



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der A., Ort1, vertreten durch B., Rechtsanwälte, Ort2, vom 27. Februar 2006 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 20. Jänner 2006, Zl. a, betreffend Ausfuhrerstattung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch des angefochtenen Bescheides wird insofern abgeändert, als der Wortlaut „*teilweise stattgegeben*“ durch den Wortlaut „*als unbegründet abgewiesen*“ ersetzt wird.
Der neue Spruch lautet somit:

„Die Berufung der A. vom 15.11.2002 gegen den Bescheid des Zollamtes X. vom 08.10.2002, Zahl b, wird gemäß § 85b Abs 3 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) als unbegründet abgewiesen.“

Die übrigen Spruchbestandteile entfallen ersatzlos.

Entscheidungsgründe

Am 10. Juni 1999 meldete die A. (Bf.) beim Zollamt Y. unter WE-Nr. c insgesamt 18 Paletten mit gefrorenem Fleisch von Hausschweinen mit Knochen, Vorderteile und Teile davon, mit einem Gewichtsanteil an Knochen und Knorpeln von weniger als 25 Prozent mit dem

Produktcode 0203 29 11 9100, zur Ausfuhr aus der Gemeinschaft an und beantragte durch entsprechend ausgefüllte Datenfelder 9 und 37 in der Ausfuhranmeldung gleichzeitig die Zuerkennung einer Ausfuhrerstattung. Mit Bescheid vom 6. September 1999, Zahl d, wurde der Antragstellerin vom Zollamt X. antragsgemäß eine Erstattung in Höhe von ATS 187.125,00 (entspricht EUR 13.598,90) zuerkannt.

Im Jahr 2002 leitete die Zahlstelle zu dem in Rede stehenden Ausfuhrerstattungsfall ein Rückforderungsverfahren ein, forderte von der Bf. im Bescheid vom 8. Oktober 2002, Zahl e, den Erstattungsbetrag in Höhe von € 13.598,90 zurück und schrieb ihr darin zusätzlich eine Sanktion in Höhe des doppelten Erstattungsbetrages von € 27.197,80 zur Zahlung vor. In der Begründung des Bescheides vom 8. Oktober 2002 wird zum einen ausgeführt, mit der Ausfuhranmeldung vom 10. Juni 1999 sei für die Menge von 19.427,00 kg der Erzeugnisse des Produktcodes 0203 29 11 9100 (18 Paletten) die Ausfuhrerstattung beantragt worden. Das vorgesehene Bestimmungsdrittland sei Russland gewesen. Das als Nachweis der Erfüllung der Zollförmlichkeiten im Drittland vorgelegte Papier vom 16. Juni 1999 weise einen russischen Zollstempelabdruck mit der Nummer 016 und drei russische Rundstempelabdrucke mit der Nummer 016 auf. Bei einer in Wien durchgeführten Hausdurchsuchung seien unter anderem russische Zollstempel mit der Nummer 016 vorgefunden worden, deren Abdrucke mit den auf dem als Nachweis vorgelegten Papier übereinstimmten. Nach den Aussagen des Angestellten der C. habe er russische Zollstempel bei einer Stempelfirma in Wien anfertigen lassen mit der Absicht, Einfuhrpapiere selbst herzustellen. Als Muster seien Verzollungskopien verwendet worden. Die Stempel mit der Nummer 016, deren Abdrucke mit den auf dem Nachweis vorgelegten Papier übereinstimmten, seien bei der C. vorgefunden worden. Es sei als erwiesen anzusehen, dass das als erforderliche Unterlage vorgelegte Dokument vorsätzlich gefälscht wurde.

Zum anderen führte das Zollamt X. im Rückforderungsbescheid aus, im Rahmen von Ermittlungen durch das Hauptzollamt Z. als Finanzstrafbehörde erster Instanz sei eine Verladeliste gefunden worden, die dem betreffenden Erstattungsantrag zuzuordnen sei. Aufgrund der entdeckten Verladeliste mit Datum 10. Juni 1999, die von der A. erstellt worden sei und an die C. , Ort3, adressiert ist, sei davon auszugehen, dass im Rahmen des verfahrensgegenständlichen Ausfuhrgeschäftes 6 Paletten Bauchfleisch mit Knochen (Nettogewicht 5.741,00 kg) und 12 Paletten Bauschfleisch ohne Knochen (Nettogewicht 13.686,00 kg) exportiert wurden. Die Bf. habe somit zu Unrecht Ausfuhrerstattung für Erzeugnisse des Produktcodes 0203 2911 9100 beantragt. Tatsächlich habe es sich bei den ausgeführten Erzeugnissen um nicht erstattungsfähiges Bauchfleisch ohne Knochen und Bauchfleisch mit Knochen gehandelt, für das jedoch anlässlich der Ausfuhrabfertigung keine gültige Ausfuhrlizenz vorgelegt worden sei. Aufgrund der vorsätzlichen Vorgangsweise sei

zusätzlich zur Rückforderung des Erstattungsbetrages eine Sanktion in Höhe von 200 Prozent zu verhängen gewesen.

Mit Schriftsatz vom 14. November 2002 brachte die Bf. durch ihren damaligen Vertreter gegen den Rückforderungs- und Sanktionsbescheid vom 8. Oktober 2002 form- und fristgerecht den Rechtsbehelf der Berufung ein.

Begründend wurde eingewendet, die fristgerecht vorgelegten Verzollungsnachweise hätten keine formellen und materiellen Mängel aufgewiesen (Punkt 1). Die Behörde habe der Berufungswerberin das Ermittlungsergebnis nicht vorgehalten und damit das rechtliche Gehör verletzt (Punkt 2). Die Rückforderung sei unzulässig, weil sie den Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit verletze (Punkte 3 bis 6 und 11). Es folgen Ausführungen rechtstheoretischer Natur zur Frage der Wirkung von Ausfuhren im Agrarbereich durch Marktentlastung, wofür Ausfuhrerstattung gewährt werden soll (Punkte 7 bis 10 und 12). Die Berufungswerberin bezweifelt die Zulässigkeit der Sanktionsverhängung (Punkte 13, 21 und 22). Unter Hinweis auf den vorgelegten CMR-Frachtbrief und das Vorliegen von Entladebestätigungen und von Zahlungsbelegen der russischen Kunden wird erklärt, dass die Ware tatsächlich im Drittland in den freien Verkehr gelangt sei (Punkt 14). Schließlich wendet die Berufungswerberin den Eintritt der Verjährung für die Rückforderung und die Sanktionsverhängung ein (Punkte 15 bis 20).

