

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder HR Dr. Wilhelm Pistotrig und Beamter Josef Gutl im Beisein der Schriftführerin Beamtin Orasch Claudia über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Josef Hofer M.B.L.-HSG, Mag. Dr. Thomas Humer, Rechtsanwälte, 4600 Wels, Ringstraße 4, und durch Graf von Westphalen Bappert und Modest, Rechtsanwälte, Große Bleichen 21, D-20354 Hamburg, vom 28. Juni 2001 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg/Erstattungen, vertreten durch HR Dr. Karl Windbichler, vom 23. Mai 2001, GZ. 1234, betreffend Ausfuhrerstattung nach der am 28. Jänner 2005, 16. November 2005 und 4. Juli 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt abgeändert:

Der Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 4. Dezember 2000, Zi. 2345, über die Rückforderung einer zu Unrecht gewährten Ausfuhrerstattung zu WE-Nr. 3456 wird aus Rechtsgründen wegen eingetretener Verjährung aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Ha. Betriebs- und Verwaltungs-GmbH, S.F., als Bf. hat mit Ausfuhranmeldung vom 29. Mai 1996 zu WE-Nr. 3456 durch Angabe des Verfahrenscodes 10009 in Feld 37 der Anmeldung das Ausfuhrerstattungsverfahren für 146 Stück Fleisch von Hausschweinen, frisch, Schultern mit Knochen mit einem Gewichtsanteil an Knochen und Knorpeln von weniger als 25 % der Warennummer 02031219/100 beantragt.

Mit Eingabe vom 1. Juli 1996 hat die Bf. den Antrag von Zahlung von Ausfuhrerstattung gestellt. In den Akten des Ausfuhrerstattungsverfahrens befinden sich u.a. die Ausfuhrlizenz, der Frachtbrief, eine Rechnung, eine Gewichtsliste, ein Versandpapier T 5, eine Warenverkehrsbescheinigung EUR. 1 und eine Erklärung, die exportierten Waren seien österreichischen Ursprungs.

Das Zollamtes Salzburg/Erstattungen hat der Bf. mit Bescheid vom 18. Juli 1996, Zl. 4567, die beantragte Ausfuhrerstattung gewährt. Der Bescheid wurde dem behördlichen Zusteller am 12. August 1996 übergeben.

Im Grunde des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 5. August 1999, GZ. AB 5678, wurde das Hauptzollamt Linz angewiesen, die Prüfung des Ursprungs nach der VO (EWG) Nr. 4045/89 bei der Bf. auch auf das Kalenderjahr 1996 auszuweiten.

Mit Aktenvermerk vom 3. September 1999 ist die Ausdehnung des an die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll im Bereich der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich ergangenen Prüfungsauftrages des Hauptzollamtes Linz vom 8. August 1996, Zl. 6789, auf den Zeitraum ab dem 1. Jänner 1996 angemerkt.

Am 20. Dezember 1999 wurde die 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 u.a. sämtliche Prüfungsunterlagen, insbesondere eventuelle Lieferantenerklärungen und die Aufstellung der Fleischzukäufe vorbereitet sein.

Zur organisatorischen Abgrenzung der Prüfungen betreffend das Wirtschaftsjahr 1995 von den von der Prüfungsausdehnung betroffenen Prüfungsmaßnahmen für das Wirtschaftsjahr 1996 wurde der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll durch das Hauptzollamt Linz der Prüfungsauftrag vom 18. Jänner 2000, Zl. 7890, erteilt.

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 Linz 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 vor allem im Hinblick 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 geföhrt haben, dass von der Bf. im verfahrensgegenständlichen Geschäftsfall (123) der Ursprung des unter der WE-Nr. 3456 ausgeführten Schweinefleisches 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 wurde 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 sei der Bf. am 17. Oktober 2000 zur Unterzeichnung ausgefolgt, die Unterzeichnung der Niederschrift jedoch verweigert worden.

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

Zur Frage, wie der Nachweis des Ursprungs erbracht werden könne, wurde von der Bf. die

Stellungnahme vom 29. September 2000 veranlasst.

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

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

Die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll hat am 25. Oktober 2000 den Prüfbericht für die Behörde erstellt. Darin finden sich vor allem Repliken der Betriebsprüfung 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 4. Dezember 2000, ZI. 2345, die Rückforderung der im Gegenstand nach dessen Ansicht zu Unrecht gewährten Ausfuhrerstattung betrieben und über die Bf. eine Sanktion verhängt.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen 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 Salzburg/Erstattungen 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 wurden.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 20. Dezember 2000. Die Bf. bekämpft den Rückforderungsbescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen dem Grunde und der Höhe nach wegen Rechtswidrigkeit infolge wesentlicher Verfahrensmängel, wegen unrichtiger Beweiswürdigung und wegen unrichtiger rechtlicher Beurteilung.

Nach durchgeföhrtem Mängelbehebungsverfahren hat die Bf. die Berufsbegründung mit Schriftsatz vom 9. Februar 2001 nachgeholt. Die Bf. begründet ihrer Berufung vom 20. Dezember 2000 im Wesentlichen 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 Linz vom 10. Oktober 2000. Indes würden die Ausführungen im Prüfungsbericht auf einer grundlegenden Verkennung der Rechtslage beruhen. Die Bf. wendet ein, die belangte Behörde hätte bei richtiger Würdigung der Beweise den österreichischen Ursprung der Waren

anerkennen müssen.

