

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder HR Dr. Wilhelm Pistotrig und ADir. Josef Gatl 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. 610/1234/1996, 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 abgeändert:

Der Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 7. Februar 2001, Zi. 610/2345/1996, über die Rückforderung einer zu Unrecht gewährten Ausfuhrerstattung zu WE-Nr. 525/abcd/6 wird wegen eingetretener Verjährung aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Bf. (vormals Ha.Tr.), Fi.Sc., als Bf. hat mit Ausfuhranmeldung vom 28. Februar 1996 zu WE-Nr. 525/abcd/6 durch Angabe des Verfahrenscodes 1000 9 in Feld 37 der Anmeldung das Ausfuhrerstattungsverfahren für insgesamt 116 Karton Fleisch von Rindern, gefroren, entbeinte Teilstücke, jedes Stück einzeln verpackt, mit einem Gehalt an magerem Rindfleisch außer Fett von 50 Gewichtshundertteilen oder mehr der Warennummer 02023090/400 beantragt.

Mit Eingabe vom 4. März 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 Ausfuhr Lizenz, 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. März 1996, Zl. 610/3456/1996 (richtig: Zl. 610/4567/1996), wurde der Bf. ein Vorschuss auf die Erstattung in der Höhe von ATS 35.838,00 gewährt.

Der Bescheid wurde dem behördlichen Zusteller am 15. April 1996 übergeben.

Mit Schreiben des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 14. August 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 16. August 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. auch 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 Fleischzukaufe 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 unter Bezugnahme auf ein Gespräch vom 8. März 2000 mit Schreiben der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll vom 10. März 2000 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 (610/5678/1996) der Zukauf zwar nachvollzogen, der Ursprung des unter der WE-Nr. 525/abcd/6 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 worden 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 könnte, 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 am 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 7. Februar 2001, ZI. 610/2345/1996, die Rückforderung der im Gegenstand nach dessen Ansicht zu Unrecht gewährten Ausfuhrerstattung im Betrage von ATS 35.838,00 betrieben und über die Bf. eine Sanktion in der Höhe von ATS 17.919,00 verhängt.

Es hat den errechneten Betrag nach § 5 des AEG i.V.m. Art. 11 Abs. 3 der VO (EWG) Nr. 3665/87 zurückgefördert. 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. begründet die Berufung vor allem damit, die Rückforderung der gewährten Ausfuhrerstattung werde einzig damit begründet, 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, Zi. bcde/98, 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 eigener Schlachtung und sei mindestens zu Vierteln oder kleineren Folgeprodukten verarbeitet worden. In größeren Einheiten könne es aus dem Betrieb der Bf. 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 ZollR-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 Vorabentscheidungssuchen 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. 610/1234/1996, 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 vom 10. Oktober 2000 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 getätigten 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 zugekauftes 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 Fleischzukaufe, 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 16. August 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

veterinärrechtlichen Ursprungs 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 Erstattungsaufgaben 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 auf die Ausführungen in ihrer Berufsbegründung vom 9. Februar 2001, die vom Zollamt Salzburg/Erstattungen nicht hinreichend gewürdigt worden seien.

Die Beschwerde beschäftigt sich zunächst 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 Ursprungsbegriß 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 drittländischen 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 veterinärrechtlichen 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 zollrechtliche 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.

Schließlich finden sich in der Beschwerde noch Ausführungen zum Aussetzungsbegehren.

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 eingebbracht 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 durchgeföhrten 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 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 gelten in verständiger Wertung mutatis mutandis auch für den Gegenstand und als an die Bf. gerichtet.