Die Berufung war nur teilweise erfolgreich.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2006, Zahl a, reduzierte das Zollamt X. den Sanktionsbetrag auf 50 Prozent der Bemessungsgrundlage, weil dem Ausführer vorsätzliches Handeln nicht nachzuweisen sei. Ansonsten wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Berufungsbehörde stützt ihre abweisende Entscheidung unter Hinweis auf die Bestimmung des Artikels 2a Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 auf das Argument, die tatsächlich ausgeführten Erzeugnisse, wie sie in der Verladeliste ausgewiesen waren, wären von der vorgelegten Ausfuhrlizenz nicht erfasst gewesen.

Der Anspruch auf Rückforderung der Ausfuhrerstattung mit Sanktion gründe sich nicht in der Vorlage von gefälschten Zolldokumenten (zu Punkt 1 der Berufung).

Eine Verletzung des Parteiengehörs und somit eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens werde seitens der Berufungsbehörde nicht erkannt, weil den Herren 1 und 2 durch die Finanzstrafbehörde Innsbruck am 1.8.2000 bzw. durch das Landesgericht Z. am 3.10.2000 der Sachverhalt ausführlich dargelegt worden sei und diesen Gelegenheit gegeben worden sei hiezu Stellung zu nehmen. Eine allfällige Verletzung des Parteiengehörs sei im Berufungsverfahren sanierbar und saniert worden und daher kein absoluter Verfahrensmangel (zu Punkt 2 der Berufung).

Den Berufungspunkten 3 bis 5 trat die Berufungsbehörde mit dem Hinweis auf Artikel 11

Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 (AEVO) entgegen. Für die Anwendung von Billigkeits- und Verhältnismäßigkeitsmaßnahmen sei nach den Bestimmungen der AEVO kein Raum, sie zielen auf die objektive Einhaltung der Vorschriften ab.

Die Berufungspunkte 6 bis 8 seien Überlegungen allgemeiner Natur. Der angefochtene Rückforderungsbescheid stehe im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) und des österreichischen Verwaltungsgerichtshofes (VwGH).

Die exportierten Erzeugnisse seien nicht wieder in die Gemeinschaft zurückgebracht worden, weshalb sich die Erörterung der Berufungspunkte 9 und 10 erübrige.

Die Rechtsgrundsätze über die Anwendung der Bestimmungen über die Verhältnismäßigkeit im Zusammenhang mit einer Rückforderung der Erstattung fänden nach der AEVO keine Anwendung (zu Punkt 11 der Berufung).

Die Rückforderung der Erstattung und die Anwendung einer Sanktion seien in der AEVO begründet (zu Punkt 12 der Berufung). Die Gültigkeit der Sanktionsregelung werde im Urteil des EuGH, RS C-385/03, bestätigt (zu den Punkten 13, 21 und 22 der Berufung).

Die beantragte Erstattung ergebe sich aus den Angaben in der Ausfuhranmeldung. Die tatsächliche Erfüllung aller erstattungsrelevanten Umstände, wie das Verlassen der Gemeinschaft und das Erreichen einer Bestimmung, würden erst nach Abschluss des Erstattungsverfahrens beurteilt (zu Punkt 14 der Berufung).

Zudem sei - unter Verweis auf das EuGH-Urteil zur RS C-278/02 - die Verjährung noch nicht eingetreten (zu den Berufungspunkten 15. bis 20).

Gegen die Berufungsvorentscheidung richtet sich die Beschwerde vom 27. Februar 2006, ergänzt durch die Schriftsätze vom 27. März 2005 und 13. Juni 2006, in welchen die Begründungsausführungen nachgereicht wurden, sowie vom 26. Jänner 2007, in welchem die Erklärungen nachgereicht wurden, welche Änderungen beantragt werden.

In der ergänzenden Beschwerdeschrift vom 27. März 2005 bemängelt die Bf., die Behörde stütze zwar den Rückforderungs- und Sanktionsbescheid auf eine für die Keracom Trade GmbH ausgestellte Ladeliste, die dem vorliegenden Erstattungsantrag zuzuordnen sei. Das Zollamt begründe nicht, warum die Ladeliste dem vorliegenden Vorgang „unzweifelhaft“ zuzuordnen sei. Die Ladeliste stamme nicht aus dem Aktenbestand der Bf. Dem Zollamt sei bekannt, dass die Bf. zum Zeitpunkt des gegenständlichen Exportvorganges ein Neuling im Erstattungsgeschäft gewesen sei. Sie habe weitgehend der Firma C, die die Exportgeschäfte vermittelt habe, vertraut und diese bei der Durchführung der Exporte weitgehend gewähren lassen. Dabei habe es eine Reihe von Fällen offener Fälschungen von Ladelisten durch die Firma C gegeben, die mit Hilfe der gefälschten Ladelisten russische Einfuhrabgaben zu hinterziehen versucht habe.

Bei der Rückforderung von bereits ausgezahlten Ausfuhrerstattungen trage die Erstattungsstelle die Darlegungslast für das Nichtvorliegen der Erstattungsvoraussetzungen. Dies ergebe sich aus der Fiktionswirkung des Art 71 Abs. 2 des Zollkodex (ZK), soweit die Anmeldung nicht näher überprüft worden sei. Ein bloßer Verweis auf eine angeblich einschlägige Verladeliste würde den Anforderungen an die Widerlegbarkeit der Fiktionswirkung nicht genügen. Das Zollamt X. habe die Ausfuhr der angemeldeten Erstattungsware nicht widerlegen können.