Die Bf. hat sich unabhängig davon auch noch ausdrücklich auf die bereits vor Bekanntgabe der Rückforderungsbescheide eingetretene Verjährung des Rückforderungsanspruches berufen. Dies folge aus § 5 Abs. 2 AEG und § 1 Abs. 5 AEG i.V.m. § 74 Abs. 2 des ZollIR-DG. Schließlich hat die Bf. auch noch Einwendungen im Hinblick auf die Sanktion vorgetragen.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat über die Berufung mit Berufsvorentscheidung vom 23. Mai 2001, Zl. 1234, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Es stützt seine Entscheidung im Wesentlichen darauf, die Gewährung von Ausfuhrerstattungen sei grundsätzlich vom Gemeinschaftsursprung der ausgeführten Ware abhängig. Ein Erzeugnis habe gemäß Art. 23 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.

In der Folge beschäftigt sich das Zollamt Salzburg/Erstattungen mit den Einwendungen im Hinblick auf den Nachweis des Ursprungs in der Gemeinschaft.

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 würden. In Anbetracht des wirtschaftlichen Risikos komme der Sorgfalt, die ein Ausführer im Erstattungsverfahren insbesondere bei Erfüllung der formellen Erfordernisse zu beachten habe, besondere Bedeutung zu.

Zur eingewendeten Verjährung der Rückforderungsansprüche hat das Zollamt Salzburg/Erstattungen bemerkt, bei der Rückforderung bereits gewährter Ausfuhrerstattungen gelte ab dem Inkrafttreten der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 eine vierjährige Verjährungsfrist. 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 des Bescheides gemäß § 26 Zustellgesetz).

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 dieser Unterbrechungshandlung habe die vierjährige Verjährungsfrist von neuem begonnen. Der Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 18. Juli 1996, Zl. 4567, sei dem behördlichen Zusteller am 12. August 1996 übergeben worden. Gemäß § 26 ZustellG habe dieser die Zustellung am dritten Werktag nach der Übergabe vorgenommen.

Die Verjährung sei im vorliegenden Fall durch die Bekanntgabe der Betriebsprüfung am 20. Dezember 1999 unterbrochen worden. Danach habe die Verjährungsfrist von neuem zu laufen begonnen. Eine Verjährung sei entgegen dem Vorbringen der Bf. zum Zeitpunkt der Rückforderung noch nicht vorgelegen. Der Rückforderungsbescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 4. Dezember 2000, Zl. 2345, sei mit Rückschein am 13. Dezember 2000, demnach innerhalb der Frist von vier Jahren zugestellt worden.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 28. Juni 2001. Die Bf. beantragt, den angefochtenen Bescheid und die zugrunde liegenden Rückforderungs- und Sanktionsbescheide 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.

Im Wesentlichen wird in der Beschwerde im Hinblick auf eine eingetretene Verjährung vorgetragen, dass sich die Rückforderung nach nationalem Recht richte, so dass § 74 Abs. 2 ZolIR-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.

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 – soweit ersichtlich – nicht eindeutig ableitbar; eine Entscheidung des EuGH zu dieser Bestimmung liege noch nicht vor.

Der Aufforderung vom 5. September 2001 zur Darlegung der Vollmachtsverhältnisse folgen die Vorlagen der Beschwerden durch das Zollamt Salzburg/Erstattungen an den zuständigen Berufungssenat I der Region Linz. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen weist im Vorlagebericht vom 30. Oktober 2001 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 durchgeführten Beweiswürdigung und auf den Einwand der Verjährung hin. Weil in der Beschwerdeschrift aber keine neuen Fakten eingebracht worden seien, bleibe es bei seiner bisherigen Beurteilung des Geschäftsfalles.

Auf Anfrage des Berufungssenates I der Region Linz an die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll beim Hauptzollamt Linz teilt diese mit Schreiben vom 25. Februar 2002 im Wesentlichen mit, die Ausdehnung der 4045-Prüfung sei vom Bereichsleiter am 3. September 1999 auf dem Prüfungsauftrag vom 8. August 1996 vermerkt worden. Mit verantwortlichen Personen der Bf. sei am 20. Dezember 1999 die Prüfungsvorbesprechung abgehalten worden. Anlässlich dieser Besprechung sei die Ausdehnung der Prüfung genau erläutert, die weitere Vorgangsweise erörtert und es seien die für die Prüfung vorzubereitenden Unterlagen festgelegt worden. Über diese Besprechung sei ein kurzer Aktenvermerk angelegt worden. Zur organisatorischen Abgrenzung der Prüfung sei für die Prüfungsausdehnung am 18. Jänner 2000 ein eigener Prüfungsauftrag angefordert und dafür eine eigene Aktenzahl vergeben worden. Eine Kopie des Aktenvermerkes vom 20. Dezember 1999 und eine Kopie des Prüfungsauftrages vom 8. August 1996 mit darauf angebrachtem Ausdehnungsvermerk vom 3. September 1999 wurden der Mitteilung angeschlossen.

Die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll berichtet mit Schreiben vom 12. April 2002 u.a., ein Firmenbuchauszug habe erbracht, dass das Unternehmen Ha. GmbH & Co. KG am 3. August 2001 gelöscht worden sei. Im Grunde des Einbringungsvertrages vom 21. Dezember 2000 sei das Unternehmen in die Ha. Betriebs- und Verwaltungs-GmbH als Rechtsnachfolgerin eingebracht worden.

