



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Andreas Hartl und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Alois Winklbauer und ADir. Siegfried Köhldorfer im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Beschwerde der WR GmbH, XXXxM, M12, vom 7. Juni 2002 gegen die Berufungsvorentscheidungen des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 30. April 2002, Zl. 610/7256/3/1996, betreffend die Rückforderung von laut Warenanmeldung vom 18.3.1996, WE-Nr.223/000/800799/04/6, nach Tschechien ausgeführtes Rindfleisch gezahlter Ausfuhrerstattung gem. § 5 Ausfuhrerstattungsgesetz (AEG) iVm Art.11 Abs.3 der VO (EWG) Nr.3665/87 sowie Festsetzung einer Sanktion gem. Art.11 Abs.1 lit.a) der VO (EWG) Nr.3665/8, nach der am 17. Dezember 2012 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 13.5.1996, Zahl: 610/7256/1/96, wurde dem Antrag der Beschwerdeführererin (im Folgenden: B) auf Gewährung der Ausfuhrerstattung für das mit Ausfuhranmeldung zu WE-Nr. 223/000/800799/04/6 vom 18.3.1996 unter den Positionsnummern 1 bis 3 exportierte Fleisch von Rindern (Pos. 1: Fleisch von Rindern, gefroren, ohne Knochen: andere entbeinte Teilstücke, jedes einzeln verpackt, mit einem Gehalt an magerem Rindfleisch außer Fett von 50 GHT oder mehr, des Produktcodes 0202 3090 400 (62 Kartons; Eigenmasse 1.430 kg); Pos.2: Fleisch von Rindern,

frisch oder gekühlt: andere Teile mit Knochen, Hinterviertel zusammen oder getrennt mit höchstens 9 Rippen oder 9 Rippenpaare, andere, des Produktcodes 0201 2050 120 (16 Stück; Eigenmasse 1.256 kg); Pos. 3: Fleisch von Rindern, frisch oder gekühlt, andere Teile mit Knochen: Vorderviertel zusammen oder getrennt, andere, des Produktcodes 0201 2030 120 (14 Stück; Eigenmasse: 699 kg)) vollinhaltlich mit der Maßgabe stattgegeben, dass eine Ausfuhrerstattung iHv ATS 41.941,00 gewährt wurde.

Mit Bescheid vom 21. Juni 2001, Zahl: 610/7256/2/1996, forderte das Zollamt Salzburg/Erstattungen (= die belangte Behörde) den differenzierten Teil der Erstattung, d.s. ATS 21.565,00, zurück und schrieb nach Art. 11 Abs. 1 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 der Kommission über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen eine Sanktion in der Höhe von ATS 10.782,00 vor. In der Begründung wurde ausgeführt, Voraussetzung für die Zahlung der Ausfuhrerstattung sei der Nachweis der Ursprungseigenschaft der exportierten Erzeugnisse. Im Zuge einer Betriebsprüfung/Zoll seien Importe von Rindfleisch aus Drittländern festgestellt worden. Bei Überprüfungen von Lieferantenerklärungen über innergemeinschaftliche Lieferungen habe der Gemeinschaftsursprung nicht nachgewiesen werden können. Dem Vorbringen der B, wonach die Herstellung der Exportware aus den importierten Waren nicht möglich oder unwirtschaftlich gewesen sei, würden die eingesehenen Unterlagen entgegenstehen. Aufgrund der Art und der Preise der eingeführten Waren sei die Herstellung der Exportware sowohl technisch als auch wirtschaftlich möglich. Darüber hinaus würden wirtschaftliche Überlegungen keinen Nachweis über den Ursprung der Erzeugnisse erbringen. Hinsichtlich der verhängten Sanktion wurde ausgeführt, es habe kein vorsätzliches Verhalten festgestellt werden können. Es sei daher nur eine Sanktion gemäß Art. 11 Abs. 1 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 zu verhängen gewesen.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 20. Juli 2001. In der Berufungsbegründung vom 5. Oktober 2001 brachte die B, vertreten durch die Rechtsanwälte Graf von Westphalen Fritze & Modest in Hamburg, Deutschland, vor, die belangte Behörde habe keine Kenntnis davon, dass tatsächlich Importware in den Export gegangen sei. Seitens der Behörde würden lediglich Zweifel an der Ursprungseigenschaft der ausgeführten Ware bestehen. Die Berufungswerberin sei in der Lage, anhand der Einkaufsabrechnungen, der Zerlegeprotokolle und der Verkaufsrechnungen den Verkauf der Importware innerhalb der Europäischen Union nachzuweisen. Nach Auszahlung der Ausfuhrerstattung obliege der Behörde der Nachweis über die Nichteinhaltung der Erstattungsvoraussetzungen. Zweifel an der Ursprungseigenschaft würden nicht ausreichen. Die belangte Behörde hätte den Nachweis erbringen müssen, dass Importware in den Export gegangen sei. Überdies sei inzwischen Verjährung eingetreten. Die Verordnung (EG) Nr. 2988/95 über den Schutz der finanziellen

Interessen der Europäischen Gemeinschaften sei nicht unmittelbar anwendbar. Diese enthalte lediglich eine Rahmenregelung. Die Rückforderung richte sich nach nationalem Recht, die dreijährige Verjährungsfrist des § 74 Abs. 2 ZollR-DG sei daher anzuwenden. Darüber hinaus stelle die Betriebsprüfung keine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung im Sinne des Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 2988/95 dar; einer solchen komme somit keine die Verjährung unterbrechende Wirkung zu. Ebenfalls sei die verhängte Sanktion aufzuheben. Die Sanktionsregelung des Art. 11 Abs. 1 Unterabsatz 1 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 verstöße gegen das Rechtsstaatsprinzip, gegen den Verhältnismäßigkeits- und den Gleichheitsgrundsatz. Diesbezüglich werde auf das anhängige Vorabentscheidungsverfahren (Rs C-210/00) verwiesen.

Mit der an die B (zu Handen seines ausgewiesenen damaligen Vertreters) gerichteten Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2002, Zi. 610/7256/3/1996, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, eine Erstattung werde unter anderem nur gewährt, wenn nachgewiesen werde, dass es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handle. Die im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung/Zoll vorgelegten Unterlagen seien nicht geeignet, den EU-Ursprung der exportierten Waren zu belegen. Der Nachweis des Ursprungs sei an der fehlenden bzw. nicht nachgewiesenen Nämlichkeitsskette und nicht am Umstand des Fleischimportes gescheitert. Der Export von importiertem Fleisch unter Inanspruchnahme von Ausfuhrerstattung könne daher nicht ausgeschlossen werden. Mit dem Nachweis, dass die importierten Waren nicht in den Export gegangen sind, könne der Ursprung der ausgeführten Erzeugnisse nicht bewiesen werden. Durch die Berufungswerberin seien keine neuen oder aussagekräftigen Belege vorgelegt worden. Die für den Ursprungsnachweis relevanten Unterlagen (Schlacht-, Zerlegeprotokolle, Kommissionierungsnachweise, Lageraufzeichnungen, etc.) seien bis dato nicht vorgelegt worden. Der Gemeinschaftsursprung der exportierten Erzeugnisse stelle eine materielle Voraussetzung dar. Der Ausführer müsse den Ursprung angeben und den Nachweis darüber erbringen. Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) habe in seinem Urteil vom 24. Juni 2004 (Rs C-278/02) ausgesprochen, dass die Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 im Bereich der Ausfuhrerstattungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse unmittelbar anwendbar sei, wenn nicht eine sektorbezogene Gemeinschaftsregelung eine kürzere oder eine nationale Rechtsvorschrift eine längere Frist vorsehe. Gemäß dieser Verordnung betrage die Verjährungsfrist vier Jahre ab Begehung der Unregelmäßigkeit. Bei andauernden oder wiederholten Unregelmäßigkeiten beginne diese Verjährungsfrist erst an dem Tag, an dem die Unregelmäßigkeit beendet werde. Die Verjährungsfrist werde durch jede der betreffenden Person zur Kenntnis gebrachte Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung der zuständigen Behörde unterbrochen und beginne nach jeder eine Unterbrechung bewirkenden Handlung

von neuem zu laufen. In den im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens an die berufungswerberin gerichteten Parteivorhalten seien die Geschäfte, auf die sich der Verdacht der Unregelmäßigkeiten bezieht, hinreichend genau bestimmt worden. Die vierjährige Verjährungsfrist sei daher unterbrochen worden. Der Rückforderungsbescheid sei somit innerhalb der Verjährungsfrist ergangen. Bezuglich der Sanktion wurde ausgeführt, der EuGH habe in seinem Urteil in der Rs C-210/00 auf die Gültigkeit der Bestimmung des Art. 11 Abs. 1 Unterabsatz 1 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 erkannt. Eine Sanktion sei auch dann zu verhängen, wenn sich herausstelle, dass überhaupt kein Erstattungsanspruch bestehe, weil die Voraussetzungen hierfür nicht erfüllt worden seien.

