Verordnung (EG) Nr. 1871/2003 (ABl. EG 2003 L 275/5) den folgenden Zusatz:

vorausgesetzt, die langfristige Haltbarkeit wird durch das Salzen gewährleistet. Somit war die Überschreitung eines Mindestsalzgehalts nur noch eine notwendige, keine hinreichende Voraussetzung dafür, Fleisch als gesalzen einzureihen. Zusätzlich war erforderlich, dass die langfristige Konservierung durch das Salz erreicht wurde.

2006 schließlich wurde die Zusätzliche Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN durch die Verordnung (EG) Nr. 949/2006 (ABl. EG 2006 L 174/3) um einen Satz 2 erweitert, der eine Sonderregel für Waren der Unterposition 0210 99 KN – eine Auffangposition, die insbesondere Geflügelfleisch erfasst – enthält. Nur für diese Unterposition reicht es aus, dass das Fleisch einen bestimmten Mindestsalzgehalt überschreitet; ob das Salz zur langfristigen Haltbarmachung dient, ist unerheblich. Diese Änderung der Anmerkung diente der Umsetzung der Entscheidung des WTO-Streitschlichtungsgremiums (DSB) in der Sache EC – Customs Classification of Frozen Boneless Chicken Cuts (WTO Appellate Body Report vom 12.09.2005, WT/DS269/AB/R und WT/DS286/AB/R, angenommen vom DSB am 27.09.2005), mit der die EU verpflichtet wurde, Hähnchenteile mit einem Kochsalzgehalt von 1,2-3 % in die Position 0210 KN einzureihen (WTO Appellate Body Report, EC – Chicken Cuts, Ziff. 347 (c) (i); 4. und 6. Erwägungsgrund der Verordnung (EG) Nr. 949/2006). Im Hinblick auf alle übrigen gesalzene Fleischwaren blieb es bei dem – nunmehr im neuen Satz 1 der Zusätzlichen Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN geregelten – Erfordernis der langfristigen Haltbarmachung. Hieraus ist im Umkehrschluss zu folgern, dass die KN nur im Hinblick auf die Unterposition 0210 99 eine Sonderregel erlassen wollte – oder genauer: musste –, im Übrigen aber am Erfordernis der Haltbarmachung festhalten wollte.

3. Diese Auslegung des Begriffs „gesalzen“, die in Satz 1 der Zusätzlichen Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN zum Ausdruck kommt, ist auf das Kapitel 3 KN übertragbar. Die EU hat das Erfordernis der langfristigen Haltbarmachung im Kapitel 2 KN nämlich aus der Struktur von Kapitel 2 HS abgeleitet. Da das Kapitel 3 HS dieselbe Struktur aufweist, muss der Begriff „gesalzen“ im Sinne der Position 0305 KN im Wege der völkerrechtskonformen Auslegung ebenso interpretiert werden (dazu 3.1). Völkerrechtlich ist die EU gemäß Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) Ziff. 2 des HS-Übereinkommens (ABl. EU 1987 L 198/1) nämlich verpflichtet, „[...] die Tragweite der Abschnitte, Kapitel, Positionen oder Unterpositionen des Harmonisierten Systems nicht zu verändern“ (hierzu Bender, ZfZ 2016, 30, 32 m. w. N.). Auch das unionsrechtliche Kohärenzprinzip streitet für dieses Ergebnis (dazu 3.2). Im Einzelnen:

3.1 Zur Begründung der Ergänzung der Zusätzlichen Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN, nach der die langfristige Haltbarkeit durch das Salzen gewährleistet werden müsse, führte die Kommission in der Verordnung (EG) Nr. 1871/2003 aus (Hervorhebung hinzugefügt):

(3) Die Einreihung in Kapitel 2 der Kombinierten Nomenklatur ist vor allem davon abhängig, durch welches Verfahren die langfristige Haltbarkeit einer gegebenen Ware gewährleistet wird. In der Erläuterung zum Harmonisierten System zu Kapitel 2 wird unter "Allgemeines" die Struktur dieses Kapitels beschrieben. Zu Kapitel 2 gehören nicht gegartes Fleisch oder Schlachtnebenerzeugnisse, entweder frisch oder gekühlt oder einem der verschiedenen Verfahren für langfristige Haltbarkeit unterzogen, d. h. nicht gegartes Fleisch und Schlachtnebenerzeugnisse, die gefroren, gesalzen, in Salzlake, getrocknet oder geräuchert sind.