Bei der verfahrensgegenständlichen Ausfuhrabfertigung habe eine zollamtliche Beschau der Erstattungsware stattgefunden. Zwar habe sich der Beschauvermerk des Zollorganes auf der Ausfuhranmeldung „2 Paletten Adr.“ laut Zollamt X. lediglich auf eine Überprüfung des Feldes 8 des Einheitspapieres, mithin auf eine Überprüfung des Warenempfängers bezogen. Dies bedeute aber nicht, dass sich die zollamtliche Beschau lediglich auf eine Überprüfung der Beförderungspapiere beschränkt hat. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass eine vollumfängliche zollamtliche Beschau stattgefunden habe. Diskrepanzen zwischen Ausfuhranmeldung sowie Lizenz und der tatsächlichen Warenbeschaffenheit seien nicht entdeckt worden, ansonsten dies vermerkt worden wäre.

Im Schriftsatz vom 13. Juni 2006 wird unter Berufung auf die dazu ergangene Judikatur und einer Literaturangabe eingangs neuerlich die Beweislastverteilung im europäischen Ausfuhrerstattungsrecht angesprochen. Danach trage der Ausführer die Beweislast für das Vorliegen aller Erstattungsvoraussetzungen nur bis zu deren endgültigen Gewährung. Dagegen obliege den nationalen Erstattungsstellen die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Rückforderung bereits gewährter Ausfuhrerstattung. Somit trage im vorliegenden Fall die Behörde die Beweislast dafür, dass die Erstattungen zu Unrecht gewährt worden seien.

Gleichzeitig verweist die Bf. auf den Beschluss des Landesgerichtes K. vom 10. Mai 2006, mit dem sich das Gericht gemäß § 202 Finanzstrafgesetz als nicht zuständig zur Führung des Finanzstrafverfahrens gegen 1 (und andere) erklärte, weil – mit Ausnahme eines einzelnen Ausfuhrvorganges – keine ausreichenden Verdachtsmomente dafür vorlägen, dass die Bf. das ausgeführte Fleisch in der Ausfuhranmeldung falsch bezeichnet und anderes, nicht erstattungsfähiges Fleisch exportiert hätte. Die Firma C habe die Ausfuhrgeschäfte kontrolliert, sie habe durch Fälschungen der russischen Verzollungsdokumente eine erhebliche kriminelle Energie offenbart. Die Ladelisten seien nicht bei der Bf. sondern bei der Firma C entdeckt worden. Es spreche alles dafür, dass auch die Ladelisten von der Firma C gefälscht wurden. Im Aktenbestand befinde sich eine handschriftliche Vorlage in russischer Sprache vom 10. Juni 1999 zur Ladeliste, auf die sich die belangte Berufungsbehörde beziehe. Dazu stelle die Bf. fest, dass sie in kyrillischen Buchstaben geschrieben ist, Dies deute auf einen

Mitarbeiter der Fa. C und nicht auf die Bf. als Verfasser hin.

In den Verfahrensakten befinde sich das Veterinärzertifikat Nr. f vom 10.6.1999, in welchem die Ware entsprechend der Ausfuhranmeldung als „Schweinefleisch gefroren – Vorderviertel“ bezeichnet werde. Es sei einem Amtsveterinär nicht zu unterstellen, dass er Bauschfleisch nicht von den Vorderviertel unterscheiden könne.

Im Schreiben vom 26. Jänner 2007 beantragt die Bf. die Aufhebung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung und des Rückforderungs- und Sanktionsbescheides des Zollamtes X. .

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die A. exportierte in den Jahren 1998 und 1999 über Vermittlung von so genannten Broker-Firmen in mehreren hundert Fällen vorwiegend Schweinefleisch nach Russland und beantragte dafür beim Zollamt X. die Zuerkennung einer Ausfuhrerstattung. Am 30. Juni 1999 entdeckte ein Zollbeamter des Zollamtes Y. im Rahmen einer so genannten anrechenbaren Beschau bei der Bf., dass nicht wie angemeldet 19 Paletten „Schinken und Teile ohne Knochen“, sondern 14 Paletten „Kleinfleisch“ und 5 Paletten „Zungen“ verladen worden waren. Unter anderem dieser Anlassfall (WE-Nr. g vom 30. Juni 1999, Kurzbezeichnung: Zungenfall) führte zu umfangreichen Ermittlungen durch die Finanzstrafbehörde erster Instanz des damaligen Hauptzollamtes Z. . So fanden am 1. August 2000, neben der A. sowie der C. , bei mehreren heimischen Fleisch verarbeitenden Betrieben und Geschäftsvermittlungsunternehmen Hausdurchsuchungen statt, in deren Rahmen zahlreiche Unterlagen beschlagnahmt wurden. In weiterer Folge konnte dem verfahrensgegenständlichen Fall die "Verladeliste vom Export am 10.6.1999, LKW.NR.: h" zugeordnet werden. Der Bezug zwischen der Verladeliste und den Ausfuhrunterlagen (Ausfuhranmeldung, Kontrollexemplar-T5, CIM-Frachtbrief sowie russische Einfuhrverzollung) ergibt sich aus dem Datum, der LKW.NR. h sowie aus den übereinstimmenden Gewichtsangaben und der Palettenanzahl. Darüber hinaus ist die in Rede stehende Verladeliste hinsichtlich Palettenanzahl, der Summenbezeichnung „Vorderteile“, des Nettogewichts, des Durchschnittspreises (ATS 5,90 pro Kilogramm) sowie LKW-Nummer mit dem Inhalt der Rechnung Nummer i vom 10. Juni 1999, die von der Bf. der verfahrensgegenständlichen Ausfuhranmeldung beigelegt wurde, identisch. Es steht daher zweifelsfrei fest, dass die Verladeliste und die genannte Rechnung ein und denselben Ausfuhrvorgang betreffen.