Dagegen richtet sich die Beschwerde der (wiederum durch die Rechtsanwälte Graf von Westphalen Bappert & Modest, Hamburg, Deutschland, vertretenen) B vom 7.6.2002. Darin wird die Aufhebung des Rückforderungs-sowie des Sanktionsbescheides beantragt, und zwar unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung iSd § 85c Abs.3 ZollR-DG. Zur Begründung der Beschwerde wurde zum Einen auf die Berufungsausführungen verwiesen, zum anderen wurden diese im Wesentlichen wie folgt ergänzt: Mit der -zu Unrecht- aufgestellten Behauptung, durch den Nachweis, dass die importierte Ware nicht reexportiert worden sei, könne der Ursprung der in Rede stehenden Erzeugnisse nicht bewiesen werden, widerspreche das Zollamt Salzburg seiner am 25.9.2001 der B gegenüber geäußerten Auffassung, dass eine solche zulässig sei. Aber auch in der Sache selbst sei die Rechtsansicht des Zollamtes nicht zutreffend: Nach den vorliegenden Aufzeichnungen, die dem Zollamt vorgelegt worden seien, übertreffe die von der „Rumpold -Gruppe“ verarbeiteten Fleischmenge mit EG-Ursprung die Menge des importierten Fleisches um ein Vielfaches, woraus zwingend gefolgert werden könne, dass die importierte Menge nicht in den Reexport gegangen sein könne, sondern nur Waren mit EG-Ursprung exportiert worden seien. Ein solcher „negativer Beweis“ sei im Rahmen des nichtpräferentiellen Ursprungs, der im Ausfuhrerstattungsrecht grundzulegen sei, zulässig. Die von der B am 3.12.2001 vorgelegten Unterlagen seien jedenfalls geeignet, den Ursprung der exportierten Ware zu erweisen, die Organe der Betriebsprüfung-Zoll des Hauptzollamtes Wien würden insoweit eine falsche Rechtsansicht vertreten. Das Zollamt Salzburg-Erstattungen wäre verpflichtet gewesen, diese einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Auch gingen die Ausführungen des Zollamtes hinsichtlich des EuGH-Urturts vom 14.12.2000 fehl. Entscheidend sei nämlich, dass die Behörde durch Bewilligung der Auszahlung der Ausfuhrerstattung nach überschlägiger Prüfung einen Vertrauenstatbestand gegenüber dem Antragsteller geschaffen habe, auf den sich dieser verlassen könne. Die B als Erstattungsbeteiligte sei so in Beweisnotstand geraten, weil ihr die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher Erstattungsvoraussetzungen noch Jahre nach dem Export auferlegt

werde. Bezuglich der auferlegten Sanktion werde auf die ausführlichen Ausführungen in der Berufungsbegründung verwiesen.

Mit Vorhalt vom 16.7.2008 teilte der (gem. §§ 85c, 85f ZollR-DG zur Entscheidung über die Beschwerde zuständige) Unabhängige Finanzsenat, dem die Beschwerde samt Aktenvorgang vom Zollamt Salzburg/Erstattungen vorgelegt worden war, der B mit, dass nach der ihm vorliegenden Aktenlage der Nachweis für den in der in Rede stehenden Ausfuhranmeldung erklärten Gemeinschaftsursprung der Ausfuhrware als nicht erbracht angesehen werden müsse, und forderte sie darin gleichzeitig (abermals) auf, in Form einer plausiblen und nachvollziehbaren Darstellung einer lückenlosen „Nämlichkeitsskette“ den „nichtpräferentiellen“ Ursprung gemäß den bestehenden Ursprungsregeln nachzuweisen.

Die B brachte dazu in ihren Eingaben vom 14.8.2008 und 18.9.2008 vor, die in Rede stehenden Waren seien zum Teil aus Zukäufen von Rindervierteln österreichischer Schlachthöfe und zum Teil aus Lieferungen des (unternehmenseigenen) Schlachthofes in M im Zerlegungsbetrieb in P produziert worden. Die Lieferungen könnten mit Eingangsrechnungen bzw. Lieferscheinen belegt werden, Lieferantenerklärungen seien bereits anlässlich vorheriger Rechtsbehelfsverfahren dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt worden; Ohrmarkennummern und Gewichtsprotokolle existierten aus jenem Zeitraum nicht mehr. Es werde aber dazu auf die Klassifizierungslisten der STN verwiesen, aus denen hervorgehe, dass es sich bei den in M geschlachteten Rindern ausschließlich um solche aus Österreich gehandelt habe. Außerdem sei es erwiesen, dass zur fraglichen Zeit keine lebenden Rindern aus Drittstaaten nach Österreich gekommen seien; dazu werde auf die Agrarmarkt Austria verwiesen. (Den Eingaben angeschlossen waren ein „Warenflussplan“ des Zerlegebetriebs P sowie als „Ursprungsnnachweis“ bezeichnete Schreiben der Fa. JT, R, vom August 2008, in der „erinnerlich“ erklärt wurde, im Betrieb seien nur Rinder von regionalen Bauern geschlachtet und nie solche aus dem Ausland bezogen worden, sodass davon auszugehen sei, dass die Tiere in Österreich geboren oder zumindest 3 Monate in Österreich gehalten worden seien, sowie des EP, G, vom August 1996, mit dem gleichen Inhalt, der „generell auch für den Zeitraum 1996 bis 1999 gelten solle“.) Ergänzend dazu legte die B im Mai 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat noch einen Konvolut von Unterlagen vor und erklärte abermals, dass es sich n von ihr getätigten Exporten ausschließlich um im Schlachthof in M erschlachtetes „EU-Rindfleisch“ gehandelt habe und diese Tatsache aus den nunmehr beigebrachten Unterlagen zu ersehen sei. Insbesondere gehe daraus hervor, dass „ausreichend österreichische Ware“ vorhanden gewesen sei, um die in Rede stehenden Exporte zu tätigen. Zwar hätte es damals eine „Rinderdatenbank“ noch nicht gegeben, es sei aber- wie der vorgelegten Warenfluss-und Zerlegeplan zeige- ausgeschlossen gewesen, dass

die ohnehin nur geringen Mengen ausländischen Fleisches mit dem Rindfleisch aus Österreich vermengezt hätten werden können.

Mit Bescheid vom 18.5.2010 setzte der Unabhängige Finanzsenat das gegenständliche Rechtsbehelfsverfahren gem. § 281 Abs.1 BAO unter Bezugnahme auf das beim Verwaltungsgerichtshof unter 2009716/0303 anhängige Beschwerdeverfahren aus: Der Ausgang jenes Verfahrens sei hinsichtlich der Frage, ob der anlässlich der Ausfuhr der in Rede stehenden Rindfleischsendung erklärte „nichtpräferentielle“ Ursprung iSd Art.23 und 24 Zollkodex iVm Art.10 der VO (EWG) Nr.3665/87 vorliegt bzw. ausreichend nachgewiesen worden ist, von wesentlicher Bedeutung für die Entscheidung im gegenständlichen Rechtsbehelfsverfahren.

