UNABHÄNGIGER FINANZSENAT

Zoll-Senat 3 (K)

GZ. ZRV/0172-Z3K/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., als Gesamtrechtsnachfolgerin der R., vertreten durch Rechtsanwälte Girardi & Seyrling, gegen den Bescheid (Berufungsvorentscheidung) des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 18. Dezember 2000, GZ. 610/6513/5/1999, betreffend Ausfuhrerstattung, entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In den insgesamt 54 Fällen laut beiliegender Aufstellung, zu denen auch der verfahrensgegenständliche Vorgang zählt, gewährte das Zollamt Salzburg/Erstattungen (ZASE) der S. für aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft nach Russland ausgeführtes Rindfleisch, das im Zeitraum Dezember 1998 bis Mai 1999 unter dem Produktcode 0202 30 90 9500 zur Ausfuhr

angemeldet worden war, mit Bescheid antragsgemäß Ausfuhrerstattungen. In den betreffenden Bescheiden wird unter Bezugnahme auf die Abtretungserklärung der S. darauf hingewiesen, dass der Erstattungsbetrag auf ein näher bezeichnetes Girokonto bei der Rechtsvorgängerin der Bf., der R., überwiesen werde.

Auf Grund einer Anzeige gegen die S., wonach diese auch Rinderkopffleisch exportiert habe, wurde der Geschäftsführer der Komplementärgesellschaft der S., H. jun., am 29. und 30. Juni 1999 als Verdächtiger vernommen. Die Ermittlungen des Zollamtes Innsbruck als Finanzstrafbehörde erster Instanz, und nicht zuletzt die Aussagen des H. jun., führten zu umfangreichen Rückforderungen durch das ZASE. Mit Bescheiden wurden die Ausfuhrerstattungsbeträge zunächst von der seit Dezember 1999 in Konkurs befindlichen S. zurückgefordert. Gleichzeitig verhängte das ZASE nach Artikel 11 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 der Kommission vom 27. November 1987 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen (im Folgenden kurz: AEVO) eine Sanktion.

Dabei ging die erstinstanzliche Behörde davon aus, die S. habe die Erzeugnisse stets unter den Code 0202 30 90 9500 der Erstattungsnomenklatur eingereiht. Dem Wortlaut der Nomenklatur entsprechend handle es sich dabei um folgende Erzeugnisse:

"Fleisch von Rindern, gefroren – ohne Knochen – anderes – andere, einschließlich Hackfleisch/Faschiertes, mit einem durchschnittlichen Gehalt an magerem Rindfleisch außer Fett von 78 Gewichtshundertteilen oder mehr"

Von diesem Code der Erstattungsnomenklatur sei jedoch Rinderkopffleisch nicht erfasst. Dieses stelle ein Schlachtnebenerzeugnis dar, welches unter den Code 0206 der Kombinierten Nomenklatur einzureihen sei. Von den unter den letztgenannten Code einzureihenden Schlachtnebenerzeugnissen seien lediglich "Nierenzapfen" und "Saumfleisch" nach Artikel 13 der Verordnung (EWG) Nr. 805/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über die gemeinsame Marktorganisation für Rindfleisch erstattungsfähig, nicht aber das hier in Rede stehende Kopffleisch.

Mit Bescheiden vom 4., 8., 9., 10. und 11. Mai 2000 forderte das ZASE auch von der Rechtsvorgängerin der Bf. die gezahlte Ausfuhrerstattung zurück. In diesen Bescheiden heißt es, hinsichtlich dieser Beträge bestehe ein Gesamtschuldverhältnis mit der im Konkurs befindlichen S.; die Bemessungsgrundlagen seien unter Berücksichtigung der ursprünglich gewährten Ausfuhrerstattungen ermittelt worden. Sie seien dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen integrierenden Bestandteil dieser Bescheide bilde. In Ansehung der mangelnden Gebührlichkeit der Erstattung argumentierte die erstinstanzliche Behörde gegenüber der R. in gleicher Weise wie gegenüber der S..

Die Inanspruchnahme der Rechtsvorgängerin der Bf. gründete die erstinstanzliche Behörde auf Artikel 11 Absatz 3 AEVO.

In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen wendete sich die R. in erster Linie gegen die Beurteilung des Zessionsverhältnisses durch die Abgabenbehörde erster Instanz. Weiters erhob sie Einwände gegen den sachlichen Inhalt des Rückforderungsanspruches und gegen die Begründung der Ermessensentscheidung und verwies auf das Vertrauen auf die Rechtmäßigkeit der Auszahlung.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 13., 14., 15., 18., 19. und 20. Dezember 2000 wies das ZASE die Berufungen der Rechtsvorgängerin der Bf. als unbegründet ab. Dies mit der Begründung, mit den Zessionsverträgen vom 26. Jänner 1999, 12. April 1999 und 6. Mai 1999 seien durch die S. in Form eines (Global-)Zessionsvertrages alle Zahlungen von Ausfuhrerstattungen an die R. abgetreten worden. In Anerkennung dieser Zessionsvereinbarung seien die Erstattungsbeträge auf das genannte Konto überwiesen worden und dies sei in den Erstattungsbescheiden im Zahlungshinweis vermerkt worden. Gemäß Artikel 11 Absatz 3 AEVO hafteten Zessionar und Zedent als Gesamtschuldner für die Rückforderung zu Unrecht gezahlter Beträge im Zusammenhang mit der betreffenden Ausfuhr, wenn die Erstattung einem Zessionar gezahlt worden sei. Die Inanspruchnahme der Rechtsvorgängerin der Bf. sei daher zu Recht erfolgt.

