



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder HR Dr. Wilhelm Pistotnig und ADir. Josef Grtl über die Beschwerde der Bf., Fi.Sc., vertreten durch Dr. Josef Hofer M.B.L.-HSG / Mag. Dr. Thomas Humer, Rechtsanwälte, 4600 Wels, Ringstraße 4, vom 16. August 2001 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg/Erstattungen, vertreten durch HR Dr. Karl Windbichler, vom 16. Juli 2001, GZ. 1234, betreffend Ausfuhrerstattung am 14. Februar 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorfstraße 14-18, entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Der Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 6. Februar 2001, Zl. 2345, über die Rückforderung einer zu Unrecht gewährten Ausfuhrerstattung zu WE-Nr. abcd wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bf. (vormals Ha.Tr.), Fi.Sc., als Bf. hat mit Ausfuhranmeldung vom 30. Mai 1996 zu WE-Nr. abcd durch Angabe des Verfahrenscodes 1000 9 in Feld 37 der Anmeldung das Ausfuhrerstattungsverfahren für insgesamt 23 Paletten Fleisch von Rindern, gefroren, ohne Knochen, andere als entbeinte Teilstücke einschließlich Hackfleisch, mit einem Gehalt an magerem Rindfleisch außer Fett von 78 Gewichtshundertteilen oder mehr der Warennummer 02023090/500 beantragt.

Mit Eingabe vom 3. Juni 1996 hat die Bf. den Antrag auf Zahlung eines Vorschusses auf die Ausfuhrerstattung gestellt und ausgeführt, die Ware habe ihren Ursprung in der Gemeinschaft.

In den Akten des Erstattungsverfahrens befinden sich ua. die Ausfuhrliczenzen, der Frachtbrief, eine Rechnung, eine Gewichtsliste, eine Warenverkehrsbescheinigung EUR. 1 und eine Erklärung, die exportierten Waren seien österreichischen Ursprungs.

Mit Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 21. Juni 1996, Zl. 3456, wurde der Bf. ein Vorschuss auf die Erstattung in der Höhe von ATS 215.596,00 gewährt.

Der Bescheid wurde dem behördlichen Zusteller am 4. Juli 1996 übergeben.

Mit Schreiben des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 19. Dezember 1996 wurde der Bf. mitgeteilt, die für den Vorschuss vereinnahmte Sicherheit zuzüglich 15% sei mit dem angegebenen Tagesdatum freigegeben worden.

Das Schreiben wurde dem behördlichen Zusteller am 19. Dezember 1996 übergeben.

Im Grunde eines Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen wurde das Hauptzollamt A in verständiger Wertung dieses Auftrages angewiesen, die Prüfung des Ursprungs nach der VO (EWG) Nr. 4045/89 auch bei der Bf. auf das Kalenderjahr 1996 auszuweiten.

Am 20. Dezember 1999 wurde eine Prüfungsvorbesprechung mit Verantwortlichen der Bf. abgehalten. Dieses Vorbereitungsgespräch hatte die Ausdehnung der Prüfung bei der Bf. nach der VO 4045/89 auf das Jahr 1996 zum Inhalt. Es wurden die vorzubereitenden Unterlagen und die weitere Vorgangsweise bei der Prüfung besprochen. Der Bf. wurde mitgeteilt, mit der Prüfung werde erst im Februar 2000 begonnen, so dass die verbleibende Zeit für die Vorbereitung der Unterlagen genutzt werden könne. Seitens der Verantwortlichen der Bf. wurde versichert, die Bf. werde den Ursprung der Waren auf Artikelbasis nachweisen können. Bis zum Prüfungsbeginn würden sämtliche Prüfungsunterlagen, insbesondere eventuelle Lieferantenerklärungen und die Aufstellung der Fleischzukäufe vorbereitet sein.

Zur organisatorischen Abgrenzung der Prüfung betreffend das Wirtschaftsjahr 1995 von den von der Prüfungsausdehnung betroffenen Prüfungsmaßnahmen für das Wirtschaftsjahr 1996 wurde der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll durch das Hauptzollamt A ein eigener Prüfungsauftrag erteilt.

Verantwortungsträgern der Bf. wurde in der Folge eine Aufstellung der ausgewählten Prüfungsfälle, übermittelt. Die Bf. wurde ersucht, diverse Unterlagen, beispielsweise Bestandsverzeichnisse, Produktionsstatistiken, Verkaufsstatistiken, den Sachkontenplan, Lieferanten- und Kundenumsätze, eine Aufstellung der Lebendtier- und Fleischzukäufe,

Unterlagen zur Geschäftsanbahnung und zu Geschäftsabschlüssen, Lieferantenerklärungen, und andere Unterlagen vorzubereiten.

Nach durchgeföhrter Prüfung wurde am 10. Oktober 2000 durch die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll mit Verantwortlichen der Bf. eine Niederschrift hinsichtlich der den Ausdehnungszeitraum betreffenden Prüfungsergebnisse aufgenommen.

Ausgehend vom Prüfungsauftrag des Hauptzollamtes A als Prüfungsveranlassung, von den Grunddaten der Bf. als Unternehmen, von allgemeinen Ausführungen, von den für die Prüfung ausgewählten Fällen und von Daten zur Geschäftsabwicklung wurde in der Folge der Sachverhalt aufbereitet.

Wiederum ausgehend von den Erstattungsvoraussetzungen bei Rind- und bei Schweinefleisch, den zusätzlichen Voraussetzungen gemäß der VO (EWG) Nr. 3665/87, wurde im Bericht vermerkt, es sei das Unternehmen anhand der Buchführung und der betrieblichen Unterlagen geprüft worden. Es sei überprüft worden, ob die Bf. die im Prüfungszeitraum gewährten Ausfuhrerstattungen zu Recht erhalten hat. Dazu seien ausgewählte Geschäftsfälle im Bezug auf die Einhaltung der Ursprungsvoraussetzungen geprüft worden. Die Überprüfung der Ursprungsvoraussetzungen sei aufgrund der Feststellungen bei den Stichproben in der Folge auf alle von der Bf. im Prüfungszeitraum getätigten Exporte im Bereich der Ausfuhrerstattung ausgedehnt worden.

Neben allgemeinen Ausführungen zum Zahlungsverkehr und zum Ursprung finden sich in der Niederschrift in der Folge aus der Überprüfung des Ursprungs resultierende Feststellungen, die letztlich dazu geführt haben, dass von der Bf. im verfahrensgegenständlichen Geschäftsfall (610/10773/1996) der Zukauf zwar nachvollzogen, der Ursprung des unter der WE-Nr. abcd durchgeföhrten Rindfleischexportes jedoch nicht nachgewiesen habe werden können.

Die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll hat bemerkt, die VO (EWG) Nr. 4045/89 sei vom Grundsatz geprägt, dass der Erstattungsbeteiligte den Nachweis über die rechtmäßige Erlangung der Ausfuhrerstattung zu erbringen habe. Daraus würde sich ableiten, dass der Behörde keine Ermittlungspflicht auferlegt werden könne. Zweifel hinsichtlich der Erfüllung sämtlicher Erstattungsvoraussetzungen würden zu Lasten des Ausführers gehen. Die Bf. habe die ihr auferlegte Sorgfaltspflicht vernachlässigt. Sie habe Zukaufsrechnungen nicht vorgelegt und Inventur- und Lagerbewegungslisten mangelhaft offen gelegt.

Schließlich wird in der Niederschrift festgehalten, die Bf. sei laufend über die Feststellungen informiert bzw. es sei ihr mehrfach Zeit gegeben worden, die Unstimmigkeiten aufzuklären.

Die Niederschrift wurde der Bf. am 17. Oktober 2000 zur Unterzeichnung ausgefolgt. Die Unterzeichnung der Niederschrift wurde verweigert.

Zu den in der Niederschrift getroffenen Feststellungen und hinsichtlich des in der Niederschrift dargestellten Sachverhaltes wurden von der Bf. drei Stellungnahmen abgegeben.

Zur Frage, wie der Nachweis des Ursprungs erbracht werden könne, wurde von der Bf. die Stellungnahme vom 29. September 2000 veranlasst.

In der Stellungnahme vom 10. Oktober 2000 werden diversen Ausführungen der Niederschrift bestritten. Die Bf. äußert sich zur Aufbewahrungspflicht, insbesondere dass es unzulässig sei, die Beweislast an nicht mehr oder nicht vollständig vorhandene Unterlagen zu knüpfen.

In der Stellungnahme vom 12. Oktober 2000 finden sich neben Ausführungen zu einzelnen Exporten auch solche zum Prüfungsablauf und zur Aufnahme der Niederschrift.

Die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll hat am 25. Oktober 2000 den Prüfbericht für die Behörde erstellt. Darin finden sich vor allem Repliken der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll zu den Ausführungen in den Stellungnahmen der Bf. vom 29. September, 10. und 12. Oktober 2000.

Die mit Verantwortlichen der Bf. aufgenommenen Niederschrift vom 10. Oktober 2000 und der Prüfbericht für die Behörde vom 25. Oktober 2000 wurden mit Schreiben vom 31. Oktober 2000 an das Zollamt Salzburg/Erstattungen zur Kenntnisnahme und rechtlichen Würdigung bzw. weiteren Veranlassung übersendet.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat in der Folge mit Bescheid vom 6. Februar 2001, Zl. 2345, die Rückforderung der im Gegenstand nach dessen Ansicht zu Unrecht gewährten Ausfuhrerstattung im Betrage von ATS 215.596,00 betrieben und über die Bf. eine Sanktion in der Höhe von ATS 107.798,00 verhängt.

Es hat den errechneten Betrag nach § 5 des AEG i.V.m. Art. 11 Abs. 3 der VO (EWG) Nr. 3665/87 zurückgefordert. Die Bemessungsgrundlagen wurden unter Berücksichtigung der ursprünglich gewährten Ausfuhrerstattung ermittelt.

Das Zollamt begründet die Entscheidungen im Wesentlichen damit, Erstattungen seien gemäß § 5 Abs. 1 AEG i.V.m. Art. 11 Abs. 3 der VO (EWG) Nr. 3665/87 insoweit mit Bescheid zurückzufordern, als sich herausgestellt hat, dass sie zu Unrecht gewährt worden sind.

Bei der Prüfung der Bf. durch die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll im Bereich der Finanzlandesdirektion für B sei, wie dies im Bericht vom 10. Oktober 2000 dokumentiert werde, festgestellt worden, bei der Ausfuhr habe für das Erzeugnis der erklärte österreichische Ursprung (der Gemeinschaftsursprung) nicht nachgewiesen werden können. Gemäß Art. 13 Abs. 9 der VO (EWG) Nr. 2759/75 werde eine Erstattung gewährt, wenn nachgewiesen wird, dass es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt. Eine Sanktion sei, weil vorsätzliches Handeln nicht habe festgestellt werden können, nach Art. 11 Abs. 1 lit. a der VO (EWG) Nr. 3665/87 zu verhängen gewesen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 7. März 2001. Die Bf. hat den Bescheid dem Grunde und der Höhe nach wegen Rechtswidrigkeit infolge wesentlicher Verfahrensmängel, unrichtiger Beweiswürdigung und unrichtiger rechtlicher Beurteilung angefochten.

Die Bf. rügt vor allem, dass die Rückforderung der gewährten Ausfuhrerstattung einzig damit begründet werde, die Bf. habe den Gemeinschaftsursprung der ausgeführten Erzeugnisse nicht im Sinne des Art. 10 der VO (EWG) Nr. 3665/87 nachweisen können. Diese Begründung stütze sich auf den Prüfungsbericht des Hauptzollamtes A.

Es würden die Ausführungen im Prüfungsbericht auf einer grundlegenden Verkennung der Rechtslage beruhen. Der Betriebsprüfungsbericht gehe durchgängig davon aus, dass als einzige einen Ursprung begründende Be- oder Verarbeitung im Sinne des Art. 24 ZK gemäß Anhang 11 der ZK-DVO das Schlachten nach einer Mast von mindestens drei Monaten gelte. Folglich werde für erforderlich gehalten, die exportierte Ware bis zu ihrem Lieferanten zurückverfolgen zu können. Unabhängig davon, dass es der Bf. in den meisten Fällen gelungen sei, den Ursprung solchermaßen nachzuweisen, sei dieser Ausgangspunkt im Betriebsprüfungsbericht bereits im Ansatz verfehlt. Er berücksichtige nicht die Rechtsauffassung der Europäischen Kommission zum Ursprungserwerb der Positionen 0201 und 0202 nach Art. 24 ZK, wie sie z.B. im Erlass des deutschen Bundesministeriums der Finanzen vom 16. März 1998, Zl. bcde, ihren Niederschlag gefunden habe. In diesem Erlass heiße es im letzten Absatz: "Das Schlachten und die weitere Be- oder Verarbeitung von eingeführten Rindern zu Rindervierteln und anderen Folgeprodukten ist nur nach Art. 24 ZK zu beurteilen und verleiht diesen Erzeugnissen den Ursprung der EG".

Sämtliches von der Bf. exportierte Rindfleisch stamme aus der Schlachtung des geprüften Unternehmens und sei mindestens zu Vierteln oder kleineren Folgeprodukten verarbeitet worden. In größeren Einheiten könne es aus dem Betrieb nicht abtransportiert werden. Entsprechendes bestätige auch die Aufstellung der Exporte der Bf. im Jahre 1996 vom 30. Jänner 2001, in der sämtliche Frischware von Rindern mit ein- oder zweistelligen Artikelnummern versehen sei. Aus der Aufstellung sei ersichtlich, dass es sich bei den exportierten Produkten ausnahmslos um Vorder- oder Hinterviertel gehandelt habe.

In der vorgelegten Aufstellung über die Exporte des Jahres 1996 seien alle frischen Artikel durch eine dreistellige Artikelnummer gekennzeichnet. Gefrorene Schweinefleischartikel hätten eine vierstellige Artikelnummer von 2000 an aufwärts. Stellt man dieser Exportliste die Importe gegenüber, so könne festgestellt werden, dass keine importierte Ware exportiert worden sei.

Bei richtiger Beweiswürdigung hätte die belangte Behörde den österreichischen Ursprung der Waren anerkennen müssen. Darüber hinaus liege ein Feststellungsmangel insofern vor, als aufgrund der vorgelegten tierärztlichen Bestätigungen evident sei, dass die exportierte Ware

österreichischen Ursprungs sei, ansonsten hätte der Amtstierarzt als behördliches Organ eine solche Bestätigung nicht erteilen dürfen. Hätte dies die belangte Behörde festgestellt, wären die bekämpften Bescheide nicht ergangen.

Unabhängig davon sei bereits vor Bekanntgabe der Rückforderungsbescheide Verjährung des Rückforderungsanspruches eingetreten. Dies folge aus § 5 Abs. 2 AEG und § 1 Abs. 5 AEG i.V.m. § 74 Abs. 2 des ZoIIR-DG.

Zur festgesetzten Sanktion sei auf das durch den deutschen Bundesfinanzhof beim EuGH anhängig gemachte Vorabentscheidungsverfahren (Rs. C-210/00 - Käserei Champignon GmbH & Co. KG), in dem die Gültigkeit der Sanktionsvorschrift des Art. 11 Abs. 1 der VO (EWG) Nr. 3665/87 einer Kontrolle durch den EuGH unterzogen werde, verwiesen. Der Bundesfinanzhof habe die gegen die Gültigkeit der Sanktionsregelung vorgebrachten Argumente für so gewichtig erachtet, dass er sich zu einer Vorlage an den EuGH gemäß Art. 234 Abs. 3 EG verpflichtet gesehen habe.

Es werde daher angeregt, wenn die Sanktion nicht bereits aufgrund der vorstehenden Argumente wegen des von der Bf. erbrachten Ursprungsnachweises entfallen sollte, die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO auszusetzen, bis der EuGH über das Vorabentscheidungsersuchen entschieden hat.

Die Bf. hat dem Schriftsatz den Erlass des Bundesministeriums der Finanzen vom 16. März 1998 betreffend den nichtpräferentiellen Ursprung von Rindfleisch der Positionen 0201 und 0202, eine Liste Exporte, eine Liste Importe, die gutachterliche Stellungnahme zur Frage, wie der Nachweis des Ursprungs erbracht werden könne, und eine schriftliche Erklärung der Bf. an den EuGH in der Rs. C-210/00 angeschlossen.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat über die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2001, Zl. 1234, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Es stützt seine Entscheidung nach geraffter Wiedergabe des Sachverhaltes im Wesentlichen darauf, die Gewährung von Ausfuhrerstattungen sei grundsätzlich vom Ursprung der ausgeführten Ware in der Gemeinschaft abhängig.

Ein Erzeugnis habe gemäß Art. 3 bzw. Art. 24 ZK dann Gemeinschaftsursprung, wenn es vollständig in der Gemeinschaft gewonnen oder in der Gemeinschaft der letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung unterzogen worden sei.

Es sei unzutreffend, dass, wie dies von der Bf. angenommen wird, das Schlachten (für sich alleine) und eine nachfolgende Be- und Verarbeitung von Waren der KN Codes 0201 und 0202 den Verarbeitungserzeugnissen einen Gemeinschaftsursprung verleiht.