Danach sei die Bf. bereits mit dem Vorbereitungsgespräch vom 20. Dezember 1999 hinreichend darüber informiert worden, die Prüfung werde im Grunde der Ergebnisse für das Jahr 1995 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 Ursprunges 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 8000/78-III/4/99 betreffend die Ausweitung der 4045 Prüfung,
- den Prüfungsauftrag des Hauptzollamtes Linz vom 8. August 1996, Zl. cdef, mit darauf angebrachten Ausdehnungsvermerk,
- den Aktenvermerk vom 20. Dezember 1999 über das Prüfungsvorbereitungsgespräch,
- den Prüfungsauftrag des Hauptzollamtes Linz vom 18. Jänner 2000, Zl. defg,
- 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 Fristerstreckung,
- 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 Fristerstreckung 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 den Ausführungen des Zollamtes Salzburg/Erstattungen sind für den Gegenstand zu verwertende 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: efgh und Aktenzeichen: fghi) 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 Verfahren gegen die Bf.

Im Wesentlichen ging es dabei 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 sei. 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 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 elektronisch (und in der Folge auch schriftlich) einen Schriftsatz, ein Beweisantrag und diverse Listen übermittelt.

Im Schriftsatz wird versucht, den Ursprungsnnachweis 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 der in den Verfahren gegen die Bf. (vormals Ha.Gm.) 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 auch Jo.Ho. 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 handle 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 betreffend die Verfahren gegen die Bf. (vormals Ha.Gm.) an einigen Beispielen verprobt.

Der EUGH hat in seinem Urteil vom 27. April 2006, Rs C-27/05 (Elfering Export GmbH) entschieden, 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.

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 2005 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/ghij/02 betreffende Liste mit Gebindenummern (Liste B),
- eine den Geschäftsfall ZRV/hijk/02 betreffende Liste mit Gebindenummern (Liste C),
- eine den gegenständlichen Geschäftsfall betreffende Liste mit Gebindenummern (Liste D), angeschlossen und bemerkt, der gegenständliche Export ZRV/ijkl/02 vom 28. Februar 2006 würde in den Zeitraum 1. bis 14. Woche 1996 fallen, der im Verfahren betreffend die Bf. (vormals Ha.Gm.) nachgewiesen worden sei.

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 bisher 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.

Der EUGH hat in seinem Urteil vom 11. Jänner 2007, Rs C-279/05 (Vonk Dairy Products BV) entschieden, 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.

Nach den Ausführungen des EUGH 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 verstoßen. Dabei ist unerheblich, dass die Unregelmäßigkeit sich auf einen verhältnismäßig kleinen Teil aller in einem bestimmten Zeitraum getätigten Geschäfte bezieht und dass die Geschäfte, bei denen die Unregelmäßigkeit festgestellt wird, immer andere Partien betreffen.

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/jklm/02 ua. verwiesen.

Er hat ausgeführt, ihm sei vor Unterschriftsleistung 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:

Die VO (EWG) Nr. 4045/89 behandelt die Prüfung der tatsächlichen und ordnungsgemäßen 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 sind im Wesentlichen Ergebnis einer Risikoanalyse; dabei werden auch die an ein Unternehmen getätigten Zahlungen berücksichtigt. Am Risiko orientiert sich aber auch die Auswahl von Stichproben.

Der Bf. ist es im Rechtszug einerseits gelungen, den Betriebsprüfungsbericht zu erschüttern. Auf der andern Seite ist es ihr vor dem Unabhängigen Finanzsenat gelungen, auf der Basis einer erst im Rechtszug zugelassenen Methode den Ursprungsbeweis im Hinblick auf den Geschäftsfall ZRV/hijk/02 (610/6789/1996) auf Gebindebasis zu erbringen. Auf die diesbezügliche Berufungsentscheidung vom 14. Februar 2007 wird verwiesen.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 13. September 2004, ZI. 2002/17/0141, auch erst im Rechtszug erzeugte Ursprungsbestätigungen (Zeugenaussagen, eidesstättige Erklärungen, nachträglich erwirkte Lieferantenerklärungen) als Ursprungsnachweise anerkannt und ihnen ausfuhrerstattungsrechtliche Relevanz zugemessen.

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 zu laufen.