Zum sachlichen Inhalt des Rückforderungsanspruches wird hinsichtlich der "Beimischung von Kopffleisch" ausgeführt, jeder Anhaltspunkt, wonach im Drittland keine Abfertigung zum freien Verkehr erfolgt sei, sei erstattungsschädlich und bewirke einen Rückforderungsanspruch. Entsprechendes gelte bei Hinweisen für das Vorliegen einer Diskrepanz betreffend die Beschaffenheit der so erklärten Erstattungswaren. Derartige Diskrepanzen seien in den Rückforderungsbescheiden hinlänglich klar ausgeführt worden. Es bleibe somit zwangsläufig mit der Frage über den Verbleib des zugekauften Kopffleisches die Frage über die Art und Beschaffenheit der Erstattungswaren offen. Das Gutachten der Technischen Untersuchungsanstalt der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (kurz: TUA), auf das die Bf. in der Berufung verweist, sei für die Zollbehörde nicht bindend. Derartige Gutachten bildeten daher nur einen der zur Verfügung stehenden Gesichtspunkte im Rahmen der freien Beweiswürdigung.

Schließlich wurde in der Begründung auf die Frage des Vertrauensschutzes und die Beeinträchtigung des Bankbetriebes eingegangen.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Administrativbeschwerde verweist die Bf. auf eine verbindliche Zolltarifauskunft vom 8. Juli 1999, aus der sich ergebe, dass es sich bei den

Lieferungen um erstattungsfähiges Rindfleisch gehandelt habe. Die Behörde habe durch die verbindliche Zolltarifauskunft einen Fehler verursacht, der unter Zugrundelegung der allgemeinen Rechtsvorschriften nicht dazu führen könne, dass nunmehr die Bf. die geforderten Beträge zurückzahlen müsse. Die von der EU geforderte Sanktion der Rückzahlung allenfalls zu Unrecht begehrter und bezogener Erstattungsbeträge finde ihre Grenzen in den in den Mitgliedstaaten anzuwendenden allgemeinen Rechtsgrundsätzen. Die Erstattungsbeträge seien überhaupt nur deshalb geflossen, weil diese durch einen Irrtum der Behörde verursacht worden seien. Die Behörde habe ihre Entscheidung nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im Beschwerdefall wären die Voraussetzungen für eine Billigkeitsentscheidung zu Gunsten der Bf. vorgelegen.

Mit Berufungsentscheidung vom 8. Jänner 2002 hat der B. die Beschwerde der R. als unbegründet abgewiesen. Dagegen wurde Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof (VwGH) erhoben.

Mit Erkenntnis vom 25. November 2003, Zl. 2002/17/0298, hat der VwGH die o.a. Berufungsentscheidung des B. vom 8. Jänner 2002, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Somit hat der unabhängige Finanzsenat über die oben genannte Administrativbeschwerde gegen die Berufungsvorentscheidungen vom 13., 14., 15., 18., 19. und 20. Dezember 2000 im fortgesetzten Verfahren erneut zu entscheiden.

Um Wiederholungen zu vermeiden wird bezüglich der näheren Einzelheiten des bisherigen Verwaltungsgeschehens auf das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25. November 2003 verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf. vermeint, die Erwägungen zur Verordnung (EG) Nr. 2945/94 der Kommission vom 2. Dezember 1994 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen hinsichtlich Sanktionen und der Rückforderung zu Unrecht gezahlter Beträge, wonach von der Verhängung einer Sanktion insbesondere dann abgesehen werden soll, wenn ein offensichtlicher, von der zuständigen Behörde anerkannter Irrtum vorliegt, zielten auch auf die Rückforderung von zu Unrecht gezahlten Erstattungen ab. Hierin verkennt die Bf. die Rechtslage dadurch, dass die bezeichnete Verordnung, gleich wie Artikel 11 der AEVO, grundsätzlich unterscheidet zwischen der Rückzahlung (Wiedereinziehung) zu Unrecht