Der Bf. wurde durch den Berufungssenat I der Region Linz mit Schreiben vom 13. Mai 2002 Gelegenheit gegeben, sich zu den Ausführungen der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll zu äußern.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2002 teilt das Zollamt Salzburg/Erstattungen mit, in dessen Stammdatenverwaltung seien insgesamt fünf Unternehmen registriert, die im Firmenwortlaut den Namen Ha. hätten. Unter Personenkontonummer ab scheine die im Firmenbuch mittlerweile gelöschte "Ha. GmbH & Co. KG", und unter Personenkontonummer bc die "H.Ha. GmbH" auf.

Der Rückforderungsbescheid sei an die "Ha. GmbH & Co. KG, M.W.", ergangen. In der Berufungsschrift werde die Bf. aber als "H.Ha. GmbH & Co. KG, M.W." bezeichnet. Ein Unternehmen mit diesem Namen sei im Firmenbuch jedoch nicht eingetragen.

In der Eingabe vom 24. Juni 2002 äußert sich die Bf. zum Bericht der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll vom 12. April 2002.

Die Bf. führt im Wesentlichen aus, sie habe - entgegen der Auffassung der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll - den Ursprungsnachweis durch die vorgelegten Verwendungsnachweise erbracht. Der vorliegende Rechtstreit um den gegen die Bf. ergangenen Rückforderungs- und Sanktionsbescheid werfe neben den tatsächlichen Fragen zahlreiche Rechtsfragen auf, die im Gemeinschaftsrecht wurzeln würden.

Zur Nichtanwendbarkeit der VO (EG) Nr. 2988/95 im Hinblick auf eine Verjährung sei im konkreten Fall bereits umfangreich vorgetragen worden. Die aufgeworfenen Rechtsfragen seien für die Entscheidung der Beschwerden von Bedeutung. Es werde daher eine Vorlage an den EuGH angeregt, um die Einheitlichkeit der Anwendung des EG-Rechts in Mitgliedstaaten sicherzustellen.

Eine Vorlage sei auch verfahrensökonomisch sinnvoll. Zwar sei sich die Bf. bewusst, dass der Senat nach Art. 234 EG nicht zur Vorlage verpflichtet ist. Durch eine Beantwortung der aufgeworfenen Fragen könne der Rechtsstreit jedoch möglicherweise ohne Anrufung des VwGH entschieden werden, während im umgekehrten Fall einer Anrufung des VwGH ohne vorherige Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens der VwGH als letztinstanzlich entscheidendes Gericht verpflichtet wäre, bei Zweifeln über die Auslegung des EG-Rechts eine Vorabentscheidung durch den EuGH einzuholen.

Die Bf. hat vorgeschlagen, dem EuGH - von ihr in der Eingabe näher umschriebene und mit entsprechender Begründung versehene - Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.

In der mündlichen Verhandlung vom 11. Juli 2002 vor dem Berufungssenat hat die Auseinandersetzung zunächst der Ausschlussmethode gegolten, wobei der Senat hervorgehoben hat, ein Nachweis in Form eines Negativnachweises als Mengennachweis sei nicht vorgesehen. Im Hinblick auf den Ursprung sei dieser für jede einzelne Lieferung nachzuweisen. Vor 1998 habe es Unsicherheiten im Bezug auf die Dokumentation gegeben. Es wurde daher die Frage aufgeworfen, wann wer in Rückforderungsverfahren den Nachweis zu erbringen habe, wie lange Unterlagen aufzubewahren seien bzw. ob eine Glaubhaftmachung ausreiche. Von der Bf. wurde eingewendet, im Sinne neuerer Rechtsprechung des EuGH (Emsland Stärke) sei der Nachweis vor Auszahlung der Erstattung vom Antragsteller und nach Zuerkennung durch die Behörde zu erbringen. Im Rückforderungsverfahren sei der Nachweis von der Behörde in die Richtung zu führen, dass es Unregelmäßigkeiten gegeben habe. Da die Betriebsprüfung ein Teil des

Rückforderungsverfahrens sei, trage die Behörde die Beweislast für die Erfüllung der Rückforderungsvoraussetzungen, zumal die Bf. einen Bescheid in Händen halte, der ihr die Ausfuhrerstattung gewähre. Es sei dabei zu bedenken, dass der Ursprung nicht völlig im luftleeren Raum hänge, wenn für die Bf. die Artikelnummern, die Erklärungen und die Tatsache sprechen, dass von den Zahlen her nicht sein könne, dass Nicht-EU-Ware exportiert worden sei.

Diesen Ausführungen wurde Art. 10 Abs. 3 der VO (EWG) Nr. 3665/87 entgegen gehalten. Lediglich nachträglich hervorgekommene Umstände, wie z.B. Kreisverkehre, habe die Behörde zu beweisen. Die Voraussetzungen für die Gewährung der Ausfuhrerstattung habe im Rahmen der VO (EWG) Nr. 4045/89 stets die Bf. nachzuweisen. Es gehe darum, dass die Bf. nicht einmal ihren Anspruch nachweisen könne. Erst dann, wenn ausreichend Unterlagen vorliegen, die für einen Ursprung der Ware sprechen, käme die Behörde unter Zugzwang und müsse bei Zweifeln das Gegenteil beweisen. Es sei zwischen der Angabe des Ursprungs und dem Nachweis desselben zu unterscheiden. Es hätten im Zeitpunkt der Ausfuhr Unterlagen wie Lieferantenerklärungen gefehlt und es sei trotzdem der österreichische Ursprung bestätigt worden. Aus der Sicht der Bf. gebe es dazu Nachfristen und es würde für die Frage der Rechtmäßigkeit der Erstattungsbescheide keine Rolle spielen, wann Nachweise ausgestellt werden. Der Senat könne sich nur auf die Berichte der Betriebsprüfung stützen, wonach der Nachweis nicht gelungen sei. Dafür, dass alles, was in Österreich gekauft worden sei, EU-Ware sei, fehle eben der Nachweis. Lieferantenerklärungen könnten keiner bestimmten Lieferung zugeordnet werden.