In Art. 35 ff der ZK-DVO sowie in Anhang 11 zur ZK-DVO würden für einzelne Waren bestimmte Ursprungskriterien festgelegt, die Art. 24 ZK konkretisieren. Ursprung begründend

für die in Anhang 11 ZK-DVO genannten Waren, so auch für die KN Codes 0201 und 0202, seien gemäß Art. 24 ZK i.V.m. Art. 39 ZK-DVO nur die in Spalte drei des genannten Anhangs aufgeführten Be- und Verarbeitungen. Demzufolge sei vor der Schlachtung von Rindern ohne Ursprungseigenschaft eine Mast von mindestens drei Monaten notwendig, um den Verarbeitungserzeugnissen Ursprungseigenschaft zu verleihen.

Von Seiten der Behörde sei somit bereits im Prüfungsbericht des Hauptzollamtes A die zutreffende Rechtslage vorausgesetzt worden.

In der Folge beschäftigt sich das Zollamt Salzburg/Erstattungen mit den Einwendungen im Hinblick auf den Nachweis des Ursprungs in der Gemeinschaft. Ausfuhrerstattung für Rindfleisch werde gewährt, wenn nachgewiesen wird, dass es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt [VO (EWG) Nr. 3665/87 Art. 10, VO (EWG) Nr. 805/68 Art. 13 Abs. 9].

Der Nachweis der Herkunft des exportierten Rindfleisches und in weiterer Folge dessen Gemeinschaftsursprung sei aus den gesamten Geschäftsunterlagen mit Bezug auf die gegenständliche Ware zu führen. Hierzu seien Bücher und Aufzeichnungen geeignet, die vom Erstattungswerber bereitzuhalten seien, sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörenden Belege (§§ 23 ff ZollR-DG).

Aus dem Grundsatz, der Erstattungsbeteiligte habe den Nachweis über die rechtmäßige Erlangung der Ausfuhrerstattung zu erbringen, sei abzuleiten, dass Zweifel der zuständigen Behörde hinsichtlich der Erfüllung sämtlicher Erstattungsvoraussetzungen zu Lasten des Ausführers gehen. In Anbetracht des wirtschaftlichen Risikos komme der Sorgfalt, die ein Ausführer im Erstattungsverfahren insbesondere bei Erfüllung der formellen Erfordernisse zu beachten hat, besondere Bedeutung zu.

Anlässlich der vom Hauptzollamt A durchgeführten Betriebsprüfung sei die Bf. eingeladen worden, die Ursprungseigenschaft der im Erstattungsverfahren ausgeführten Waren zu belegen. Hierbei sei festgestellt worden, die Ha.Gm. sei Besitzerin eines betriebseigenen Kühlhauses. Sie kaufe ihre Waren hauptsächlich von der He.Ha.. Dieses Fleisch werde im Kühlhaus zwischengelagert. In diesem Kühlhaus würden auch die von der He.Ha. laufend produzierten Waren eingelagert bzw. zwischengelagert. Die He.Ha. kaufe in eigenem Namen Lebendvieh ein, schlachte dieses und zerlege es in verschiedene Verarbeitungsstufen. Das gewonnene Fleisch werde dann sowohl an die weiteren Ha.-Firmen als auch an Kunden im In- und Ausland verkauft. Zusätzlich hätten die Unternehmen He.Ha. und die Ha.Tr. im Prüfungszeitraum Fleisch aus dem In- und Ausland zugekauft. Von ihnen seien auch Drittlandsimporte getätigt worden. Dieses zugekauftes Fleisch sei ebenfalls im Kühlhaus der Ha.Gm. gelagert worden.

Laut Aussage des geprüften Unternehmens Ha.Gm. und aufgrund der Prüfungsfeststellungen

werde von allen Ha.-Unternehmen für Lagerwaren derselbe Artikelstamm verwendet. Auch für zugekauft Artikel werde eine entsprechende interne Artikelnummer vergeben. Somit sei eine Trennung zwischen der Eigenproduktion und den Zukäufen auf Artikelebene nicht möglich. Es habe weiters anhand der Lagerbewegungslisten keine schlüssige Unterscheidung von importierter und selbst produzierter Ware vorgenommen werden können. Ebenso habe eine Zuordnung des im Kühlhaus des geprüften Unternehmens eingelagerten Fleisches zu den einzelnen Ha.-Unternehmen nicht belegt werden können. Eine Trennung zwischen importiertem, zugekauftem und selbst produziertem Fleisch sei folglich nicht erfolgt; dementsprechend auch keine getrennte Lagerung der Waren der einzelnen Ha.-Unternehmen. Vom geprüften Unternehmen sei angegeben worden, dass sämtliche Waren, die in den Export gegangen seien, von der He.Ha. zugekauft worden seien. Aufgrund der vorgelegten Lieferantenerklärung der He.Ha. sei eine Überprüfung des Ursprungs der gegenständlichen Erstattungsausfuhren durchgeführt worden. Es habe trotz der vorgelegten Verkaufsrechnungen der He.Ha. an die Ha.Gm. nicht auf die Vorlieferanten geschlossen werden können.

Anhand einer vorgelegten Liste der Fleischzukäufe, der angegebenen Fleischbestände und der Lieferungen der He.Ha. sei eine Ursprungsprüfung im Hinblick auf die Einkaufsbelege auf Artikelbasis vorgenommen worden. Die Prüfung habe ergeben, dass die Fleischzukaufsaufstellung nicht vollständig gewesen ist. Bei der Abstimmung der Fleischverkäufe der Ha.Gm. an die He.Ha. mit den EDV-Listen der Rohertragsrechnungen sei festgestellt worden, es sei vorgekommen, dass vom geprüften Unternehmen Fleisch an die He.Ha. verkauft worden ist. Dieses Fleisch sei aber nicht als Fleischeingang verbucht worden; der Weiterverkauf dieses Fleisches sei aber sehr wohl wieder in den Listen aufgeschienen. Zusätzlich sei festgestellt worden, dass aus dem vom geprüften Unternehmen verkauften Artikel "Oberschale ung. tk" beim Einkauf bei der He.Ha. der Artikel "Oberschale tk" geworden sei. Es sei somit aus gefrorenem ungarischem Rindfleisch ein österreichischer Artikel geworden. In einigen Fällen sei aus gefrorenem Fleisch frische Ware geworden. Der Artikelnummernsprung sei aus dem Umstand möglich geworden, dass die He.Ha. für jede eingekaufte Ware einen eigenen Eingangsbeleg geschrieben und damit gleichzeitig die Artikelnummer vergeben habe. Dadurch sei auch die Aufnahme ins System erfolgt. Durch diese Fakten und den Umstand, dass bei einigen Eingängen nur der Eingangsbeleg der He.Ha. vorhanden gewesen ist, sei eine Prüfung aufgrund der EDV-Daten nur mehr sehr bedingt möglich gewesen.

Vom geprüften Unternehmen vorgelegte EDV-Abfragen, mit denen die Artikelverwendung dargestellt werden sollte (welcher Kunde bekam welchen Artikel), hätten sich als unrichtig herausgestellt.

In Anbetracht der anlässlich der Betriebsprüfung festgestellten ursprungsschädlichen Umstände sowie der Tatsache, dass bei dieser Gelegenheit geeignete Unterlagen, mit denen der Ursprung dargelegt hätte werden sollen, nicht vorgelegt worden seien, sei es nicht gelungen, den Ursprung des anlässlich der Erstattungsausfuhr exportierten Fleisches nachzuweisen. Die anlässlich der Berufungen beigebrachten Aufstellungen seien zum Nachweis des Ursprungs in der Gemeinschaft jedenfalls nicht geeignet, da eine Prüfung und Beurteilung desselben nur anhand der gesamten, den Fall betreffenden Unterlagen und Belege vorgenommen werden könne.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat sich in der Folge ausführlich mit dem Einwand der Bf., das Verfahren sei fehlerhaft gewesen und die Betriebsprüfung sei zu Lasten der Bf. durchgeführt worden, auseinander gesetzt.

Zur eingewendeten Verjährung des Rückforderungsanspruches bemerkte die Berufungsbehörde, dass bei der Rückforderung bereits gewährter Ausfuhrerstattungen ab dem Inkrafttreten der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 eine vierjährige Verjährungsfrist gelte. Anders als der Zollkodex sehe die genannte Verordnung eine Unterbrechung der Verfolgungsverjährung vor. Die Bestimmung des Art. 3 Abs. 1 der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 lege unter anderem fest, die Verfolgungsverjährung werde durch jede dem Rechtsteilnehmer zur Kenntnis gebrachte Ermittlungshandlung unterbrochen. Maßgeblicher Zeitpunkt für den Beginn der Verjährungsfrist sei der Zeitpunkt der bescheidmäßigen Zuerkennung der Ausfuhrerstattung (Zustellung). Die Mitteilung der Freigabe der Sicherheit im gegenständlichen Vorschussverfahren sei am 19. Dezember 1996 dem behördlichen Zusteller übergeben worden. Gemäß § 26 ZustellG gelte die Zustellung als am dritten Werktag nach Übergabe vorgenommen.

Im vorliegenden Fall sei die Verjährung durch die Bekanntgabe der Betriebsprüfung am 20. Dezember 1999 unterbrochen worden. Eine Verjährung sei zu diesem Zeitpunkt noch nicht eingetreten. Nach Abschluss der Prüfung habe die vierjährige Verjährungsfrist von neuem zu laufen begonnen. Der Rückforderungsbescheid sei mit Rückschein (RSb) am 15. Februar 2001 innerhalb der Vierjahresfrist zugestellt worden. Eine Verjährung liege demnach entgegen dem Vorbringen der Bf. zum Zeitpunkt der Rückforderung nicht vor.

Zu den Einwendungen der Bf. im Hinblick auf die Ursprungsnachweisführung mittels amtlichem Veterinärzeugnis, dass tierärztliche Ursprungsbestätigungen ein Nachweis des Ursprungs in der Gemeinschaft seien, die Behörde somit eine unrichtige Beweiswürdigung anlässlich der Rückforderung der Ausfuhrerstattung vorgenommen habe, bemerkt das Zollamt Salzburg/Erstattungen, ein Ursprungs- und Gesundheitszeugnis sei nur zum Nachweis des veterinarrechtlichen Ursprunges geeignet. In diesem Zeugnis werde über die Herkunft des Fleisches Auskunft gegeben, nicht jedoch über den erstattungsrechtlich relevanten Ursprung.

Ein solcher veterinarrechtlicher Ursprung werde bereits durch einen einfachen Zerlegevorgang erreicht. Grundsätzlich würden die Ursprungs- und Gesundheitszeugnisse gemäß § 44 des Fleischuntersuchungsgesetzes keine erstattungsrechtliche Ursprungsdeklaration enthalten. Die tierärztliche Ursprungsbestätigung auf Veterinärzeugnissen sei somit ein Beweismittel mit nur bedingter Aussagekraft und kein tauglicher Nachweis eines Gemeinschaftsursprungs.

Zur von der Bf. vorgetragenen Anregung, die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 BAO auszusetzen, bis der EuGH das anhängige Vorabentscheidungsverfahren (Rs. C-210/00) entschieden habe, bemerkt das Zollamt Salzburg/Erstattungen, dass eine Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO im Ermessen der Behörde liege. Es sei im gegenständlichen Fall aus Gründen der Prozessökonomie nicht erforderlich, die Entscheidung auszusetzen, so dass der Anregung aus diesem Grund nicht näher getreten werde.

Zusammengefasst ergebe sich, dass die Rechtslage anlässlich der Betriebsprüfung nicht verkannt worden sei. Es werde der Gemeinschaftsursprung der gegenständlichen Erstattungsausfuhren als nicht erwiesen angesehen. Es liege kein Feststellungsmangel hinsichtlich der Würdigung von Veterinärzeugnissen vor. Es sei im Hinblick auf den Rückforderungsanspruch keine Verjährung eingetreten.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 16. August 2001. Die Bf. beantragt darin, den angefochtenen Bescheid und den zugrunde liegenden Rückforderungs- und Sanktionsbescheid ersatzlos aufzuheben und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen.

Die Bf. verweist zur Begründung ihrer Beschwerde zunächst auf die Ausführungen in ihrer Berufsbegründung vom 9. Februar 2001, die vom Zollamt Salzburg/Erstattungen nicht hinreichend gewürdigt worden seien.

Die Beschwerde beschäftigt sich sodann mit der Rechtslage beim Erwerb des Gemeinschaftsursprungs, danach mit den von ihr zum Ursprung vorgelegten Unterlagen, danach mit der Einrede der Verjährung und abschließend mit dem Ursprungsnachweis durch Veterinärzeugnis.

Insbesondere wendet die Bf. ein, die belangte Behörde verkenne die Rechtslage zum Ursprungserwerb nach Art. 24 ZK, wenn sie der Meinung ist, für die in Anhang 11 zur ZK-DVO genannten Waren seien die dort angeführten Bearbeitungen im Hinblick auf die Ursprungsbegründung abschließend.

Diese Liste sei jedoch nicht abschließend, was allgemeine Auffassung der Kommission und der mitgliedstaatlichen Zollbehörden (das deutsche Bundesministerium der Finanzen im vorgelegten Erlass) sei. Durch die Aufzählung der Herstellungsvorgänge werde nicht ausgeschlossen, dass die dort angeführten Waren durch andere, im Anhang nicht erfasste Herstellungsvorgänge den Ursprung eines Landes erwerben könnten. Bei anderen Be- und

Verarbeitungen als den Beispielsfällen des Anhangs 11 richte sich der Ursprungserwerb nach der Generalklausel des Art. 24 ZK. Anhang 11 sei nur anwendbar, wenn der Ursprung ausschließlich durch Mast und Schlachtung erworben werden soll. Es werde dadurch aber nicht ausgeschlossen, dass der Ursprung auf andere Art und Weise, etwa durch Behandlung des Fleisches nach der Schlachtung erworben werden kann. Das Urteil des EuGH vom 23. Februar 1984, Rs. C-93/83, zeige, auch wenn die dort vorgenommenen Bearbeitung von importierten Teilstücken ohne Knochen zwar nicht Ursprung begründend gewesen sei, dass der EuGH einen Ursprungserwerb auf andere Art und Weise als durch Mast und Schlachten eröffnet sieht. Richtig sei, dass die Schlachtung allein nicht ausreicht, so dass es entscheidend auf die weitere Be- und Verarbeitung ankommt.

Daran knüpfe der Erlass des deutschen Bundesministeriums der Finanzen, wenn danach durch die Schlachtung von Rindern und die nachfolgende Verarbeitung zu Rindervierteln oder Folgeprodukten die eingesetzte Rohware einen Bezug zu dem Land der Verarbeitung erhält, der es rechtfertige, dieses als das Ursprungsland in zollrechtlichem Sinne anzusehen.

Diese Auslegung des Art. 24 ZK stehe im Einklang mit der Auffassung der Europäischen Kommission, die darüber informiert worden sei und gegen die Praxis der deutschen Behörden keine Einwände erhoben habe. Der Erlass werde auch von der deutschen Erstattungsstelle Hamburg/Jonas angewendet. Es habe diesbezüglich auch keine Beanstandungen bzw.

Anlastungen des Finanzierungssystems des Europäische Ausgleichs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft (EAGFL) gegeben. Es verwundere, dass die Rechtsauffassung einer obersten mitgliedstaatlichen Behörde nicht zur Kenntnis genommen und von ihr zum Nachteil der Bf. abgewichen werde. Würde die Ansicht der belangten Behörde zutreffen, wäre der Erlass des Bundesministeriums der Finanzen, der mit Wissen der Kommission angewendet werde, rechtswidrig. Eine Begründung dafür habe das Zollamt Salzburg/Erstattungen jedoch nicht vorgelegt.

Zu beachten sei, dass sich der zollrechtliche Ursprungsbegriff vom zivilrechtlichen Ursprungsverständnis unterscheide, wenn vom Ursprungsausschuss das Rösten von Kaffee, das Raffinieren von Öl, das Herstellen von Öl aus Sonnenblumenkernen, das Herstellen von Corned Beef aus Rindfleisch drittäandischen Ursprungs, das Waschen von Rohwolle oder das Vermahlen von Getreide zu Mehl als ausreichend Be- und Verarbeitung angesehen worden sei.

Nachdem das von der Bf. exportierte Fleisch bereits aufgrund der Schlachtung und Zerlegung in Vorder- bzw. Hinterviertel österreichischen Ursprung erhalten habe, sei der Gemeinschaftsursprung nach Art. 10 der VO (EWG) Nr. 3665/87 in Verbindung mit Art. 24 ZK nachgewiesen.

Die Bf. hat für den Fall, dass ihre Ansicht nicht geteilt werde, beantragt, die Berufungsbehörde möge die Frage der Auslegung dieser Bestimmung dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegen. Die aufgeworfene Frage sei für die Entscheidung des Rechtsstreites von zentraler Bedeutung. Ihre Beantwortung sei aus der Rechtsprechung des EuGH – so weit ersichtlich – nicht eindeutig ableitbar. Es liege zu dieser Bestimmung eine Entscheidung des EuGH nicht vor, da das zitierte Urteil nicht die Verarbeitung von Lebendvieh durch Schlachtung und weitere Vorgänge betreffe.

Unabhängig davon habe sie den Ursprungsnachweis auch durch die von ihr vorgelegten Unterlagen erbracht. Die diesbezüglichen Ausführungen der Berufungsvorentscheidung würden ihr Vorbringen in den Berufungen nicht entsprechend würdigen, sondern sich die einseitigen Ausführungen in den Prüfungsfeststellungen zu eigen machen.