gewährter Erstattungen und der Auferlegung von - zusätzlichen - Sanktionszahlungen gemäß Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe a) der AEVO in Höhe des halben Unterschieds zwischen der beantragten Erstattung und der für die tatsächliche Ausfuhr geltenden Erstattung oder Buchstabe b) in Höhe des doppelten Unterschieds zwischen der beantragten und der geltenden Erstattung, wenn der Ausführer vorsätzlich falsche Angaben gemacht hat. Nach Artikel 11 Absatz 1 Unterabsatz 3 AEVO entfällt unter anderem die in Unterabsatz 1 Buchstabe a) genannte Sanktion gemäß Buchstabe c) im Falle eines offensichtlichen, von der zuständigen Behörde anerkannten Irrtums im Zusammenhang mit der beantragten Erstattung. Wie Artikel 11 Absatz 3 AEVO bestimmt, zahlt der Begünstigte, unbeschadet der Verpflichtung, gemäß Absatz 1 Unterabsatz 4 einen negativen Betrag zu zahlen, wenn eine Erstattung zu Unrecht gewährt wird, den zu Unrecht erhaltenen Betrag - einschließlich aller nach Absatz 1 Unterabsatz 1 fälligen Sanktionen - zuzüglich Zinsen für die Zeit zwischen der Gewährung der Erstattung und ihrer Rückzahlung zurück. Wird die Erstattung einem Zessionar gezahlt, so haften er und der Zedent als Gesamtschuldner für die Rückzahlung zu Unrecht gezahlter Beträge, zu Unrecht freigegebener Sicherheiten und anfallender Zinsen im Zusammenhang mit der betreffenden Ausfuhr. Die Verantwortung des Zessionars beschränkt sich jedoch auf den ihm gezahlten Betrag einschließlich Zinsen (Artikel 11 Absatz 3 Unterabsatz 6 AEVO). Ein Verzicht der Wiedereinziehung von zu Unrecht gezahlten Erstattungsbeträgen war nach Artikel 11 Absatz 5 AEVO in Verbindung mit § 3a Ausfuhrerstattungsgesetz lediglich bis zu einem Gesamtbetrag von höchstens 60 EUR je Ausfuhranmeldung zulässig.

Zum Vorbringen der Bf., die Zession habe lediglich die Wirkung einer sicherungsweisen Abtretung gehabt und eine Vollzession sei nicht eingetreten, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 5. November 2003, Zl. 2002/17/0297, hinzuweisen, wonach der Begriff "Zessionar" in Artikel 11 Absatz 3 Buchstabe b) der AEVO auch "Sicherungszessionare" umfasst. Die Heranziehung der Rechtsvorgängerin der Bf. als Gesamtschuldnerin für allenfalls von der S. zurückzuzahlende Ausfuhrerstattungen erweist sich somit nicht als rechtswidrig.

Nach den von der Bf. angesprochenen Erwägungsgründen zur Verordnung (EG) Nr. 2945/94 müssen zu Unrecht gezahlte Beträge zurückgefordert und Sanktionen vorgesehen werden, welche die Ausführer veranlassen, das Gemeinschaftsrecht einzuhalten. Ausdrücklich ist darin festgehalten, dass Sanktionen unabhängig vom Anteil subjektiver Schuld verhängt werden müssen [vgl Artikel 11 Abs 1 Buchstabe a) der AEVO], damit die Ausfuhrerstattungen ordnungsgemäß gewährt werden, und von der Verhängung einer Sanktion (...) abgesehen werden sollte, wenn es sich um einen offensichtlichen, von der zuständigen Behörde anerkannten Irrtum handelt (vgl Artikel 11 Absatz 1 Unterabsatz 3 AEVO). Im Ergebnis hat die

Bf. verkannt, dass die Rückzahlung (Wiedereinziehung) zu Unrecht gewährter Erstattungszahlungen nicht als Sanktion im Sinne der einschlägigen Bestimmungen des Erstattungsrechtes zu qualifizieren ist und sohin ein allfälliges Vorliegen eines offensichtlichen, von der zuständigen Behörde anerkannten Irrtums nur das Absehen von der Verhängung einer Sanktion, keinesfalls jedoch von der Wiedereinziehung zu Unrecht gewährter Erstattungszahlungen bewirken kann.

Mit ihrem Verweis auf den Grundsatz von Treu und Glauben will die Bf. offensichtlich eine Verletzung des Vertrauensgrundsatzes durch die Zollverwaltung ins Treffen führen. Diesem Vorbringen ist mit dem Hinweis zu begegnen, dass es Ausfuhrerstattungen nur gibt, wenn für das ausgeführte Erzeugnis auf Grund des europäischen Agrarrechts eine Ausfuhrerstattung vorgesehen ist. Auch eine entgegenstehende Verwaltungspraxis oder Auskunft der Zollverwaltung kann daran nichts ändern. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (seit dem Urteil vom 15. Dezember 1982, Rs. 5/82, Slg 1982, 4601) kann der Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht gegen klare gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen angeführt werden [und kann] auch ein - allfälliges - gemeinschaftsrechtswidriges Verhalten einer für die Anwendung des Gemeinschaftsrechtes zuständigen nationalen Stelle kein berechtigtes Vertrauen eines Wirtschaftsteilnehmers auf eine gemeinschaftsrechtswidrige Behandlung begründen. Begründung für diesen ausnahmslos durchgehaltenen Standpunkt der Rechtsprechung ist, dass von einem gewerblichen Wirtschaftsteilnehmer, der im Wesentlichen Import- und Exportgeschäfte tätigt, verlangt werden kann, dass er sich durch die Lektüre der einschlägigen Amtsblätter der Europäischen Gemeinschaften (nunmehr Europäische Union) Gewissheit über das auf seine Geschäfte anwendbare Gemeinschaftsrecht verschafft. Eine falsche Dienstanweisung der obersten nationalen Finanzbehörde schafft etwa selbst dann keinen Vertrauensschutz, wenn diese ohne Einräumung einer Übergangszeit überraschend aufgegeben und richtig gestellt wird. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH hat sich der Beteiligte, der am Erstattungsverfahren teilnimmt, ständig aus den Veröffentlichungen der Kommission der Europäischen Gemeinschaften (Amtsblätter) zu informieren und kann sich nicht auf eine Mitteilungs- bzw. Aufklärungspflicht der Verwaltung berufen (vgl etwa EuGH-Urteil vom 12. Juli 1989, Rs 161/88, ZFZ 1990, S 78 und vom 28. Juni 1990, Rs C 80/90, EuGHE 1990, 2659). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (zB 25.6.1993, 92/17/0058) ist das Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jeder andere Grundsatz, insbesondere jener von Treu und Glauben. Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nicht allgemein das Vertrauen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls unrichtigen rechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit;

die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungspraxis abzugehen.