Es wurde auch die Frage der verhängten Sanktion, wozu eine Entscheidung des EuGH zu erwarten sei, und die Frage der Verjährung erörtert. Bei der Verjährung sei von der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95 auszugehen. Aus der Sicht der von der Bf. ausführlich vorgetragenen Gegenargumente sei diese Verordnung als allgemeine Rahmenregelung jedoch nicht unmittelbar und direkt anwendbar.

Nach Beendigung des Beweisverfahrens hat der Berufungssenat I der Region Linz nach Beratung den Beschluss gefasst, dem EuGH gemäß Art. 234 EG Fragen mit dem Ersuchen um Vorabentscheidung vorzulegen.

Mit dem Ersuchen vom 23. Juli 2002 wurden dem EuGH durch den Berufungssenat I der Region Linz die nachfolgend angeführten Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- 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.Nr. 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 im Wesentlichen 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.

Mit Schreiben vom 16. August 2004 wurde der Bf. unter Hinweis auf das im Gegenstande ergangene Urteil des EuGH mitgeteilt, aus den Akten ergebe sich, dass ein Entwurf der Niederschrift vom 7. September 2000 am 20. September 2000 zugestellt worden sei bzw. dass die gegenüber dem Entwurf etwas abgeänderte Niederschrift über die durchgeföhrte Betriebsprüfung am 10. Oktober 2000 in Gegenwart von Verantwortungsträgern der Bf. aufgenommen und damit spätestens eine Unterbrechungshandlung gesetzt worden sei. Es sei das Zollamt Salzburg/Erstattungen mit Vorhalt vom 16. September 2004 eingeladen worden 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 stehenden Erstattungen gewährt worden waren. Erst wenn dazu berichtet wurde, werde das Verfahren fortgesetzt.

Die Bf. wurde ferner ersucht, dem unabhängigen Finanzsenat mitzuteilen, ob Ihr die Antwort auf die von Ihr angekündigte Anfrage an die Kommission betreffend die Auslegung der Ursprungsregeln bereits zur Verfügung stehe; zutreffendenfalls ersuchte der unabhängige Finanzsenat um die Vorlage des Antwortschreibens. Letztlich wäre im Hinblick auf das Schreiben vom 13. Oktober 2000 das Thema (der Gegenstand) der dort beantragten Zeugeneinvernahme zu präzisieren.

Mit Schreiben vom 16. August 2004 wurde dem Zollamt Salzburg/Erstattungen unter Hinweis auf das im Gegenstande ergangene Urteil des EuGH im Wesentlichen mitgeteilt, dass sich aus den Akten ergebe, dass ein Entwurf der Niederschrift vom 7. September 2000 sei am 20. September 2000 zugestellt bzw. die gegenüber dem Entwurf etwas abgeänderte Niederschrift über die durchgeföhrte Betriebsprüfung sei am 10. Oktober 2000 in Gegenwart von Verantwortungsträgern der Bf. aufgenommen und spätestens damit eine Unterbrechungshandlung gesetzt worden.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen wurde eingeladen, dem unabhängigen Finanzsenat mitzuteilen, ob und welche nationalen Behörden im Rahmen der angekündigten Prüfung noch vor der Aufnahme der Niederschrift eine oder mehrere Handlungen im Hinblick auf bestimmte Unregelmäßigkeiten und Geschäftsfälle (Ausfuhrfälle) im Zusammenhang mit den Ausfuhren,

also die Verjährung allenfalls unterbrechende Handlungen vorgenommen haben.

Dabei gelte es im Sinne der Ausführungen des EuGH zu beachten, ob bzw. dass in diesen die eine Verjährung unterbrechenden Ermittlungs- oder Verfolgungshandlungen ein Geschäft (einen Ausfuhrerstattungsfall), auf das (auf den) sich der Verdacht einer Unregelmäßigkeit bezieht, hinreichend genau bestimmt worden ist. Diese Handlung habe nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates das Geschäft (den konkreten Ausfuhrerstattungsfall) hinreichend genau, also so weit zu bestimmen, dass man den Verdacht einer ebenfalls konkretisierten Unregelmäßigkeit dem Geschäftsfall bereits konkret zuordnen kann.

Der unabhängigen Finanzsenat hat darüber hinaus noch um Übersendung der den Gegenstand betreffenden Akten der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll und um Mitteilung ersucht, ob bzw. dass in den gegenständlichen Beschwerdefällen auch die Möglichkeit einer Begründung des Ursprungs im Sinne von Anhang 11 zur ZK-DVO (Schlachten nach einer Mast von mindestens drei/zwei Monaten) geprüft wurde und ob dies zutreffendenfalls - weil es sich aus den Akten nicht ganz zweifelsfrei ergebe – ausgeschlossen werden könne.