Im streitgegenständlichen Fall geht es nun primär um die Frage, welche Waren mit der Ausfuhranmeldung vom 10. Juni 1999, WE-Nr. c , tatsächlich exportiert wurden: „Vorderteile

(und Teile davon von Hausschweinen ...)", wie in der Warenanmeldung erklärt und in der in der Verkaufs-Rechnung Nr. i ausgewiesen, oder „Bauchfleisch mit Knochen und Bauchfleisch ohne Knochen“, wie in der "Verladeliste vom Export am 10.6.1999, LKW.NR.: h ", angeführt. Gestützt auf die Verladeliste, die im Rahmen der Hausdurchsuchung bei der C. entdeckt wurde, geht das Zollamt X. davon aus, dass letzteres zur Ausfuhr gelangte.

Vorderteile und Bauchfleisch vom Schwein sind in verschiedene Positionen der Kombinierten Nomenklatur, *Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (Abl. Nr. L 256 vom 07. September 1987, S 1)* einzureihen. Aus der unterschiedlichen Einreihung der Waren in den Zolltarif ergeben sich in weiterer Folge erstattungsrechtliche Auswirkungen.

Vorderteile vom Schwein im Sinne der Zusätzlichen Anmerkung 2.A Buchstabe c) zu Kapitel 2 der Kombinierten Nomenklatur sind in gefrorenem Zustand unter den KN-Code 0203 2911 einzureihen. Waren dieses KN-Codes sind laut Erstattungsnomenklatur, *Verordnung (EWG) Nr. 3846/87 der Kommission vom 17. Dezember 1987 zur Erstellung einer Nomenklatur der landwirtschaftlichen Erzeugnisse für Ausfuhrerstattungen (Abl. Nr. L 366 vom 24. Dezember 1987, S 1)* grundsätzlich erstattungsfähig. Wenn man davon ausgeht, dass es sich bei den 18 Paletten Bauchfleisch der Verladeliste um Bäuche vom Schwein im Sinne der Zusätzlichen Anmerkung 2.A Buchstabe f) zu Kapitel 2 der Kombinierten Nomenklatur handelt, so sind diese in gefrorenem Zustand in den KN-Code 0203 2915 einzureihen. Erzeugnisse dieses KN-Codes sind zwar im Prinzip ebenfalls erstattungsfähig, im konkreten Fall steht der Zuerkennung einer Erstattung jedoch das Fehlen einer gültigen Ausfuhrlizenz entgegen.

In den Beschwerdeschriften vom 27. März 2005 und 13. Juni 2006 setzte sich die Bf. mit dem Inhalt und der rechtlichen Bewertung der Verladeliste auseinander und konkretisierte einzelne Beschwerdevorbringen. Die Ausführungen der Bf. zur Beweislastverteilung stehen an sich nicht in Widerspruch zur Vorgehensweise der erstinstanzlichen Behörde. Das Zollamt X. forderte die Bf. nicht auf, (nachträglich) Beweise für das Vorliegen der Erstattungsvoraussetzungen im Zeitpunkt der Erstattungszahlung vorzulegen. Es leitete das Rückforderungsverfahren nach Ermittlungen der Finanzstrafbehörde erster Instanz des Hauptzollamtes Z. ein, da im Rahmen von Hausdurchsuchungen bei der C. und der A. diverse Unterlagen zu verschiedenen Erstattungsfällen gefunden wurden, die den Schluss rechtfertigten, dass in diesen Fällen nicht die erstattungsfähigen Waren exportiert wurden, die in den Verzollungsunterlagen genannt sind, sondern nicht erstattungsfähige Waren.

Die inhaltliche Bewertung der Verladeliste ist eine Frage der Beweiswürdigung. Da gemäß § 1 Absatz 5 Ausfuhrerstattungsgesetz 1994 (AEG) auf die Erstattungen die für Zölle geltenden Rechtsvorschriften sinngemäß anzuwenden sind, soweit im gemeinschaftlichen Marktordnungsrecht oder in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist, richten sich in

Österreich in einem Ausfuhrerstattungsverfahren die Regeln der Beweiswürdigung nach den Bestimmungen der BAO (siehe dazu auch VwGH vom 25.05.2005, 2001/17/0181 bzw. VwGH vom 28.11.2001, 99/17/0371). Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß § 166 BAO alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhalts geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Wenn Tatsachen bei der Abgabenbehörde nicht offenkundig sind, hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Absatz 2 BAO). Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO³, § 167, Tz 8 mit Judikaturhinweisen). Diese Kriterien für die Beweiswürdigung gelten uneingeschränkt auch für den Unabhängigen Finanzsenat. Demnach hat er im verfahrensgegenständlichen Fall anhand der vorliegenden Beweismittel und aufgrund der Ergebnisse eigener Ermittlungen zu beurteilen, welche Waren am 10. Juni 1999 unter WE-Nr. c aus der Gemeinschaft ausgeführt wurden.

Der Inhalt der vorgefundenen - an die C. adressierte - Verladeliste lässt bereits darauf schließen, dass 18 Paletten Bauchfleisch exportiert wurden, weil der Inhalt der Summenzeile - 18 Paletten Vorderteile, Nettogewicht 19.427 kg, Preis ATS 5,90 - sowie die LKW-Nummer und das Datum mit der Rechnung vom 10. Juni 1999, Rechnungsnummer i, die der Warenanmeldung angeschlossen worden war, und - hinsichtlich der Warenart, des Nettogewichtes, der LKW-Nummer und des Datums - mit der Rechnung der Cx vom 10.06.1999, Rechnungs-Nr. j an den Empfänger D., Moskau, RUSSIA, übereinstimmen.