So sei unzutreffend, dass von der Firma Ha.Fl. zugekauftes Fleisch unbekannten Ursprungs sei, wenn der Betriebsprüfung bekannt sei, dass es dokumentiert aus dem Schlachtbetrieb der Ha.Gm. stamme und bei dieser den Ursprung nach Art. 24 ZK erworben habe. Für das an die Ha.Gm. gelieferte Lebendvieh würden Ursprungserklärungen der Lieferanten vorliegen. Die pauschale Zurückweisung der mit der Berufungsbegründung vorgelegten Unterlagen halte einer Nachprüfung nicht stand. Durch die vorgelegten Import- bzw. Exportlisten sei gerade das ausgeschlossen, was der Bf. vorgeworfen werde, dass sie importiertes Fleisch exportiert habe. Ein Vergleich der beiden Listen zeige, dass dies nicht der Fall gewesen sei. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen habe sich mit dem Inhalt der vorgelegten Listen in der Berufungsvorentscheidung nicht auseinander gesetzt.

In der Folge beschäftigt sich die Beschwerde mit der Frage der Verjährung; im Wesentlichen damit, dass sich die Rückforderung nach nationalem Recht richte, so dass § 74 Abs. 2 ZollR-DG anzuwenden sei. Daran habe das Inkrafttreten der VO (EWG) Nr. 2988/95 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften nichts geändert. Sie sei für sich genommen nicht geeignet, unmittelbar nachteilige Folgen für Marktbeteiligte hervorzurufen oder Rechtsgrundlage für Sanktionen zu sein. Gegen die Anwendung des Art. 3 würden die systematische Stellung der Vorschrift, die Neufassung der Ausfuhrerstattungsverordnung in der VO (EG) Nr. 800/1999 und die VO (EWG) Nr. 2988/95, deren Anwendungsbereich die Verfolgung einer Tat als Ordnungswidrigkeit oder Straftat sei, sprechen.

Hilfsweise bemerkt die Bf., die Betriebsprüfung sei nicht geeignet gewesen, eine laufende Verjährungsfrist zu unterbrechen. Nach Art. 3 Abs. 1 der VO (EWG) Nr. 2988/95 hätten nur Ermittlungs- und Verfolgungshandlungen eine die Verjährung unterbrechende Wirkung.

Von der Bf. wurde für den Fall, dass ihre Ansicht nicht geteilt wird, beantragt, die Berufungsbehörde möge die Frage der Auslegung dieser Bestimmung dem EuGH zur

Vorabentscheidung vorlegen. Die aufgeworfene Frage sei für die Entscheidung des Rechtsstreites von zentraler Bedeutung. Ihre Beantwortung sei aus der Rechtsprechung des EuGH – soweit ersichtlich – nicht eindeutig ableitbar; eine Entscheidung des EuGH zu dieser Bestimmung liege noch nicht vor.

Zur Frage des Ursprungs durch ein Veterinärzeugnis bemerkt die Bf., dass der in der Berufungsvorentscheidung angeführte Begriff des veterinarrechtlichen Ursprungs nicht existiere. Das Ursprungszeugnis werde konkret für die Ausfuhr der Ware erteilt. Der Bestimmung des Ursprungs seien daher die Art. 22 ff ZK zugrunde zu legen. Wenn der Gemeinschaftsursprung der Ware solchermaßen bestätigt werde, liege der Bestätigung der zollrechtlichen Ursprung zugrunde. An diese Feststellung einer österreichischen Behörde, die in Ausübung amtlicher Befugnisse getroffen worden sei, sei das Zollamt Salzburg/Erstattungen gebunden. Dies folge aus dem verwaltungsrechtlichen Grundsatz der Tatbestandswirkung eines Verwaltungsaktes.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat die Beschwerde dem Berufungssenat I der Region Linz mit Schreiben vom 31. Oktober 2001 vorgelegt.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat im Vorlagebericht im Wesentlichen auf die Einwendungen der Beschwerde, namentlich auf den Einwand der Verkennung der Rechtslage im Hinblick auf den Ursprung, auf den Einwand einer erstattungsrechtlichen Relevanz von Veterinärzeugnissen, auf den Einwand einer mangelhaft abgeführten Beweiswürdigung und auf den Einwand der Verjährung hingewiesen. Weil in der Beschwerdeschrift aber keine neuen Fakten eingebracht worden seien, bleibe es bei seiner bisherigen Beurteilung des Geschäftsfalles.

Im Hinblick auf das Verfahren und die Verfahrensergebnisse vor dem Berufungssenat I der Region Linz darf auf die entsprechenden Entscheidungen in Verfahren gegen die Bf. (vormals Ha.Gm.) verwiesen werden, die auf den Gegenstand mutatis mutandis anzuwenden sind.

Diese Verfahren haben vor allem dazu geführt, dass dem EuGH durch den Berufungssenat I der Region Linz mit dem Ersuchen vom 23. Juli 2002 die nachfolgend angeführten Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt wurden:

- 1) Ist die VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 des Rates vom 18. Dezember 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften unmittelbar in den Mitgliedstaaten anwendbar, insbesondere im Bereich der Marktordnungen (Ausfuhrerstattung) bei Vorliegen von Unregelmäßigkeiten?
 - 1a) Ist Art. 3 Abs. 1 der zitierten Verordnung, der eine Verjährungsfrist von vier Jahren für die Verfolgung von Unregelmäßigkeiten festlegt, von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar?

2) Ist die Ankündigung einer Betriebsprüfung/Zoll gegenüber den betroffenen Verantwortlichen eines Unternehmens eine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung, die die Verjährungsfrist von vier Jahren des Art. 3 Abs. 1 der zitierten Verordnung unterbricht, wenn die Prüfung gemäß der VO (EWG) Nr. 4045/89 wegen des allseits bekannten Risikos bzw. der Häufigkeit von Handlungen zum Nachteil der finanziellen Interessen der Gemeinschaft bei der Umsetzung der gemeinsamen Agrarpolitik erfolgt?

Mit 1. Jänner 2003 ist aufgrund des Inkrafttretens des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl. 97/2002, die Zuständigkeit zur Erledigung der Beschwerde vom Berufungssenat I der Region Linz auf den Unabhängigen Finanzsenat, Zollsenat 3(K), übergegangen.

Der EuGH hat dem Unabhängigen Finanzsenat als vorlageberechtigtem Gericht auf die durch den Berufungssenat I der Region Linz an ihn gerichteten Fragen mit Urteil vom 24. Juni 2004, Rs C-278/02, berichtet durch den Beschluss vom 5. August 2004, geantwortet und für Recht erkannt:

1) Art. 3 Abs. 1 der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 des Rates vom 18. Dezember 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften ist in den Mitgliedstaaten, und zwar auch im Bereich der Ausfuhrerstattungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse, unmittelbar anwendbar, wenn nicht eine sektorbezogene Gemeinschaftsregelung eine kürzere Frist, die jedoch nicht weniger als drei Jahre betragen darf, oder eine nationale Rechtsvorschrift eine längere Verjährungsfrist vorsieht.

2) Art. 3 Abs. 1 UA 3 der VO Nr. 2988/95 ist so auszulegen, dass die Ankündigung einer Betriebsprüfung/Zoll gegenüber dem betroffenen Unternehmen nur dann eine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung darstellt, die den Lauf der Verjährungsfrist des Art. 3 Abs. 1 UA 1 dieser Verordnung unterbricht, wenn die Geschäfte, auf die sich der Verdacht der Unregelmäßigkeiten bezieht, in dieser Handlung hinreichend genau bestimmt werden.

In den Rn. 41 ff des Urteiles führt der EuGH vor allem aus, dass eine Ankündigung einer Prüfung nach der VO (EWG) Nr. 4045/89, die sich unterschiedslos auf alle im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisationen für Rind- und Schweinefleisch durchgeführten Ausfuhren eines Jahres, wenn sie keine Angabe zu einem Verdacht hinreichend genau bestimmter Unregelmäßigkeiten enthält, den Lauf der Verjährungsfrist nicht unterbricht.

Es sei Sache des vorlegenden Gerichtes, zu prüfen, ob die weiteren Handlungen, die die nationalen Behörden im Rahmen oder nach Abschluss der am 20. Dezember 1999 angekündigten Prüfung vornahmen, eine oder mehrere bestimmte Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit den Ausfuhren betrafen, für die die in Rede stehenden Ausfuhrerstattungen gewährt worden waren, und deshalb den Lauf der Verjährungsfristen für die Rückzahlung dieser Erstattungen unterbrechen konnten.

Die Ankündigung einer Betriebsprüfung/Zoll gegenüber dem betroffenen Unternehmen stelle

nur dann eine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung dar, die den Lauf der Verjährungsfrist des Art. 3 Abs. 1 UA 1 dieser Verordnung unterbricht, wenn die Geschäfte, auf die sich der Verdacht von Unregelmäßigkeiten bezieht, in dieser Handlung hinreichend genau bestimmt werden.

Die Niederschrift über die durchgeführte Betriebsprüfung wurde am 10. Oktober 2000 in Gegenwart von Verantwortungsträgern der Bf. aufgenommen. Aus den Akten ergibt sich, dass die Niederschrift vom 10. Oktober 2000 am 17. Oktober 2000 zur Unterzeichnung ausgefolgt wurde.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen wurde vom Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 16. September 2004 eingeladen mitzuteilen, welche nationalen Behörden im Rahmen der angekündigten Prüfung allenfalls noch vor der Aufnahme der Niederschrift Handlungen im Hinblick auf bestimmte Unregelmäßigkeiten und Geschäftsfälle im Zusammenhang mit den Ausfuhren, also die Verjährung allenfalls unterbrechende Handlungen vorgenommen haben, für die die in Rede stehende Erstattung gewährt worden war.

Die Kommission hat sich zur Anfrage hinsichtlich der Auslegung der Ursprungsregeln nach den Ausführungen der Bf. nicht geäußert.

Mit Eingabe vom 18. November 2004 hat das Zollamt Salzburg/Erstattungen die in den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) angeforderten Ausführungen der Außen- und Betriebprüfung/Zoll betreffend allfällige Unterbrechungshandlungen übersendet.

Diese Ausführungen sind in verständiger Wertung mutatis mutandis auch für den Gegenstand relevant.

Demnach ist die Bf. im Grunde der Ausführungen bereits mit dem Vorbereitungsgespräch vom 20. Dezember 1999 hinreichend darüber informiert worden, die Prüfung werde im Grunde der Ergebnisse für das Jahr 1995 auch auf das Jahr 1996 ausgedehnt. Da der Bf. die Unstimmigkeiten bekannt gewesen seien, die Prüfung nur ausgedehnt worden sei und die Behörde den Verdacht gehabt habe, die Unregelmäßigkeiten hinsichtlich des Ursprungs würden noch weiter bestehen, könne in Verbindung mit dem Gespräch vom 20. Dezember 1999 davon ausgegangen werden, die Bf. sei über den von den Behörden gehegten Verdacht hinreichend informiert gewesen, auch wenn die schriftlichen Prüfungsankündigungen diesen Verdacht nicht hinreichend genau bestimmt hätten. Bezüglich der hinreichend genauen Bestimmung der Geschäftsfälle könne nur auf die Vorhalte, insbesondere vom 10. März und 19. April 2000 verwiesen werden.

Falls das Vorbereitungsgespräch vom 20. Dezember 1999, worüber es nur einen internen Aktenvermerk gebe, nicht ausreicht, könne nur auf die weiteren Vorhalte ab 11. Mai 2000, insbesondere aber auf das e-mail vom 9. Juni 2000 verwiesen werden. Dass die Bf. darüber

informiert gewesen sei, die Ermittlungen würden sich auf den Ursprung konzentrieren, lasse sich aus dem Schreiben vom 24. Mai 2000 erkennen, in dem die Bf. angekündigt habe, ein Gutachten zum Thema Ursprungsnachweis erstellen zu lassen.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat diesem Schreiben die nachfolgend angeführten Unterlagen angeschlossen:

- einen Erlass des BMF vom 5. August 1999, GZ. AB cdef betreffend die Ausweitung der 4045-Prüfung,
- den Prüfungsauftrag des Hauptzollamtes A vom 8. August 1996, Zl. defg, mit darauf angebrachtem Ausdehnungsvermerk,
- den Aktenvermerk vom 20. Dezember 1999 über das Prüfungsvorbereitungsgespräch,
- den Prüfungsauftrag des Hauptzollamtes A vom 18. Jänner 2000, Zl. efgh,
- das Schreiben an die Bf. vom 10. März 2000 betreffend die Vorbereitung von Unterlagen mit einer Aufstellung der ausgewählten Prüfungsfälle (Exportfälle / Anhang I),
- das Schreiben an die Bf. vom 22. März 2000 betreffend Fristenstreckung,
- das Schreiben an die Bf. vom 18. April 2000 mit Hinweisen auf die Voraussetzung bei der Erstattung bei Rindfleisch und bei Schweinefleisch und betreffend die Anforderung von entsprechenden Nachweisen (Anhang wie im Schreiben an die Bf. vom 10. März 2000),
- das Schreiben an die Bf. vom 11. Mai 2000 betreffend Fristenstreckung und Hinweis darauf, dass im Hinblick auf die Stichproben die Erstattungsvoraussetzungen, insbesondere der Ursprung nachzuweisen sein werden,
- das e-mail vom 12. Mai 2000 mit Anhängen betreffend die Art der Nachweisführung, dass im Hinblick auf die Stichproben die Erstattungsvoraussetzungen, insbesondere der Ursprung nachzuweisen sein werden,
- das auf die Schreiben vom 11. und 24. Mai 2000 Bezug nehmende Schreiben den Bf. vom 24. Mai 2000 mit einer Aufstellung der bereits übersendeten bzw. noch ausständigen Unterlagen,
- das e-mail an die Bf. vom 9. Juni 2000 betreffend fehlende Unterlagen mit entsprechender Empfangsbestätigung und dem Hinweis darauf, dass es im Hinblick auf die noch fehlenden Nachweise im Hinblick auf den Ursprung zu Nachbelastungen kommen werde,
- das Schreiben an die Bf. vom 20. Juni 2000 betreffend die im Fax vom 15. Juni 2000 richtig gestellten und ergänzenden Benmerkungen und
- das Schreiben an den Berufungssenates I vom 25. Februar 2002 mit Ausführungen zur Prüfungsausdehnung bzw. zur Ankündigung der Prüfung.

Zu diesen Ausführungen des Zollamtes Salzburg/Erstattungen sind die für den Gegenstand zu verwertenden Ausführungen der Verantwortlichen der Bf. in den Verfahren gegen die Bf. (vormals Ha.Gm.) zu beachten.

Danach seien die vom Zollamt Salzburg/Erstattungen vorgelegten Unterlagen nicht geeignet gewesen, den Lauf der Verjährungsfrist zu unterbrechen. Die Verjährungsfrist sei daher erst mit Aufnahme der Niederschrift am 10. Oktober 2000 unterbrochen worden. Die Unterbrechung gelte außerdem nur für die in der Niederschrift ausdrücklich beanstandeten Geschäftsfälle.

Unabhängig davon sei der Bescheid auch aus anderen Gründen aufzuheben. Es werde diesbezüglich einerseits auf die Stellungnahme vom 24. Juni 2002 gegenüber dem Berufungssenat verwiesen. Auf der anderen Seite sei auf zwei jüngere Entscheidungen des Finanzgerichtes Hamburg (Aktenzeichen: fghi und Aktenzeichen: ghij) aufmerksam zu machen, die die Bf. in ihrer Argumentation im Verfahren stützen würden.

In der die Verfahren gegen die Bf. (vormals Ha.Gm.) betreffenden mündlichen Berufungsverhandlung vom 28. Jänner 2005 wurde Jo.Ho., Betriebsprüfer beim Zollamt A, befragt. Seine Ausführungen betreffen auch die gegen die Bf. angestrengten Verfahren.

Im Wesentlichen ging es bei der Befragung des Betriebsprüfers um Einwendungen betreffend den Betriebsprüfungsbericht, um die Gründe und die Rahmenbedingungen für die Prüfungsausdehnung, um den Vorschlag, den Ursprung gesamt auf Artikelbasis bzw. auf Warenflussbasis zu belegen und um den konkreten Zeitpunkt der geschäftsfallbezogenen Kenntnisnahme vom Verdacht einer begangenen Unregelmäßigkeit bei einer risikoorientierten Auswahl von Stichproben.

Es sei der negative Ursprungsnachweis deshalb nicht gelungen, weil nicht habe ausgeschlossen werden können, dass Teile der Importware in den Export gegangen seien. Im Kühlhaus sei die Ware ursprungsrechtlich nicht getrennt und das Kühlhaus von mehreren Unternehmen genutzt worden.

Bei Prüfungen werde generell so vorgegangen, dass einem Wirtschaftsbeteiligten so lange Zeit gegeben werde, Beweise vorzulegen, bis man erkennt, dass es keine weitere Möglichkeit mehr gibt, weitere Beweise vorzubringen bzw. bis sich der Wirtschaftsbeteiligte außer Stande sieht, weitere Beweise vorzubringen.

In der weiteren Folge konnte die Bf. an einem Geschäftsfall konkret herausarbeiten, dass der Betriebsprüfungsbericht diesbezüglich mangelhaft und damit in sich unschlüssig geblieben ist. Der Betriebsprüfungsbericht sei augenscheinlich davon ausgegangen, eine als "Schlögl abgezogen" bezeichnete zugekauft drittäandische Ware sei als "Schlögl mit Speck" in den Export gegangen.

Von der Bf. wurde noch die Nichtangemessenheit des Beweismaßes im Hinblick auf das Nämlichkeitsprinzip eingewendet. Erörtert wurde in der mündlichen Verhandlung auch der

Einwand, den Ursprung über Veterinärzeugnisse zu belegen. Der Bf. wurde ermöglicht, neue Beweismittel im Hinblick auf den Ursprung der Waren beizubringen.