(4) Gemäß der oben genannten Erläuterung wird frisches Fleisch auch dann als solches eingereiht, wenn es zum Zwecke der vorläufigen Haltbarmachung während des Transports mit Salz bestreut wird. Diese Argumentation gilt auch für gefrorenes Fleisch, wohingegen jedes andere Fleisch, dem Salz hinzugefügt wurde, als gesalzenes Fleisch der Position 0210 zu betrachten wäre. Für die Zwecke der Position 0210 muss ein ausreichendes Salzen für eine langfristige Haltbarmachung statt für reine Transportzwecke vorliegen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die anderen in Position 0210 aufgeführten Verfahren, z. B. Einlegen in Salzlake, Trocknen oder Räuchern, für die langfristige Haltbarkeit und nicht für die zeitlich befristete Konservierung während des Transports bestimmt sind.

Diese Erwägungen sind auf das Kapitel 3 HS, das dem Kapitel 3 KN entspricht, zu übertragen: Auch die Einreihung in Kapitel 3 HS ist davon abhängig, durch welches Verfahren die langfristige Haltbarkeit einer Ware gewährleistet wird. In den Erläuterungen zum Kapitel 3 HS werden einerseits die Begriffe „gekühlt“ und „gefroren“ definiert (EZT-Nr. 02.0) und andererseits – bei der Abgrenzung zu Waren des Kapitel 16 HS – klargestellt, dass Waren zum Kapitel 16 HS gehören, wenn sie durch andere als im Kapitel 3 vorgesehene Verfahren, also insbesondere das Salzen, zubereitet oder haltbar gemacht worden sind (EZT-Nr. 05.6).

Aus der Gegenüberstellung der einzelnen Positionen von Kapitel 2 und Kapitel 3 KN (Bl. 49 der Akte) ergibt sich ebenfalls die vergleichbare Struktur beider Kapitel. So wird jeweils zwischen frischen, gekühlten oder gefrorenen Waren (z. B. Position 0203 und 0304 KN) und gesalzenen, in Salzlake eingelegten, getrockneten oder geräucherten Waren (z. B. Position 0210 und 0305 KN) unterschieden. Wie im

Kapitel 2 KN (Positionen 0209, 0210 KN) wird das Salzen immer im Zusammenhang mit anderen Verfahren der langfristigen Haltbarmachung, nämlich dem Trocknen, Räuchern und Einlegen in Salzlake, genannt (Positionen 0305, 0306, 0307, 0308 KN).

Nach den Erläuterungen zur Position 0304 HS (EZT-Nr. 09.0) wird – wie bei den Erläuterungen zum frischen Fleisch des Kapitels 2 HS (EZT-Nr. 18.0) – frischer Fisch auch dann als solcher eingereiht, wenn er zum Zwecke der Haltbarmachung während des Transports mit Salz bestreut oder mit Salzwasser übergossen wurde (EZT-Nr. 09.0). Für gefrorenen Fisch enthalten die Erläuterungen zur Position 0304 HS (EZT-Nr. 10.0) – genau wie für Fleisch in den Erläuterungen zum Kapitel 2 HS (EZT-Nr. 20.0) – lediglich den Hinweis, dass er vollständig unter den Gefrierpunkt abgekühlt sein muss.

Dass es für die Lösung eines Tarifierungskonflikts zwischen gesalzenen und gefrorenen Waren im Kapitel 3 HS auf eine qualitative Betrachtung ankommt, ergibt sich auch aus den Erläuterungen zur Position 0305 HS. Danach bleiben (heiß)geräucherte Fische, die weiter zubereitet wurden, in dieser Position, wenn sie durch die Zubereitungsschritte nicht den Charakter als geräucherte Fische verlieren (EZT-Nr. 08.0).