Der Unabhängige Finanzsenat hat zu einer Reihe anderer gleich gelagerter Rechtsbehelfsverfahren mit der A. als Beschwerdeführerin, so beispielsweise zu GZ. ZRVxy, am 22. August 2006 und am 19. April 2007 eine mündliche Berufungsverhandlung abgeführt, in welchen umfangreiche Beweiserhebungen in Form von Zeugenbefragungen gepflogen wurden. Frau E., eine ehemalige Mitarbeiterin der C., sagte in der Einvernahme im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 19. April 2007 aus, dass die Bestellungen bei der Bf. entweder telefonisch oder schriftlich mittels Fax erfolgt seien. Frau E. beantwortete die Frage, ob sie die "Verladeliste vom - zu einem dort maßgeblichen - Export am 14.5.1999, Waggon-Nr. k" kenne, mit „Ja, das haben wir auch bekommen“, meinte dann jedoch in weiterer Folge, sie könne sich nicht mehr genau erinnern, ob ihre Firma tatsächlich diese Art von Verladeliste bekommen habe. Sie bekräftigte allerdings, dass die C. ein „Formular“ von der A. erhalten habe. Auf die Frage, zu welchem Zweck die C. derartige Verladelisten benötigt habe, antwortete sie, man habe genaue Mengenangaben gebraucht, weil nie genau die bestellte

Menge von beispielsweise 20 Tonnen netto verladen worden sei. Und, so meinte sie weiter, man benötigte „natürlich Preise, woraus sich Ausgangsrechnungen ergeben haben oder ausgestellt wurden an die Kunden“.

Im verfahrensgegenständlichen Fall ist der Bestellvorgang dokumentiert. Zur Rechnungserstellung an den russischen Abnehmer benötigte die C. die Verladeliste mit den genauen Gewichts- und Preisangaben. Die Rechnung an den russischen Warenempfänger liegt im verfahrensgegenständlichen Fall auch vor. Von Frau E. wurde bestätigt, dass die Verladelisten bzw. die „Formulare“ der A. diesen Zweck hatten.

Darüber hinaus liegen dem Unabhängigen Finanzsenat Parallelfälle mit lückenloser Dokumentation vor. So zum Beispiel der „Zungenfall“, Beilage B1 der Niederschrift vom 22. August 2006.

Die Verladeliste von der A. an die C. lautet wie folgt:

<i>2 Paletten</i>	<i>Trimnings 80/20</i>	<i>2.279 kg</i>	<i>ATS 7,50</i>
<i>12 Paletten</i>	<i>Trimnings 50/20</i>	<i>12.391 kg</i>	<i>ATS 3,00</i>
<i>5 Paletten</i>	<i>Zungen</i>	<i>4.980 kg</i>	<i>ATS 10,00</i>
<i>(Summe:) 19 Paletten</i>	<i>Schinken und Teile</i>	<i>19.650 kg</i>	<i>(Durchschnitt) = ATS 5,30</i>

Die C. stellte dem russischen Empfänger Folgendes in Rechnung:

<i>Trimnings 80/20</i>	<i>2.279 kg</i>
<i>Zungen</i>	<i>4.980 kg</i>
<i>Trimnings 50/20</i>	<i>12.391 kg</i>

Hingegen lautet die dazugehörige Rechnung der A. vom 30. Juni 1999, Nummer I, wie folgt:

<i>19 (Paletten)</i>	<i>Schinken und Teile ohne Knochen</i>	<i>19.650 kg</i>	<i>Preis ATS 5,30</i>
----------------------	--	------------------	-----------------------

Aus dieser Gegenüberstellung geht die Funktion der Verladeliste - als Bindeglied zwischen der Bestellung der C. und deren Rechnung an den ausländischen Warenempfänger - klar hervor. Nach Vorhalt von Unterlagen zum Erstattungsakt m (Beilagen 4 bis 6 der Niederschrift vom 19. April 2006, beim Unabhängigen Finanzsenat unter GZ. n beschwerdeanhängig) bestätigte Frau E. , dass allein mit der von der A. erstellten Rechnung eine Weiterfakturierung an den russischen Empfänger nicht möglich war.

Die Bf. argumentierte während des gesamten Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat, sie habe die Verladelisten nicht erstellt. Vielmehr vermute sie, Mitarbeiter der C. , die sich im Büro der A. frei bewegen konnten und angeblich ungefragt Büroeinrichtungen nutzten, könnten Firmenbriefpapier entwendet und die Verladelisten zum Zwecke von Manipulationen

bei der Wareneinfuhr nach Russland erstellt haben. Die Verladelisten hätten keinen Beweiswert, weil sie allein bei der aus Parallelverfahren als unzuverlässig bekannten C. gefunden worden wären. Diese Argumentation erscheint aus mehreren Gründen unglaubwürdig.

Es ist zwar richtig, dass die C. russische Zolldokumente in erheblichem Umfang gefälscht hat und zu diesem Zweck in Österreich Imitate von russischen Zollstempeln anfertigen ließ. Aber diese Taten hat der dafür verantwortliche Mitarbeiter L. unumwunden gestanden und zudem erklärt, die betroffenen Firmen A und M. hätten davon nichts gewusst (Ergänzende Beschuldigtenvernehmung vor dem Landesgericht Z. am 23. Juli 2001). Freimütig legte er dabei auch die Motive für die Fälschungen offen, nämlich die schleppende bzw. verweigerte Zusendung der Verzollungsbelege durch die russischen Geschäftspartner einerseits und auf der anderen Seite der dadurch entstandene Druck seitens der österreichischen Lieferanten, die diese Belege für die Beantragung der Ausfuhrerstattung dringend benötigten. Den Vorwurf, er bzw. Angestellte der C. hätten die Verladelisten erstellt, wies er mit folgenden Worten energisch zurück (Niederschrift des Hauptzollamtes Z. vom 13. Dezember 2000, Zahl: o):

„Diese Aussage ist eine Unterstellung. Ich hätte keinen Grund eine solche Fälschung durchzuführen. Diese Ladelisten wurden mir bei jedem Export von der Firma A gefaxt. Die Ladelisten dienten der Firma C für die Erfassung der gelieferten Waren nach Russland. Die Waren, die auf diesen Listen stehen, wurden auch nach Russland geliefert, zumal genau diese Fleischsorten (Trimblings, Zungen ...) vorher telefonisch oder per Fax bestellt wurden.

