



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder Josef Gutl und HR Dr. Wilhelm Pistotnig über die Beschwerde der Bf., Adresse, vom 29. November 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 4. November 2004, Zahl: aa, betreffend Ausfuhrerstattung nach der am 5. Juni 2007 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Spruch der angefochtenen Entscheidung wird wie folgt geändert:

Der Antrag der Bf. vom 26. März 2002 auf Gewährung der Ausfuhrerstattung wird gemäß § 2 Ausfuhrerstattungsgesetz als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 6. Februar 2004, Zahl: bb, wurde dem Antrag der Bf. auf Gewährung der Ausfuhrerstattung stattgegeben und eine Erstattung in der Höhe von € 0,00 gewährt. In der Begründung wurde ausgeführt, die mit Ausfuhranmeldung zu WE-Nr. cc vom 26. März 2002 exportierten Waren seien nicht in den beantragten sondern in den Produktcode 16024919 9120 einzureihen. Für den nämlichen Produktcode sei der Erstattungssatz mit Verordnung (EG) Nr. 320/2002 mit € 0,00 festgesetzt worden.

Dagegen richtete sich die Berufung vom 9. März 2004. Die Bf. brachte vor, in der Stellungnahme vom 13. Juni 2002 sei auf die Fragen, ob es sich ausschließlich um Schinkenteile handle bzw. deren offenbaren Erkennbarkeit, ausgeführt worden, dass in gleich

gelagerten Fällen beim gleichen Produkt keine Zweifel an der Erkennbarkeit aufgetaucht seien. Der angefochtene Bescheid sei rechtlich nicht haltbar, weil die Frage der Erkennbarkeit nicht einfach mit „JA“ oder „NEIN“ beantwortet werden könne. Ein Fleischermeister oder ein Sachverständiger könne beurteilen, ob es sich ausschließlich um Schinkenteile oder um anderes Fleisch gehandelt habe. Dies ergebe sich schon aus der Tatsache, dass die Technische Untersuchungsanstalt der Bundesfinanzverwaltung (TUA) beim gleichen Produkt wiederholt festgestellt habe, es handle sich ausschließlich um Schinkenteile. Dies sei auch aus der chemischen Zusammensetzung erkennbar. Als Nachweis ihrer Vorbringen legte die Bf. Untersuchungsberichte des AA (BB) in Adresse1 vor. Gegenstand der Untersuchungsberichte seien die amtlichen Gegenmuster CC. (Artikel-Nr. dd) und DD. (Artikel-Nr. ee). Auf Grund der Untersuchungsberichte habe es sich bei den angegebenen Produkten sehr wohl um Erzeugnisse aus Schinkenteilen gehandelt.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2004, Zahl: aa, wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, die TUA habe Waren der Positionen 1) und 2) untersucht. Mit den Untersuchungsbefunden ff, gg und hh sei festgestellt worden, dass diese Waren in den Produktcode 16024919 9120 einzureihen seien. Beweismittel über die in der Stellungnahme vom 13. Juni 2002 behauptete Rückverfolgung des Produktionsvorganges seien nicht vorgelegt worden. Die eindeutige Erkennbarkeit als Schinkenteile anhand der Größe und der Beschaffenheit des Muskelgewebes werde *„bei Laboruntersuchungen lege artis durch Besichtigung der Probe im Augenschein vorgenommen.“* Bei der Beurteilung der Größe und der Struktur von Gewebestücken seien chemische Anteilswerte nur von bedingter Aussagekraft. Bei Vergleich der Untersuchungsbefunde der TUA mit den beigebrachten Gutachten sei kein methodischer Unterschied in der Untersuchung erkennbar bzw. dokumentiert. Darüber hinaus enthalte der beigebrachte Untersuchungsbericht keine Aussage über die Einreihung des untersuchten Musters. *„Nach Ermessen der Behörde unter freier Würdigung der Beweise“* sei der Nachweis, dass die ausgeführten Waren in den Produktcode 16024110 9210 einzureihen seien, nicht erbracht worden. Abschließend führte die belangte Behörde Folgendes aus: *„Von der TUA allenfalls zu anderen Erstattungsausföhren ermittelte, anders lautende Untersuchungsergebnisse zum gleichen Produkt sind im gegenständlichen Fall als Beweismittel von nachrangiger Bedeutung gegenüber der aktuell vorhandenen TUA Probenuntersuchung anlässlich der anrechenbaren Beschau zu vorliegenden Ausfuhrfall.“*

Dagegen richtete sich die Beschwerde vom 29. November 2004. Die Bf., vertreten durch EE., qq, brachte vor, „Tarifizieren“ bedeute das Subsumieren einer Ware unter die Rechtsnorm des Zolltarifs zur Feststellung der in der Norm angeordneten Rechtsfolge. Ein Ermessen komme der Behörde bei der Einreihung einer Ware nach ihren objektiven Beschaffenheitsmerkmalen

in die zutreffende Warennummer keinesfalls zu. Bei der Beweiswürdigung könne vom freien Ermessen der Behörde keine Rede sein.