Nach Ergehen der Entscheidung hierüber am 21.3.2012- der Verwaltungsgerichtshof hat darin die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und damit die Rechtsrichtigkeit der in Beschwerde gezogenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, die eine dem gegenständlichen Fall gleichgelagerte Sach-und Rechtslage betroffen hat- war schließlich das gegenständliche Beschwerdeverfahren fortzusetzen. In Ansehung dessen hat der Unabhängige Finanzsenat am 8.11.2012 der B den Inhalt dieses Erkenntnisses nachweislich zur Kenntnis gebracht, verbunden mit der Einladung, sich hiezu (binnen einer angemessenen Frist) zu äußern und gegebenenfalls noch Ergänzendes zu ihren bisherigen Rechtsmittelausführungen vorzubringen. Allerdings langte bislang keine Gegenäußerung der B beim Unabhängigen Finanzsenat ein.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 54 erster Anstrich der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen wurde die Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 aufgehoben. Sie gilt jedoch weiterhin für Ausfuhren, für die die Ausfuhranmeldungen vor dem Datum der Anwendbarkeit dieser Verordnung angenommen worden sind. Gemäß Art. 55 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 gilt sie ab dem 1. Juli 1999. Da die verfahrensgegenständliche Ausfuhranmeldung am 28. Oktober 1996 und somit vor dem 1. Juli 1999 angenommen worden ist, waren für das gegenständliche Verfahren weiterhin die Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 anzuwenden.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 beträgt die Verjährungsfrist vier Jahre ab Begehung der Unregelmäßigkeit nach Art. 1 Abs. 1. Bei andauernden oder wiederholten Unregelmäßigkeiten beginnt die Verjährungsfrist an dem Tag, an dem die Unregelmäßigkeit beendet wird. Jedoch kann in sektorbezogenen Regelungen eine kürzere Frist vorgesehen werden, die nicht weniger als drei Jahre betragen darf. Art. 3 Abs. 3 der

genannten Verordnung normiert, dass Mitgliedstaaten die Möglichkeit behalten, eine längere Frist als die in Abs. 1 vorgesehene Frist anzuwenden. Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 ist in den Mitgliedstaaten 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 (EuGH 24.6.2004, Rs C-278/02). Zur im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeit bestand im Bereich der Ausfuhrerstattungen weder eine sektorbezogene Bestimmung des Gemeinschaftsrechts, die eine kürzere Verjährungsfrist für die Erstattung zu Unrecht erhaltener Beträge vorsah, noch sah eine Bestimmung des österreichischen Rechts eine Verjährungsfrist von mehr als vier Jahren vor. Art. 3 Abs. 3 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 gilt sowohl für die Rückforderung zu Unrecht erhaltener Ausfuhrerstattung als auch für die Verhängung einer Sanktion (EuGH 26.4.2004, Rs C-278/02; EuGH 29.1.2009, Rs C-278/07 bis C-280/07).

Gemäß Art. 1 Abs. 2 der genannten Verordnung 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 Gesamthaushaltsplan der Gemeinschaften oder die Haushalte, die von den Gemeinschaften verwaltet werden, bewirkt hat bzw. haben würde. Der Begriff der "Unregelmäßigkeit" ist hinreichend definiert. Da für den Unabhängigen Finanzsenat bezüglich der Auslegung dieses Begriffes keine Zweifel bestehen und auch die Auslegung sonstiger einschlägiger Vorschriften nicht zweifelhaft ist, wurde von der Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens Abstand genommen. Auf das gegenständliche Verfahren bezogen ist im Falle einer Unregelmäßigkeit im Zusammenhang mit der Beantragung einer Ausfuhrerstattung diese mit der Zustellung des Erstattungsbescheides als begangen bzw. als vollendet anzusehen. Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde die beantragte Erstattung mit Bescheid vom 13.5.1996 gewährt. Gemäß § 26 Abs. 2 ZustG gilt die Zustellung als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Der in Rede stehende Erstattungsbescheid gilt somit als am 16.5.1996 zugestellt. Die Rückforderung der Ausfuhrerstattung und die Verhängung der Sanktion erfolgte mit Bescheid vom 21. Juni 2001 (zugestellt am 5.7.2001).

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. Eine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung, die den Lauf der Verjährungsfrist unterbricht, liegt dann vor, wenn in dieser die Geschäfte, auf die sich der Verdacht von Unregelmäßigkeiten bezieht, hinreichend genau bestimmt werden (EuGH 26.4.2004, Rs C-278/02). Bei der B wurde aufgrund der Prüfungsaufträge des Zollamtes Wien vom 29. Mai 1996 und 16.

November 1998 eine Betriebsprüfung/Zoll im Sinne der Verordnung (EWG) Nr. 4045/89 über die von den Mitgliedstaaten vorzunehmende Prüfung der Maßnahmen, die Bestandteil des Finanzierungssystems des Europäischen Ausrichtungs- und Garantiefonds für die Landwirtschaft, Abteilung Garantie, sind, durchgeführt. Den vorliegenden Verwaltungsakten lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, dass die Prüfungsankündigung und die Ausführungen im Zuge der Vorbesprechung eine hinreichend genaue Bestimmung der Geschäfte, auf die sich der Verdacht von Unregelmäßigkeiten bezieht, enthielten. Diese waren somit nicht geeignet, den Lauf der Verjährungsfrist zu unterbrechen. Hingegen werden in den im Zuge des Prüfungsverfahrens der B übermittelten Schreiben der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll vom 15. Dezember 1998 (zugestellt am 18. Dezember 1998) und vom 10. Februar 1999 (zugestellt am 12. Februar 1999) die Geschäfte, auf die sich der Verdacht einer Unregelmäßigkeit bezieht, hinreichend genau bestimmt. In diesen Schreiben wird zum Ausdruck gebracht, dass der Ursprung für die im Zeitraum 16. Oktober 1995 bis 15. Oktober 1997 exportierten Waren bis dato nicht nachgewiesen worden sei und daher alle erforderlichen Belege für den Nachweis des Ursprungs der in der genannten Zeit exportierten Waren vorzulegen seien. Damit wird die vermutete Unregelmäßigkeit (fehlender Nachweis des Ursprungs) und auch das jeweilige Geschäft, nämlich alle Ausfuhrfälle in diesem Zeitraum, hinreichend genau bestimmt. Es wurde somit bereits durch diese Schreiben und nicht erst durch die Niederschrift der B zum Ausdruck gebracht, dass alle im Prüfungszeitraum getätigten Ausfuhrlieferungen betreffend Ursprung der exportierten Waren einer Prüfung unterzogen werden. Durch die genannten Schreiben wurde daher die Verjährungsfrist unterbrochen und diese begann von neuem zu laufen. Im Zeitpunkt der mit Bescheid vom 21. Juni 2001 (zugestellt am 5.7.2001) vorgenommenen Rückforderung der Ausfuhrerstattung und der Verhängung der Sanktion war die (von neuem begonnene) Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen.

Gemäß Art. 13 Abs. 9 der Verordnung (EWG) Nr. 805/68 über die gemeinsame Marktorganisation für Rindfleisch wird die Erstattung unter anderem dann gewährt, wenn nachgewiesen wird, dass es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt. Gemäß Art. 13 Abs. 10 der genannten Verordnung wird bei der Ausfuhr keine Erstattung gewährt für Erzeugnisse, die aus Drittländern eingeführt und nach Drittländern wieder ausgeführt werden. Gemäß Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 hat der Ausführer, wenn die Gewährung der Erstattung vom Ursprung des Erzeugnisses in der Gemeinschaft abhängt, diesen nach geltenden Gemeinschaftsregeln anzugeben. Mit der am 13. Mai 1997 in Kraft getretenen Verordnung (EG) Nr. 815/97 wurde der zuletzt genannten Norm folgender Satz angefügt: "Im Hinblick auf die Gewährung der Ausfuhrerstattung handelt es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft, wenn sie vollständig in der

Gemeinschaft gewonnen oder in der Gemeinschaft der letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung unterzogen wurden gemäß Art. 23 bzw. 24 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates" (= Zollkodex). Durch diese Hinzufügung erfuhr die Bestimmung keine inhaltliche Änderung. Aus den Erwägungsgründen geht hervor, dass damit nur verdeutlicht werden sollte, dass im Hinblick auf die Gewährung von Ausfuhrerstattungen nur Erzeugnisse, die vollständig in der Gemeinschaft gewonnen oder in ihr wesentlich be- oder verarbeitet wurden, als Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft gelten. Selbst wenn zum Zeitpunkt der gegenständlichen Ausfuhrabfertigung Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 keinen ausdrücklichen Verweis auf die Bestimmungen des Zollkodex enthielt, steht aufgrund der genannten Erwägungen und des Wortlautes des Art. 10 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 ("nach geltenden Gemeinschaftsregeln") fest, dass im verfahrensgegenständlichen Fall nur dann eine Erstattung zu gewähren ist, wenn es sich um Ursprungserzeugnisse im Sinne der Art. 23 oder 24 ZK handelt (vgl. VwGH 13.9.2004, 2002/17/0141). Die geltenden Gemeinschaftsregeln betreffend Ursprung haben durch die Novellierung des Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 keine Änderung erfahren.