Wie es im 4. Erwägungsgrund der Verordnung (EG) Nr. 1871/2003 aus der Struktur des Kapitels 2 HS heraus für Fleisch getan wird, muss man daher für Fisch aus der Struktur des Kapitels 3 HS ebenfalls den Schluss ziehen, dass für die Zwecke der Position 0305 KN ein Salzen für eine langfristige Haltbarmachung und nicht nur für reine Transportzwecke vorliegen muss. Genau wie beim Fleisch – so ebenfalls der 4. Erwägungsgrund der Verordnung (EG) Nr. 1871/2003 und der Vortrag der EU im Verfahren EC – Chicken Cuts (Appellate Body Report, Ziff. 202) – ist beim Fisch in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass die übrigen in der Position 0305 KN aufgeführten Behandlungen, z. B. Einlegen in Salzlake, Trocknen oder Räuchern, für die langfristige Haltbarkeit und nicht für die zeitlich befristete Konservierung während des Transports bestimmt sind.

Ein weiteres systematisches Argument dafür, dass Lebensmittel – vorbehaltlich einer anderen Regelung – nur dann als gesalzen gelten, wenn sie hierdurch langfristig haltbar gemacht werden, ergibt der Umkehrschluss aus der Position 0814 0000 KN. Hierzu gehören nämlich Schalen von Zitrusfrüchten oder von Melonen [...], frisch, gefroren, getrocknet oder zum vorläufigen Haltbarmachen in Salzlake [...] eingelegt. Wenn es nicht den Grundsatz gäbe, dass eine Ware nur dann als in Salzlake eingelegt (oder als gesalzen) gilt, wenn sie dadurch langfristig haltbar gemacht wird, hätte im Positionswortlaut nicht erwähnt werden müssen, dass in diesem Fall das Einlegen in Salzlake der vorläufigen Haltbarmachung dient.

Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass nur das in der Zusätzlichen Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN S. 1 zum Ausdruck kommende Erfordernis, dass das Salzen zur langfristigen Haltbarmachung führen muss, auf die Position 0305 KN übertragen werden kann. Der konkrete Salzgehalt, der für Fleisch in dieser Anmerkung genannt ist, wäre nicht übertragbar, da es von der Gewebezusammensetzung abhängt, ab welchem Salzgehalt eine bestimmte Art Fleisch oder Fisch langfristig konserviert wird. Die Unmöglichkeit, konkrete für Fleisch festgesetzte Mindestsalzgehalte auf Fisch anzuwenden, steht der Anwendung des Begriffsverständnisses von „gesalzen“ im Sinne des Kapitels 2 KN

als Vorgang, der zur langfristigen Haltbarmachung führt, auf die Position 0305 KN nicht entgegen. Angesichts des Fehlens eines konkreten Salzgehalts, der mit Wirkung vom 06.05.2014 nur für Kabeljaufiletts existiert, ist eine Ware dann im Sinne der Position 0305 KN gesalzen, wenn das Salzen – unabhängig vom konkreten Salzgehalt – zur langfristigen Haltbarmachung führt.

3.2 Neben der Pflicht, zwei unionsrechtliche Vorschriften (Position 0210 KN und 0305 KN), die der Umsetzung zweier gleich strukturierter völkerrechtlicher Grundlagen (Kapitel 2 und Kapitel 3 HS) dienen, gleich auszulegen, ergibt sich die hier vertretene Auslegung der Position 0305 KN auch aus dem allgemeinen Rechtsgrundsatz der Kohärenz des Unionsrechts (vgl. Art. 7 AEUV). Da dieser Grundsatz der Zersplitterung einer Rechtsordnung entgegenwirken soll (Schorkopf, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim [Hrsg.], Das Recht der Europäischen Union, 51. EL Sept. 2013, Art. 7 AEUV Rn. 9), gebietet er eine Auslegung des Unionsrechts, bei der Begriffe möglichst einheitlich ausgelegt werden (siehe das Urteil des EuGH vom 28.02.2013, Jaramillo, C-334/12, in dem es um die einheitliche Auslegung des prozessrechtlichen Begriffs „angemessene Frist“ ging), soweit sich aus dem anzuwendenden Recht nicht eine abweichende Begriffsbildung ableiten lässt. Da sich dem Kapitel 3 KN kein fischspezifischer Salzungsbegriff entnehmen lässt, steht der Anwendung dieses Grundsatzes nichts im Wege (vgl. FG Hamburg, Beschluss vom 19.07.2017, 4 K 161/15, juris Rn. 79).