Mit Eingabe vom 25. Mai 2005 wurden in den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) weitere Beweise zum Ursprung geführt.

Dem Zollamt Salzburg/Erstattungen wurden die Beweise im Rahmen des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht.

Das Zollamt hat dazu im Wesentlichen bemerkt, die Bf. sei nach den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht in der Lage gewesen, den Gemeinschaftsursprung der ausgeführten Erzeugnisse zu belegen. Soweit erinnerlich, sei in der mündlichen Verhandlung vereinbart worden, die Einschreiterin werde den Nachweis für die einzelnen bestimmten Geschäftsfälle erbringen. Dies sollte dadurch geschehen, dass der Ursprung der Zukäufe für Schweine- und Rindfleisch für eine bestimmte Anzahl von vor dem Schlachttag liegenden Tagen, an welchem die für die Ausfuhr verwendeten Erzeugnisse produziert worden seien, belegt werde. Als Schluss daraus sollte der Ursprung der ausgeführten Erzeugnisse als erwiesen betrachtet werden, weil Frischfleisch nur eine begrenzte Haltbarkeit habe.

In den vorgelegten Unterlagen finde sich Altbekanntes, es werde nicht dargelegt, an welchen Tagen welche Lieferanten Tiere angeliefert hätten. Aus den mit erwähntem Schriftsatz vorgelegten Ursprungserklärungen könne der Ursprung der ausgeführten Erzeugnisse nicht abgeleitet werden, weil in den Erklärungen kein Lieferzeitpunkt genannt sei. Der Ursprung sei auch nicht dadurch belegt, wenn die Geschäftsvorgänge von zwei Jahren auf ein paar Seiten zusammengefasst würden. Ein Mengengerüst und die Historie des Unternehmens seien keine Beweise für den Ursprung. Der Ursprung der ausgeführten Erzeugnisse sei nach wie vor ungeklärt. Es sei dem Antrag der Bf. auf Einvernahme der Lieferanten, die bisher keine Ursprungserklärung abgegeben hätten, als Zeugen nicht nachzukommen, weil es zu den Pflichten eines Erstattungswerbers zähle, die entsprechenden Belege und Nachweise zu beschaffen.

Am 10. November 2005 wurden zur Vorbereitung der fortzusetzenden mündlichen Verhandlung in den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) elektronisch (und in der Folge auch schriftlich) einen Schriftsatz, ein Beweisantrag und diverse Listen übermittelt. Im Schriftsatz wird versucht, den Ursprungsnachweis auf der Basis von Gebinden mit Gebindenummern, dies verknüpft mit der Ein- bzw. Auslagerung derselben, zu führen. Daneben wurde die Einvernahme von Zeugen, einerseits die neuerliche Einvernahme des Betriebsprüfers des Zollamtes A, Jo.Ho., und andererseits die Einvernahme des Ch.Sc., Programmierer, 4600 Wels, beantragt.

Anlässlich dieser fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung wurde dargetan, mit den Ausführungen des Zeugen Ch.Sc. könne nachgewiesen werden, dass es sich bei den vorgelegten Dateien um aus Echtdaten erstellte Listen handle, die noch in EDV-Sicherungssystemen vorhanden gewesen seien. Jo.Ho., Betriebsprüfer beim Zollamt A, werde als Zeuge geführt, um vor allem Klarheit betreffend die Negativ- und Positivliste zu bekommen.

Neben der Erörterung der Modalitäten im Zusammenhang mit der chronologischen Ein- und Auslagerung von mit Schrumpffolie eingewickelten Gebindepaletten wurde eingewendet, im Zivilprozess setze sich in der jüngeren Rechtsprechung immer mehr die Meinung durch, als Beweismaß sei nicht die an Sicherheit grenzende Wahrscheinlichkeit erforderlich, sondern nur eine hohe Wahrscheinlichkeit, die von der subjektiven Überzeugung des Richters begleitet sei. Im Lebendrindbereich sei für das Jahr 1996 bei insgesamt geschlachteten 18.000 Rindern von restlichen 53 Rindern, für die es keinen Ursprungsbeleg gebe, auszugehen. Hier bestehe die Möglichkeit und Bereitschaft, Ursprungsbelege durch Außendienstmitarbeiter oder durch Befragung durch die Behörde zu erwirken. Jedenfalls sei mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass auch diese 53 Rinder von österreichischen Bauern mit Ursprung in Österreich angekauft worden seien.

Jo.Ho. hat auf Befragung im Wesentlichen ausgeführt, es könne von einer Positiv- und Negativliste ausgegangen werden. Die Negativliste erfasse jene Fälle, bei denen sich nach Abarbeitung der Stichproben und weiterer Fälle eine mögliche Unregelmäßigkeit verdichtet hätte. Im Hinblick auf die Begründung des Ursprungs sei von der Bf. ständig nachgebessert worden. Die Prüfung sei auf Vorhalteverfahren aufgebaut gewesen. Obwohl die Bf. Ursprungs nachweise schon im Zeitpunkt des Exportes hätte anlegen müssen, sei es der Bf. im Zuge der Prüfung immer wieder ermöglicht worden, Ursprungsweise nachzureichen. Die Bf. habe mehrfach glaubhaft gemacht, es werde möglich sein, den Ursprung nachzuweisen.

Weil von der Betriebsprüfung im Zuge der Vorlage des Schriftverkehrs betreffend das Vorhalteverfahren Zweifel im Hinblick auf eine Unterbrechung der Verjährung durch die Unterlagen geäußert wurden, wurde Jo.Ho. auch dazu befragt. Er hat ausgeführt, der Bf. sei es im Zeitpunkt der Aufnahme der Niederschrift bewusst gewesen, dass sie bei den niederschriftlich erfassten Fällen keinen Ursprung nachgewiesen habe. Es sei diesbezüglich der Verdacht einer Unregelmäßigkeit erst mit der Aufnahme der Niederschrift konkretisiert gewesen. Mit der Aufnahme der Niederschrift habe die Bf. davon ausgehen können, im Hinblick auf die in der Niederschrift konkret genannten Fälle möglicherweise eine Unregelmäßigkeit betreffend Ursprung begangen zu haben.

Der Zeuge Ch.Sc. hat über Befragen in den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) im Wesentlichen ausgeführt, dass vor allem aus den Listen U, V und W hervorgehe, wann welches Gebinde (Gebindenummer) in ein Kühlhaus ein- bzw. aus dem Kühlhaus ausgelagert worden sei. Die Liste U diene der Einordnung des Einlagerungsdatums für die in den Listen V und W angeführten Gebindenummern. In den Listen V und W sei angeführt, welche Gebindenummer an welchem Tag ausgelagert worden sei. Die zeitliche Einordnung der Gebinde und des Einlagerungsdatums ermögliche die Liste U. Die Gebindenummern seien aus Anlass der Einlagerung von Ware in das Kühlhaus chronologisch vergeben worden. Die Listen V und W habe er aus der Auslagerungsdatei nach zeitlicher Zuordnung gewonnen. Die Eckdaten seien historisch und würden von einer Sicherung für Wiederherstellungen nach einem allfälligen Desasterfall aus dem Jahre 1999 stammen. Sie seien in seinem Unternehmen in Binärdateien und in im Hintergrund mitlaufenden Protokolldateien abgelegt gewesen. Die Protokolldatei für die Einlagerung betreffend die Jahre 1995 und 1996 sei nicht mehr, die Auslagerungsdatei hingegen vorhanden gewesen. Er habe daher die Daten der Listen V und W gewinnen können. Für den Normalanwender einer EDV-Anlage wäre es nicht möglich gewesen, die Daten zu rekonstruieren.

Ausgehend von der Negativliste 1995 und der Negativliste 1996, die sich mit den Listen X und Y decke, habe sich die Bf. (vormals Ha.Gm.) in der Folge die Frage gestellt, wer in der fraglichen Zeit geliefert habe. Bei der fraglichen Zeit handelt es sich um den Zeitraum der 41. bis zur 53. Kalenderwoche 1995 und um den Zeitraum von der 1. bis zur 14. Kalenderwoche 1996. Diese Zeiträume würden von der Auslagerung zur Ausfuhr ausgehend alle sich an Gebindenummern orientierenden Einlagerungen und alle damit im Zusammenhang stehenden Zukäufe von Rindern bis vierzehn Tage vor der Einlagerung erfassen.

Die Antwort auf diese Frage nach Lieferungen in der fraglichen Zeit habe zu einer Verfeinerung der Listen insoweit geführt, als in den Listen schwarz unterlegte Lieferanten in der fraglichen Zeit nichts geliefert hätten, grün unterlegte Lieferanten hingegen hätten geliefert und es sei der Ursprungsnachweis mittlerweile beigebracht, rot unterlegte Lieferanten hätten geliefert und es sei diesbezüglich der Ursprung nicht erwiesen.

Diese neue Methode des Ursprungsnachweises wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung in den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) an einigen Beispielen verprobt.

Im Vorabentscheidungsverfahren betreffend die Rs C-27/05 (Elfering Export GmbH) hat der EUGH mit Urteil vom 27. April 2006 entschieden.

Am 4. Juli 2006 wurden die offenen Verfahren betreffend die Bf. erörtert. Es handelt sich dabei um drei Rindfleischexporte unter Inanspruchnahme von Ausfuhrerstattungen. Vom

Zollamt Salzburg/Erstattungen werden damit Rückforderungen von Ausfuhrerstattungen betrieben, dies bei gleichzeitiger Verhängung von Sanktionen.

Die Bf. hat zunächst ihre Anträge auf den Seiten 6 und 7 ihrer Eingabe vom 25. Mai 2006 zurückgenommen. Die Bf. hat eröffnet, sie werde versuchen, bis 2. Oktober 2006 noch fehlende Ursprungsnachweise nachzubringen. Die Vorgehensweise werde sich an den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) orientieren. Die Bf. werde sich auch mit der Notwendigkeit, weitere mündliche Verhandlungen durchzuführen, beschäftigen. Im Hinblick auf den Ursprungsbeweis werde der Beweis des Gesamtjahreszukaufes 1996 im Vordergrund stehen. Sollte der Gesamtjahresnachweis nicht gelingen, werde in Verfolgung des Identitätsprinzips eine Zuordnung nicht ausbleiben können.

Im Schreiben und Beweisantrag vom 2. Oktober 2006 versucht die Bf. unter Hinweis auf das Vorbringen und die Beweisführung im Schriftsatz vom 10. November 2005 den Ursprungsnachweis für drei von ihr vorgenommene Rindfleischexporte - darunter der gegenständliche - zu führen.

Die Bf. hat dem Schreiben

- eine Bestandsliste zum 31. Dezember 1996 (Liste A),
 - eine den Geschäftsfall ZRV/hijk/02 betreffende Liste mit Gebindenummern (Liste B),
 - eine den gegenständlichen Geschäftsfall betreffende Liste mit Gebindenummern (Liste C),
 - eine den Geschäftsfall ZRV/ijkl/02 betreffende Liste mit Gebindenummern (Liste D),
- angeschlossen und bemerkt, der gegenständliche Export habe am 30. Mai 1996 stattgefunden.

Die beiden Exportfälle ZRV/hijk/02 (11. Jänner 1996) und ZRV/ijkl/02 (28. Februar 2006) würden in den Zeitraum 1. bis 14. Woche 1996 fallen, der im Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) nachgewiesen worden sei.

Der Export zum gegenständlichen Geschäftsfall, für den die Liste C erstellt worden sei, habe am 30. Mai 1996, damit außerhalb des bisher relevanten Zeitraumes stattgefunden.

Die Bf. hat ausgeführt, es gelte allgemein, dass die Auslagerung entweder am Tag des Exportes oder ein bis zwei Tage vor dem Export erfolgt sei. Auslagerungsdatum für diesen Export sei der 30. Mai 1996 gewesen. Aus Beilage C ergeben sich die Gebindenummern, aus denen an diesem Tag das exportierte Fleisch entnommen worden sei. Diese Gebindenummern seien im Zeitraum Woche 50/1995 bis zur Woche 14/1996 vergeben worden. Ausgehend von einer zweiwöchigen Produktionszeit sei der Beginn des Zeitraumes auf die Woche 48/1995 auszudehnen. Der Beginn liege nach der Woche 41/1999, weswegen im Hinblick auf die Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) für den Gegenstand nur die Ausdehnung nach hinten von Relevanz sei, also von Woche 14/1996 bis zur Woche 21/1996.

Die Liste X über Rinderlieferungen 1995 aus den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) sei nicht anzuwenden. Die Liste Y sei für überarbeitet und zur Liste E geworden. Der Unterschied sei jener, dass die ursprünglich grün und rot unterlegten Lieferanten nun gelb unterlegt seien, weil der Ursprungsnachweis in den früheren Verfahren erbracht worden sei. In der Liste E seien jene Lieferanten grün unterlegt, für die seit der Erörterung der Sache am Tag der Entscheidung in den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.)

Ursprungserklärungen – insgesamt dreizehn Lieferanten - nachgebracht worden seien.

Rot unterlegt seien jene Lieferanten, von denen Ursprungsbestätigungen fehlen. Insgesamt handle es sich um 10 Stück Rinder von sechs Lieferanten. Die Bf. hat diesbezüglich um Einvernahme dieser Lieferanten als Zeugen ersucht.

Über Ersuchen hat am 14. Dezember 2006 eine Besprechung mit Frau El.Ha. in A stattgefunden. Darüber wurde ein Aktenvermerk aufgenommen und dieser beiden Parteien zur Kenntnis gebracht. Insbesondere wurde im Zuge der Besprechung darauf hingewiesen, dass zwei der nachträglich vorgelegten Ursprungsnachweise nicht anerkannt werden können. Von Frau El.Ha. wurde vor allem darauf hingewiesen, dass ein Lieferant verstorben sei und dass die übrigen Lieferanten mit der Bf. nichts mehr zu tun haben wollen. Eine schriftliche Erklärung des EDV-Zeugen Ch.Sc., Programmierer, 4600 Wels, werde sich auf die noch offenen Fälle beziehen und von der Bf. nachgereicht.

Im Vorabentscheidungsverfahren betreffend die Rs C-279/05 (Vonk Dairy Products BV) hat der EUGH mit Urteil vom 11. Jänner 2007 entschieden.

Die Bf. hat mit Eingabe vom 7. Februar 2007

- eine schriftliche Erklärung des Zeugen Ch.Sc. (EDV-Fachmann) vorgelegt,
- den Antrag vom 2. Oktober 2006 auf Einvernahme von Zeugen zurückgezogen,
- den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und
- Lieferantenerklärungen (Os.Fr. und Gr.An.) nachgereicht und Unvollständigkeiten aufgeklärt.

Der Zeuge Ch.Sc. hat im Wesentlichen erklärt, er arbeite seit Jahren als selbständiger Informatiker für die Firmengruppe Ha. in C und A. Der Zeuge hat auf seine Angaben in der Niederschrift vom 16. November 2005 zu Zl. ZRV/klmn/02 ua. verwiesen.

Er hat vor allem ausgeführt, ihm sei vor Unterschriftenleistung unter die Erklärung ein Auszug aus dem Protokoll beinhaltend seine Aussage übergeben worden. Ebenso sei ihm eine Kopie des Schriftsatzes der Bf. vom 2. Oktober 2006 übergeben worden.

Die Ausführungen bei seiner Einvernahme vom 16. November 2005 gelten sinngemäß auch für den zur Entscheidung heranstehenden Fall. Die bei der Einvernahme vom 16. November 2005 vorgelegten Listen dienten der Einordnung des Einlagerungsdatums für die Gebindenummern, die auf der Liste der Auslagerungen stehen. Damit könne man

rekonstruieren, wann die exportierte Ware eingelagert und ausgelagert worden ist. Er habe die Daten, die in der Unternehmensgruppe noch vorhanden gewesen seien, auffinden und zur Erstellung der Listen auswerten können. Es handle sich um historische Daten, die von einer Sicherung aus dem Jahre 1999 stammen.

Zu Details verwies der Zeuge auf seine Ausführungen in früheren Verfahren.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall sind im Wesentlichen die Ursprungseigenschaft der ausgeführten Waren, die Frage der Verjährung bei Geltendmachung der Rückforderung, die Vorschreibung einer Sanktion sowie der Vorwurf von Mängeln bei der Beweiswürdigung im Zuge der Durchführung der Betriebsprüfung Gegenstand der Beschwerde.

Gemäß § 1 Abs. 1 des Ausfuhrerstattungsgesetzes (AEG; BGBl 1994/66 idgF) sind auf Erstattungen, die auf Grund der Rechtsakte des Rates und der Kommission der Europäischen Union auf dem Gebiet der gemeinsamen Marktorganisationen und Handelsregelungen (gemeinschaftliches Marktordnungsrecht) bei der Ausfuhr von Waren vorgesehen sind, die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes anzuwenden.

Gemäß Abs. 5 leg. cit. sind auf Erstattungen die für Zölle geltenden Rechtsvorschriften sinngemäß anzuwenden, soweit im gemeinschaftlichen Marktordnungsrecht oder in diesem Bundesgesetz nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 5 Abs. 1 und 2 AEG sind Erstattungen mit Bescheid insoweit zurückzufordern, als sich herausstellt, dass sie zu Unrecht gewährt worden sind. Eine Rückforderung ist nach Eintritt der Verjährung sowie dann unzulässig, wenn eine Nachforderung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nicht zulässig wäre.