Mit Eingabe vom 10. September 2004 teilt die Bf. unter Bezugnahme auf das Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 16. August 2004 mit, die Kommission habe sich zur Anfrage hinsichtlich der Auslegung der Ursprungsregeln nicht geäußert. Die Bf. teilt ferner mit, sie verzichte auf die Einvernahme des Zeugen.

Mit Eingabe vom 18. November 2004 übermittelte das Zollamt Salzburg/Erstattungen die Ausführungen der Außen- und Betriebprüfung/Zoll des Zollamtes Linz vom 9. November 2004, in denen diese mitteilt, es würden, damit die Frage des Eintrittes einer Fristunterbrechung entsprechend dem Urteil des EuGH beurteilt werden könne, dem unabhängigen Finanzsenat Kopien von Vorhalten und Schreiben der Außen- und Betriebsprüfung/Zoll an die Bf. und umgekehrt übersendet.

Die Bf. sei bereits mit dem Vorbereitungsgespräch vom 20. Dezember 1999 hinreichend darüber informiert geworden, 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.

Grundsätzlich sei zu bemerken, dass bei den Produktcodes 02023090400 und 02033090500

alle Exporte, bis auf die WE-Nr. 8901, die von den Unternehmen Ha. im Rahmen der Ausfuhrerstattung bis zum 17. Dezember 1996 exportiert worden seien, auch zur Überprüfung ausgewählt, in den Vorhalten genannt und beanstandet worden seien.

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 5678 betreffend die Ausweitung der 4045-Prüfung,
- den Prüfungsauftrag des Hauptzollamtes Linz vom 8. August 1996, Zl. 6789, mit darauf angebrachten Ausdehnungsvermerk,
- den Aktenvermerk vom 20. Dezember 1999 über das Prüfungsvorbereitungsgespräch,
- den Prüfungsauftrag des Hauptzollamtes Linz vom 18. Jänner 2000, Zl. 7890,
- das Schreiben an die Bf. vom 10. März 2000 betreffend die Vorbereitung von Unterlagen mit einer Aufstellung der ausgewählten Prüfungsfälle (Exportfälle / Anhang I),
- das Schreiben an die Bf. vom 22. März 2000 betreffend Fristenstreckung,
- das Schreiben an die Bf. vom 18. April 2000 mit Hinweisen auf die Voraussetzung bei der Erstattung bei Rindfleisch und bei Schweinefleisch und betreffend die Anforderung von entsprechenden Nachweisen (Anhang wie im Schreiben an die Bf. vom 10. März 2000),
- das Schreiben an die Bf. vom 11. Mai 2000 betreffend Fristenstreckung und Hinweis darauf, dass im Hinblick auf die Stichproben die Erstattungsvoraussetzungen, insbesondere der Ursprung nachzuweisen sein werden,
- das e-mail vom 12. Mai 2000 mit Anhängen betreffend die Art der Nachweisführung, dass im Hinblick auf die Stichproben die Erstattungsvoraussetzungen, insbesondere der Ursprung nachzuweisen sein werden,
- das auf die Schreiben vom 11. und 24. Mai 2000 Bezug nehmende Schreiben den Bf. vom 24. Mai 2000 mit einer Aufstellung der bereits übersendeten bzw. noch ausständigen Unterlagen,
- das e-mail an die Bf. vom 9. Juni 2000 betreffend fehlende Unterlagen mit entsprechender Empfangsbestätigung und dem Hinweis darauf, dass es im Hinblick auf die noch fehlenden Nachweise im Hinblick auf den Ursprung zu Nachbelastungen kommen werde,
- das Schreiben an die Bf. vom 20. Juni 2000 betreffend die im Fax vom 15. Juni 2000 richtig

gestellten und ergänzenden Bemerkungen und

- das Schreiben an den Berufungssenates I vom 25. Februar 2002 mit Ausführungen zur Prüfungsausdehnung bzw. zur Ankündigung der Prüfung.

Die Bf. hat sich zu den Ausführungen des Zollamtes Salzburg/Erstattungen in seiner Eingabe vom 18. November 2004 mit ihrer Stellungnahme vom 20. Jänner 2005 geäußert.

Die Bf. führt im Hinblick auf den Einwand der Verjährung im Wesentlichen aus, die vom Zollamt Salzburg/Erstattungen vorgelegten Unterlagen seien 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 nur für die in der Niederschrift ausdrücklich beanstandeten Geschäftsfälle.

Als Handlungen des Erstattungsbeteiligten, die den Beginn der Verjährungsfrist auslösen könnten, kämen im Erstattungsverfahren die konkrete Ausfuhr der Erzeugnisse unter Inanspruchnahme von Ausfuhrerstattung (Ausfuhrdatum) sowie die Stellung des Antrages auf Ausfuhrerstattung in Betracht. Weitere Handlungen diesbezüglich nehme der Erstattungsbeteiligte nicht vor. Bei Anlegung dieser Maßstäbe sei ein Großteil der Rückforderungsbescheide wegen zwischenzeitlich eingetretener Verjährung aufzuheben, da die Ausfuhren bzw. der jeweilige Antrag auf Gewährung von Ausfuhrerstattung vor dem 10. Oktober 1996 erfolgt seien.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 28. Jänner 2005 wurde J.Ho., Betriebsprüfer beim Zollamt Linz, als Auskunftsperson befragt. Im Wesentlichen ging es bei der Befragung um die Einwendungen im Hinblick auf den Betriebsprüfungsbericht, um die Gründe und die Rahmenbedingungen für die Prüfungsausdehnung, um den Vorschlag der Bf., den Ursprung gesamt auf Artikelbasis bzw. auf Warenflussbasis zu belegen.