Zu der von der Bf. ins Treffen geführten verbindlichen Zolltarifauskunft vom 8. Juli 1999 ist festzustellen, dass die verbindliche Zolltarifauskunft die Zollbehörden gemäß Artikel 12 Absatz 2 Zollkodex (ZK) nur hinsichtlich der Waren bindet, für welche die Zollförmlichkeiten nach dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt werden. Überdies muss der Berechtigte gemäß Absatz 3 nachweisen können, dass bei zolltariflichen Fragen die angemeldete Ware der in der Auskunft beschriebenen in jeder Hinsicht entspricht.
Da die Zollförmlichkeiten im verfahrensgegenständlichen Fall vor dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt worden sind, bindet die vorliegende Auskunft die Zollbehörden hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung schon allein deshalb nicht.

Zum Einwand, dass die Ausfuhrzollstelle bei den strittigen Warenlieferungen im Verhältnis mehr Proben gezogen habe als üblicherweise als notwendig erachtet werde und die zahlreichen Probenentnahmen und Ergebnisse der Untersuchungen der TUA keine Zweifel über die Zusammensetzung und Einreihung in die Erstattungsnomenklatur ergeben hätten, ist festzustellen, dass die Verordnung (EG) Nr. 2457/97 der Kommission über die Probenahme für die Warenkontrolle von entbeinten Teilstücken von Rindfleisch, für die eine Ausfuhrerstattung gewährt werden soll (ABl. L 340 vom 11. Dezember 1997, S. 29), spezielle Anforderungen und Konkretisierungen hinsichtlich der Beschaffenheitsbeschau enthält. Die Bestimmungen dieser Verordnung, die am 19. Jänner 1998 in Kraft getreten ist, gelten gemäß Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe b) u.a. bei der Kontrolle der Einhaltung des durchschnittlichen Mindestgehalts an magerem Rindfleisch bei entbeinten Teilstücken des Produktcodes 0202 30 90 9500.
Wie sich aus ihrem Artikel 4 klar ergibt, konkretisiert die Verordnung (EG) Nr. 2457/97 die Vorschrift des Artikels 5 der Verordnung (EG) Nr. 221/95 der Kommission zur Durchführung der Verordnung (EWG) Nr. 386/90 des Rates hinsichtlich der Warenkontrolle bei der Ausfuhr landwirtschaftlicher Erzeugnisse, für die eine Erstattung gewährt wird (ABl. L 224 vom 21. September 1995, S. 13), wonach die Ausfuhrzollstelle im Rahmen der Warenkontrolle, sofern der Erstattungssatz von einem spezifischen Gehalt abhängt, repräsentative Proben zu entnehmen hat.
In Artikel 2 der Verordnung ist bestimmt, dass die Probe für die Warenkontrolle aus zwei ganzen Kartons besteht, die an unterschiedlichen Stellen der Partie entnommen werden. Der erste Karton ist für die mit der Kontrolle beauftragten Behörden bestimmt, der zweite Karton wird als Rückstellungsprobe den Zollbehörden unterstellt.

Zur Kontrolle der Einhaltung der Bedingungen gemäß Artikel 1 Buchstabe b) wird gemäß Artikel 3 Absatz 2 der gesamte Inhalt des ersten Kartons zerkleinert und zu einer homogenen Probe vermischt, die auf ihren Gehalt an magerem Rindfleisch überprüft wird. Weist die Probe nicht den vorgeschriebenen Mindestgehalt auf, so ist der Inhalt des zweiten Kartons auf die gleiche Weise zu überprüfen. Weist der Durchschnitt der beiden Kartons nicht den vorgeschriebenen Mindestgehalt auf, so wird keine Erstattung gewährt.
Bei der verfahrensgegenständlichen Abfertigungen, bei denen von der Ausfuhrzollstelle nach Annahme der Anmeldung eine Zollbeschau mit Entnahme von Proben zum Zweck einer Analyse vorgenommen worden ist, wurde laut Aktenlage bei Vornahme der Zollbeschau aus einer Palette eine Probe mit einer Eigenmasse von 1,25 kg und eine vergleichbare Gegenprobe entnommen. Da die durchschnittliche Eigenmasse eines ganzen Kartons bei ca. 19,70 kg lag, steht fest, dass die Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 2457/97 – wie in allen der 54 Fälle, bei denen im Zuge der Abfertigung Proben zur Untersuchung entnommen worden sind - bei der Entnahme der Proben für die Warenkontrolle nicht beachtet worden sind und sich die Warenbeschaffenheit in der entnommenen Menge nicht repräsentativ widerspiegelt. Die durchgeführten Kontrollen sind daher nicht geeignet, die Beschaffenheit der Erzeugnisse bzw. deren Einreihung in den Produktcode 0202 30 90 9500 nachzuweisen.