Den unter dem Titel "Sanktion" vorgebrachten Einwendungen ist wie folgt zu entgegnen:

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass der EUGH in seinem Urteil vom 27. April 2006, Rs C-27/05 (Elfering Export GmbH), entschieden hat, dass die in der Ausfuhranmeldung abgegebene Erklärung des Gemeinschaftsursprungs der Ware, für die eine Erstattung beantragt wird, zu den sanktionsbewährten Angaben gemäß Art. 51 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 5 Abs. 4 der VO (EG) Nr. 800/1999 gehört.

Art. 11 Abs. 1 der VO (EWG) Nr. 3665/87 ordnet für den Fall, dass festgestellt wird, dass ein Ausführer eine höhere als die ihm zustehende Erstattung beantragt hat, an, dass die für die betreffende Ausfuhr geschuldete Erstattung der für die tatsächliche Ausfuhr geltenden Erstattung entspricht, vermindert um einen Betrag in der Höhe des

- a) halben Unterschieds zwischen der beantragten und der geltenden Erstattung,
- b) des doppelten Unterschieds zwischen der beantragten und der geltenden Erstattung, wenn der Ausführer vorsätzlich falsche Angaben gemacht hat.

Als beantragte Erstattung gilt der Betrag, der anhand der Angaben gemäß Art. 3 bzw. Art. 25 Abs. 2 berechnet wird.

Zu den umfangreichen Ausführungen der Bf. im Hinblick auf die Vorschreibung einer Sanktion gemäß Art. 11 der VO (EWG) Nr. 3665/87 in der Höhe der Hälfte des Unterschiedsbetrages zwischen der beantragten und letztlich für die Ausfuhr gebührenden Erstattung ist vorneweg das Grundprinzip dieses am 1. April 1995 in Kraft getretenen Artikels darzulegen. Danach hat derjenige, der in der erstattungsrechtlichen Ausfuhranmeldung Angaben macht oder unterlässt, die zu einer höheren als der geschuldeten Erstattung führen (bzw. führen können), die Hälfte zwischen der beantragten und geschuldeten Erstattung zu bezahlen.

Aus der Regelung des Abs. 1 lit. b leg. cit., wonach bei vorsätzlich gemachten falschen Angaben das Doppelte des Unterschiedsbetrages zu bezahlen ist, ist abzuleiten, dass es sonst nicht auf subjektive Momente ankommt.

Die Bf. hat dargelegt, eine solche Regelung würde den Rechtsstaatsprinzipien nahezu aller EU-Mitgliedstaaten und insbesondere dem Grundsatz, dass es ohne Schuld keine Strafe geben dürfe, widersprechen. Nach ihrer Ansicht komme nämlich der Sanktion nach Art. 11 der VO (EWG) Nr. 3665/87 Strafcharakter zu, so dass für die Verhängung einer Sanktion schulhaftes Verhalten unabdingbare Voraussetzung sei.

Mit dieser Frage beschäftigte sich das Erkenntnis des VwGH vom 18. Oktober 1999, ZI. 98/17/0257. Danach ist die Sanktion eine Leistung, die nach näherer Regelung in den Abgabenvorschriften erhoben wird. Weil gemäß § 1 Abs. 5 AEG auf die Erstattungen die für Zölle geltenden Rechtsvorschriften sinngemäß anzuwenden sind, sind die für Zölle maßgebenden Rechtsvorschriften auch auf die Sanktionen anzuwenden. Die Sanktionen sind daher in einem Abgabenverfahren zu erheben.

Die beantragte Ausfuhrerstattung wird bei Verhängung einer Sanktion gekürzt oder es kommt allenfalls auch zu einer Zahlungsverpflichtung. Diese Sanktion ist der im nationalen Abgabenrecht bisher schon bekannten, in bestimmten Bereichen normierten Abgabenerhöhung ähnlich, und wie diese ist auch die Sanktion nach Art. 11 der genannten Verordnung keine nach dem Finanzstrafverfahren zu ahndende Strafe, sondern eine in der Verordnung vorgesehene näher begründete objektive Unrechtsfolge, die unter bestimmten Voraussetzungen entfallen kann (z.B. höhere Gewalt) und bei festgestelltem Vorsatz zu einer Erhöhung der Sanktion führt.

Der VwGH erkennt in einer solchen Sanktionsregelung keinen Widerspruch zu den unverletzlichen Grundprinzipien der inländischen Rechtsordnung (ordre public).

An der Bestimmung des Art. 11 der VO (EWG) Nr. 3665/87 in der geltenden Fassung fällt auf, dass sie keinen Vertrauensschutz enthält. Sie ist lediglich darauf ausgerichtet, dass ein zu Unrecht bezogener Betrag zurückzuzahlen ist. Die Rückzahlungsverpflichtung erfasst dabei auch die gleichzeitig fällige Sanktion. Ein Ermessen bei der Umsetzung der Rückforderung gibt es nicht. Ein Exporteur hat ein hohes Risiko zu tragen, das ihm aber bei Eintritt in das Ausfuhrerstattungsverfahren bekannt ist. Eine der Folgen dieser Risikotragung ist es, dass es neben einer Rückforderung auch noch zur Anlastung von Sanktionen in der Höhe der Hälfte oder gar des Doppelten des Unterschiedes zwischen der beantragten und tatsächlich gebührenden Erstattung kommen kann.

Art. 11 leg. cit. geht grundsätzlich davon aus, dass nur ein Teil der Erstattung zurückgefordert und von dem verbleibenden Betrag eine bestimmte Differenz in Abzug gebracht wird. Gebührt nun aber überhaupt keine Erstattung, dann wirkt sich die Regelung des Art. 11 finanziell insoweit äußerst nachteilig für den Betroffenen aus und wird subjektiv als strenge Bestrafung empfunden. Art. 11 leg. cit. widerspricht aber im Sinne des erörterten Erkenntnisses des VwGH weder dem Rechtsstaatsprinzip noch dem Diskriminierungsverbot.

Die Bf. hat eine Erstattung für eine Ware beantragt, für die wegen des (damals) fehlenden Ursprungsnachweises in der Gemeinschaft keine Erstattung hätte gewährt werden dürfen. Ohne einen entsprechenden Erstattungsanspruch ist eine gewährte Erstattung aber zurückzufordern.

Ein Fall von höherer Gewalt, der einen Entfall der Sanktionen bewirken könnte, wird nicht geltend gemacht. Auch von einem offensichtlichen und von der Behörde anerkannten Irrtum kann nicht gesprochen werden, da der Bf. bekannt war, dass das exportierte Fleisch seinen Ursprung in der Gemeinschaft haben muss. Die Bf. hat beim zugrunde liegenden Ausfuhrvorgang selbst erklärt, die ausgeführte Ware sei österreichischen Ursprungs.

Die von Art. 11 verlangte Verminderung einer gekürzten Erstattung bzw. Erhebung eines Verminderungsbetrages verfolgt als Sanktion das Ziel, den Marktbeteiligten neben dem Verlust der Ausfuhrerstattung klar zu machen, künftig falsche Angaben zu unterlassen, um nicht die finanziellen Interessen der Gemeinschaft und die rechtmäßige Abwicklung der Marktorganisationen zu gefährden. Es sollen Exporteure zu strengster Beachtung der Richtigkeit ihrer Angaben in den Erstattungsanträgen angehalten werden, um überhöhte Erstattungen zu verhindern.

Die Regelung des Art. 11 richtet sich auch gegen den redlichen, gesetzestreuen und umsichtigen Exporteur. Es müssen sich Exporteure sogar gegen ungewöhnliche und unvorhersehbare Ereignisse absichern, die von ihrem Willen unabhängig sind. Es widerspricht nicht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dass jemand, der für eine Ausfuhr Mittel der

Gemeinschaft in Anspruch nimmt, gegen alle vorhersehbaren und übrigen Risiken alle erdenklichen Vorkehrungen zu treffen hat, weil es einem Exporteur nämlich freisteht, ob er eine Erstattung beantragt. Tut er es, dann hat er sich unabhängig von einer Schuld dem Regime zu unterwerfen, weil er freiwillig und zur Erlangung eines eigenen Vorteils an einem bestimmten System öffentlicher Leistung teilnimmt. Er erwartet erhebliche finanzielle Leistungen dafür, dass er erklärt, bestimmte Waren unter bestimmten Bedingungen ausführen zu wollen.

Unbestritten ist, dass falsche Angaben in Erstattungsanträgen die finanziellen Interessen der Gemeinschaft ernstlich gefährden. Die Gewährung von Erstattungen beruht weitestgehend auf den Angaben des Marktbeteiligten über die Menge, Art, Beschaffenheit und geografische Bestimmung einer Ware. Dabei sind die Kontrollmöglichkeiten der Behörde gering und beschränken sich auf Stichproben. Die Rückforderung von zu Unrecht bezogenen Erstattungen selbst würde nicht ausreichen, um die Wirtschaftsbeteiligten zu äußerster Sorgfalt anzuhalten. Es wird ein Vertrauensvorschuss gewährt, bei dessen Verletzung dann aber bestimmte, vorher schon bekannte Folgen zum Tragen kommen. Es entspricht somit auch dem Rechtsstaatsprinzip, wenn von Marktbeteiligten nicht nur die subjektiv mögliche Erfüllung der selbst auferlegten Verpflichtungen verlangt wird, sondern sie auch objektiv für deren Einhaltung einzustehen haben.

Ein Vorbringen gegen die Höhe der Sanktion selbst, sogar bei schuldlos falschen Erstattungsanträgen, geht ins Leere, weil sich Wirtschaftsbeteiligte freiwillig und in voller Kenntnis der strengen Bestimmungen des Ausführerstattungsrechtes, aber in Erwartung eines eigenen Vorteils, auf dieses Verfahren eingelassen haben. Die Kommission ist davon ausgegangen, dass nur mit drakonischen Sanktionen falsche Angaben in den Erstattungsanträgen ausgeschlossen werden können und dass dieses Ziel mit nur geringen Androhungen nicht erreicht werden könnte.

Letztlich wird auch das Diskriminierungsverbot nicht verletzt. Art. 11 Abs. 1 leg. cit. soll nur präventiv und nicht repressiv wirken. Art und Ausmaß des Verschuldens bzw. fehlendes Verschulden haben keinen Einfluss auf die Höhe der Sanktion.

Man kann allgemein zwischen restitutiven, repressiven und präventiven Sanktionen unterscheiden. Unbestritten findet der Grundsatz vom "nulla poena sine lege" in verschiedenen Regelungen der Gemeinschaft seinen Niederschlag und wird von den höchsten Gerichten als Grundlage bei Verhängung von Sanktionen anerkannt.

Abweichend davon sind aber die Sanktionen, die rein präventive oder restitutive Zwecke verfolgen, zu behandeln. Hier wird vom Schuldprinzip abgewichen. Art. 11 weist klar restitutiven Charakter auf, da die zu Unrecht gewährten Erstattungen zurück bezahlt werden müssen, und wirkt präventiv, da die Höhe der Sanktion zu äußerster Sorgfalt zwingen soll.

Die Höhe der Sanktion ist deswegen gerechtfertigt, weil der Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaft im Bereich der gemeinsamen Agrarpolitik wegen der festgestellten Unregelmäßigkeiten vorrangig ist.

Wenn die Höhe der Sanktionen nach Buchstabe b) auf ein Verschulden abgestellt ist, verstößt sie nicht gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip und es ist durchaus angemessen, wenn man die Sanktionsverschärfung bei Vorliegen von Vorsatz betrachtet. Es ist richtig, dass fahrlässiges Verhalten und völlig schuldloses Verhalten gleich behandelt werden, dies aber deshalb, weil die Sanktion präventiv wirken soll.

Der EuGH hat in der Rs C-210/00 auf die ihm vorgelegten Fragen zum eigenen Verschulden bzw. Verschulden eines Vertragspartners geantwortet und für Recht erkannt:

1. die Prüfung der ersten Vorlagefrage hat nichts ergeben, was die Gültigkeit von Art. 11 Abs. 1 UA 1 Buchstabe a der VO (EWG) Nr. 3665/87 der Kommission vom 27. November 1987 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen in der Fassung der VO (EG) Nr. 2945/94 der Kommission vom 2. Dezember 1994, soweit er eine Sanktion für den Ausführer vorsieht, der ohne eigenes Verschulden eine höhere als die ihm zustehende Ausfuhrerstattung beantragt hat, in Frage stellen könnte.
2. Art. 11 Abs. 1 UA 3 erster Gedankenstrich der VO (EWG) Nr. 3665/87 in der Fassung der VO (EWG) Nr. 2945/94 ist dahin auszulegen, dass kein Fall höherer Gewalt vorliegt, wenn ein Ausführer gutgläubig einen Antrag auf Ausfuhrerstattung auf der Grundlage falscher Informationen des Herstellers der ausgeführten Waren ausfüllt und er die Unrichtigkeit der Informationen nicht erkennen konnte oder nur mit Hilfe von Kontrollen im Herstellungsbetrieb hätte erkennen können. Das Verschulden eines Vertragspartners gehört zu den normalen Geschäftsrisiken und kann im Rahmen der Geschäftsbeziehungen nicht als unvorhersehbar betrachtet werden. Der Ausführer verfügt über verschiedene Mittel, um sich dagegen zu schützen.

Der EuGH hat in der Rs C-27/05 schließlich im Wesentlichen erkannt, dass eine in der Ausfuhranmeldung abgegebene Erklärung des Gemeinschaftsursprungs der Ware, für die eine Ausfuhrerstattung beantragt wird, zu den sanktionsbewährten Angaben gehört.

Den unter dem Titel "Verjährung" vorgebrachten Einwendungen ist wie folgt zu entgegnen:

Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass der EUGH in seinem Urteil vom 11. Jänner 2007, Rs C-279/05 (Vonk Dairy Products BV) entschieden hat, dass im Rahmen eines Verfahrens zur Rücknahme und Wiedereinziehung von differenzierten Ausfuhrerstattungen, die auf der Grundlage der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 endgültig gezahlt worden sind, die

Feststellung, dass diese Erstattungen ohne Rechtsgrund gezahlt worden sind, durch den gemäß den Regeln des nationalen Rechts erbrachten Nachweis eines missbräuchlichen Verhaltens des Ausführers untermauert werden muss.

Demnach ist im Sinne von Art. 3 Abs. 1 UA. 2 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 eine Unregelmäßigkeit andauernd oder wiederholt, wenn sie von einem Wirtschaftsteilnehmer der Gemeinschaft begangen wird, der wirtschaftliche Vorteile aus einer Gesamtheit von ähnlichen Geschäften zieht, die gegen dieselbe Vorschrift des Gemeinschaftsrechts verstößen. Dabei ist unerheblich, dass die Unregelmäßigkeit sich auf einen verhältnismäßig kleinen Teil aller in einem bestimmten Zeitraum getätigten Geschäfte bezieht und die Geschäfte, bei denen die Unregelmäßigkeit festgestellt wird, immer andere Partien betreffen.

Gemäß Art. 1 Abs. 1 der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 wird zum Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften eine Rahmenregelung für einheitliche Kontrollen sowie für verwaltungsrechtliche Maßnahmen und Sanktionen bei Unregelmäßigkeiten in Bezug auf das Gemeinschaftsrecht getroffen.

Nach Abs. 2 leg. cit. ist der Tatbestand der Unregelmäßigkeit bei jedem Verstoß gegen eine Gemeinschaftsbestimmung als Folge einer Handlung oder Unterlassung eines Wirtschaftsteilnehmers gegeben, die einen Schaden für den Gemeinschaftshaushaltsplan der Gemeinschaften oder die Haushalte, die von den Gemeinschaften verwaltet werden, bewirkt hat bzw. haben würde, sei es durch die Verminderung oder den Ausfall von Eigenmitteln, die direkt für Rechnung der Gemeinschaften erhoben werden, sei es durch eine ungerechtfertigte Ausgabe.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 leg. cit. beträgt die Verjährungsfrist für die Verfolgung vier Jahre ab Begehung der Unregelmäßigkeit nach Art. 1 Abs. 1. Jedoch kann in den sektorbezogenen Regelungen eine kürzere Frist vorgesehen werden, die nicht weniger als drei Jahre betragen darf.

Bei andauernden oder wiederholten Unregelmäßigkeiten beginnt die Verjährungsfrist an dem Tag, an dem die Unregelmäßigkeit beendet wird. Bei mehrjährigen Programmen läuft die Verjährungsfrist auf jeden Fall bis zum Abschluss des Programms.

Die Verfolgungsverjährung wird durch jede der betreffenden Person zur Kenntnis gebrachte Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung der zuständigen Behörde unterbrochen. Nach jeder eine Unterbrechung bewirkenden Handlung beginnt die Verjährungsfrist von neuem.

Der EuGH hat in seinem im Gegenstande ergangenen Urteil vom 24. Juni 2004 in der Rs C-278/02 dem Unabhängigen Finanzsenat geantwortet und für Recht erkannt, dass 1. Art. 3 Abs. 1 der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 auch im Bereich der Ausfuhrerstattungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse unmittelbar anwendbar ist, wenn nicht eine sektorbezogene Gemeinschaftsregelung eine kürzere Frist, die jedoch nicht weniger als drei

Jahre betragen darf, oder eine nationale Rechtsvorschrift eine längere Verjährungsfrist vorsieht;

2. Art. 3 Abs. 1 UA 3 der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 so auszulegen ist, dass die Ankündigung einer Betriebsprüfung/Zoll gegenüber dem betroffenen Unternehmen nur dann eine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung darstellt, die den Lauf der Verjährungsfrist des Art. 3 Abs. 1 UA 1 dieser Verordnung unterbricht, wenn die Geschäfte, auf die sich der Verdacht der Unregelmäßigkeiten bezieht, in dieser Handlung hinreichend genau bestimmt werden.