Aus dem Wortlaut des Art. 10 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 und dem des Art. 13 Abs. 9 der Verordnung (EWG) Nr. 805/68 geht hervor, dass im Rindfleischsektor der Gemeinschaftsursprung eine materielle Voraussetzung der Ausfuhrerstattungen darstellt. Dies folgt auch aus der systematischen Auslegung der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87, da ihr Art. 10 in Kapitel 1 des Titels 2 steht, das die Überschrift "Anspruch auf die Erstattung" trägt. In diesem Kapitel sind die materiellen Voraussetzungen für den Erstattungsanspruch festgelegt. Um diese materielle Verpflichtung zu erfüllen, muss der Gemeinschaftsursprung angegeben und nachgewiesen werden. Gemäß Art. 13 Abs. 9 der Verordnung (EWG) Nr. 805/68 wird die Erstattung gewährt, wenn nachgewiesen ist, dass es sich um Erzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt (EuGH 27.4.2006, Rs C-27/05). Nach der Rechtsprechung des EuGH besteht kein Zweifel, dass der entsprechende Nachweis vom Ausführer erbracht werden muss (EuGH 1.12.2005, Rs C-309/04). Die in Art. 10 Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 vorgesehene Möglichkeit der Nachprüfung der Erklärung betreffend Ursprung der Erzeugnisse entbindet den Ausführer nicht von der Verpflichtung, den Gemeinschaftsursprung der Erzeugnisse nachzuweisen. Vielmehr ist es gerade diese Möglichkeit, in dem sich im Allgemeinen die Notwendigkeit zeigt, vom Ausführer einen solchen Nachweis zu verlangen (EuGH 27.4.2006, Rs C-27/05). Wenn mangels Nachweises begründete Zweifel am in der Ausfuhranmeldung angegebenen Ursprung bestehen, ist die Zollbehörde berechtigt, die gewährte Ausfuhrerstattung rückzufordern (vgl. Schoenfeld, Gedanken zur Beweislastverteilung im Ausfuhrerstattungsrecht, ZfZ 2005, 75).

Der Nachweispflicht des Ausführers steht auch nicht das Urteil des EuGH vom 14.12.2000, Rs C-110/99, entgegen. Diesem Urteil lag zum einen nicht die Frage des Ursprungsnachweises der exportierten Erzeugnisse zugrunde, zum anderen ging es um die Frage, ob trotz formaler Einhaltung der gemeinschaftsrechtlichen Bedingungen das Ziel der Regelung nicht erreicht wurde. Im gegenständlichen Fall geht es um die Frage des Nachweises des Ursprungs der exportierten Erzeugnisse durch die B und nicht um die Frage der Richtigkeit des nachgewiesenen Ursprungs. Darüber hinaus scheitert eine Vergleichbarkeit der beiden Fälle an den einschlägigen Normen. Die dem genannten Urteil zugrunde liegende Norm [Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2730/79] stellte auf zusätzliche Voraussetzungen ab, die nur vor der Zahlung der Erstattung geltend gemacht werden können. Im gegenständlichen Fall hingegen geht es um den Nachweis einer materiellen Voraussetzung und somit die Frage, ob ein Anspruch auf die Erstattung besteht. Zusammenfassend ist somit festzustellen, dass die B den Ursprung nachzuweisen hat und nicht die Behörde den Beweis führen muss, dass der angegebene (jedoch nicht nachgewiesene) Ursprung nicht gegeben ist.

Ursprungswaren eines Landes sind Erzeugnisse, die vollständig in diesem Land gewonnen oder hergestellt worden sind (Art. 23 Abs. 1 ZK) oder die in diesem Land der letzten wesentlichen Be- oder Verarbeitung unterzogen worden sind (Art. 24 ZK). Gemäß Art. 23 Abs. 2 ZK sind vollständig in einem Land gewonnene oder hergestellte Waren lebende Tiere, die in diesem Land geboren oder ausgeschlüpft sind und die dort aufgezogen worden sind (Buchstabe c) oder Waren, die in diesem Land ausschließlich aus diesen Tieren oder ihren Folgerzeugnissen jeglicher Herstellungsstufe hergestellt worden sind (Buchstabe j). Art. 39 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK-DVO) normiert, dass für die in Anhang 11 genannten hergestellten Waren als Be- oder Verarbeitungen, die gemäß Art. 24 ZK den Ursprung verleihen, die in der Spalte 3 des genannten Anhangs aufgeführten Be- oder Verarbeitungen gelten. Fleisch von Rindern, entweder frisch bzw. gekühlt oder gefroren, der Codes 0201 und 0202 der Kombinierten Nomenklatur ist vom Anhang 11 ZK-DVO erfasst. Danach wird derartiges Fleisch von Rindern durch Schlachten nach einer Mast von mindestens drei Monaten zur Ursprungsware. Die im gegenständlichen Fall exportierte Waren haben dann ihren Ursprung in der Gemeinschaft, wenn von der Bf. nachgewiesen wird, dass diese aus Tieren gewonnen worden sind, die in der Gemeinschaft geboren und aufgezogen oder zumindest drei Monate in der Gemeinschaft gemästet worden sind.

Der gemäß Art. 13 Abs. 9 der Verordnung (EWG) Nr. 805/68 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 als Voraussetzung für die Gewährung der Ausfuhrerstattung vorgeschriebene Nachweis, dass das ausgeführte Rindfleisch seinen Ursprung in der Gemeinschaft hat, ist jeweils für die Ware zu erbringen, für die die Zahlung

der Ausfuhrerstattung beantragt wird (vgl. BFH 13.10.1994, VII R 21/94). Die Nachweispflicht bezieht sich somit auf die einzelne Ware. Das ergibt sich nicht nur aus den Ursprungsregeln, denn die zum Ursprung einer Ware führenden Umstände können sich nur auf eine bestimmte Ware beziehen. Eine bestimmte Ware ist Gegenstand des Ausfuhrerstattungsverfahrens. Das folgt auch daraus, dass der maßgebende Zeitpunkt für die Anwendung der Erstattungsvorschriften auf die jeweils in einer Ausfuhranmeldung enthaltenen Waren bezogen ist (Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht3 I/4G Rz 77ff).

Es war daher zu überprüfen, ob das mit der verfahrensgegenständlichen Ausfuhranmeldung unter Beantragung der Ausfuhrerstattung ausgeführte Rindfleisch ihren Ursprung in der Gemeinschaft hatte und nicht, ob zum Zeitpunkt der Ausfuhrabfertigung genügend Rindfleisch mit Ursprung in der Gemeinschaft zur Verfügung stand. Da der B die Verpflichtung obliegt, den Ursprung für die konkrete Exportware nachzuweisen, führt ihr Vorbringen, es dürfe nur der den Importen entsprechende Anteil an Ausfuhrerstattung zurückgefördert werden bzw. der erstattungsschädliche Anteil sei zu schätzen, ins Leere.

Mit der verfahrensgegenständlichen Ausfuhranmeldung wurden insgesamt 82 Packstücke (62 Kartons und 20 lose Stücke) Fleisch von Rindern (mit den Produktcodes 0202 3090 400, 0201 2050 120, und 0201 2030 120), unter Beantragung der Ausfuhrerstattung zur Ausfuhr angemeldet. Im Feld 16 der Ausfuhranmeldung wurde "Österreich" als Ursprungsland erklärt. Im Zuge der Ausfuhrabfertigung wurde auch der Antrag auf Ausstellung einer Warenverkehrsbescheinigung EUR 1 (Ursprungsland Österreich) gestellt. Im Zuge dieser Antragstellung wurde durch die B erklärt, die Exportware sei vollständig in Österreich erzeugt worden. Im Zuge der Antragstellung verpflichtete sich die B auch, auf Verlangen der zuständigen Behörde alle für die Ausstellung der Warenverkehrsbescheinigung erforderlichen Nachweise zu erbringen.