Des Weiteren waren diese Ladelisten auch ein Liefernachweis für mich, falls aus Russland eine Reklamation bzgl des Fleisches bzw Warensorte gekommen wäre. Diese Ladelisten wurden von Herrn M erstellt.“

Mit Herrn M meinte L. N., den Buchhalter der A., der damals auch für die Erstellung der Ausfuhrunterlagen und die Beantragung der Ausfuhrerstattung zuständig war. Herr M bestritt im Rahmen der Zeugenvernehmung vor dem Landesgericht K. am 5. August 2003, Verladelisten zu kennen bzw. diese erstellt zu haben. Bei dieser Verantwortung blieb er auch anlässlich der Befragung in der angesprochenen – zu gleich gelagerten Rechtsbehelfsverfahren abgeführten - mündlichen Berufungsverhandlung vom 19. April 2007. Seine Aussagen sind aber äußerst unglaubwürdig, weil M sowohl vor dem Landesgericht als auch vor dem Unabhängigen Finanzsenat bestätigen musste, zumindest in drei Fällen handschriftliche Vermerke auf Verladelisten angebracht zu haben. Damit ist aber der Beweis erbracht, dass er die in Rede stehenden Verladelisten, die alle nach demselben Muster erstellt wurden, kennt. Wären diese ohne Wissen der A. von der C. erstellt worden, hätte ihm nicht nur das ihm angeblich völlig unbekannte Dokument, sondern auch die Diskrepanz hinsichtlich der Warenbezeichnung zur korrespondierenden Firmenrechnung auffallen müssen. Jeder durchschnittliche Mitarbeiter hätte in so einem Fall wohl mit einer sofortigen Meldung an seine

Vorgesetzten reagiert; dies gilt umso mehr für einen Buchhalter.

Darüber hinaus ist die Behauptung, bei der A. wären im Rahmen der Hausdurchsuchung keine Verladelisten gefunden worden, unrichtig. Der im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 19. April 2007 als Zeuge einvernommene Erhebungsbeamte des Zollamtes Z. legte dem Senat Unterlagen vor (Beilage 20 der Niederschrift), die bei der Hausdurchsuchung in der Buchhaltung der A. gefunden wurden. Diese Unterlagen beinhalten unter anderem auch das Original einer Verladeliste. Es ist mit hoher Wahrscheinlichkeit auszuschließen, dass der Buchhalter M diese beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen nicht kennt.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass im Firmen-PC der A. zu den Ladelisten eine Datei „C“ existierte und diese im Zeitpunkt der Hausdurchsuchung ohne Inhalt war. Wozu die Datei in der EDV diente, konnte oder wollte weder Herr M noch Herr A erklären.

Die Behauptung, Mitarbeiter der C. hätten die Ladelisten heimlich auf dem Briefpapier der A. erstellt, ist auch deshalb wenig plausibel, weil Ladelisten nach ähnlichem Muster auch für andere Broker oder Zwischenhändler, beispielsweise für die O., erstellt wurden. Der Argumentation der A. folgend, hätten dann auch Mitarbeiter der O. Briefpapier entwenden und Ladelisten fälschen müssen. Dies erscheint unglaubwürdig.

Im gegebenen Zusammenhang führt das Vorbringen der Bf., im Aktenbestand befinde sich eine handschriftliche Vorlage in russischer Sprache vom 10. Juni 1999 zur Ladeliste, auf die sich die belangte Berufungsbehörde beziehe, die in kyrillischen Buchstaben geschrieben ist, was darauf hindeute, dass ein Mitarbeiter der Fa. C und nicht auf die Bf. als Verfasser der handschriftlichen Vorlage anzusehen sei, nicht zum Erfolg. Das Vorliegen einer handschriftlichen Vorlage in kyrillischer Schrift lässt nicht den Schluss zu, die Bf. habe von ihrem Inhalt keine Kenntnis gehabt bzw. die Bf. habe die Verladeliste nicht erstellt bzw. von ihrem Inhalt nichts gewusst.

Die von der Bf. ins Treffen geführten Kontrollen durch verschiedene Organe wurden in der mündlichen Verhandlung am 19. April 2007 durch den Abfertigungsbeamten P. und die Amtstierärztin Dr. Qu. relativiert. Beide wiesen darauf hin, dass die Ware in gefrorenen Blöcken und zudem meist in Teilstücken zur Abfertigung gestellt wurde. Eine Beurteilung, von welchem Teil des Schweins diese Teilstücke stammten, war im Rahmen einer Sichtkontrolle praktisch unmöglich. Darüber hinaus wies Dr. Qu. mehrmals darauf hin, dass ihre Aufgabe lediglich die Bestätigung der Genusstauglichkeit war, und nicht etwa eine Einreihung in den Zolltarif. So bestätigte Dr. Qu., dass sie keinen Grund für eine Beanstandung gesehen hätte, wenn ihr die Ware laut Verladeliste vorgeführt worden wäre, weil sie „Bauchfleisch“ unter die Bezeichnung „Schweine-Vorderteile“ des Veterinärzertifikats subsumieren würde.

Eine genaue Beschaffenheitskontrolle seitens der Zollbehörden, inklusive einer Musterziehung und einer entsprechenden Untersuchung durch die Technische Untersuchungsanstalt des

Bundes, erfolgte laut Aussage des Abfertigungsbeamten ausschließlich im Rahmen einer so genannten anrechenbaren Beschau. Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde die Ware allerdings ohne anrechenbare Beschau abgefertigt. Der Beschauvermerk „6 Paletten Adr.“ lässt nicht den von der Bf. ins Treffen geführten Schluss zu, dass das Zollorgan auch die Warenbeschaffenheit hinreichend kontrolliert hätte.