Der negative Ursprungsnachweis auf Artikelbasis sei 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 worden und es sei das Kühlhaus von mehreren Unternehmen genutzt worden. Mit dem Betriebsprüfer wurde auch der konkrete Zeitpunkt der geschäftsfallbezogenen Kenntnisnahme des Verdachtes einer durch die Bf. begangenen Unregelmäßigkeit durch diese bei einer risikoorientierten Auswahl von Stichproben erörtert.

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

In der mündlichen Verhandlung 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 ausfuhrerstattungsrechtlich relevanten Export gegangen.

Von der Bf. wurde darüber hinaus auch die Nichtangemessenheit des Beweismaßes im Hinblick auf das Nämlichkeitssprinzip eingewendet.

Der Bf. wurde nach Vertagung der Berufungsverhandlung Gelegenheit gegeben, binnen zwei Monaten neue Beweismittel im Hinblick auf den Ursprung der Waren beizubringen.

Die Bf. hat in der Folge am 10. Februar 2005 Akteneinsicht genommen.

Mit Eingabe vom 29. März 2005 hat die Bf. den Antrag auf Verlängerung der Frist zur Beibringung von Beweismitteln um weitere zwei Monate eingebracht, den sie damit begründet hat, dass seit der mündlichen Verhandlung ständig an dem einzubringenden Schriftsatz gearbeitet werde, es jedoch nicht möglich gewesen sei, diesen Schriftsatz innerhalb einer Frist von zwei Monaten fertig zu stellen.

Dem Antrag wurde seitens des unabhängigen Finanzsenates im Hinblick auf die im Bezug genannten Beschwerdefälle entsprochen.

Die Beschwerde führende Partei hat daraufhin mit Eingabe vom 25. Mai 2005 von der ihr eröffneten Möglichkeit, weitere Beweise zu führen, schließlich Gebrauch gemacht und im Wesentlichen weitere Ursprungsnachweise vorgelegt, die Vorgehensweise umschrieben, den Schriftsatz mit Ausführungen zur Quantifizierung und Historie des Unternehmens ergänzt und eine Zuordnung der Listen vorgenommen.

Die Bf. argumentiert, es sei davon auszugehen, dass

- für Fleischzukäufe und für den Ankauf von Lebendvieh Lieferantenerklärungen vorliegen würden oder dass der Nachweis durch Zeugen erbracht sei;
- die Quantifizierung zeige, dass nur noch verschwindend kleine Mengen im Verhältnis zu den Umsätzen des Unternehmens eines Nachweises bedürfen, statistisch gesehen könnten diese Mengen vernachlässigt werden;
- es ausgeschlossen werden könne, dass Drittlandsware in den Export mit Ausfuhrerstattung gelangt sei;
- Schweinefleisch nur frisch und mit Knochen unter Inanspruchnahme von Ausfuhrerstattung exportiert worden sei, für den Zukauf von Fleisch würden die Lieferantenerklärungen lückenlos vorliegen;
- sich Importe aus dem Drittland und Exporte mit Ausfuhrerstattung von der Artikelnummer her unterscheiden würden und keine Gleichheit der Waren, noch weniger Identität bestehe;
- bei Importen aus Drittländern nachgewiesen werde, wohin die Ware gelangt sei, so dass auszuschließen sei, solche Ware könnte in den Export mit Ausfuhrerstattung gelangt sein;
- auch die Preise für Importe von Edelteilen aus Drittländern und Exporte von

Verarbeitungsprodukten mit Ausfuhrerstattung gegen eine Vermischung bzw. gegen eine unzulässige Verwendung der Importware sprechen würden.

Dem Zollamt Salzburg/Erstattungen wurde dieser Schriftsatz im Rahmen des Parteiengehörs mit Schreiben vom 2. Juni 2005 zur Kenntnis gebracht. Das Zollamt hat dazu mit Eingabe vom 30. Juni 2005 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. Beim Schweinefleisch frisch oder gekühlt sollte dies dadurch geschehen, dass der Ursprung aller Zukäufe für die fünf vor dem Schlachttag liegenden Tage, an dem 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 nur Altbekanntes, es werde nicht dargelegt, an welchen Tagen welche Lieferanten Tiere angeliefert hätten. Aus den mit dem erwähnten 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.

Der unabhängige Finanzsenat hat der Bf. diese Stellungnahme des Zollamtes Salzburg/Erstattungen am 21. Juli 2005 übersendet und in Übereinstimmung mit dem Vorbringen des Zollamtes Salzburg/Erstattungen gemeint, die vorgelegten Unterlagen würden auf einen ersten Blick nicht jenem in der mündlichen Verhandlung vereinbarten Ausschlussverfahren genügen.

Veranlasst durch die Eingabe der Bf. hat der unabhängige Finanzsenat am 4. August 2004 im Zuge einer Besprechung bei der Außenstelle des unabhängigen Finanzsenates in Linz einen weiteren Versuch unternommen, taugliche Ursprungsnachweise zu erwirken, um die zahlreichen anhängigen Beschwerdefälle anlassfallbezogen entscheidungsreif werden zu lassen. Über diese Besprechung wurde ein Aktenvermerk aufgenommen. Der Aktenvermerk wurde beiden Parteien übermittelt.