Wie bereits ausgeführt hat der VwGH mit Erkenntnis vom 25. November 2003, Zl. 2002/17/0298, den Bescheid (Berufungsentscheidung) des B. vom 8. Jänner 2002, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Der VwGH sieht einen Begründungsmangel vor allem in der Behauptung der belangten Behörde, die verfahrensgegenständlichen Rindfleischausfuhren hätten stets einen höheren Anteil an nicht erstattungsfähigem Kopffleisch als 10 Gewichtshundertteile enthalten, ohne sich mit der gegenteiligen Aussage des H. jun. auseinanderzusetzen, wonach das Fleisch separat zum Export gelangt sei und es nie vorgekommen sei, dass in einer LKW-Ladung Kopffleisch und sonstiges Rindfleisch vermischt ausgeführt worden sei. Weiters meinte das Höchstgericht, ohne nähere Erörterungen sei nicht nachvollziehbar, weshalb (nahezu) alle Ausfuhren des in den Geschäftsjahren 1996/97, 97/98 und 98/99 zugekauften Rinderkopffleisches (zuzüglich Nackenfleisch) im hier gegenständlichen Zeitraum zwischen Dezember 1998 und Juli 1999 erfolgt sein sollen.

Der unabhängige Finanzsenat hat sich aufgrund des ergangenen Erkenntnisses zunächst mit der Frage auseinander gesetzt, ob nun, wie vom ZASE und in der aufgehobenen Berufungsentscheidung vertreten, Gemische von nicht erstattungsfähigem Rinderkopffleisch und erstattungsfähigem Fleisch oder komplette LKW-Ladungen mit Rinderkopffleisch zur Ausfuhr gelangten. Zur Beantwortung dieser Frage wurde das vorliegende Aktenmaterial

herangezogen und darüber hinaus das Zollamt Innsbruck ersucht, den Gesamtumfang der im Zeitraum Dezember 1998 bis Mai 1999 erfolgten Zukäufe an Rinderkopffleisch zu ermitteln. Darüber hinaus wurde um Übermittlung der Liste jener Geschäftsfälle ersucht, die von H. jun. im Rahmen einer Einvernahme als Komplettausfuhren von Rinderkopffleisch eingestanden wurden.

Zunächst sind die Aussagen des H. jun. im Zuge der Einvernahme vom 29. und 30. Juni 1999 in Erinnerung zu rufen:

"... Dass in der Lieferung Wangenfleisch enthalten war, ist jedoch möglich, da von unserer Firma auch ausgelöstes Fleisch von Rinderköpfen zum Export gelangt. Diese Rinderköpfe werden bei uns im Betrieb ausgelöst bzw. es wird auch bereits ausgelöstes Kopffleisch in gefrorenen Blöcken zugekauft. Unter Kopffleisch versteht man Wangen-, Schläfen- und Nackenfleisch. Dieses Fleisch ist qualitativ hochwertiger als Rinderabschnitte, jedoch aufwändiger in der Erzeugung. ...
Zugekauft werden die Rinderköpfe hauptsächlich bei den österreichischen Firmen M und G. Bereits ausgelöstes Kopffleisch wird in Holland und Deutschland zugekauft. Dieses Fleisch gelangt separat zum Export und wird in keinster Weise anderem Fleisch beigemengt. Wenn dieses Kopffleisch zum Export gelangt, so bedeutet dies, dass es sich immer um eine gesamte LKW-Ladung handelte. Es kommt also nie vor, dass zB von 20 Paletten Rindfleisch 3 Paletten Kopffleisch und 17 Paletten Rinderabschnitte geliefert werden.

Ich lege dem Zollamt Innsbruck sämtliche Ankaufsrechnungen aus Österreich bzw. dem EU-Raum über Rinderköpfe bzw. Kopffleisch von Rinderköpfen im Original zur Einsicht vor.

Ich gebe hiezu an, dass man aus ein Stück Rindskopf ca. 3 kg Kopffleisch gewinnt. Ich möchte jedoch nochmals erklären, dass es sich bei diesem Fleisch um qualitativ hochwertiges und auch preislich höheres Rindfleisch handelt, als herkömmliche Rinderabschnitte.

Der Anteil von Kopffleisch in der Herstellung Gruppe Rindfleisch beträgt um die 30 %, wobei der zum Export nach Russland gelangende Teil ca. 20 % umfasst. Bei derzeit ca. 80 durchgeführten Ausfuhrlieferungen von Rindfleisch nach Russland im Jahre 1999 wurden somit ca. 15 LKW-Ladungen Kopffleisch exportiert. ... Der restliche, nicht aus Kopffleisch bestehende Anteil von ca. 80 % des zur Ausfuhr gelangenden Rindfleisch setzt sich aus Rinderabschnitten (Rindfleisch ohne Knochen) [zusammen]."