In den Rn 41 ff des Urteiles führt der EuGH aus, dass eine Ankündigung einer Prüfung nach der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95, die sich unterschiedslos auf alle im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisationen für Rind- und Schweinefleisch durchgeführten Ausfuhren eines Jahres, wenn sie keine Angabe zu einem Verdacht hinreichend genau bestimmter Unregelmäßigkeiten enthält, den Lauf der Verjährungsfrist nicht unterbricht.

Es sei Sache des vorlegenden Gerichtes, zu prüfen, ob die weiteren Handlungen, die die nationalen Behörden im Rahmen oder nach Abschluss der am 20. Dezember 1999 angekündigten Prüfung vornahmen, eine oder mehrere bestimmte Unregelmäßigkeiten im Zusammenhang mit den Ausfuhren betrafen, für die die in Rede stehenden Ausfuhrerstattungen gewährt worden waren, und deshalb den Lauf der Verjährungsfristen für die Rückzahlung dieser Erstattungen unterbrechen konnten.

Die Ankündigung einer Betriebsprüfung/Zoll gegenüber dem betroffenen Unternehmen stellt nur dann eine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung dar, die den Lauf der Verjährungsfrist des Art. 3 Abs. 1 UA 1 dieser Verordnung unterbricht, wenn die Geschäfte, auf die sich der Verdacht von Unregelmäßigkeiten bezieht, in dieser Handlung hinreichend genau bestimmt werden.

Der EuGH hat damit klargestellt, dass Art. 3 Abs. 1 der VO (EWG) Nr. 2988/95 unmittelbar anwendbar ist und dass die Verjährungsfrist sowohl für verwaltungsrechtliche Sanktionen als auch für die Rückforderung zu Unrecht gewährter Vorteile gilt.

Die Ankündigung der Ausdehnung der 4045-Betriebsprüfung vom 20. Dezember 1999 konnte im Sinne der Ausführungen des EuGH die Verjährungsfrist nicht unterbrechen. Ein im Rahmen der Prüfung gemachter Vorwurf einer bestimmten Unregelmäßigkeit hingegen konnte diese Wirkung aber gehabt haben. Jedenfalls ist die Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 10. Oktober 2000, die den Verantwortlichen der Bf. im Original am 17. Oktober 2000 ausgefolgt wurde, eine der Zahlstelle zurechenbare Handlung, in der gegenüber der Bf. Unregelmäßigkeiten im Hinblick auf den Ursprung bezogen auf den jeweiligen Geschäftsfall konkret individualisiert wurden.

Die Niederschrift war in der Folge auch die Basis für die Rückforderungen. Damit ist die Niederschrift eine Ermittlungs- und Verfolgungshandlung, die den Lauf der Verjährungsfrist unterbrochen hat, weil spätestens in dieser Handlung die Geschäfte (und damit auch der gegenständlich Geschäftsfall), auf die sich der Verdacht einer Unregelmäßigkeit eines nicht erwiesenen Ursprungs bezogen hat, hinreichend genau bestimmt worden sind.

Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 1 Abs. 2 leg. cit. ist jeder Verstoß gegen eine Gemeinschaftsbestimmung als Folge einer Handlung oder Unterlassung, die einen Schaden für den Gemeinschaftshaushalt bewirkt hat oder bewirkt haben würde.

Im Bereich der Ausfördererstattung wird demnach eine Unregelmäßigkeit begangen, wenn Zahlungen unrechtmäßig erfolgt sind, also ein für den Ausförderer positiver Erstattungsbescheid ergangen ist (argumentum: bewirkt hat), oder die Handlung oder Unterlassung des Ausförderers im Falle der Nichtaufdeckung zu einer unrechtmäßigen Zahlung geführt hätte (argumentum: bewirkt haben würde).

Für die vierjährige Verjährungsfrist gemäß Art. 3 Abs. 1 der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 bedeutet dies, dass in Fällen der Aufdeckung der Unregelmäßigkeit nach erfolgter Zahlung die Frist in Normalfällen mit der bescheidmäßigen Zuerkennung, also mit der Zustellung des Erstattungsbescheides zu laufen beginnt.

Abweichend davon ist bei Vorschussverfahren der Tag der Freigabe der Sicherheit der für den Beginn der Verjährungsfrist maßgebende Tag.

Bescheide über die Gewährung des Vorschusses stellen im Gegensatz zur Normalerstattung lediglich Zwischenerledigungen dar. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem Inhalt der Bescheide selbst, wenn dort im Spruch von einem "Vorschuss auf die Ausfördererstattung", damit von einer nicht endgültigen Maßnahme, die noch eine Endbeurteilung des gesamten fallbezogenen Sachverhaltes erfordert, gesprochen wird. Letztlich hängt auch noch die Freigabe der Sicherheit von einer Endbeurteilung des gesamten Sachverhaltes ab.

Erst mit dem Tag der Freigabe der Sicherheit wird über die Rechtmäßigkeit der Ausfördererstattung endgültig abgesprochen. Die Mitteilung begründet als Entscheidung im Sinne des Art. 6 i.V.m. Art. 4 Nummer 5 ZK für den Beteiligten und die Verwaltung die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache, dass über die Rechtmäßigkeit der Ausfördererstattung endgültig abgesprochen ist.

Die Niederschrift über die Betriebsprüfung wurde am 10. Oktober 2000 in Gegenwart von Verantwortlichen der Bf. aufgenommen und ist am 17. Oktober 2000 ausgefolgt worden. Damit wurde eine die Verjährung unterbrechende Ermittlungs- und Verfolgungshandlung jedenfalls am 10. Oktober 2000 gesetzt.

Der Bescheid über die Gewährung der Ausfuhrerstattung vom 21. Juni 1996, Zi. 3456, wurde dem behördlichen Zusteller am 4. Juli 1996 übergeben und gilt gemäß § 26 Zustellgesetz als am dritten darauf folgenden Werktag als zugestellt.

Die Mitteilung der Freigabe der Sicherheit vom 19. Dezember 1996 wurde dem behördlichen Zusteller am 19. Dezember 1996 übergeben.

Gemäß § 26 ZustellG gilt die Zustellung als am dritten Werktag (27. Dezember 1996) nach Übergabe vorgenommen.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 der Fristenverordnung hat die Verjährungsfrist von vier Jahren aber erst mit dem auf die bewirkte Zustellung folgenden Tag, dem 28. Dezember 1996, zu laufen begonnen.

Die Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 10. Oktober 2000 liegt als Unterbrechungshandlung eindeutig innerhalb der vierjährigen Verjährungsfrist. Mit dieser Unterbrechungshandlung hat die Verjährungsfrist von neuem zu laufen begonnen.

Hinsichtlich der unter dem Titel "Ursprung" vorgebrachten Einwendungen hat der Unabhängige Finanzsenat erwogen:

Die VO (EWG) Nr. 4045/89 behandelt die Prüfung der tatsächlichen und ordnungsgemäßem Durchführung der Maßnahmen, die direkt oder indirekt Bestandteil des Finanzierungssystems sind, anhand von Geschäftsunterlagen der Begünstigten oder Zahlungspflichtigen im Hinblick auf Prüfzeiträume auf der Basis von Prüfplänen. Die Prüfpläne stützen sich im Wesentlichen auf eine Risikoanalyse, wobei auch die an ein Unternehmen getätigten Zahlungen berücksichtigt werden. Am Risiko orientiert sich auch die Auswahl von Stichproben.

Bei den Erstattungsvoraussetzungen für Rindfleisch ist auf Art. 13 Abs. 9 der VO (EWG) Nr. 805/68 zu verweisen. Danach wird eine Erstattung gewährt, wenn nachgewiesen wird, dass

- es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt, mit Ausnahme der Fälle, in denen Abs. 10 der Verordnung Anwendung findet,
- die Erzeugnisse aus der Gemeinschaft ausgeführt worden sind, und
- bei einer differenzierten Erstattung die Erzeugnisse die in der Lizenz angegebene Bestimmung oder eine andere Bestimmung erreicht haben, für die eine Erstattung festgesetzt worden war.

Gemäß Art. 13 Abs. 10 dieser Verordnung wird bei der Ausfuhr erstattungsfähiger Erzeugnisse (Art. 1) keine Erstattung gewährt, wenn sie aus Drittländern eingeführt und nach Drittländern wieder ausgeführt werden, es sei denn, der Ausführer weist nach, dass das auszuführende Erzeugnis mit dem vorher eingeführten Erzeugnis identisch ist und dass alle Einfuhrzölle auf dieses Erzeugnis bei der Einfuhr erhoben worden sind.

Zusätzlich verlangt die VO (EWG) Nr. 3665/87, dass die Waren in unverändertem Zustand in gesunder und handelsüblicher Qualität innerhalb von zwölf Monaten in ein Drittland eingeführt werden. Wenn die Erzeugnisse zur menschlichen Ernährung bestimmt sind, darf ihre Verwendung zu diesem Zweck nicht aufgrund ihrer Eigenschaft oder ihres Zustandes ausgeschlossen oder wesentlich eingeschränkt sein.

Für die Beurteilung des Ursprungs der Erzeugnisse ist Art. 10 der VO (EWG) Nr. 3665/87 maßgebend. Gemäß Abs. 1 leg. cit. hat der Ausführer, wenn die Gewährung der Erstattung vom Ursprung des Erzeugnisses in der Gemeinschaft abhängt, diesen nach geltenden Gemeinschaftsregeln anzugeben.

Nach den Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 13.9.2004, Zl. 2002/17/0141, ergibt sich aus den Erwägungsgründen zum Zollkodex, dass es zu verdeutlichen ist, dass im Hinblick auf die Gewährung von Ausfuhrerstattungen nur Erzeugnisse, die vollständig in der Gemeinschaft gewonnen oder in ihr wesentlich be- oder verarbeitet wurden, als Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft gelten.

Der VwGH hat beim zugrunde liegenden Verfahren auch erst im Rechtszug erzeugte Ursprungsbestätigungen (Zeugenaussagen, eidesstättige Erklärungen) als Ursprungs nachweise von ausfuhrerstattungsrechtlicher Relevanz anerkannt.

Erzeugnisse haben ihren Ursprung in der Gemeinschaft, wenn sie vollständig in der Gemeinschaft gewonnen wurden (Art. 23 ZK) oder wenn sie in der Gemeinschaft der letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung unterzogen wurden (Art. 24 ZK).

Im Sinne von Art. 23 Abs. 2 lit. c sind Ursprungswaren eines Landes lebende Tiere, die in diesem Land geboren oder ausgeschlüpft sind und die dort aufgezogen wurden.

Kommt Art. 23 nicht zur Anwendung, dann ist nach Art. 24 vorzugehen. Danach ist eine Ware, an deren Herstellung zwei oder mehrere Länder beteiligt waren, Ursprungsware des Landes, in dem sie der letzten wesentlichen und wirtschaftlich gerechtfertigten Be- oder Verarbeitung unterzogen worden ist, die in einem dazu eingerichteten Unternehmen vorgenommen worden ist und zur Herstellung eines neuen Erzeugnisses geführt hat oder eine bedeutende Handelsstufe darstellt.

Art. 39 ZK-DVO beschäftigt sich mit dem nichtpräferentiellen Warenursprung dahingehend, dass für die in Anhang 11 genannten hergestellten Waren als Be- oder Verarbeitungen, die gemäß Art. 24 des ZK den Ursprung verleihen, die in Spalte 3 des genannten Anhangs aufgeführten Be- und Verarbeitungen gelten.

Von den beiden genannten Kriterien ist nur die vollständige Herstellung erschöpfend beschrieben. Die letzte wesentliche und wirtschaftlich gerechtfertigte Ursprung begründende

Be- oder Verarbeitung wird in den Anhängen 9 bis 11 der ZK-DVO nur für einige Waren bestimmt. Für alle anderen Waren des internationalen Handels muss sie (im konkreten Fall) interpretativ bestimmt werden.

Fleisch von Rindern, frisch, gekühlt oder gefroren der KN-Codes 0201 und 0202 wird im Grunde des Anhanges 11 zu einer Ursprungsware durch Schlachten nach einer Mast von mindestens drei Monaten.

Schließlich werden genießbare Schlachtnebenerzeugnisse von Rindern und Schweinen, frisch, gekühlt oder gefroren des KN-Codes 0206 im Grunde des Anhangs 11 zu einer Ursprungsware durch Schlachten nach einer Mast bei Rindern von mindestens drei bzw. bei Schweinen von mindestens zwei Monaten.

Die Bf. wendet zur Frage des Ursprungs falsche Beweiswürdigung, Verkennung der Rechtslage und Negierung der deutschen Rechtsauslegung ein und vermeint insbesondere, durch das Schlachten und das anschließende Zerteilen der Tiere sei der vom Ausfuhrerstattungsrecht geforderte EU-Ursprung gegeben. Es richte sich der Ursprung von Rindfleisch nach den Ausführungen des Schreibens des deutschen Bundesministeriums der Finanzen vom 16. März 1998 bei der Ausfuhr aus der Europäischen Gemeinschaft zunächst nach Art. 23 ZK (Abs. 2, Buchstaben c und d). Erst wenn das Fleisch von außerhalb der Europäischen Gemeinschaft eingeführten Rindern stamme, richte sich der Ursprung nach Art. 24 ZK (zwei oder mehr Länder) und der Auslegung dieses Artikels in der ZK-DVO (Art. 39 und Anhang 11).

Nach Anhang 11 der ZK-DVO werde dem Fleisch der Positionen 0201 und 0202, das von außerhalb der Europäischen Gemeinschaft eingeführten Rindern stamme, der Ursprung nur verliehen, wenn diese vor der Schlachtung mindestens drei Monate in der Europäischen Gemeinschaft gemästet worden sind. Der Schlachtvorgang umfasse dabei das Töten unter Blutentzug, Enthäuten, Ausweiden und Teilen unter Längsspaltung der Wirbelsäule in Hälften (Halbieren).

Das Schlachten und die weitere Be- oder Verarbeitung von eingeführten Rindern zu Rindervierteln und anderen Folgeprodukten sei nur nach Art. 24 ZK zu beurteilen und verleihe diesen Erzeugnissen den Ursprung der Europäischen Gemeinschaft.

Dem zitierten Erlass sind einerseits die klaren und unzweifelhaften Ausführungen des Anhanges 11 zur ZK-DVO und andererseits das - durch keine anders lautende Rechtssprechung überholte - sinngemäß anzuwendende Urteil des EuGH vom 23. Februar 1984, Rs C-93/83, sowie der Wortlaut der KN-Codes 0201, 0202, 0203 und 0206 entgegen zu halten.

Das Urteil befasst sich vor allem mit der Frage, ob das Be- oder Verarbeiten von Fleisch nach dem Schlachten diesem den Ursprung des Landes verleihen kann, in dem diese Vorgänge stattfinden. Es geht im Urteil darum, dass die Be- oder Verarbeitung wesentlich zu sein hat. Eine Bearbeitung zeichnet sich dadurch aus, dass auf die Ware im Sinne einer qualitativen Veränderung eingewirkt wird, sie aber gegenständlich erhalten bleibt. Es muss sich dabei um einen echten Produktionsprozess, einen Herstellungs- oder Teilherstellungsvorgang handeln. Nicht als Herstellungsprozess in diesem Sinne gelten Maßnahmen, die nur zur Erhaltung einer Ware, zur Verbesserung der Aufmachung oder Handelsgüte oder zur Vorbereitung des Vertriebes oder Weiterverkaufs dienen (EuGH vom 26.1.1977, Rs C-49/76).

Bei der Verarbeitung hingegen werden die Ausgangsstoffe so umgestaltet oder wichtige Merkmale so stark verändert, dass in der Regel eine neue Ware entsteht.

Der Begriff des Herstellens umfasst sowohl den Be- als auch den Verarbeitungsprozess. Wesentlich ist ein Verarbeitungs- als Produktionsprozess nur dann, wenn er dem Erzeugnis besondere Eigenschaften oder eine besondere Beschaffenheit verleiht, wenn die Ware nach der Behandlung besondere Eigenschaften besitzt und von einer spezifischen Beschaffenheit ist, die sie vor dem Herstellungsprozess nicht gehabt hat (EuGH vom 26.1.1977, Rs C-49/76).

Betrachtet man den Schlachtvorgang aus dem Blickwinkel des eben Ausgeführten, aus dem Blickwinkel des Urteils des EuGH vom 23. Februar 1984, Rs C-93/83, und aus dem Blickwinkel des Urteiles des EuGH vom 26. Jänner 1977, Rs C-49/76, so ist zweifelsfrei zu erkennen, dass im Gegenstand Eigenschaften nicht qualitativ verändert wurden. In den erwähnten Urteilen wird ausdrücklich festgestellt, dass das Entbeinen, Entsehnen, Entfetten, Zerlegen und Vakuumverpacken des von Rindervierteln stammenden Fleisches keinen Ursprung verleiht. Vor allem das Erleichtern des Absatzes, indem eine Ware in verschiedene Teile aufgeteilt (zerlegt) und/oder damit der Verkaufswert erhöht wird, ist für eine Begründung des Ursprungs unzureichend.