4. Die Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN stützt die hier vertretene Auffassung. Sie ist zwar auf den vorliegenden Fall zeitlich nicht anwendbar (dazu 4.1). Ihre Begründung belegt jedoch, dass die KN sich hinsichtlich des Salzungsbegriffs im Kapitel 3 KN am Kapitel 2 KN orientiert (dazu 4.2).

4.1 Die Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN (im Folgenden: Kabeljau-Anmerkung), die durch Art. 1 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 388/2014 vom 10.04.2014 (ABl. EU L 113/17 vom 16.04.2014) eingeführt wurde, lautet:

Für die Zwecke der Unterpositionen 0305 32 11 und 0305 32 19 gelten Kabeljaufiletts [...] mit einem Gesamtsalzgehalt von 12 GHT oder mehr, die ohne weitere Verarbeitung für den menschlichen Verzehr geeignet sind, als gesalzener Fisch. Gefrorene Kabeljaufiletts mit einem Gesamtsalzgehalt von weniger als 12 GHT sind in die Unterpositionen 0304 71 10 und 0304 71 90 einzureihen, insofern als die tatsächliche und dauerhafte Konservierung im Wesentlichen vom Einfrieren abhängt.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und des BFH sind Erläuterungen zur KN nur zu berücksichtigen, wenn sie im maßgeblichen Zeitpunkt schon in Kraft getreten sind (EuGH, Urteil vom 08.04.1976, Merkur-Außenhandel, 106/75, Rn. 4; Urteil vom 09.08.1994, Stanner, C-393/93, Rn. 19; Urteil vom 22.05.2008, Ecco, C-165/07, Rn. 40; BFH, Urteil vom 30.08.1988, VII R 178/85, juris Rn. 12; FG Hamburg, Beschluss vom 19.07.2017, 4 K 161/15, juris Rn. 54). Diese Rechtsprechung ist auf Anmerkungen zur KN anwendbar, da beide der Auslegung der allein maßgeblichen Positionswortlaute dienen und auf dieselbe Rechtsgrundlage – Art. 9 Abs. 1 Buchst. a) der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 – gestützt werden (EuGH, Urteil vom 18.07.2007, FTS International, C-310/06, Rn. 11, 23 wendet die im Einfuhrzeitpunkt geltende Fassung der im dortigen Rechtsbehelfsverfahren mehrfach geänderten Zusätzlichen Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN an).

Da die Einfuhr der Meerbarbenfilets, für die Zoll nacherhoben worden ist, im April 2012 stattfand, die Kabeljau-Anmerkung jedoch gemäß Art. 2 Durchführungsverordnung (EU) Nr. 388/2014 erst am 06.05.2014 in Kraft trat, ist sie auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar.

4.2 Die Begründung der Kabeljau-Anmerkung stützt die hier vertretene Auffassung. Sie lautet auszugsweise (Hervorhebung hinzugefügt):

(1) Nur leicht gesalzene Kabeljaufilets (meist mit einem Gesamtsalzgehalt um 2 GHT, in jedem Fall aber unter 12 GHT) weisen insofern unterschiedliche objektive Merkmale auf, als die tatsächliche und dauerhafte Konservierung im Wesentlichen von einem zusätzlichen externen Vorgang wie dem Einfrieren abhängt.