Den Ausführungen in der Beschwerdeschrift zur zollrechtlichen Fiktion über die Richtigkeit der Angaben in der Ausfuhranmeldung, die sich aus den Artikeln 70 und 71 des ZK ergibt, ist zu entgegnen, dass Artikel 70 ZK im verfahrensgegenständlichen Fall nicht uneingeschränkt anwendbar ist, weil zur Ausfuhranmeldung WE-Nr. c laut Aktenlage keine Warenbeschaffenheitsbeschau in Form einer so genannten anrechenbaren Beschau erfolgte. Die Beschaffenheitsvermutung nach Artikel 71 Absatz 2 ZK hingegen kann durch spätere Feststellungen widerlegt und die Rechtswirkung dieser Bestimmung beseitigt werden (AW-Prax 6/2006, 282ff).

Der von der Bf. ins Treffen geführte Unzuständigkeitsbeschluss des Landesgerichtes K. vom 10. Mai 2006, Aktenzahl p, erscheint nicht geeignet, die Argumentation der Bf. zu stützen und die Unschuld der handelnden Personen zu beweisen. Das Gericht ist laut Begründung der Formalentscheidung zum Schluss gekommen, dass „beim weiteren Verdachtsmoment (tatsächliche Lieferung von nicht erstattungsfähigem Fleisch und in den Anträgen unrichtige Bezeichnung desselben als erstattungsfähiges) ausreichende Beweisergebnisse“ fehlen. Die Entscheidung des Gerichtes ist als solche zu respektieren. Zwischen dem Gerichtsverfahren und dem Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat besteht freilich insofern ein wesentlicher Unterschied, als vor der zweitgenannten Behörde ein Abgabenverfahren einer rechtlichen Beurteilung zu unterziehen ist, während es sich bei dem Verfahren vor Gericht um ein Finanzstrafverfahren handelte. Aufgrund der ungleichen Verfahrensarten kann es durchaus zu einer unterschiedlichen Beurteilung ein und desselben Sachverhaltes kommen.

Wie bereits erwähnt, haben nach § 167 Absatz 2 BAO die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich (VwGH 20.04.2004, 2003/13/0165). Im Abgabenverfahren genügt die größere Wahrscheinlichkeit, daher bereits eine solche über 50 Prozent. Hingegen ist laut Kotschnigg (Praxisfragen aus dem Grenzbereich von Abgaben- und Finanzstrafverfahren, in SWK 2002/25, S 681ff) im Strafverfahren die volle Überzeugung der Strafbehörde gefordert, somit eine Wahrscheinlichkeit in der Gegend von 100 Prozent. Oder, so Kotschnigg weiter, steuerlich

können Zweifel durchaus zu Lasten des Einzelnen gehen, zumal der VwGH die Beweiswürdigung der Abgabenbehörde nicht auf inhaltliche Richtigkeit, sondern nur auf Schlüssigkeit prüft. Im Strafverfahren können sich Zweifel ausnahmslos nur zu Gunsten des Beschuldigten auswirken, niemals zu seinen Lasten. Nichts anderes besagt der Zweifelsgrundsatz „in dubio pro reo“.

Abgesehen davon, dass der Beschluss des Landesgerichtes K. für die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates keine Bindungswirkung zu entfalten vermag, ist darauf hinzuweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat noch zusätzliche Ermittlungen getätigt hat. Und selbst das Gericht stellte fest, es würden „Anhaltspunkte dafür (vorliegen), dass bei den Exportanmeldungen bzw. bei den Anträgen auf Erstattung angegeben wurde, dass erstattungsfähige Ware exportiert wird bzw. wurde, während tatsächlich nicht oder nicht zur Gänze erstattungsfähiges Fleisch ausgeführt wurde“.

Es gibt keine plausible Erklärung, warum die C. die Verladeliste gefälscht haben sollte. Dass die Manipulationen offensichtlich auch in Russland unentdeckt blieben, ist einerseits darauf zurückzuführen, dass die laut Verladeliste gelieferten Waren in gefrorenem Zustand von den in der Handelsrechnung angeführten nur durch weiterführende Untersuchungen zu unterscheiden gewesen wären. Eine reine Sichtkontrolle hat zur Unterscheidung des in gefrorenen Blöcken gestellten Schweinefleisches nicht ausgereicht, wie die Aussagen des Abfertigungsbeamten P. und der Amtstierärztin Dr. Qu. in der mündlichen Verhandlung vom 19. April 2007 zeigten. Das Entdeckungsrisiko war unter den gegebenen Umständen – trotz vielfältiger Kontrollen – sowohl in Österreich als auch im Drittland gering.

Die Verantwortung der A., sie kenne die Verladelisten nicht und habe sie auch nicht erstellt, blieb im gesamten Verfahren unglaubwürdig. Wie oben ausführlich dargelegt, ist es als erwiesen anzusehen, dass der unternehmenseigene Buchhalter, Herr N., die Verladelisten grundsätzlich kennt, weil sich zumindest auf 3 Exemplaren handschriftliche Vermerke von ihm befinden. Der Unabhängige Finanzsenat geht aufgrund der Beweisergebnisse davon aus, dass er die Verladelisten erstellt hat und die darin angeführten Waren exportiert wurden. Da folglich tonnenweise andere Waren als in den Ausfuhranmeldungen und den korrespondierenden Handelsrechnungen geliefert wurden, kann dies nicht ohne Wissen des für die Russland-Geschäfte verantwortlichen Geschäftsführers 1 geschehen sein. In diesem Kontext ist wohl auch die abschließende Aussage des Herrn M in der Zeugenvernehmung vor dem Landesgericht K. vom 05. August 2003 zu sehen, wenn er angibt, immer im Auftrag seiner Dienstgeber gearbeitet und deren Anweisungen befolgt zu haben. Während bei der C. kein Motiv für die Erstellung von unrichtigen Verladelisten erkennbar ist, hat die A. dafür einen umso stärkeren Beweggrund, zu verschleiern, dass nicht die Ware laut Handelsrechnung Nr. i zur Ausfuhr gelangte, sondern die Waren laut Verladeliste: nämlich den Erhalt einer