Im gegenständlichen Verfahren war im Wesentlichen strittig, ob durch die vorgelegten Unterlagen, durch die getroffenen Feststellungen und durch die Angaben der B der Nachweis erbracht ist, dass die Erzeugnisse von Tieren mit Ursprung in der Gemeinschaft oder von solchen stammen, die zumindest drei Monate vor der Schlachtung in Österreich oder in der Gemeinschaft gemästet worden sind, oder ob es sich im Falle des Zukaufs von Fleisch um solches mit Ursprung in der Gemeinschaft handelt. Da - wie bereits ausgeführt - gemäß den einschlägigen Rechtsvorschriften der Schlachtvorgang allein keine ausreichende Be- oder Verarbeitung für die Erlangung des Ursprungs darstellt, bedingt ein derartiger Nachweis nicht nur die Rückverfolgbarkeit vom Exporterzeugnis zum lebenden Tier, sondern es ist auch der Nachweis erforderlich, dass das Tier vor der Schlachtung mindestens drei Monate in Österreich (in der Gemeinschaft) gemästet worden ist oder das Tier im angegebenen

Ursprungsland geboren und aufgezogen worden ist. Der Nachweis dessen ist für die angemeldeten Erzeugnisse erforderlich. Ein Nachweis über den Verbleib des importierten Fleisches oder des aus den importierten Rindern gewonnenen Fleisches trifft entgegen der Ansicht der B überhaupt keine Aussage über die Ursprungseigenschaft der gegenständlichen Exportware. Aus dem Nachweis über den Verbleib der Drittlandsware lässt sich nicht ableiten, aus welchen Tieren die Exportware hergestellt worden ist und ob die Tiere vor der Schlachtung mindestens drei Monate in Österreich (in der Gemeinschaft) gemästet worden sind oder ob die Erzeugnisse aus Tieren mit Ursprungseigenschaft gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchstabe c) ZK gewonnen worden sind. Ebenso wenig stellen die im Zuge der Betriebsprüfung/Zoll vorgelegten Verkaufsrechnungen und Abrechnungen mit den Landwirten einen Nachweis dafür dar, dass es sich um Tiere österreichischen Ursprungs oder um solche, die mindestens drei Monate in Österreich (in der Gemeinschaft) gemästet worden sind, handelt.

Für die Gewährung der Ausfuhrerstattung ist somit der Nachweis des Ursprungs der gegenständlichen Exportware Voraussetzung. In der Praxis wird diese Nachweisführung teilweise in der Form vereinfacht, als versucht wird, durch den Nachweis über den Verbleib der Drittlandsware und der im Unternehmen vorhandenen Ware unbestimmten Ursprungs auszuschließen, dass eine solche Ware unter Beantragung der Ausfuhrerstattung in den Export gelangt ist. Bei dieser Methode der Nachweisführung ist es aber erforderlich, dass der Ursprung der sonstigen im Unternehmen befindlichen Ware nachgewiesen ist. Für diesen Nachweis reicht es nicht aus, dass die im Unternehmen geschlachteten Tiere oder das Fleisch in Österreich (in der Gemeinschaft) zugekauft worden sind, sondern es ist der Nachweis erforderlich, dass es sich bei den zugekauften Tieren oder beim zugekauften Fleisch um Ursprungswaren handelt bzw. die zukaufenden Tiere mindestens drei Monate vor der Schlachtung in der Gemeinschaft gemästet worden sind. Der Nachweis über den Verbleib der Drittlandsware oder der Ware mit unbestimmtem Ursprung allein reicht somit auch bei dieser Methode nicht aus. Des Weiteren ist zu beachten, dass beim Nachweis über den Verbleib der Nichtursprungsware ebenso deren Rückverfolgbarkeit gegeben sein muss, da ansonsten nicht auszuschließen ist, dass erstattungsschädliches Fleisch unter Beantragung der Ausfuhrerstattung exportiert worden ist.

Im gegenständlichen Fall wurde im erstinstanzlichen Verfahren der Verbleib der Drittlandsware nicht nachgewiesen. Aus den vorgelegten Unterlagen betreffend Zerlegung von Importware geht lediglich der Zerlegeausgang hervor; mit der Angabe der Ausbeute lässt sich nicht nachvollziehen, was in weiterer Folge mit dem gewonnenen Fleisch geschehen ist. Mangels näherer Angaben, wie Chargennummern, etc., lässt sich keinerlei Konnex zu den Ausgangsrechnungen herstellen. Die im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommene Zuordnung

zu den einzelnen Verkaufsrechnungen lässt sich ohne weitere Unterlagen nicht nachvollziehen und stimmt mit den jeweiligen Mengen nicht überein. Es konnte - wie nachfolgend ausgeführt - auch nicht nachgewiesen werden, dass es sich bei dem Fleisch, das dem Unternehmen neben der Drittlandware zur Verfügung stand, um solches mit Ursprung in der Gemeinschaft handelte. Mangels Nachweises handelt es sich bei diesem Fleisch um solches unbestimmten Ursprungs; für dieses hätte daher auch der Verbleib nachgewiesen werden müssen. Die vorstehend genannte Methode der Nachweisführung stellt daher im konkreten Fall keine Vereinfachung dar. Die Anwendung dieser Methode ist nur dann Ziel führend, wenn der Ursprung des Großteils der dem Unternehmen zur Verfügung gestandenen Ware nachgewiesen ist.

Der Ursprung der exportierten Erzeugnisse stellt - wie bereits ausgeführt - eine materielle Voraussetzung für die Gewährung der Ausfuhrerstattung dar. Dieser muss zum Zeitpunkt der Beantragung der Ausfuhrerstattung feststehen und auf Verlangen der Behörde auch nachgewiesen werden. Eine Aussage betreffend die Ursprungseigenschaft einer Ware im Zeitpunkt der Ausfuhrabfertigung kann nur dann getroffen werden, wenn die entsprechenden Unterlagen und Nachweise bereits zu diesem Zeitpunkt vorliegen. Die Beantragung der Ausfuhrerstattung hätte daher das Vorliegen der Nachweise bedingt. Dies umso mehr, als anlässlich der Ausfuhrabfertigung ein Antrag auf Ausstellung einer Warenverkehrsbescheinigung EUR 1 gestellt worden ist. Ein derartiger Antrag setzt auch das Vorliegen aller erforderlichen Nachweise voraus. Im Zuge dieser Antragstellung wurde die vollständige Erzeugung in Österreich erklärt. Eine solche Erklärung darf nur dann abgegeben werden, wenn der Ursprung der Exportware feststeht. Da auch die Ausstellung einer Warenverkehrsbescheinigung beantragt worden ist, geht der Einwand der B, im Zeitpunkt des Exportes habe es betreffend die Nachweisführung noch an Erfahrung gefehlt, ins Leere. Die Art der Nachweisführung obliegt der B, es wird von der Zollbehörde nicht vorgeschrieben, welche Unterlagen geführt oder vorgelegt werden müssen. Es ist nicht beabsichtigt, für die Erbringung des Ursprungsnachweises die Führung zusätzlicher Unterlagen anzuordnen, sondern den Ursprung mittels Unterlagen, die das Unternehmen aufgrund von (internen) Vorschriften und Anordnungen führt (Klassifizierungsprotokolle, Zerlegeplan, Zerlegeprotokoll, etc.), belegen zu lassen.

Das System der Nachweisführung im Zusammenhang mit der Ausstellung von Warenverkehrsbescheinigungen war zu diesem Zeitpunkt hinreichend bekannt. Darüber hinaus ist es Aufgabe des Wirtschaftsbeteiligten sich über die einschlägigen Bestimmungen hinreichend zu informieren. Die B hat im konkreten Fall eine Ausfuhrerstattung beantragt, ihr mussten daher die einschlägigen Bestimmungen bekannt gewesen sein. Ansonsten hätte sie von der Erstattungsmöglichkeit keine Kenntnis gehabt. Ergänzend ist auch noch festzuhalten,

dass das Entsprechen des Antrages auf Ausstellung der Warenverkehrsbescheinigung durch die Zollbehörde noch keinen Nachweis über den Ursprung der Erstattungsware darstellt und die im Ausfuhrerstattungsrecht geforderte Angabe des Ursprungs nicht in Form einer Warenverkehrsbescheinigung EUR 1 zu erfolgen hat. Eine solche dient im Rahmen von Präferenzabkommen als Nachweis im Bestimmungsland; die Richtigkeit einer Warenverkehrsbescheinigung kann ebenfalls überprüft werden.