(2) Um eine einheitliche Anwendung der Kombinierten Nomenklatur sicherzustellen, sollte die Einreihung von gefrorenen und gesalzene Kabeljaufilets [...] daher davon abhängen, mit welchem Verfahren das Erzeugnis haltbar gemacht wurde. Dies steht im Einklang mit der Rechtsprechung des Gerichtshofs, der sich bei der Einreihung von leicht getrocknetem und leicht geräuchertem Fleisch auf das gleiche Kriterium stützte (2).

(2) Urteil vom 31. Mai 1979 in der Rechtssache 183/78, Galster/Hauptzollamt Hamburg-Jonas (Slg. 1979, S. 2003).

Der EuGH musste in dem Galster-Urteil vom 31.05.1979 (Rs.183/78), das in der Fußnote 2 der Erwägungsgründe der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 388/2014 genannt wird, entscheiden, ob leicht getrocknetes Fleisch, das tiefgefroren wurde, als leicht getrocknetes Fleisch im Sinne der Tarifstelle 02.06 B I b GZT („leicht getrocknete oder leicht geräucherte“ Schinken) oder als gefrorenes Fleisch im Sinne der Tarifnummer 02.01 GZT („Fleisch... frisch, gekühlt oder gefroren“) einzureihen ist. Die Erläuterung zu Tarifstelle 02.06 B I b GZT legte fest, dass „Fleisch, dem teilweise Wasser entzogen worden ist, dessen Haltbarmachung jedoch durch Tiefkühlung erreicht wird [...] zur Tarifnummer 02.01 [gehört]“. Hieraus folgerte der EuGH, dass das entscheidende Kriterium für die Tarifierung von leicht getrockneten oder leicht geräucherten Erzeugnissen darin besteht, ob und inwieweit die leichte Trocknung oder das leichte Räuchern geeignet ist, das Fleisch haltbar zu machen (Rn. 13 des Urteils). Die Europäische Kommission hat mit der Bezugnahme in der Begründung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 388/2014 unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass sie die Erwägungen der Galster-Entscheidung auch für Fisch – in concreto: Kabeljau – für anwendbar hält.

Der Senat hält es für ausgeschlossen, dass die Kabeljau-Anmerkung im Hinblick auf die Bedeutung des Verfahrens der langfristigen oder dauerhaften Haltbarmachung – die Begriffe werden jeweils in der Zusätzlichen Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN und der Zusätzlichen Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN synonym verwendet – für die Einreihung eine Sonderregel für Kabeljau darstellt und somit die Bezugnahme auf die Galster-Entscheidung nur für diesen Fisch, nicht jedoch für Meerbarben gilt. Es gibt nämlich keinen nachvollziehbaren Grund, warum man diesbezüglich Kabeljau anders behandeln sollte, als alle anderen Fische. Viel näher liegt es, die Kabeljau-Anmerkung als Spezialregelung im Hinblick auf den Mindestsalzgehalt zu sehen, den dieser Fisch haben muss, um als gesalzen zu gelten. Dass die Europäische Kommission nur eine Regel für Kabeljau erlassen hat, liegt daran, dass Gegenstand der Erörterungen im ZK-Komitee die „zolltarifrechtliche Einreihung von gesalzene und gefrorenen Kabeljaufilets“ war. Dies ging darauf zurück, dass eine spanische

vZTA zur Einreihung von Kabeljau angefochten worden war (YY... und Prot. 106. Sitzung des ZK-Komitees v. 6.–8.3.2013, S. 17).