In seiner Einvernahme bot H. jun. an, aus den gegenständlichen Ausfuhranmeldungen jene herauszusuchen, welche Kopffleisch betroffen hätten. Sodann heißt es:

"Wenn dem Zollamt Innsbruck ein EDV-Ausdruck vorliegt, aus dem ersichtlich ist, dass ich bereits ab 27.6.1997 Rind- und Schweinefleisch nach Russland exportiert und hiefür Erstattungen erhalten habe, so kann ich mit Sicherheit angeben, dass bereits ab diesem Zeitpunkt Kopffleisch ausgeführt wurde, für welches ich auch Erstattung erhalten habe. Wie hoch der Anteil an Kopffleisch in den Jahren 1997 und 1998 war, kann ich heute nicht mehr mit Sicherheit angeben, ich bin aber der Meinung, dass der Prozentsatz niedriger war, als im Jahre 1999."

In einer fortgesetzten Niederschrift vom 7. Juli 1999 gab H. jun. im Zusammenhang mit zwei ihm vorgehaltenen Lieferungen an, er habe in diesem Zusammenhang Kopffleisch

liefern müssen, weil die S. auf dem Markt sonst kein Rindfleisch mehr bekommen habe und sie ihre Aufträge habe erfüllen müssen. Es habe sich jedoch bei dem ausgelieferten Fleisch nur um die so genannten Gustostückerln wie Wangen, Schläfen und Nacken gehandelt. Weiters gab H. jun. auf die Frage, ob es auch Kunden gegeben habe, die ausschließlich die Lieferungen von Kopffleisch gewünscht hätten, an, dass dies nicht dezidiert der Fall gewesen sei, er jedoch in Gesprächen mit seinen Kunden erfahren habe, dass diese mit der Qualität der gelieferten Ware (Kopffleisch) zufrieden gewesen seien.

Schließlich führte H. jun. in der niederschriftlichen Einvernahme vom 21. Juli 1999 Folgendes aus:

"Ich lege heute den Beamten des Zollamtes Innsbruck eine von mir erstellte Aufstellung über Rindskopffleisch der Geschäftsjahre 1996/97, 1997/98 und 1998/99 vor.

Aus dieser Aufstellung ist ersichtlich:
a) dass in diesem Zeitraum 490.245,80 kg Rinderköpfe eingekauft wurden, aus welchen 42.021,07 kg Kopffleisch gewonnen wurde. Davon betrug der Anteil an Genickfleisch 11.205,62 kg und
b) weiters wurden im vorgenannten Zeitraum 1.316.458 kg Kopffleisch, gefroren in Blöcken, bei verschiedenen Firmen in der EU zugekauft. Der Genickfleischanteil beträgt 351.073,02 kg.
Zieht man nun von der Gesamtsumme des Kopffleisches das Genickfleisch, das vorhandene Lager sowie die Wiederverkäufe in Österreich bzw. der EU (laut Rechnungen bzw. Musterrechnungen) ab, so ergibt sich eine Ausfuhrmenge von Rindskopffleisch nach Russland von 345.831,83 kg, was einer Menge von 17,29 LKW-Ladungen entspricht. Diese betreffenden 17 Lieferungen von Rindskopffleisch nach Russland habe ich mit gelbem Signalstift auf der Aufstellung des Zollamt Salzburg/Erstattungen (AE-Daten S.) der jeweiligen Ausfuhrabfertigung zugeordnet.
Wenn mir nun eine von den Beamten des Zollamtes Innsbruck erstellte Aufstellung vorgelegt wird und sich hinsichtlich der zugekauften Menge an Rindskopffleisch eine Differenz von ca. 250.000 kg ergibt, so kann ich das so erklären, dass meinerseits die E. mit 159.068,50 kg nicht erfasst wurde, da es sich hiebei um Rindfleisch gehandelt hat. Die weitere Differenz von ca. 90.000 kg konnte durch Vergleich der von mir bzw. den Beamten erstellten Listen und den Eingangsrechnungen richtig gestellt werden. Die sohin ermittelte Gesamtsumme für eingekauftes Rindskopffleisch in Blöcken beträgt insgesamt 1.365.575 kg, wobei in meiner nun neu erstellten Aufstellung wiederum die E. nicht berücksichtigt ist, da es sich hiebei, wie erwähnt, um Rindfleisch gehandelt hat. Diese Aufstellung lege ich nunmehr nach Neuberechnung vor und gebe hiezu Folgendes an:

a) für Rinderköpfe mit Knochen aus Eigenproduktion beträgt die Gesamtsumme 490.245 kg. Davon beträgt der Fleischanteil 30.815 kg sowie der Genickfleischanteil 11.205 kg. Die Berechnung erfolgte folgendermaßen: 1 Rinderkopf enthält ca. 3 kg zugeputztes Fleisch und davon 0,80 kg Genickfleisch;
b) die zugekaufte Menge Rindskopffleisch in Blöcken beträgt 1.365.575 kg, davon Genickfleischanteil 364.153,33 kg, diesen Anteil habe ich wie folgt berechnet: 1.365.575 kg Kopffleisch: 3 x 0,8 ergibt Genickfleischanteil;
c) das Lager der S. beträgt zum momentanen Zeitpunkt 12 LKW-Ladungen mit einem Gesamtgewicht von 242.495 kg; dabei handelt es sich um im Zeitraum Mai/Juni 1999 zugekauftes Kopffleisch, welches sich lose oder bereits in S.-Kartons abgepackt im Lager befindet. Im Juli 1999 hat die S. noch kein Kopffleisch zugekauft;
d) der Verkauf innerhalb der EU beträgt 310.295 kg (lt. Rechnungen), der Verkauf in Österreich eine Menge von 103.163 kg ... (hiezu siehe Rechnungen sowie 2 Musterrechnungen für den Kleinverkauf).