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 des Rates vom 18. Dezember 1995 über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften in den

Mitgliedstaaten, und zwar 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 von vier Jahren sowohl für verwaltungsrechtliche Sanktionen als auch für die Rückforderung zu Unrecht gewährter Vorteile gilt.

Im Grunde des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 5. August 1999 wurde die Prüfung des Ursprungs nach der VO (EWG) Nr. 4045/89 in verständiger Wertung des Erlasses auch bei der Bf. auf das Kalenderjahr 1996 ausgeweitet. Im Aktenvermerk vom 3. September 1999 wurde die Ausdehnung des an die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll im Bereich der Finanzlandesdirektion für B gerichteten Prüfungsauftrages des Hauptzollamtes A vom 8. August 1996, Zl. cdef, auf den Zeitraum ab dem 1. Jänner 1996 vermerkt. Es wurde im September 1999 die Ausdehnung eines laufenden, anhängigen Prüfungsverfahrens

angemerkt. Ursache der Anforderung eines eigenen Betriebsprüfungsauftreffes am 18. Jänner 2000 waren innerorganisatorische Überlegungen.

Die maßgebende Prüfungsvorbereitung einer 4045-Betriebsprüfung für das Jahr 1996 hat mit Verantwortlichen der Bf. gesprächsweise am 20. Dezember 1999 stattgefunden.

Die allgemein gehaltene 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 konkretisierten Unregelmäßigkeit hingegen hätte diese Wirkung haben können.

Jedenfalls ist die Niederschrift über die Betriebsprüfung vom 10. Oktober 2000, die Verantwortlichen der Bf. im Entwurf am 7. September 2000, 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, damit auch auf den gegenständlichen, konkret individualisiert wurden.

Die Niederschrift war in der Folge auch die Basis für die Rückforderungen. Die Niederschrift ist eine Ermittlungs- und Verfolgungshandlung, die den Lauf der Verjährungsfrist unterbrochen hat, weil spätestens in dieser Handlung die Geschäfte (und damit auch der gegenständliche 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 Ausfahrerstattung wird demnach eine Unregelmäßigkeit begangen, wenn Zahlungen unrechtmäßig erfolgt sind, also ein für den Ausfahrer positiver Erstattungsbescheid ergangen ist (argumentum: bewirkt hat), oder die Handlung oder Unterlassung des Ausführers 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 Vorschussfällen mit der Freigabe der Sicherheit zu laufen beginnt.

Am 20. Dezember 1999 hat - ausgehend von der Ausdehnung der 4045-Prüfung - die diesbezügliche Prüfungsvorbesprechung stattgefunden. Mit Schreiben vom 10. März 2000 wurde die Bf. eingeladen, für ausgewählte Exportfälle diverse Unterlagen vorzubereiten. Die Niederschrift über die Betriebsprüfung wurde am 10. Oktober 2000 in Gegenwart von Verantwortlichen der Bf. aufgenommen und im Original am 17. Oktober 2000 an die Bf.

ausgefolgt. Damit wurde von der Behörde am 10. Oktober 2000 eine die Verjährung unterbrechende Ermittlungs- und Verfolgungshandlung gesetzt.

Im verfahrensgegenständlichen Fall ist der Sachverhalt jener, dass - ausgehend vom Betriebsprüfungsbericht mit mehreren vermuteten mit Unregelmäßigkeiten belasteten Geschäftsfällen - hinsichtlich der Bf. von andauernden oder wiederholten Unregelmäßigkeiten auszugehen ist.

Betreffend die Bf. ist beim Geschäftsfall ZRV/hijk/02 (610/6789/1996) eine Unterbrechung der Verjährungsfrist nicht eingetreten.