Veranlasst durch das Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH in der Rs C-279/05 wurde

der Bf. mit Schreiben vom 18. Oktober 2005 mitgeteilt, es bestehe die Absicht, anhängige Verfahren auszusetzen. Zu einer mit Bescheid verfügten Aussetzung ist es in der Folge jedoch nicht gekommen.

Das vorlegende Gericht hat zur Rs C-279/05 beim EuGH u.a. angefragt, welche Kriterien gelten, um beurteilen zu können, ob von andauernden oder wiederholten Unregelmäßigkeiten im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Unterabsatz 2 der VO (EG, Euratom) Nr. 2988/95, die Rede ist. Insbesondere sei für das vorlegende Gericht von Interesse, ob auch dann von einer andauernden oder wiederholten Unregelmäßigkeit die Rede ist, wenn sich die Unregelmäßigkeit auf einen verhältnismäßig kleinen Teil aller Geschäfte in einen bestimmten Zeitraum beziehe und die Geschäfte, bei denen eine Unregelmäßigkeit – immer verschieden Partien betreffend - festgestellt worden sei.

Das Finanzgericht Hamburg hat in der Rs C-27/05 (Elfering Export GmbH) beim EuGH um Vorabentscheidung dahingehend ersucht, ob eine in der Ausfuhranmeldung abgegebene Erklärung des Gemeinschaftsursprungs eines Erstattungszeugnisses zu den sanktionsbewährten Angaben gemäß Art. 51 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 5 Abs. 4 der VO (EG) Nr. 800/1999 gehört.

Am 10. November 2005 hat die Bf. zur Vorbereitung der fortgesetzten mündlichen Verhandlung elektronisch (und in der Folge auch schriftlich) einen Schriftsatz, einen Beweisantrag und diverse Listen übermittelt. Die Bf. bemerkt dazu, dass ihrerseits gegen die Aussetzung der Entscheidungen über die anhängigen Beschwerden kein Einwand bestehe. Im Schriftsatz versucht die Bf. im Hinblick auf die im Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 18. Oktober 2005 dargestellte Rechtslage u.a. den Ursprungsnachweis zunächst hinsichtlich der Geschäftsfälle ZRV/abcd und ZRV/bcde auf der Basis von Gebinden mit Gebindenummern, dies verknüpft mit der Ein- bzw. Auslagerung derselben, zu führen. Daneben hat die Bf. die Einvernahme von Zeugen, einerseits die neuerliche Einvernahme des Betriebsprüfers des Zollamtes Linz, J.Ho., und andererseits die Einvernahme des C.Sc., Programmierer, W., beantragt.

Anlässlich der fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung am 16. November 2005 bringt die Bf. zunächst vor, sie führe C.Sc. vor allem als Zeuge, um nachzuweisen, dass es sich bei den vorgelegten Dateien um aus Echtdaten erstellte Listen handelt, die im Unternehmen noch in EDV-Sicherungssystemen vorhanden gewesen seien.

J.Ho., Betriebsprüfer beim Zollamt Linz, werde als Zeuge geführt, um vor allem Klarheiten betreffend die Negativ- und Positivliste zu bekommen.

Nach Behandlung der in einem konkreten Geschäftsfall die Verjährung unterbrechenden Handlung wurde von der Bf. eröffnet, es sei ihr möglich, den Ursprung auf Basis der vorgelegten Listen, insbesondere auf Basis der Gebindehistorie zu beweisen.

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 1995 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 die 53 Rinder von österreichischen Bauern mit Ursprung in Österreich angekauft worden seien.

J.Ho. hat auf Befragung im Wesentlichen ausgeführt, es könne im Verfahren von einer Positiv- und Negativliste ausgegangen werden. Die Negativliste umfasse insgesamt zehn Geschäftsfälle, 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. Ursprungsnachweise 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.

Von der Betriebsprüfung wurden im Zuge der Vorlage des Schriftverkehrs betreffend das Vorhalteverfahren Zweifel im Hinblick auf eine Unterbrechung der Verjährung durch die Unterlagen geäußert.

Dazu befragt, hat J.Ho. ausgeführt, dass es der Bf. spätestens im Zeitpunkt der Aufnahme der Niederschrift bewusst gewesen sei, dass sie bei den niederschriftlich konkret erfassten Fällen keinen Ursprung nachgewiesen habe. Diesbezüglich sei daher der Verdacht einer Unregelmäßigkeit erst mit der Aufnahme der Niederschrift konkretisiert gewesen, die Beweisführung sei demnach nicht gelungen. 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 C.Sc. hat über Befragen im Wesentlichen ausgeführt, vor allem aus den Listen U, V und W gehe hervor, wann welches Gebinde (Gebindenummer) in ein Kühlhaus ein- bzw. 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 wurde. Die zeitliche Einordnung der Gebinde und des Einlagerungsdatums ermöglische die Liste U. Die Gebindenummern seien aus

Anlass der Einlagerung von Ware in das Kühlhaus chronologisch vergeben worden. Die Listen V und W habe aus der Auslagerungsdatei nach zeitlicher Zuordnung gewonnen werden können. 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 1996 der Betriebsprüfung, die sich mit den Listen X und Y decke, habe man sich gefragt, wer in der fraglichen Zeit geliefert habe. Bei der fraglichen Zeit handle es sich um den Zeitraum 41. bis 53. Kalenderwoche 1995 und um den Zeitraum 1. bis 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 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 an einigen Beispielen verprobт. In der Folge wurde der Beschluss gefasst, die mündliche Verhandlung zum Zwecke der noch ausstehenden Beweisführung in Bezug auf die noch fehlenden Ursprungserklärungen zunächst hinsichtlich der Beschwerdefälle ZRV/abcd und ZRV/bcde neuerlich zu vertagen.