Zieht man nunmehr das Genickfleisch sowie Lager und Verkauf von der Gesamtsumme ab, so ergibt sich eine Exportmenge von Rindskopffleisch nach Russland von 376.284,12 kg, was einer Menge von insgesamt 18,81 LKW entspricht. Diese in der Liste des Zollamt Salzburg[/Erstattungen] noch fehlenden 2 LKW-Ladungen ordne ich wiederum mit gelbem Signalstift der jeweiligen Ausfuhr nach Russland zu. Somit ergeben sich insgesamt ***19 LKW-Ladungen Kopffleisch****, welche nach Russland exportiert wurden.*

Sollte das Zollamt Salzburg/Erstattungen befinden, dass die S. für diese Ausfuhren die Erstattung zu Unrecht erhalten bzw. beantragt hat, so ersuche ich meine Aufstellung und die Liste des Zollamt Salzburg (von mir markiert) mit den angeführten Abfertigungsdaten, Gewichten sowie Erstattungsbeträgen als Grundlage des dortigen Verfahrens anzunehmen. Ich bin jedoch nach wie vor der Meinung, dass sämtliches von uns exportiertes Fleisch (also auch das ggstl. Rindskopffleisch) erstattungsfähig gewesen ist und die S. daher die Erstattung zu Recht beantragt bzw. erhalten hat."
(Hinweis des unabhängigen Finanzsenates: Auszug aus VwGH 25.11.2003, 2002/17/0298)

Der unabhängige Finanzsenat geht nach dem Studium des vorhandenen Aktenmaterials und dem Vorliegen der von der Strafsachenstelle des Zollamtes Innsbruck übersandten Unterlagen, die der Bf. mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 27. Juli 2004 zur Kenntnis gebracht wurden, davon aus, dass es in den 54 Fällen laut beiliegender Liste (Exporte zwischen Dezember 1998 und Mai 1999, mit Zahlung der Ausfuhrerstattung an den Zessionar) keinen Anhaltspunkt für die Ausfuhr von Gemischen, bestehend aus nicht erstattungsfähigem Rinderkopffleisch und erstattungsfähigem Rindfleisch, gibt. So wurde die Gesamtmenge des zwischen 1996 und 1999 zugekauften Rinderkopffleisches in Höhe von über 3.000 Tonnen von den beiden Beschuldigten H. sen. und H. jun. weder in der öffentlichen Gerichtsverhandlung vor dem Landesgericht (LG) Innsbruck noch bei der Einvernahme vor dem Untersuchungsrichter in Abrede gestellt. Sie geben unumwunden zu, Rinderkopffleisch in der Gemeinschaft angekauft und die Ware unter Beantragung von Ausfuhrerstattung nach Russland exportiert zu haben; sie vertreten aber nach wie vor die Ansicht, Rinderkopffleisch wäre erstattungsfähig (verneinend VwGH vom 25.11.2003, 2002/17/0301). H. jun. hat die seit Beginn der Ermittlungen aufgestellte Behauptung, es wären immer nur komplette LKW-Sendungen mit Rinderkopffleisch zum Export gelangt, in der Hauptverhandlung vor dem LG Innsbruck am 1. Oktober 2002 wiederholt. Seine Aussage deckt sich mit jener des Zeugen, eines Mitarbeiters der S., der am 8. Oktober 2002 vor Gericht einvernommen wurde. Dieser sagte aus, es wäre nie vorgekommen, dass eine ganze LKW-Ladung des in gefrorenen Blöcken von 20 bis 25 kg angelieferten Rinderkopffleisches aufgetaut worden wäre, sondern, nach Reklamationen aus Russland, ein Block. Ansonsten wurden die Blöcke lediglich in Kartons der S. umgepackt. Ein Auftauen einer kompletten LKW-Sendung, was eine Grundvoraussetzung für die Herstellung eines Gemisches gewesen wäre, fand seinen Angaben nach nie statt. Er begründete dies mit Platzproblemen im

Firmenlager und dem dafür erforderlichen Zeitaufwand von über 8 Tagen. Nachdem sich zu den Aussagen von H. jun. und des Zeugen aus dem bekannten Akteninhalt nichts Gegenteiliges ergibt, geht auch der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass – wie nachstehend noch weiter begründet wird - in den 54 Fällen laut beiliegender Liste, somit auch bei dem dieser Entscheidung zugrunde liegenden Ausfuhrvorgang vom 2. April 1999, WE-Nr. X, ausschließlich Rinderkopffleisch zur Ausfuhr gelangte.

Die von der S. im Zeitraum Dezember 1998 bis Mai 1999 angekaufte bzw. erzeugte Menge an Rinderkopffleisch beträgt laut Ermittlungen der Strafsachenstelle des Zollamtes Innsbruck **1.227.562,20 kg** und ist durch Ankaufsrechnungen zweifelsfrei belegt. Die im Rahmen der nun wieder offenen Beschwerdeverfahren von der Bf. beeinspruchte Menge beträgt **1.080.674,00 kg**; diese liegt damit deutlich unter der zugekauften bzw. aus Rinderköpfen erzeugten Menge.