5. Anders als der Beklagte meint, steht das Urteil des EuGH vom 18.07.2007 in der Rs. C-310/06, FTS International, in dem es um die Abgrenzung zwischen frischem und gesalzenem Geflügelfleisch ging, der hier vertretenen Auffassung nicht entgegen. Dort hatte der EuGH zwar die Auffassung der Kommission, dass die Position 0210 KN Fleisch vorbehalten sei, dem Salz zum Zwecke der Haltbarmachung zugefügt worden sei (Rn. 32 des Urteils), mit dem Hinweis darauf abgelehnt, dass keine Bestimmung der KN die Einreihung in die Position 0210 KN hiervon abhängig mache (Rn. 33 des Urteils). Auf den ersten Blick stützt diese Aussage die Rechtsansicht des Beklagten, weil es auch im Kapitel 3 KN keine ausdrückliche Regelung gibt, die den Begriff „gesalzen“ umschreibt. Da der EuGH immer Einzelfälle entscheidet, kann man jedoch nur in den seltensten Fällen aus seinen Äußerungen Umkehrschlüsse für andere Verfahren ziehen. So ist dies auch hier nicht möglich. Im Verfahren FTS International lehnte der EuGH die Auffassung der Kommission ab, dass das Salzen der dauerhaften Haltbarmachung dienen müsse (Rn. 32), weil es eine ausdrückliche Regelung gab, die dieser Auslegung entgegenstand. Die Zusätzliche Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN in der damaligen Fassung machte die Einreihung als gesalzenes Hühnerfleisch nämlich lediglich von einem bestimmten Kochsalzgehalt des Fleisches abhängig (Rn. 23). Die Rn. 33 des Urteils ist damit als Hinweis auf die Zusätzliche Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN zu verstehen, die der Auffassung der Kommission ausdrücklich entgegenstand. Der vorliegende Fall liegt anders. Es gibt überhaupt keine ausdrückliche Regelung zur Definition des Begriffs „gesalzen“ im Sinne der Position 0305 KN, die auf den Rechtsstreit anwendbar wäre. Der Bedeutungsgehalt des Begriffs ergibt sich vielmehr – wie dargelegt – im Wege einer systematischen Auslegung.

Es widerspricht der hier vertretenen Ansicht auch nicht, dass sich der EuGH in der Entscheidung FTS International nicht auf die Entscheidung Galster (siehe oben 4.2) stützte. Hierzu bestand nämlich kein Anlass, weil die Zusätzliche Anmerkung 7 zu Kapitel 2 KN in der seinerzeit geltenden Fassung eine ausdrückliche Regelung dazu enthielt, wann Fleisch als gesalzen im Sinne der Position 0210 KN zu gelten hat.

Die beiden vom Beklagten vorgelegten vZTAe aus Belgien und Großbritannien, die für den Senat nicht bindend sind, führen zu keiner anderen Einschätzung. Zum einen ist nicht bekannt, in welchem Umfang die darin eingereihten Fische geräuchert und/oder gesalzen sind. Zum anderen sind sie vor Einfügung der Zusätzlichen Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN ergangen. Schließlich werden in der Stellungnahme des Bundesverbandes der deutschen Fischindustrie und des Fischgroßhandels e.V. vom 11.05.2011, die der Beklagte übermittelt hat, vZTAe aus den Niederlanden und Dänemark erwähnt, die auf eine andere Einreihungspraxis hindeuten könnten.

6. Da die Meerbarbenfilets – was seit dem Erörterungstermin unstrittig ist – allein durch das Einfrieren langfristig haltbar gemacht werden, sind sie trotz des leichten künstlichen Salzgehalts nicht als gesalzen im Sinne der Position 0305 KN anzusehen. Die auf dieser Einreihung fußende Nacherhebung von Einfuhrabgaben findet daher keine Stütze in der Kombinierten Nomenklatur. Die Meerbarbenfilets werden daher tarifrechtlich als „gefrorene Filets von anderen Fischen“ in die Unterposition 0304 8990 KN betrachtet, so dass es bei der ursprünglichen Abgabefestsetzung bleibt.

7. Der Senat sieht davon ab, die hier inmitten stehende Rechtsfrage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen. Da im hier maßgeblichen Zeitpunkt die Zusätzliche Anmerkung 1 zu Kapitel 3 KN noch nicht in Kraft war, kann nicht erwartet werden, dass der EuGH sich zur Bedeutung dieser Anmerkung für die Abgrenzung zwischen den Positionen 0304 KN und 0305 KN verhält.

III.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch zur vorläufigen Vollstreckbarkeit richtet sich nach §§ 151 Abs. 3, 155 S. 1 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 S. 1 ZPO. Gründe, die Revision zuzulassen (§ 115 Abs. 2 FGO), sind nicht gegeben.