Wenn sich nun die B auf die lange Verfahrensdauer beruft und es ihr daher nunmehr nicht mehr möglich sei, geeignete Unterlagen vorzulegen, so ist diesbezüglich festzuhalten, dass die B.. bereits im Zuge der Betriebsprüfung/Zoll mehrmals aufgefordert worden ist (z.B. Schreiben vom 15. Dezember 1998 und 10. Februar 1999), die Nachweise, die schon im Zeitpunkt der Ausfuhrabfertigung vorliegen hätten müssen, vorzulegen. Darüber hinaus hätte die B in allen Stufen des Verfahrens die erforderlichen Unterlagen aus eigenem Antrieb heraus vorlegen können. Trotz mehrfacher Ankündigung seitens der B wurden Unterlagen, die den Ursprung der gegenständlichen Exportware nachweisen, nicht vorgelegt. Ergänzend ist festzuhalten, dass ein Ausführer, der Belege im laufenden Verfahren vernichtet, obwohl er weiß, dass diese Belege noch benötigt werden könnten, sich nicht auf den Ablauf der Aufbewahrungsfrist und somit auf die lange Verfahrensdauer berufen kann (vgl. VwGH 24.11.1998, 97/14/0152). Da die B den Ursprung der Exportware nachzuweisen hat und - um eine Aussage über den Ursprung der Ware zum Zeitpunkt der Ausfuhrabfertigung tätigen zu können - die entsprechenden Unterlagen zum Ausfuhrzeitpunkt vorliegen hätten müssen und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die B mehrmals zur Vorlage der Nachweise aufgefordert worden ist, ist es auf keinen Fall unbillig, nach so langer Zeit ihr die Beweislast aufzubürden.

Im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 16.7.2008 wurde die B eingeladen, innerhalb einer näher genannten (angemessenen) Frist Unterlagen vorzulegen, mit denen der Ursprung der Exportware nachgewiesen werden könne. Dazu hat die B am 14.8.2008 eine „Mengenaufstellung“ des von österreichischen Schlachthöfen zugekauften und im Schlachthof in M gewonnenen Fleisches sowie am 28.5.2009 eine Übersicht über die in den Jahren 1996 und 1997 getätigten Exporte, Abrechnungen mit Lieferanten, (interne) Lieferscheine über Lieferungen vom Schlachtbetrieb M zum Zerlegebetrieb in P sowie Unterlagen über die Zukäufe von Fleisch von zwei Lieferanten vorgelegt, welche darin erklären, dass das an die B gelieferte Fleisch von von regionalen Bauern erworbenen Rindern stamme; weil sie nie Rinder oder Rindfleisch aus dem Ausland bezogen hätten, hätten sie davon ausgehen können, dass die Tiere in Österreich geboren bzw. mindestens 3 Monate in Österreich gehalten worden seien.

Diese „Erklärungen“ entbehren indes jedweder Beweiskraft: Es ist nicht nur nicht nachvollziehbar, warum auf Grund der Behauptung, die in Rede stehenden Lieferanten (Schlachthöfe) hätten nie Rinder oder Rindfleisch aus dem Ausland bezogen, auf die (behauptete) Tatsache, die von ihnen geschlachteten Tiere seien entweder in Österreich geboren oder zumindest 3 Monate (vor ihrer Schlachtung) hier gehalten worden, geschlossen werden kann, sondern ist auch aus der Datierung der Erklärung („August 1996“) in Zusammenschau mit dem Erklärungsinhalt „Das gebe ich auch generell für den Zeitraum 1996 bis 1999 an“ augenscheinlich, dass es sich dabei wohl nur um eine sog. „Gefälligkeitserklärungen“ handeln kann.

Aufgrund der vorstehend genannten Erwägungen konnte der Nachweis, dass die Exportware aus dem von den genannten Lieferscheinen erfassten Fleisch stammt, nicht erbracht werden. Darüber hinaus lassen sich aus den vorgelegten Unterlagen keinerlei Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass das mit den genannten Lieferscheinen angelieferte Fleisch mit der gegenständlichen Ausfuhranmeldung exportiert wurde.

Selbst wenn der Nachweis erbracht worden wäre, dass die Exportware aus dem mit den genannten Lieferscheinen angelieferten Fleisch gewonnen wurde, wäre damit jedoch überhaupt noch keine Aussage betreffend die Ursprungseigenschaft der Exportware getroffen. Es lässt sich anhand der vorliegenden Unterlagen nämlich nicht nachvollziehen, ob das angelieferte Fleisch von im Schlachtbetrieb der B geschlachteten Rindern stammt, oder ob es sich um zugekauftes Fleisch handelt. Im Falle der Schlachtung im eigenen Betrieb enthalten die Unterlagen keinerlei Angaben darüber, aus welchen Rindern das angelieferte Fleisch gewonnen worden ist. Es wurde somit weder eine Rückverfolgbarkeit von der Exportware zu den zugekauften Rindern bzw. zu dem zugekauften Fleisch nachgewiesen, noch enthält der Lieferschein irgendeine Aussage betreffend die Ursprungseigenschaft der angelieferten Ware.

Die B brachte vor, frisches oder gekühltes Fleisch sei acht Tage vor dem Export geschlachtet worden; diesbezügliche Nachweise wurden jedoch nicht vorgelegt. Selbst wenn dieses Vorbringen als richtig anerkannt wird und das exportierte Fleisch von Rindern stammen würde, die maximal acht Tage vor dem Export geschlachtet worden sind, konnte der Ursprung nicht nachgewiesen werden. Die von B vorgelegten Abrechnungen mit den Landwirten stellen keinen Nachweis dafür dar, dass die Tiere mindestens drei Monate vor der Schlachtung in Österreich bzw. in der Gemeinschaft gemästet worden sind. Diese Abrechnungen mit den Lieferanten weisen lediglich darauf hin, dass ein Teil der Rinder von österreichischen Landwirten oder Viehhändlern zugekauft worden ist. Aufgrund der Vorbringen und der Angaben in den Abrechnungen steht fest, dass diese Abrechnungen von der B nach der Schlachtung der Tiere erstellt worden sind. Auf diesen, von der B erstellten Abrechnungen

wurde von dieser auch der Vermerk angebracht, dass die von den Abrechnungen erfassten Tiere mindestens drei Monate in Österreich gemästet worden seien. Der Ursprung der Rinder konnte jedoch auch damit nicht nachgewiesen werden. Die diesbezüglichen Vermerke sind im Regelfall von den Lieferanten nicht unterschrieben; es liegt somit keine Erklärung der Lieferanten vor. Die Abrechnungen als solche weisen vereinzelt nur dann eine Unterschrift der Lieferanten auf, wenn der für die Lieferung der Tiere entsprechende Geldbetrag bar ausbezahlt worden ist. Aufgrund dieses Umstandes und aufgrund der Gestaltung der Abrechnung sowie aufgrund der Ausführungen der B steht eindeutig fest, dass in solchen Fällen die Lieferanten mit ihrer Unterschrift lediglich die Übernahme des Geldbetrages und nicht die mindestens dreimonatige Mästung in Österreich bestätigt haben. Eine gültige Lieferantenerklärung liegt nur dann vor, wenn die diesbezügliche Erklärung unterfertigt ist und nicht das Dokument, auf dem sich diese Erklärung befindet, eine Unterschrift aufweist. Die vorgelegten Abrechnungen stellen somit keinen Nachweis dafür dar, dass die Tiere vor der Schlachtung mindestens drei Monate in Österreich oder in der Gemeinschaft gemästet worden sind.

Selbst wenn die verfahrensgegenständliche Exportware aus dem mit den genannten Lieferscheinen angelieferten Fleisch gewonnen worden wäre und das Fleisch von im eigenen Betrieb geschlachteten Tieren stammen würde und die Tiere maximal acht Tage vor dem Export geschlachtet worden wären, hätte - bei Annahme der lückenlosen Vorlage der Abrechnungen - der Ursprung der Exportware mangels Vorliegens gültiger Lieferantenerklärungen nicht nachgewiesen werden können.

Darüber hinaus wurden die Abrechnungen erst nach der Schlachtung der Tiere erstellt. Selbst bei Vorliegen ordnungsgemäßer Erklärungen wäre der B somit zum Zeitpunkt der Schlachtung nicht bekannt gewesen, ob die geschlachteten Tiere die Voraussetzungen für die Erlangung der Ursprungseigenschaft der Exportware erfüllen.