Den beiden Parteien des Verfahrens, der Bf. sowie dem ZASE, wurde die gegenüber dem B. abweichende Beurteilung des Sachverhalts durch den unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 27. bzw. 29. Juli 2004 mitgeteilt. Den Schreiben angeschlossen waren jeweils Aufstellungen zu den 54 Ausfuhrfällen laut beiliegender Liste (Gesamtgewicht 1.080.674,00 kg) und dem zugekauften bzw. aus ganzen Rinderköpfen erzeugten Rinderkopffleisch in Höhe von 1.227.562,20 kg. Während sich das ZASE dazu nicht äußerte, nahm die Bf. mit Schreiben vom 2. August 2004 zur Sache Stellung.

Bezüglich der neuerlichen Einwendung, nach der verbindlichen Zolltarifauskunft sowie den Untersuchungsergebnissen der TUA seien Gemische mit einem Anteil an Kopffleisch exportiert worden, wird auf die oben stehenden Ausführungen zu diesem Thema verwiesen.

Weiters meint die Bf., aufgrund der vorliegenden Aktenlage sei die Feststellung, dass kein Gemisch, sondern ausschließlich Rinderkopffleisch zur Ausfuhr gelangte, nicht nachvollziehbar. Dies liege in erster Linie daran, dass abermals Plausibilitätsrechnungen und Vermutungen dem Erkenntnisverfahren zu Grunde gelegt werden. Der Bf. seinen weitere Ermittlungsergebnisse nicht bekannt.
Zu diesem Einwand der Bf. wird auf die bereits oben dargelegten Aussagen des H. jun. sowie des Zeugen und den daraus resultierenden Schlussfolgerungen verwiesen. Der Einwand lässt sich zudem auch aus der Gegenüberstellung der "Zusammenstellung der Zukäufe an Rinderkopffleisch", die der Bf. mit ho. Schreiben vom 27. Juli 2004 als Anlage 2 übermittelt wurde und somit bekannt ist, mit den in diesem Zeitraum getätigten Exporten entkräften. Demnach beträgt die Mengendifferenz zwischen Zukauf und Export 146.888,20 kg zu Gunsten des Zukaufs. Da die S. keinen einzigen Verkauf von Rinderkopffleisch in das Gebiet

der Gemeinschaft nachweisen konnte und sich diesbezüglich auch kein Hinweis aus den beschlagnahmten Buchhaltungsunterlagen ergab, ist die Schlussfolgerung, die gesamte Menge des zugekauften und produzierten Rinderkopffleisches wäre in Drittländer exportiert worden, nicht nur zulässig, sondern ergibt sich sogar zwingend.

In diesem Lichte ist die von der Bf. ins Treffen geführte Aussage des H. jun., nach Russland wäre Rinderkopffleisch im Ausmaß von etwa 20% des dorthin ausgeführten Gesamtvolumens an Rindfleisch exportiert worden, als reine Schutzbehauptung zu werten, die in einem relativ frühen Ermittlungsstadium getätigt wurde und mit den weiteren Ermittlungen, insbesondere mit den Ergebnissen aus den verschiedenen Amtshilfeersuchen zum Ankauf von Rinderkopffleisch in anderen Mitgliedstaaten, nicht in Einklang steht.

Richtig ist der Einwand der Bf., es wäre eine nicht unbeträchtliche Menge eingelagert worden. So wurde am 4. August 1999 bei der S. durch Organe des Zollamtes Innsbruck eine Lagerbestandsaufnahme von gefrorenem Rinderkopffleisch durchgeführt und dabei eine Gesamtmenge von 182 Paletten mit einem Gesamtgewicht von 188.891,00 kg festgestellt. Die ermittelte Menge, die geschäftlich bedingt ständigen Veränderungen unterliegt und bei der es sich daher zwangsläufig um eine Momentaufnahme handelt, entspricht in etwa der Differenz zwischen dem im Zeitraum Dezember 1998 bis Juni 1999 zugekauften und dem in dieser Zeitspanne exportierten Rinderkopffleisch.

Wie bereits oben dargelegt, beträgt die von der S. im Zeitraum Dezember 1998 bis Mai 1999 angekaufte bzw. erzeugte Menge an Rinderkopffleisch 1.227.562,20 kg. Die von der Bf. beeinspruchte Menge beträgt insgesamt 1.080.674,00 kg, und liegt damit deutlich unter der zugekauften bzw. aus Rinderköpfen erzeugten Menge. Nachdem eine anderweitige Verwertung des zugekauften bzw. erzeugten Rinderkopffleisches von der S. nicht bewiesen werden konnte und sich diesbezüglich auch kein Hinweis aus den Ermittlungsakten ergibt, ist davon auszugehen, dass die gesamte Menge von 1.227.562,20 kg - jedenfalls aber die Menge von 1.080.674,00 kg - zum Export gelangte und damit die Ausfuhrerstattungsbeträge zu Unrecht ausbezahlt wurden.

Aus den dargelegten Erwägungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Aufstellung der insgesamt angefochtenen 54 Entscheidungen

Salzburg, 7. Jänner 2005