Damit hätte dieser Fall im Verständnis des Urteiles des EUGH vom 11. Jänner 2007, Rs C-279/05 (Vonk Dairy Products BV), weil im Hinblick auf die Bf. aus der Sicht der Niederschrift über die Betriebsprüfung von wiederholten Unregelmäßigkeiten auszugehen ist, zur Folge gehabt, dass auch in den beiden anderen Geschäftsfällen, somit auch im gegenständlichen, bereits als verjährt zu betrachtenden Geschäftsfall wiederum von einem nicht verjährten Geschäftsfall auszugehen wäre, hätte die Bf. nicht im Geschäftsfall ZRV/hijk/02 (610/6789/1996) bei dem im Rechtszug vor dem Unabhängigen Finanzsenat durchgeföhrten Beweisverfahren den Nachweis des Ursprungs der Tiere in der Europäischen Gemeinschaft erbracht.

Der Bescheid über die Gewährung der Ausfuhrerstattung vom 21. März 1996, ZI. 610/4567/1996, wurde dem behördlichen Zusteller am 15. April 1996 übergeben und gilt gemäß § 26 Zustellgesetz als am dritten darauf folgenden Werktag als zugestellt.

Die Mitteilung der Freigabe der Sicherheit vom 14. August 1996 wurde dem behördlichen Zusteller am 16. August 1996 übergeben.

Gemäß § 26 ZustellG gilt die Zustellung als am dritten Werktag (20. August 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 21. August 1996, zu laufen begonnen.

Die Niederschrift über die durchgeföhrte Betriebsprüfung vom 10. Oktober 2000 als Unterbrechungshandlung liegt damit deutlich außerhalb des Zeitraumes von vier Jahren, der am 21. August 2000 geendet hat, so dass im Gegenstand aus Rechtsgründen von einer eingetretenen Verfolgungsverjährung auszugehen ist.

Die vom Zollamt Salzburg/Erstattungen vorgelegten Unterlagen, die eine Unterbrechung der Verjährung bewirkt haben sollen, waren nicht geeignet, den Lauf der Verjährungsfrist zu unterbrechen.

Nach den Ausführungen der Betriebsprüfung in deren Schreiben vom 9. November 2004 soll

die Bf. über den von den Behörden aus Anlass der Ausdehnung der Prüfungstätigkeiten gehegten Verdacht informiert gewesen sein. Dieser Verdacht sei, so die Betriebsprüfung, in den schriftlichen Prüfungsankündigungen jedoch nicht hinreichend genau bestimmt gewesen.

Aus den von der Betriebsprüfung vorgelegten Vorhalten kann auch vom Unabhängigen Finanzsenat eine geschäftsfallbezogene Konkretisierung nicht abgeleitet werden. Im Beweisverfahren hat sich ergeben, dass es der Bf. bis zur Aufnahme der Niederschrift möglich war, Nachweise für den Ursprung beizubringen. Der Betriebsprüfer Jo.Ho. hat in den Verfahren betreffend die Ha.Gm. auf gezielte Befragung hin ausgeführt, dass auf Basis einer risikoorientierten Sichtung der allgemeine Verdacht auf mögliche Unregelmäßigkeiten bestanden habe. Im Hinblick auf die Begründung des Ursprungs sei von der Bf. ständig nachgebessert worden. Die Prüfung sei auf Vorhalteverfahren aufgebaut gewesen. Obwohl die Bf. Ursprungsnachweise schon im Zeitpunkt des Exportes hätte anlegen müssen, sei es der Bf. im Zuge der Prüfung immer wieder ermöglicht worden, Ursprungsnachweise nachzureichen. Die Bf. habe mehrfach glaubhaft gemacht, es werde möglich sein, den Ursprung nachzuweisen.

In mehreren Vorhalten, z.B. im Vorhalt vom 11. und vom 12. Mai 2000, ist aus der Sicht der Betriebsprüfung noch immer die Rede davon, dass der Nachweis des Ursprungs für jede einzelne Stichprobe zu führen sein werde. In den zeitlich jüngeren Vorhalten finden sich keine geschäftsfallbezogenen Konkretisierungen von Unregelmäßigkeiten im Sinne des Urteils des EuGH.