Die von der B vorgelegten Rechnungen über Zukäufe von Frischfleisch enthalten keine Aussagen über die Ursprungseigenschaft der angelieferten Ware.

Der Nachweis des Ursprungs setzt - wie bereits ausgeführt - nicht nur die Einhaltung der ursprungsrechtlichen Vorschriften voraus sondern es muss darüber hinaus auch die Rückverfolgbarkeit von der gegenständlichen Exportware bis hin zum Zukauf des Tieres oder des Fleisches gegeben sein. Unbeschadet der Beurteilung, ob anhand der vorgelegten Unterlagen der Nachweis des Ursprungs der Exportware möglich ist, lässt sich dieser anhand der mit 26. November 2003 datierten Schilderung des Warenflusses nicht nachweisen. Der Warenfluss im Zerlegebetrieb sei so ausgelegt gewesen, dass "es zu keinen Verwechslungen oder Vermischungen von Exportware mit Erstattung (EU-Ursprung) und importierter Ware

(Drittlandware, nicht EU-Ursprung) kommen konnte." Nach den Schilderungen der B sei im Zuge der Anlieferung der Viertelware in P das für die Zerlegung bestimmte Fleisch in den Kühlraum 3 verbracht worden. Die weiteren Ausführungen stellen auf das in diesen Kühlraum verbrachte Fleisch ab und enthalten keine Ausführungen betreffend das in Kühlraum 1 verbrachte Fleisch ("Fleisch, welches zu einem späteren Zeitpunkt mit Knochen verkauft, oder wenn nicht verkäuflich zu einem späteren Zeitpunkt zerlegt werden soll ..."). Das in den Kühlraum 3 verbrachte Fleisch sei nach Qualität und Ursprung zu Zerlegechargeen zusammengestellt worden und die Rinderviertel nach EU-Ursprungsware und Nichtursprungsware getrennt worden. Eine derartige Trennung würde das Feststehen des Ursprungs der Viertelware zum Zeitpunkt der Anlieferung voraussetzen. Da die Schlachtung und/oder die Zerlegung alleine keine ursprungsbegründende Be- oder Verarbeitung darstellen, muss bereits für das lebende Tier entweder der Ursprung gemäß Art. 23 Abs. 2 Buchstabe c) ZK oder die mindestens dreimonatige Mästung in der Gemeinschaft nachgewiesen werden. Nur die Viertelware von solchen Rindern stellt eine Ursprungsware dar. Wird Viertelware zugekauft, so muss für diese der Ursprungsnachweis gegeben sein. Nur das Vorliegen der zuletzt genannten Nachweise und eine entsprechende Kennzeichnung dieser Viertel würde zum Zeitpunkt der Warenannahme in P eine Trennung zwischen EU-Ursprungsware und Nichtursprungsware ermöglichen. Für den Nachweis des Ursprungs reicht es daher nicht aus, die Drittlandware von der im Inland (Gemeinschaft) zugekauften Ware oder von einer solchen, die aus in Österreich (Gemeinschaft) zugekauften Tieren gewonnen worden ist, zu trennen. Im Inland zugekaufte Tiere oder im Inland zugekauftes Fleisch hat nur dann Gemeinschaftsursprung, wenn die diesbezüglichen Nachweise dafür vorliegen. Im Zuge der Betriebsprüfung/Zoll wurde festgestellt, dass die Nachweise betreffend Ursprung für die von der B geschlachteten Rinder zum Zeitpunkt der Schlachtung nicht vorlagen. Auch im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurden keinerlei Unterlagen beigebracht, mit denen nachgewiesen hätte werden können, dass im Zeitpunkt der Schlachtung der Tiere gültige Nachweise betreffend Ursprung der zugekauften Tiere oder des zugekauften Fleisches vorgelegen sind. Die vorgelegten Abrechnungen stellen - wie bereits ausgeführt - keine derartigen Nachweise dar. Darüber hinaus steht die nachträgliche Ausstellung der Abrechnungen einer Aussage über den Ursprung zum Zeitpunkt der Schlachtung entgegen.

Selbst wenn diese Unterlagen für die Nachweisführung geeignet gewesen wären, steht aufgrund der Angaben in den firmeninternen Lieferscheinen über die Lieferungen vom Schlachthof in M zum Zerlegebetrieb in P fest, dass eine Zuordnung der in P angelieferten Ware zu den zugekauften Tieren oder zum zugekauften Fleisch nicht möglich ist. Es war somit bei der Warenübernahme in P nicht möglich, über den Ursprung der angelieferten Ware eine - auf entsprechende Nachweise basierende - Aussage zu treffen. Die Angaben im

Warenflussplan sind daher nicht für den Nachweis des Ursprungs geeignet. Auf den Fleischstücken angebrachte Beschaustempel treffen keine Aussage über den Ursprung der Ware. Daraus lässt sich lediglich ableiten, ob die Tiere in einem bzw. in welchem Schlachthof der Gemeinschaft geschlachtet worden sind.

Festgehalten wird überdies, dass das Landesgericht Krems (Beschluss vom 5. Jänner 2006) folgende Feststellung getroffen hat: "Nach Angaben der im Zerlegebetrieb beschäftigten Facharbeiter wurde bei der Zerlegung bzw. bei der Verpackung und beim Weiterverkauf keine Trennung zwischen Drittlandsfleisch und EU-inländischem Fleisch gemacht. Das solcherart vermengte Fleisch wurde nicht nur in Österreich verkauft, sondern auch in Drittländer exportiert." Ein im Zerlegebetrieb beschäftigter Mitarbeiter gab im Zuge seiner Vernehmung am 7. September 1999 an, bei "Anlieferungen aus M wurde nur nach Kuh, Stier oder Kalbin aufgeteilt und getrennt. Die Zerlegung und Abpackung erfolgte ebenfalls nach diesem Schema, um eine Vermengung der Fleischsorten zu verhindern." In der Niederschrift vom 24. September 1999 über die Vernehmung des Amtstierarztes ist Folgendes festgehalten: "Bei den in P vorhandenen zwei Kühlräumen wurde einer für Schweinefleisch- und der andere für Rindfleischlagerung (zerlegte Teile) verwendet. Eine getrennte Auszeichnung (Hinweis: Nur für Inland bzw. tschechischer Ursprung) ist dem Amtstierarzt nicht in Erinnerung." In dessen Stellungnahme vom 19. August 2005 teilte dieser hingegen mit, laut Fleischbeschauverordnung habe die Ursprungsware getrennt von der Drittlandsware gelagert werden müssen. Er könne daher die Angabe der B, wonach eine getrennte Lagerung und eine gesonderte Kennzeichnung erfolgt seien, bestätigen. Da erfahrungsgemäß zeitlich fröhre Aussagen eher der Wahrheit entsprechen (vgl. VwGH 21.11.1985, 84/16/0201), konnte durch diese Stellungnahme - unter Berücksichtigung der sonstigen Erwägungen - der Nachweis der getrennten Lagerung und Kennzeichnung jedoch nicht erbracht werden.

Selbst wenn zum Zeitpunkt der Verbringung der Viertelware in den Kühlraum 3 der Ursprung der Viertelware festgestanden wäre und daher eine Trennung der Ware vorgenommen hätte werden können, hätte durch weitere Unterlagen (Zerlegeplan, Zerlegeprotokoll, etc.) der Konnex zwischen den angelieferten Vierteln und der tatsächlichen Exportware belegt werden müssen. Aus der Schilderung, die Chargen seien getrennt zerlegt und die letzte Kiste einer Charge sei gekennzeichnet worden, lässt sich weder ein Hinweis für den Ursprung der Charge entnehmen, noch ergibt sich daraus ein Anhaltspunkt dafür, aus welcher Charge die konkrete Exportware stammt. Die Schilderung des Warenflusses allein, ohne die Vorlage weiterer, im Warenfluss genannter Unterlagen, ist nicht geeignet, eine von der Exportware ausgehende Rückverfolgung zu belegen. Dem steht auch nicht die Angabe entgegen, es sei nach der Zerlegung lediglich für den Export vorgesehenes Fleisch zum Kartoniertisch befördert worden. Aus diesem Umstand allein lässt sich der Ursprung der Exportware nicht beweisen und aus

der Tatsache, dass das Fleisch für den Export vorgesehen war, lässt sich der Ursprung der Ware nicht ableiten. Darüber hinaus war der Großteil der gegenständlichen Exportware nicht in Kartons verpackt. Selbst wenn die Verpackungsart der Ware für den Ursprung entscheidend gewesen wäre, würde es sich beim Großteil der gegenständlichen Exportware nicht um solche mit Ursprung in Österreich oder in der Gemeinschaft handeln. Bezuglich der Verpackungsart kam zudem im Zuge der Ermittlungen hervor, eine Verpackung von nicht gefrorenem Fleisch in Kartons sei gar nicht möglich gewesen, weil die Kartons das Gewicht nicht tragen könnten.