Ausfuhrerstattung bzw. den Erhalt einer höheren Ausfuhrerstattung. Für die Fleischsorten, die sich in der Verladeliste wieder finden, hätte die Bf. zum maßgeblichen Zeitpunkt keine Ausfuhrerstattung erhalten, da die grundsätzlich erstattungsfähige Ware des Produktcodes 0203 2915 9100 (Bauchfleisch) von der Ausfuhrlizenz AT Nr. qu. nicht umfasst ist. Hätte die Bf. für Waren des Produktcodes 0203 2915 9100 (Bauchfleisch) eine Lizenz beantragt und auch erhalten, dann hätte sie dafür nicht EUR 70,00/100,00 kg an Ausfuhrerstattung erhalten, wie für die Vorderteile des Produktcodes 0203 2911 9100, sondern lediglich EUR 25,00/100,00 kg (laut Festsetzungsverordnung (EG) Nr. 833/99 der Kommission vom 21. April 1999).

Aus den oben dargelegten Erwägungen und unter Beachtung der Aktenlage sowie des Ergebnisses der mündlichen Berufungsverhandlung in den angesprochenen gleich gelagerten Rechtsbehelfsverfahren hat für den Unabhängigen Finanzsenat im verfahrensgegenständlichen Fall die Möglichkeit, dass die Verladeliste von der A. erstellt wurde gegenüber der Möglichkeit, dass dies durch die C. geschehen ist, eine überragende Wahrscheinlichkeit. In weiterer Folge ist der Unabhängige Finanzsenat im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt, dass im verfahrensgegenständlichen Fall nicht „Vorderteile vom Schwein“, sondern wie in der "Verladeliste vom Export am 10.6.1999, LKW.NR.: h" angeführt, „Bauchfleisch“ exportiert wurde. Da für diese Waren aus den dargelegten Gründen keine Ausfuhrerstattung zustand, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zur Sanktion:

Wird festgestellt, dass ein Ausfuhrer eine höhere als die ihm zustehende Ausfuhrerstattung beantragt hat, so entspricht gemäß Artikel 11 Absatz 1 Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 die für die betreffende Ausfuhr geschuldete Erstattung der für die tatsächliche Ausfuhr geltenden Erstattung, vermindert um einen Betrag in Höhe

- a) des halben Unterschieds zwischen der beantragten Erstattung und der für die tatsächliche Ausfuhr geltenden Erstattung,
- b) des doppelten Unterschieds zwischen der beantragten und der geltenden Erstattung, wenn der Ausfuhrer vorsätzlich falsche Angaben gemacht hat.

Im Sinne dieser Bestimmung schrieb das Zollamt X. der Bf. mit dem Rückforderungsbescheid vom 8. Oktober 2002, Zahl e, gleichzeitig eine Sanktion nach litera b) leg cit in Höhe von 200 Prozent vor. Die belangte Behörde sah es aufgrund der Ermittlungen durch das Hauptzollamt Z., insbesondere der vorgefundenen, dem verfahrensgegenständlichen Erstattungsakt zuzuordnenden Verladeliste als erwiesen an, dass nicht die mit der korrespondierenden Ausfuhranmeldung angemeldete Ware, sondern die nicht

erstattungsfähige Ware laut Verladeliste zur Ausfuhr gelangte. Dieser Vorgang, so die Behörde im Rückforderungsbescheid, sei aufgrund des festgestellten Sachverhaltes als vorsätzliches Handeln zu bewerten.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 20. Jänner 2006 wurde der Sanktionsbetrag mit der Begründung, es liege kein Vorsatz vor, von 200 Prozent auf 50 Prozent der Bemessungsgrundlage reduziert. Der Unabhängige Finanzsenat vertritt zur Frage der Vorsätzlichkeit einen gegenteiligen Standpunkt.

Die Sanktion nach Artikel 11 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 hat laut VwGH keinen „strafrechtlichen Charakter“ und es ergeben sich im Zusammenhang mit der Beurteilung der Vorsätzlichkeit des dem Beschwerdeführer (Exporteur, stellte Antrag auf Gewährung von Ausfuhrerstattung) zurechenbaren Verhaltens keine speziellen Beweiswürdigungsregeln, insbesondere auch keine erhöhten Anforderungen an die Wahrscheinlichkeit, mit der die Behörde zur Überzeugung zu gelangen hat, ob in einem bestimmten Fall ein Verhalten vorsätzlich gesetzt wurde oder nicht (VwGH 25.05.2005, 2001/17/0181). Wie bereits oben dargelegt, ist nach dem Beweisverfahren mit überragender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Verladeliste vom Buchhalter der A., Herrn M, über generelle Anordnung von Herrn 1 erstellt wurde und die Waren laut dieser Liste zur Ausfuhr gelangten. Die Waren laut Verladeliste sind aber im Gegensatz zu der mit der Ausfuhranmeldung angemeldeten Ware nicht erstattungsfähig. Herr M hat demnach in der Ausfuhranmeldung wissentlich falsche Angaben gemacht, weil er in der Zeugenvernehmung vor dem Landesgericht K. vom 5. August 2003 erklärte, er wisse, welches Fleisch zur Ausfuhrerstattung eingereicht werden kann und er kenne auch den entsprechenden Code. Und er hat diese falschen Angaben bewusst, d.h. gewollt gemacht, um den Eindruck zu erwecken, eine ausfuhrerstattungsfähige Ware exportiert zu haben und so die Zuerkennung einer Ausfuhrerstattung beantragen zu können. Wurden aber wissentlich und gewollt falsche Angaben gemacht, dann ist von einem vorsätzlichen Verhalten des Ausführers im Sinne des Artikels 11 Absatz 1 Buchstabe b der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 auszugehen (VwGH 27.09.1999, 98/17/0226).

Im Übrigen wird auf die Begründung in der angefochtenen Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 4. Juli 2007