Da von der Betriebsprüfung im Zuge der Vorlage des Schriftverkehrs betreffend das Vorhalteverfahren Zweifel im Hinblick auf eine Unterbrechung der Verjährung durch die vorgelegten Unterlagen geäußert wurden, wurde der Betriebsprüfer Jo.Ho. auch dazu befragt. Dieser hat ausgeführt, es sei der Bf. spätestens im Zeitpunkt der Aufnahme der Niederschrift bewusst gewesen, dass sie bei den niederschriftlich erfassten Geschäftsfällen keinen Ursprung erwiesen habe. Diesbezüglich sei daher der Verdacht einer Unregelmäßigkeit bei Beachtung der damaligen Sachlage aus der Sicht des ergangenen Urteils des EuGH erst mit der Aufnahme der Niederschrift auf den jeweiligen Geschäftsfall bezogen konkretisiert gewesen.

Mit der Aufnahme der Niederschrift hat die Bf. davon ausgehen können, im Hinblick auf die in der Niederschrift konkret genannten Fälle möglicherweise eine konkret umschriebene Unregelmäßigkeit betreffend den Ursprung begangen zu haben.

Bei Anwendung des vom EuGH vorgegebenen Maßstabes ist die Niederschrift über die Betriebsprüfung jene Handlung, die den Beginn der Verjährungsfrist ausgelöst hat.

Das Beweisverfahren hat gezeigt, dass die Betriebsprüfung selbst daran gezweifelt hat, in den vorgelegten Unterlagen (vor allem in den Unterlagen des Vorhalteverfahrens) seien die

Geschäfte, auf die sich der Verdacht einer konkreten Unregelmäßigkeit bezogen hat, auf den jeweiligen Geschäftsfall bezogen hinreichend genau bestimmt gewesen.

Dies wird verständlich, wenn man bedenkt, dass vor der Abklärung durch den EuGH allgemein die Rechtsansicht vertreten wurde, dass bereits die Ankündigung einer Prüfung nach der VO (EWG) Nr. 4045/89, auch wenn sie sich unterschiedslos auf alle im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisationen für Rind- und Schweinefleisch durchgeführten Ausfuhren eines Jahres bezieht und keine Angabe zu einem Verdacht hinreichend genau bestimmter Unregelmäßigkeiten enthält, den Lauf der Verjährungsfrist unterbricht.

Schließlich darf dabei auch das Wesen einer 4045-Prüfung, die sich auf Prüfpläne stützt, die wiederum auf einer Risikoanalyse beruhen, nicht übersehen werden. Vor allem am Risiko orientiert sich die Auswahl von Stichproben. Die Auswahl von Stichproben wird dabei immer noch der allgemeinen Ankündigung einer Prüfung zuzurechnen sein; dies einerseits deswegen, weil die Prüfung letztlich dazu geführt hat, dass nicht alle als Stichprobe ausgewählten Geschäftsfälle zur Vermutung einer Unregelmäßigkeit geführt haben bzw. sich im Zuge der Prüfung über die Stichprobe hinausgehend Geschäftsfälle mit einer vermuteten Unregelmäßigkeit ergeben haben. Auf der anderen Seite hat eine Prüfung auf der Basis von Stichproben vor allem ablauftechnische Beweggründe. Regelmäßig wird man erst über die Aufarbeitung der Stichproben in eine vertiefende Prüfung und damit in eine Konkretisierung des Verdachtes im Hinblick auch auf hinreichend genau bestimmbare Geschäftsfälle und Unregelmäßigkeiten eintreten.

Weil der Spruch der angefochtenen Entscheidung aus Rechtsgründen dahingehend abzuändern war, dass der Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 7. Februar 2001, Zl. 610/2345/1996, über die Rückforderung einer zu Unrecht gewährten Ausfuhrerstattung zu WE-Nr. 525/abcd/6 wegen eingetretener Verjährung aufgehoben werde, musste sich die Berufungsbehörde mit den darüber hinaus vorgetragenen Beschwerdeeinwendungen nicht mehr auseinandersetzen.

Graz, am 14. Februar 2007