Die Bf. hat mit Eingabe vom 19. Dezember 2005 weitere Ursprungsbestätigungen von Lieferanten nachgereicht und für die Vorlage der noch fehlenden Ursprungsbestätigungen um eine Fristerstreckung von vier Wochen ersucht.

Mit Eingabe vom 16. Jänner 2006 hat die Bf. unter Bezugnahme auf ihre Eingabe vom 19. Dezember 2005 mitgeteilt, ihr sei es nicht möglich gewesen, die noch fehlenden Ursprungsnachweise zu erwirken, und den Antrag gestellt, die diesbezüglichen Lieferanten als Zeugen zu befragen.

Eine Verprobung der vorgelegten Ursprungsnachweise in der Folge hat, ausgehend vom Stand der Listen X und Y nach Einarbeitung danach vorgelegter anzuerkennender Ursprungsnachweise gezeigt, dass hinsichtlich 24 Lieferanten keine tauglichen

Ursprungserklärungen vorgelegen sind.

In der Folge wurden einerseits beanstandete Ursprungserklärungen richtig gestellt. Von den danach verbliebenen Lieferanten wurden insgesamt fünf für eine Einvernahme als Zeuge ausgewählt und in der Folge in Linz befragt. Bei der Auswahl wurde auch Augenmerk auf - als problematisch eingestufte - Ursprungserklärungen gelegt.

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 der Kommission vom 15. April 1999 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen gehört.

In der am 4. August 2006 fortgesetzten mündlichen Berufungsverhandlung wurde den Parteien des Verfahrens vor allem Gelegenheit gegeben, sich zu den eingeholten Beweisen zu äußern.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat abschließend auf seine Eingaben verwiesen, die Bf. darauf, im vor dem Berufungssenat durchgeföhrten Beweisverfahren den Ursprungsnachweis erbracht zu haben.

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 die Geschäftsfälle ZRV/abcd (234) und ZRV/bcde (345) auf Gebindebasis zu erbringen. Auf die diesbezüglichen Berufungsentscheidungen wird verwiesen.

Der VwGH hat im Erkenntnis vom 13. September 2004, Zl. 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, GZ. AB 5678, wurde die Prüfung des Ursprungs nach der VO (EWG) Nr. 4045/89 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 Oberösterreich gerichteten Prüfungsauftrages des Hauptzollamtes Linz vom 8. August 1996, Zl. 6789, 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 Betriebsprüfungsauftrages 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.

Diese 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 Ausführerstattung wird demnach eine Unregelmäßigkeit begangen, wenn Zahlungen unrechtmäßig erfolgt sind, also ein für den Ausführer 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 Normalfällen mit der bescheidmäßigen Zuerkennung, also mit der Zustellung des Erstattungsbescheides zu laufen beginnt. Erst dann ist das Delikt der Unregelmäßigkeit vollendet.

Wird eine Unregelmäßigkeit schon vor der Zahlung festgestellt, wäre als Beginn der Verjährungsfrist der Zeitpunkt der Beendigung des Versuches, also der Zeitpunkt der Abgaben der Anmeldung anzusehen.

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 bei zwei Geschäftsfällen, namentlich bei den Geschäftsfällen ZRV/abcd (234) und ZRV/bcde (345), eine Unterbrechung der Verjährungsfrist nicht eingetreten. Damit hätten diese beiden Fälle, 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 allen übrigen - auf den Einzelfall bezogen - bereits verjährten Geschäftsfällen wiederum von nicht verjährten Geschäftsfällen auszugehen wäre, hätte die Bf. nicht in diesen beiden Fällen 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 18. Juli 1996, Zi. 4567, wurde dem behördlichen Zusteller am 12. August 1996 übergeben und gilt gemäß § 26 Zustellgesetz als am dritten darauf folgenden Werktag als zugestellt.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 der Fristenverordnung hat die Verjährungsfrist von vier Jahren aber erst mit dem darauf folgenden Tag, dem 17. August 1996, zu laufen begonnen.

Die Niederschrift über die durchgeföhrte Betriebsprüfung vom 20. Dezember 2000 als Unterbrechungshandlung liegt damit deutlich außerhalb des Zeitraumes von vier Jahren, der am 17. 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 diesen 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 J.Ho. hat 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

glaublich 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 J.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 unterrichtet.

Schließlich darf dabei auch das Wesen einer 4045-Prüfungen, 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 bestimmbarer Geschäftsfälle und Unregelmäßigkeiten eintreten.

Weil der Spruch der angefochtenen Entscheidung aus Rechtsgründen dahingehend abzuändern war, dass der Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 4. Dezember 2000, Zl. 2345, über die Rückforderung einer zu Unrecht gewährten Ausfuhrerstattung zu WE-Nr. 3456 wegen eingetretener Verjährung aufgehoben werde, musste sich die Berufungsbehörde mit den darüber hinaus vorgetragenen Beschwerdeeinwendungen nicht auseinandersetzen.

Graz, am 13. September 2006