Die Bf. selbst führt in ihrer Berufsbegründung aus, das von ihr exportierte Rindfleisch stamme aus eigener Schlachtung und sei mindestens in Viertel oder in kleinere Folgeprodukte zerlegt worden. In größeren Einheiten könne es aus dem Betrieb nicht abtransportiert werden, was die Aufstellung der Exporte im Jahr 1996 vom 30. Jänner 2001 bestätige.

Im vorliegenden Fall durfte zunächst davon ausgegangen werden, dass Art. 23 ZK nicht zur Anwendung gebracht werden kann, da der Nachweis, dass die Tiere in Österreich geboren und aufgezogen wurden, nicht in dem von den Ursprungsbestimmungen geforderten Umfang erbracht worden ist.

Art. 24 ZK ist in Verbindung mit Anhang 11 der ZK-DVO unmissverständlich und ohne begründeten Zweifel so zu lesen, dass das Schlachten dem daraus gewonnen frischen, gekühlten oder gefrorenen Fleisch bei Rindern bzw. Schweinen (KN-Codes 0201, 0202, 0203)

und genießbaren Schlachtnebenerzeugnissen (KN-Code 0206) nur dann den Ursprung des Verarbeitungslandes verleiht, wenn bei Rindern eine Mast von mindestens drei, bei Schweinen eine Mast von mindestens zwei Monaten vorangegangen ist.

Mit dem Hinweis auf die Anwendung des Art. 24 ZK als Generalklausel kann die Bf. nichts für ihren Standpunkt gewinnen. Die nach dem Schlachten bis zum Versand der Fleischteile im Gegenstand vorgenommenen Be- und Verarbeitungsschritte weisen nicht jene Qualität auf, dass aus dem Fleisch der geschlachteten Tiere neue Erzeugnisse hervorgegangen wären bzw. eine bedeutende Herstellungsstufe erreicht worden wäre. Durch das Zerteilen der geschlachteten Tiere und das Entfernen bestimmter, zum Teil nicht für den menschlichen Genuss geeigneter Teile wurden keine anderen Erzeugnisse hergestellt als Erzeugnisse der KN-Codes 0201, 0202, 0203 und 0206. Fleisch geschlachteter Tiere wurde bloß in eine für den Weitertransport und die weitere Bearbeitung geeignete Form gebracht.

Die Bf. hat damit vorerst den Ursprung nach Art. 10 der VO (EWG) Nr. 3665/87 aus der Sicht der Generalklausel des Art. 24 ZK nicht erwiesen. Der Anregung der Bf., die Frage der Auslegung des Art. 24 ZK dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen, weil die Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfrage nicht eindeutig ableitbar sei, ist entgegen zu halten, dass die richtige Anwendung des Art. 24 ZK i.V.m. Art. 39 und Anhang 11 der ZK-DVO derart offenkundig ist, dass kein Raum für einen vernünftigen Zweifel an der gestellten Frage bleibt.

Der Einwand in der Beschwerde, das Zollamt Salzburg/Erstattungen habe sich mit den vorgelegten Import- und Exportlisten nicht beschäftigt und diese pauschal zurückgewiesen, halte einer Nachprüfung nicht stand, weil gerade dadurch ausgeschlossen werde, die Bf. habe importiertes Fleisch exportiert, ist nicht berechtigt.

Mit den vorgelegten Listen wollte die Bf. den Ursprung durch einen Negativbeweis in einer Art Ausschließungsverfahren erweisen. Betrachtet man die Import- und Exportlisten und die ergänzend vorgelegten Verwendungsnachweise aus der Sicht der durch den Berufungssenat I der Region Linz veranlassten Stellungnahme der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll vom 12. April 2002, dann ist zu erkennen, dass diese Argumentation bereits im Zuge der 4045-Prüfungsmaßnahmen nicht zum Ziel geführt hat. Die Argumentation, durch die Import- und Exportlisten und Verwendungsnachweise sei für sämtliche Importe die Verwendung im Inland dokumentiert, kann, ausgehend von einem darstellbaren Anfangstatbestand für alle importierten Artikel und von der tatsächlichen Entwicklung anhand der Ausgangsrechnungen bzw. Lagerlisten, nur dann richtig sein, wenn von der Bf. nur die aus Drittländern importierten Waren - bei erwiesenem Ursprung der in das Kalenderjahr 1996 übernommenen Inventurbestände - nachzuweisen wären.

Die Bf. konnte aus den wiederholten Hinweisen darauf, jede Fleischausfuhr werde von Veterinärzeugnissen begleitet, nichts für den behaupteten Ursprung gewinnen. Die Bf. ist insofern im Recht, als jede Fleischausfuhr, sei sie nun eine ausfuhrerstattungsrechtlich relevante oder nicht, von einem zwingend vorausgesetzten Veterinärzeugnis begleitet wird. Nach § 44 Abs. 1 Fleischuntersuchungsgesetz (FUG, BGBI. 522/1982 idGf) wird Schlachtbetrieben, Bearbeitungsbetrieben (einschließlich Zerlegungsbetrieben) und Verarbeitungsbetrieben sowie außerhalb dieser Betriebe gelegenen Kühlhäusern eine Veterinärkontrollnummer zugeordnet, sofern die für den jeweiligen Betrieb erforderlichen behördlichen Berechtigungen vorliegen.

Nach Abs. 2 leg. cit. wird Betrieben gemäß Abs. 1 auf Antrag eine Exportberechtigung erteilt, wenn durch einen beauftragten Amtstierarzt festgestellt wird, dass der Antragsteller über betriebliche Einrichtungen verfügt, die den vom Bestimmungsland gestellten Mindestanforderungen genügen, dass die Einhaltung jener Mindestanforderungen des Bestimmungslandes gesichert ist, die sich auf die Untersuchung der Schlachttiere und des Fleisches sowie dessen hygienische Gewinnung und Behandlung beziehen, und dass eine regelmäßige behördliche Überprüfung der Einhaltung der Mindestanforderungen gewährleistet ist.

Unbestritten kommt Veterinärärzten die Wahrnehmung und Erfüllung bestimmter Aufgaben bei der Ausfuhr von Tieren und Fleisch in Drittländer zu. Das Veterinärzeugnis gibt dabei aber nur Auskunft über den hygienisch Verantwortlichen und über die veterinarrechtliche Prüfung. Es gibt Auskunft darüber, ob bzw. dass die Qualität geprüft wurde, ob bzw. dass die Packstücke die Kennzeichnung des EU-Schlachthofes tragen und ob bzw. dass sich aus den vorgelegten Unterlagen keine anderen Hinweise ergeben. Das Veterinärzeugnis gibt keine Auskunft über den ausfuhrerstattungsrechtlich relevanten Ursprung des Erzeugnisses. Die Veterinärärzte sind nicht in die Wahrnehmung zollrechtlicher Belange eingebunden. Aus diesem Grund werden auch Bestätigungen oder Zeugnisse von Tierärzten nicht in die Unterlagen zur Erlangung der Ausfuhrerstattung aufgenommen.

Wenn nun ein Tierarzt einen "österreichischen Ursprung" in seinen Papieren bestätigt hat, dann bezieht sich diese Aussage erfahrungsgemäß auf die Schlachtung in einem österreichischen Schlachthof nach den Bedingungen des FUG.

Es handelt sich bei den verfahrensgegenständlichen Veterinärzeugnissen um keine Urkunden von ausfuhrerstattungsrechtlicher Relevanz. Es kommt den Veterinärzeugnissen im Ausfuhrerstattungsverfahren auch keine Beweiskraft über die Tatsache hinaus zu, dass die Tiere - möglicherweise mit Herkunft aus Österreich - in einem EU-Schlachthof geschlachtet oder zerlegt worden sind. Für die Bestätigung dieses "veterinarrechtlichen Ursprungs" reichen

bereits die einfachsten Zerlegungsvorgänge aus. Tatsächlich erfolgt durch Veterinärärzte keine ursprungsrechtliche Prüfung im Sinne des Zollkodex (vgl. dazu die für den Gegenstand sinngemäß verwertbaren Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 13.9.2004, ZI. 2002/17/0141, die sich mit der Relevanz von Aussagen eines Tierarztes im Hinblick auf einen ausfuhrerstattungsrechtlichen Ursprung beschäftigen).

Die Bf. als Antragsstellerin hat es zu verantworten, wenn sie das absolut notwendige Nämlichkeitsprinzip, das sie als Erstattungswerberin einzuhalten gehabt hätte, um die Rechtmäßigkeit ihrer Ansprüche belegen zu können, verletzt hat. Es ist der Bf. im Grunde der Ausführungen der Betriebsprüfung/Zoll trotz zahlreicher Aufforderungen und Versuche mit Listenvergleichen nicht gelungen, einen direkten Bezug zwischen den jeweiligen Herstellern (Tierproduzenten) und dem tatsächlich ausgeführten Fleisch herzustellen. Gleichzeitig mussten Mängel und Ungereimtheiten bei der Führung der Aufzeichnungen eingeräumt werden.

Im Hinblick auf die Ausführungen der Betriebsprüfung muss aber angemerkt werden, dass es der Bf. in Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) vor dem Unabhängigen Finanzsenat gelungen ist, den Bericht der Betriebsprüfung zu erschüttern.

Die Bf. hat für den Export eine im Ausfuhrerstattungsverfahren nicht vorausgesetzte Warenverkehrsbescheinigungen EUR 1 ausgestellt und erklärt, die vom Ursprungszeugnis erfassten Waren würden die Voraussetzungen für diese Bescheinigung erfüllen.

Die Ursprungszeugnisse enthalten auf der Rückseite des Antragsformulars den ausdrücklichen Hinweis, dass sich der Ausführer verpflichtet hat, den zuständigen Behörden auf Verlangen alle zusätzlichen Nachweise zu erbringen, die für die Ausstellung der Bescheinigung erforderlich sind. Die Bf. hat auch angegeben, die für den Nachweis erforderlichen Unterlagen würden bei ihr zur Einsicht aufliegen.

Für die Exportware muss dabei folgendes Ursprungskriterium erfüllt sein: "Herstellen, bei dem alle verwendeten Vormaterialien der Kapitel 1 und 2 vollständig gewonnen oder hergestellt sein müssen".

Als die Zollbehörde vom ihr in Art. 64 ZK-DVO eingeräumten Recht auf stichprobenweise Überprüfung von ausfuhrerstattungsrechtlich relevanten Ursprungsnachweisen Gebrauch gemacht hat, hat sich herausgestellt, dass tatsächlich keine Unterlagen vorhanden waren, die den einzelnen Ausfuhren zum Beweis der Richtigkeit der gemachten Ursprungsangaben zugeordnet hätten werden können.

Ein solcher Nachweis hätte aber schon zum Zeitpunkt der Ausfuhr erbracht werden bzw. dokumentiert sein müssen, will sich ein Ausführer darauf berufen können, dass die gegebene Auskunft zutrifft. Aber auch nachträgliche Versuche, die erforderlichen Beweise und

Nachweise zu erbringen, waren erst im Beweisverfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat erfolgreich.

In den Marktorganisationen für Rindfleisch und Schweinefleisch ist ausdrücklich festgelegt, dass eine Erstattung nur dann bezahlt wird, wenn nachgewiesen ist, dass es sich um Erzeugnisse der Gemeinschaft handelt. Damit die Ursprungseigenschaft beim Fleisch geschlachteter Tiere, das bloß in eine für den Weitertransport und die weitere Bearbeitung geeignete Form gebracht worden ist, geprüft werden kann, wird eine Rückverfolgung bis zum Lieferanten nicht nur für erforderlich gehalten, sondern ist die Rückverfolgung der exportierten Ware zum Lieferanten Ausfluss der oben behandelten Ursprungsregeln für den nichtpräferentiellen Ursprung.

Gemäß Art. 26 Abs. 1 ZK kann im Zollrecht oder in anderen Gemeinschaftsregelungen vorgesehen sein, dass der Ursprung der Waren durch die Vorlage einer Urkunde nachzuweisen ist.

Im Sinne von Abs. 2 leg. cit. können die Zollbehörden, unbeschadet der Vorlage dieser Unterlage, im Fall ernsthafter Zweifel weitere Beweismittel verlangen, um sicherzustellen, dass die Angabe des Ursprungs tatsächlich den einschlägigen Regeln des Gemeinschaftsrechtes entspricht.

Die Beweislast obliegt somit immer dem Wirtschaftsbeteiligten in der Gemeinschaft, der von der Anwendung der vorgesehenen Maßnahme betroffen ist.

Nach Art. 10 Abs. 1 der VO (EWG) Nr. 3665/87 hat der Wirtschaftsbeteiligte den Ursprung anzugeben. Gemäß Abs. 3 leg. cit. werden die Erklärungen gemäß Abs. 1 und Abs. 2 ebenso nachgeprüft wie die sonstigen Angaben der Ausfuhranmeldung.

Aus Art. 13 Abs. 9 der VO (EWG) Nr. 805/68 und aus Art. 13 Abs. 9 der VO (EWG) Nr. 2759/75 wiederum ergibt sich, dass eine Erstattung nur dann gewährt wird, wenn ua. nachgewiesen wird, dass es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt.

Marktbeteiligte müssten aus der Sicht einer Zusammenschau der zuletzt angesprochenen Bestimmungen im Hinblick auf Art. 3 der VO (EWG) Nr. 3665/87 daher schon am Tag der Ausfuhr, der für die Feststellung der Menge, Art und Beschaffenheit des ausgeführten Erzeugnisses maßgebend ist, über Nachweise verfügen, um die Erklärung über den Ursprung abgeben zu können.

Hat ein Marktbeteiligter im Zuge der Angabe des Ursprungs über keine Nachweise verfügt, so trägt er das Risiko bei einer Überprüfung im Sinne von Art. 10 leg. cit.

Der Bf. ist es im Rechtszug gelungen, mit Hilfe eines externen Fachmannes diverse Listen (A bis D) zu erstellen. Im Schreiben und Beweisantrag vom 2. Oktober 2006 hat die Bf. unter

Hinweis auf das Vorbringen und die Beweisführung im Schriftsatz vom 10. November 2005 den Ursprungsnachweis für drei von ihr vorgenommene Rindfleischexporte geführt.

Der verfahrensgegenständliche Export, für den die Liste C erstellt worden ist, hat am 31. Mai 1996, damit außerhalb des bisher in den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) relevanten Zeitraumes stattgefunden.

Die zugehörige Auslagerung hat am 30. Mai 1996 stattgefunden. Aus Beilage C ergeben sich die Gebindenummern, aus denen an diesem Tag das exportierte Fleisch entnommen worden ist. Diese Gebindenummern sind im Zeitraum Woche 50/1995 bis zur Woche 14/1996 vergeben worden. Ausgehend von einer zweiwöchigen Produktionszeit ist der Beginn des Zeitraumes auf die Woche 48/1995 auszudehnen. Der Beginn liegt nach der Woche 41/1995, weswegen für den Gegenstand im Hinblick auf das Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) nur die Ausdehnung nach hinten von Relevanz ist, also von Woche 14/1996 bis zur Woche 21/1996.

Die Liste X über Rinderlieferungen 1995 aus den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) ist nicht anzuwenden. Die Liste Y wurde zur Liste E umgearbeitet. Der Unterschied ist jener, dass die ursprünglich grün und rot unterlegten Lieferanten nun gelb unterlegt sind, weil der Ursprungsnachweis in den früheren Verfahren erbracht worden ist.

In der Liste E sind jene Lieferanten grün unterlegt, für die seit der Erörterung der Sache Ursprungserklärungen – insgesamt dreizehn Lieferanten - nachgebracht worden sind. Rot unterlegt sind jene Lieferanten, von denen Ursprungsbestätigungen fehlen. Insgesamt handelt es sich dabei um 10 Stück Rinder von sechs Lieferanten.

Aus den in den Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) vorgelegten Listen gehen der Bestand zum Stichtag 31. Dezember 1995 und die Zeiten, wann Gebinde mit aufsteigender Gebindenummer in ein Kühlhaus ein- bzw. aus einem Kühlhaus ausgelagert worden sind, hervor. Die Liste U dient der Einordnung des Einlagerungsdatums für die in den Listen V und W angeführten Gebindenummern. In den Listen V und W ist angeführt, welche Gebindenummer an welchem Tag ausgelagert wurde.

Die Gebindenummern wurden aus Anlass der Einlagerung von Ware in das Kühlhaus chronologisch vergeben. Die Eckdaten sind historisch. Sie waren extern und damit nicht im Unternehmen der Bf. in Binärdateien und in im Hintergrund mitlaufenden Protokolldateien abgelegt. Eine Protokolldatei für die Einlagerung betreffend die Jahre 1995 und 1996 war nicht mehr vorhanden; die Auslagerungsdatei hingegen schon, weshalb die Daten der Listen V und W gewonnen werden konnten.

Ausgehend von der Negativliste 1995 und 1996 der Betriebsprüfung, die sich mit den Listen X und Y deckt, konnte die Bf. darstellen, von welchen Lieferanten sie vor allem die den

Ausführen zugrunde liegenden Rinder vor der Schlachtung mit nachfolgender Ein- bzw. Auslagerung aus dem Kühlhaus zugekauft hat.

Bei der fraglichen Zeit hat es sich um den Zeitraum der 41. bis zur 53. Kalenderwoche 1995 und um den Zeitraum der 1. bis zur 14. Kalenderwoche 1996 gehandelt.

Von der Auslagerung zur Ausfuhr ausgehend konnten für die fraglichen Zeiträume alle sich an Gebindenummern orientierenden Einlagerungen und alle damit im Zusammenhang stehenden Zukäufe von Rindern bis vierzehn Tage vor der Einlagerung dargestellt werden.