Ergänzend ist auch festzuhalten, dass aufgrund der Angaben der B nicht auszuschließen ist, dass die Exportware aus im Kühlraum 1 gelagerten Rindfleisch stammt. Diesbezüglich enthält der Warenfluss keine Angaben über die Verarbeitung der dort eingelagerten Rinderviertel.

Ebenso wenig konnte mit dem Vorbringen, es habe keine Importbewilligungen für Schlachtrinder aus Drittstaaten gegeben, der Ursprung der Exportware nachgewiesen werden. Das Fehlen derartiger Importmöglichkeiten mag zwar ein Indiz dafür darstellen, dass Schlachtrinder im Inland zugekauft worden sind. Dies stellt jedoch keinen Nachweis dafür dar, dass die von der B geschlachteten Rinder vor deren Schlachtung mindestens drei Monate in Österreich oder in der Gemeinschaft gemästet worden sind. Dieses Vorbringen schließt weder den Import und die anschließende Schlachtung von Zuchtrindern aus noch den (in der Mitteilung der Agrarmarkt Austria vom 12.11.2009 bestätigten, im Rahmen von Einfuhrkontingenten lizenzierten) Import von Rindfleisch. Darüber hinaus konnte nicht belegt werden, dass die Exportware von aus im Betrieb der B geschlachteten Rindern stammt. Vom Ausführer wurde nachweislich Fleisch in Drittstaaten, in der Gemeinschaft und in Österreich zugekauft. Für dieses zugekaufte Fleisch konnte weder der Ursprung noch deren Verbleib nachgewiesen werden, zumal der Beschaustempel (laut Agrarmarkt Austria) lediglich Auskunft darüber gibt, wo (Land und Betrieb) das Tier geschlachtet worden ist.

Bezuglich der Art der Nachweisführung ist festzuhalten, dass die B bereits seitens der Betriebsprüfung/Zoll aufgefordert worden ist, Unterlagen beizubringen, "welche den EU-Ursprung der zur Ausfuhr im Rahmen der Ausfuhrerstattung gestellten Ware eindeutig belegen und es dem Zollamt ermöglichen, eine Zuordnung der einzelnen Exportsendungen zu dem jeweiligen Lebendvieh (Schlachtvieh), Schlachtkörper, Teile, etc. treffen zu können." Entgegen den Ausführungen der B wurde dieser somit nicht nur der Nachweis über den Verbleib der importierten Ware aufgetragen.

Auch konnte der Ursprung nicht durch Aussagen von Zeugen und Auskunftspersonen nachgewiesen werden. Die bei der Österreichischen Fleischkontrolle Ges.m.b.H. beschäftigten Zeugen gaben übereinstimmend an, mit ihrer Tätigkeit sei eine Überprüfung des Ursprungs der exportierten Ware nicht verbunden gewesen. Die Weiterverfolgung der Schlachtkörper

und die Überprüfung einer getrennten Lagerung seien auch nicht Aufgabe des Klassifizierungsdienstes gewesen. Die Aufgabe von Klassifizierungsorganen sei die Ermittlung der Grundlage für die Abrechnung mit den Lieferanten. Die Geschäftsführer der B gaben an, der Ursprung könne durch den Warenflussplan, durch die im Verfahren vorgelegten Unterlagen und durch die Organe des Klassifizierungsdienste belegt werden. Diese Beweismittel sind allerdings - wie bereits dargelegt - für den Nachweis des Ursprungs der exportierten Waren nicht geeignet.

Art. 11 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 in der Fassung der 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 der Sanktionen und der Rückforderung zu Unrecht gezahlter Beträge legt fest, dass, sofern festgestellt wird, dass ein Ausführer eine höhere als ihm zustehende Erstattung beantragt hat, die für die betreffende Ausfuhr geschuldete Erstattung der für die tatsächliche Ausfuhr geltenden Erstattung, vermindert um einen Betrag in der Höhe des halben Unterschieds zwischen der beantragten Erstattung und der für die tatsächliche Ausfuhr geltenden Erstattung (Abs. 1 Buchstabe a), bzw. des doppelten Unterschieds zwischen der beantragten und der geltenden Erstattung, wenn der Ausführer vorsätzlich falsche Angaben gemacht hat (Abs. 1 Buchstabe b), entspricht. Durch die Annahme der Ausfuhranmeldung und der Angabe des Ursprungslandes "Österreich" wurde die Ausfuhrerstattung für ein Ursprungserzeugnis der Gemeinschaft beantragt. In den Begründungserwägungen zu der Verordnung (EG) Nr. 2945/94 wird festgestellt, dass die Ausfuhrerstattung einzig und allein anhand objektiver Kriterien gewährt wird. Die Sanktionen müssen unabhängig vom Anteil subjektiver Schuld verhängt werden, damit die Ausfuhrerstattung ordnungsgemäß gewährt wird und die Ausführer veranlasst werden, das Gemeinschaftsrecht einzuhalten. Die Angaben eines Ausführers könnten, sofern der wahre Sachverhalt nicht erkannt wird, unrechtmäßige Zahlungen zur Folge haben. Wird der wahre Sachverhalt festgestellt, so erscheint es angemessen, den Ausführer zur Zahlung einer Geldbuße, die sich nach der Höhe des Betrags bemisst, den der Ausführer zu Unrecht erhalten hätte, wenn die zuständigen Behörden die Unregelmäßigkeit nicht entdeckt hätten, zu verpflichten. Die Sanktion ist daher Bestandteil der Ausfuhrerstattungsregelung und besitzt keinen strafrechtlichen Charakter. Daraus folgt, dass der Grundsatz "nulla poena sine culpa" auf diese Sanktion nicht anwendbar ist (EuGH 11.7.2002, Rs C-210/00). Da trotz Nichteinfüllung der Ausfuhrerstattungsvoraussetzungen eine Erstattung beantragt, jedoch ein vorsätzliches Verhalten nicht festgestellt worden ist, war eine Verminderung im Sinne des Art. 11 Abs. 1 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 vorzunehmen. Ein schuldhaftes Verhalten ist für die Verhängung dieser Sanktion nicht erforderlich. Im Falle der Verhängung einer Sanktion ist diese dem Ausführer vorzuschreiben;

als solche kommen auch juristische Personen in Betracht. Da es sich bei der Sanktion um keine Strafe im Sinne des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) handelt, waren die diesbezüglichen Bestimmungen betreffend die Zuständigkeit nicht zu beachten. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen war gemäß § 14 Abs. 4 Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz für die Rückforderung der Ausfuhrerstattung und für die Verhängung der Sanktion zuständig.

Zusammenfassend ist sohin festzustellen, dass lediglich mit der Behauptung, es habe sich bei der Exportware um Ursprungserzeugnisse gehandelt, ohne die Vorlage weiterer Unterlagen, die diese Behauptung stützen könnten, der Ursprung der Exportware nicht nachgewiesen werden kann.

Darüber hinaus konnte im gegenständlichen Fall - wie bereits ausgeführt - weder der Ursprung der von den österreichischen Landwirten und Viehhändlern zugekauften Rinder belegt werden, noch konnten Unterlagen über den Verbleib des zugekauften Fleisches ohne Ursprungseigenschaft oder mit unbestimmten Ursprung vorgelegt werden.

Gemäß § 5 Abs. 1 Ausfuhrerstattungsgesetz (AEG) sind Erstattungen mit Bescheid insoweit zurückzufordern, als sich herausstellt, dass sie zu Unrecht gewährt worden sind. Der genannten Bestimmung entsprechend ist dabei nicht auf das Vorliegen neuer Umstände oder neuer Sachverhalte abzustellen. Im gegenständlichen Fall konnte für die gesamte Exportmenge der Ursprung nicht nachgewiesen werden. Mangels Erfüllung einer materiellen Voraussetzung war die Rückforderung vorzunehmen und die Sanktion zu verhängen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Dezember 2012