Die Antwort auf die Frage nach den Zukäufen in den fraglichen Zeiträumen erlaubte der Bf. eine Verfeinerung der Listen insoweit, als die in den Listen schwarz unterlegten Lieferanten in der fraglichen Zeit nichts geliefert haben, grün unterlegte Lieferanten hingegen geliefert und Ursprungsnachweise bereits erbracht haben, die rot unterlegten Lieferanten hingegen geliefert haben, ohne dass die Bf. diesbezüglich den Ursprung erweisen konnte.

Diese neue Methode des Ursprungsnachweises - alle übrigen bis dato argumentierten sind nicht nur daran gescheitert, dass es der Bf. gelungen ist, den Betriebsprüfung zu erschüttern - wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung betreffend die Verfahren gegen die Bf. (vormals Ha.Gm.) an einigen Beispielen verprobt.

Der Berufungssenat hat eine gleich gelagerte Beweisführung im Hinblick auf die rot unterlegten Lieferanten anlässlich der Erörterung der Sache auch für den gegenständlichen Geschäftsfall zugelassen.

Die Bf. hat in der Folge weitere Urkunden, namentlich Ursprungsbestätigungen für die in der mit Schriftsatz vom 2. Oktober 2006 vorgelegten Liste E rot unterlegten Lieferanten, nachgereicht. Hinsichtlich der danach noch offen verbliebenen rot unterlegten Lieferanten hat die Bf. beantragt, diese als Zeugen zu befragen.

Eine Verprobung aller vorgelegten Ursprungsnachweise hat dazu geführt, dass letztlich für sechs Lieferanten keine tauglichen Ursprungserklärungen vorgelegen sind.

Ein Lieferant ist zwischenzeitig verstorben, so dass letztlich Lieferungen von wenigen Rindern durch fünf Lieferanten, die mit der Bf. keine Kontakte mehr wünschen, unbelegt sind.

In der Folge wurden vom Unabhängigen Finanzsenat beanstandete Ursprungserklärungen auf taugliche Art und Weise berichtigt. Eine durchgängige Verprobung erschien dem Berufungssenat auch im Hinblick darauf, dass unter Beweis zu stellende Sachverhalte bereits knapp zehn Jahre zurückliegen, daher nicht mehr erforderlich.

Damit hat die Bf. in dem im Rechtszug durchgeführten Beweisverfahren den Nachweis des Ursprungs erbracht. Der VwGH hat im Erkenntnis vom 13.9.2004, Zi. 2002/17/0141, ebenfalls erst im Rechtszug erzeugte Ursprungsbestätigungen (Zeugenaussagen, eidestättige

Erklärungen, nachträglich beigebrachte Lieferantenerklärungen) als Ursprungsnachweise anerkannt und ihnen ausfuhrerstattungsrechtliche Relevanz zugemessen.

Auf die sonst vorgebrachten Einwendungen ist wie folgt zu entgegnen:

Gemäß Art. 1 Abs. 1 der VO (EWG) Nr. 4045/89 betrifft diese Verordnung die Prüfung der tatsächlichen und ordnungsgemäßen Durchführung der Maßnahmen, die direkt oder indirekt Bestandteil des EAGFL, Abteilung Garantie sind, anhand der Geschäftsunterlagen der Begünstigten oder Zahlungspflichtigen.

Gemäß Abs. 2 gelten als Geschäftsunterlagen im Sinne dieser Verordnung sämtliche Bücher, Register, Aufzeichnungen und Belege, die Buchhaltung, die Fertigungs- und Qualitätsunterlagen, die die gewerbliche Tätigkeit des Unternehmens betreffende Korrespondenz sowie Geschäftsdaten jedweder Form, einschließlich elektronisch gespeicherter Daten, soweit diese Unterlagen bzw. Daten in direkter oder indirekter Beziehung zu den in Abs. 1 genannten Maßnahmen stehen.

Gemäß Art. 3 Abs. 2 umfasst insbesondere in den Fällen, in denen die Unternehmen gemäß den gemeinschaftlichen und einzelstaatlichen Bestimmungen verpflichtet sind, eine besondere Bestandsbuchführung zu halten, deren Prüfung in geeigneten Fällen einen Vergleich dieser Buchführung mit den Geschäftsunterlagen und gegebenenfalls den Lagerbeständen des Unternehmens.

Gemäß Art. 4 müssen Unternehmen die in Art. 1 Abs. 2 und Art. 3 genannten Geschäftsunterlagen mindestens drei Jahre lang, gerechnet vom Ende des Jahres ihrer Erstellung an, aufbewahren.

Im Sinne von § 23 Abs. 2 ZollR-DG haben die in Abs. 1 genannten Personen alle amtlichen Belege über die Durchführung des Zollverfahrens und ihre die zollrechtlich bedeutsamen Vorgänge betreffenden kaufmännischen und sonstigen Belege (wie Handelsrechnungen, Frachtrechnungen, Präferenznachweise, Lieferantenerklärungen) sowie die diesbezüglichen Bücher und Aufzeichnungen nach einer zeitlichen und sachlichen Ordnung so zu bezeichnen und durch drei Jahre aufzubewahren, dass deren Vollständigkeit und Zusammengehörigkeit ohne besonderen Aufwand und ohne wesentliche zeitliche Verzögerung festgestellt werden kann. Werden Belege einem anderen weitergegeben, so ist dies in den Aufzeichnungen festzuhalten; von Belegen, die in das Ausland weitergegeben werden, sind Kopien aufzubewahren.

Die Bf. musste daher aufgrund des Anwendungsvorranges der VO (EWG) Nr. 4045/89 die prüfungsrelevanten Belege bis zum Ende des Jahres 1999 aufbewahren.

Im Grunde eines Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen wurde die Prüfung des Ursprunges nach der VO (EWG) Nr. 4045/89 auf das Kalenderjahr 1996 ausgeweitet. In einem

Aktenvermerk wurde die Ausdehnung des an die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll im Bereich der Finanzlandesdirektion für B gerichteten Prüfungsauftrages des Hauptzollamtes A auf den Zeitraum ab dem 1. Jänner 1996 vermerkt. Es wurde damit im Jahr 1999 die Ausdehnung eines laufenden, anhängigen Prüfungsverfahrens angemerkt.

Die maßgebende Prüfungsvorbereitung einer 4045-Betriebsprüfung auch für das Jahr 1996 hat mit Verantwortlichen der Bf. gesprächsweise am 20. Dezember 1999 stattgefunden. Ursache der Anforderung eines Betriebsprüfungsauftrages im Jahre 2000 waren innerorganisatorische Überlegungen.

Im gegebenen Zusammenhang ist festzuhalten, dass sich Aufbewahrungsfristen für Bücher, Aufzeichnungen und hierzu gehörige Belege verlängern, so lange die Unterlagen für Verfahren, die eine Erhebung von Abgaben betreffen, von Bedeutung sind. Ab der Ausdehnung der 4045-Prüfung, spätestens aber ab dem Zeitpunkt des Gespräches vom 20. Dezember 1999 sind auch die Rückforderungen betreffend die Ausfuhrerstattungsfälle des Jahres 1996 laufende Verfahren.

Werden in einem laufenden Verfahren Einwendungen im Hinblick auf einen Zeitpunkt geltend gemacht, für den die diesbezüglichen Unterlagen nicht mehr vorhanden sind oder für den sie wegen des Ablaufes der Aufbewahrungsfrist nicht mehr vorhanden sein müssten, so kann der Abgabenbehörde nicht entgegengehalten werden, dass sie diese Einwendungen unberücksichtigt lässt. Der Abgabepflichtige kann sich im Hinblick auf die Aufbewahrungsfrist seiner Pflicht nicht dadurch entledigen, dass er einwendet, Belege aus einem laufenden Verfahren nicht mehr aufbewahren zu müssen.

Die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll hat sich in ihrer Replik (Prüfungsbericht für die Behörde vom 25. Oktober 2000) mit den Ausführungen und Einwendungen der Stellungnahme der Bf. vom 10. Oktober 2000, der Stellungnahme der Bf. vom 12. Oktober 2000 und der Stellungnahme vom 29. September 2000 ausführlich auseinander gesetzt.

Neben dem Betriebsprüfungsbericht waren die erwähnten Stellungnahmen der Bf. und die darauf replizierenden Ausführungen der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll Teile jener Unterlagen, die das Zollamt Salzburg/Erstattungen zu Rückforderungen veranlasst haben.

Neben den zahlreich eingewendeten tatsächlichen Fragen hat die Bf. in ihrer Stellungnahme vom 24. Juni 2002 noch im Gemeinschaftsrecht wurzelnde Rechtsfragen aufgeworfen. Die Bf. wendet ein, die verarbeitete Menge von Fleisch mit - durch Lieferantenerklärungen und Ursprungszeugnisse nachgewiesenem - EG Ursprung übertreffe die Menge des importierten Fleisches um ein Vielfaches. Wenn in einer solchen Situation der buchmäßige Nachweis erbracht werden könne, dass die importierte Ware nicht in den Export gegangen sei, folge für die Bf. zwingend, in den Export sei nur Ware mit EG-Ursprung gelangt.

Dadurch, dass der Bf. im Rechtszug gestattet wurde, die Beweismethode im Hinblick auf den Ursprung zu ändern, als die Bf. den Bericht der Betriebsprüfung im Rechtszug inhaltlich erschüttern konnte, sind die Ausführungen der Stellungnahme der Bf. vom 24. Juni 2002 zu den Ergebnissen des Berichtes der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll des Hauptzollamtes A vom 12. April 2002 nicht mehr von Relevanz.

Die angegriffenen Bescheide behalten nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die Verteilung der Beweislast aus der Sicht des Urteiles des EuGH vom 14. Dezember 2000, Rs C-110/99, bzw. aus der Sicht der dem Urteil vorangegangenen Schlussanträge ihre Rechtsgültigkeit. Der EuGH hatte sich in diesem Verfahren mit der Kreisverkehrsproblematik zu beschäftigen. Danach liegt die Last, einen Kreisverkehr bei gegebenen Voraussetzungen zu beweisen, bei den Behörden.

Das Urteil ändert nichts an der Rechtslage, dass die Beweislast darüber, dass die Angabe des Ursprungs tatsächlich den einschlägigen Regeln des Gemeinschaftsrechtes entspricht, immer dem Wirtschaftsbeteiligten in der Gemeinschaft obliegt, der von der Anwendung der vorgesehenen Maßnahme betroffen ist.

Die Bf. meint, ein Vergleich der Zukäufe aus der EG und der Zukäufe aus Drittstaaten belege eindeutig, dass sämtliche exportierten Waren, auch wenn der Ursprung nicht vollständig erbracht werden könne, EG-Ursprung haben. Sie ist der Ansicht, dass in einem solchen Fall des weit überwiegenden Einsatzes von EG-Ware Unsicherheiten hinsichtlich einzelner Lieferungen nicht dazu führen dürften, dass die gesamte erhaltene Ausfuhrerstattung zurückgefordert werde, weil dies gegen den auch im Gemeinschaftsrecht geltenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstöße, so dass allenfalls eine anteilmäßige Rückforderung in Betracht komme.

Es ist - wie bereits dargestellt - auch nach der Auszahlung der Ausfuhrerstattungen Aufgabe der Bf., den Ursprungsnachweis auf Nämlichkeitsbasis als Anspruchsvoraussetzung für Ausfuhrerstattungen zu erbringen. Im Gegenstande durfte - ausgehend von einem Gesamtnachweis und damit von einem Größenschluss - vom Nämlichkeitsprinzip abgewichen werden.

Für eine anteilmäßige Rückforderung fehlt jedoch der rechtliche Rahmen.

Weil es einem Exporteur freisteht, ob er eine Erstattung beantragt, ist es nicht unverhältnismäßig, dass jemand, der für eine Ausfuhr Mittel der Gemeinschaft in Anspruch nimmt, auch dem Rückforderungsregime unterworfen wird, weil er freiwillig und zur Erlangung eines eigenen Vorteils an einem bestimmten System öffentlicher Leistung teilgenommen hat.

Es kann aus der von der Bf. erwähnten neueren Rechtsprechung des EuGH zur Beweislast bei

Rückforderungen nicht abgeleitet werden, dass es kaum zu rechtfertigen sei, wenn nach Abschluss der durchgeführten Exporte innerhalb der Verjährungsfrist Mängel im Hinblick auf die Anspruchsvoraussetzungen aufgedeckt werden.

Der Wortlaut der im Gegenstand im Hinblick auf den Ursprung anzuwendenden Bestimmungen ist eindeutig, so dass es bei deren Anwendung keiner besonderen juristischen und warenkundlichen Kenntnis bedarf. Es ist Sache des Wirtschaftsbeteiligten, sich intensiv mit den Rechtsgrundlagen auseinander zu setzen. Wenn Wirtschaftsbeteiligte, die schon 1995 am Ausfuhrerstattungsregime teilgenommen haben, einwenden, auch noch im Jahre 1996 über wenig Erfahrung mit den Vorschriften der EG zum Ausfuhrerstattungsrecht und zum zollrechtlichen Ursprung einer Ware verfügt zu haben, so ist ihnen der Vorwurf zu machen, sich der Probleme bei der Ausfuhrerstattung nicht in der gebotenen Sorgfalt angenommen zu haben. Bei solchen, von Wirtschaftsbeteiligten zu vertretenden Unzulänglichkeiten besteht kein Vertrauenschutz (vgl. VwGH vom 28.4.2003, 2002/17/0007).

Zur Anregung, die aufgeworfenen Rechtsfragen seien für die Entscheidung der Beschwerden von Bedeutung, so dass eine Vorlage an den EuGH erforderlich wäre, um die Einheitlichkeit der Anwendung des EG-Rechts in den Mitgliedstaaten sicherzustellen, weil die Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfragen nicht eindeutig ableitbar sei, ist zu bemerken, dass die richtige Anwendung derart offenkundig ist, dass kein Raum für einen vernünftigen Zweifel an der gestellten Frage bleibt.

Gemäß Art. 5 der VO (EWG) Nr. 4045/89 sind EDV-mäßig gespeicherte Daten auf einem geeigneten Datenträger zur Verfügung zu stellen.

Als geeigneter Datenträger wurde einvernehmlich die Diskette angesehen. Seitens der Verantwortlichen der Bf. ist im Rahmen der Prüfungsvorbesprechung am 20. Dezember 1999 mitgeteilt worden, dass die Zurverfügungstellung dieser Daten keinen Mehraufwand darstelle, weil es sich nur um einen Kopiervorgang handle. Die beanstandete Datenerfassung erfolgte auf Vorschlag der Bf., die behauptete, hiermit den Ursprung der Exportartikel belegen zu können. Es war demnach nicht die Behörde, die die beanstandete Datenerfassung entgegen dem Gebot der Verhältnismäßigkeit für erforderlich gehalten hat.

Daher ist im Hinblick auf die Einwendungen in den Stellungnahmen vom 29. September 2000 (Punkt IV.) und vom 12. Oktober 2000 (Punkt 4.7.) des Inhaltes, es sei unzulässig und verstoße gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, wenn die Zollbehörde Unterlagen auf bestimmten Datenträgern anfordert und dafür Unterlagen aus ihrer ursprünglichen Form noch auf diese Datenträger übertragen werden müssen, festzuhalten, dass die Übertragung handschriftlicher Daten auf Datenträger nie gefordert worden ist.

Auch der Einwand in der Stellungnahme vom 29. September 2000 (Punkt V.), es sei rechtswidrig und verstöße - da nicht notwendig - gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, wenn die Zollbehörde für bestimmte Importwaren oder aber auch nationale Waren, die nicht unter Beantragung von Ausfuhrerstattungen exportiert worden sind, die Vorlage des Ursprungsnachweises EU zu verlangen, ist nicht berechtigt.

Gegenstand einer 4045-Prüfung im Sinne von Art. 1 Abs. 1 der VO (EWG) Nr. 4045/89 ist die Prüfung der tatsächlichen und ordnungsgemäßen Durchführung der Maßnahmen, die direkt oder indirekt Bestandteil des Finanzierungssystems des EAGFL, Abteilung Garantie, sind. Die Prüfung erfolgt dabei anhand der Geschäftsunterlagen der Begünstigten oder Zahlungspflichtigen, wobei im Sinne von Abs. 2 leg. cit. Geschäftsunterlagen sämtliche Bücher, Register, Aufzeichnungen und Belege, die Buchhaltung, die Fertigungs- und Qualitätsunterlagen, die die gewerbliche Tätigkeit des Unternehmens betreffende Korrespondenz sowie Geschäftsdaten jedweder Form, einschließlich elektronisch gespeicherter Daten, soweit diese Unterlagen bzw. Daten in direkter oder indirekter Beziehung zu den in Abs. 1 genannten Maßnahmen stehen, sind.

Die Behörde hat der Bf. stets die Wahl der Nachweisführung überlassen. Die originäre Art, den Ursprung nachzuweisen, ist jene, diesen hinsichtlich der Ausfuhrerstattungswaren zu belegen. In der nicht unverhältnismäßigen Möglichkeit, den Verbleib der Waren unbestimmten Ursprungs bzw. der Waren drittländischen Ursprungs nachzuweisen, ist eher ein Entgegenkommen zu erblicken, als dass diese Möglichkeit rechtswidrig wäre, wenn dadurch seitens der Bf. gegenüber der Behörde im Umkehrschluss der Ursprungsbeweis hinsichtlich der Ausfuhrerstattungswaren gelingen sollte.

Graz, am 14. Februar 2007