Gemäß der Zusätzlichen Anmerkung 2 zu den Unterpositionen 16024110 und 16024210 beziehe sich der Begriff „Teile“ nur auf zubereitetes oder haltbar gemachtes Fleisch, bei dem auf Grund der Größe und Beschaffenheit des zusammenhängenden Muskelgewebes ersichtlich sei, dass es von Schinken von Hausschweinen stamme. Danach seien grob oder fein zerkleinerte Zubereitungen aus Schinken oder Teilen davon nicht in diese Unterpositionen einzureihen. Der Zolltarif verwende, soweit möglich, einfache und klare Unterscheidungsmerkmale, die es dem Wirtschaftsbeteiligten und dem Abfertigungsorgan ermöglichen, an der Ware selbst die für die Einreihung maßgebenden Beschaffenheitsmerkmale festzustellen. So habe der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) hinsichtlich der Auslegung des Begriffes „mit bloßem Auge erkennbar“ ausgeführt, dieses Kriterium diene im Wesentlichen dem Anliegen, eine rasche Überprüfung bei der Verzollung zu ermöglichen. Das schließe die Heranziehung von Sachverständigen aus. Die Bf. habe bereits im Vorhalteverfahren die Möglichkeit der Rückverfolgung aufgrund der Buchhaltungsunterlagen angeboten. Im Berufungsschriftsatz sei darüber hinaus dargelegt worden, dass ein Fleischermeister oder ein Sachverständiger in der Lage sei, zu beurteilen, ob es sich ausschließlich um Teile von Schinken handelt. Neben allgemeinen Ausführungen betreffend das Beweismittel Sachverständiger brachte die Bf. vor, die belangte Behörde sei ihrer Pflicht zur Erhebung und Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes nicht gerecht geworden, weil sie ihre Entscheidung auf das Untersuchungsergebnis der TUA, das sich in der Abgabe eines Urteils erschöpfe, gestützt habe. Der von der Bf. beauftragte Gutachter habe sich hingegen sehr wohl mit der Größe und der Beschaffenheit des zusammenhängenden Muskelgewebes beschäftigt.

Der Wert eines Beweismittels sei nach dem inneren Wahrheitsgehalt zu beurteilen. Bei widersprechenden Gutachten eines Amtssachverständigen und eines Privatgutachters sei nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu prüfen, welchem der höhere Glaube beizumessen sei. Die Feststellung im bekämpften Bescheid, wonach die beigebrachten Gutachten keine Aussage über die Einreihung der exportierten Waren in den Zolltarif enthalten, qualifiziere sich von selbst. Die Einreihung der Waren in die entsprechende Nummer des Zolltarifs sei Aufgabe der Behörde. Das Wesen eines ordentlichen Verwaltungsverfahrens setze das Vorliegen eines Bescheides voraus, in dessen Begründung die Ergebnisse eines nach den Bestimmungen des § 115 Abs. 1 BAO geführten Ermittlungsverfahrens, die bei der Beweiswürdigung maßgebenden Erwägungen und die darauf gestützte Beurteilung der Rechtsfrage klar und übersichtlich zusammen gefasst sind. Diesen Erfordernissen entspreche der angefochtene Bescheid nicht annähernd. Nach den

objektiven Merkmalen und Eigenschaften handle es sich bei den exportierten Produkten um Fleisch, anders zubereitet oder haltbar gemacht, bei dem aufgrund der Größe und Beschaffenheit des zusammenhängenden Muskelgewebes ersichtlich sei, dass es von Schinken stamme. Eine solche Ware sei in die Warennummer 16024110 einzureihen. Für die Richtigkeit ihrer Vorbringen beantragte die Bf. die zeugenschaftliche Einvernahme des Betriebs- und Produktionsleiters, Herrn FF, der anhand der einschlägigen Produktionsunterlagen und der Preiskalkulationen die Zusammensetzung und den Herstellungsvorgang der ausgeführten Waren nachweisen könne. Die im Betrieb angefallenen Verarbeitungsschritte hätten auch im Exportpreis ihren Niederschlag gefunden. Abschließend beantragte die Bf. die zeugenschaftliche Einvernahme des Untersuchungsorgans der TUA, Herrn GG, zu der Frage, aus welchen Gründen er zu der Feststellung gekommen sei, dass *„es nicht eindeutig erkennbar sei, ob es sich ausschließlich um Schinkenteile handle“*. Neben dem Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem vollen Berufungssenat wurde die Anhörung eines eingetragenen Sachverständigen zum Thema Erkennbarkeit als Teile von Schinken von Hausschweinen beantragt. Die Bf. begehrte abschließend, nach Einholung der beantragten Beweise, das Ausfuhrerstattungsverfahren im beantragten Sinne abzuschließen.

Mit Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. Dezember 2006 wurde die EE. gemäß §§ 83 und 84 BAO als Vertreterin abgelehnt. Die dagegen erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof wurde mit Erkenntnis vom 29. März 2007 (2007/16/0005) als unbegründet abgewiesen.

Mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenates vom 3. Jänner 2007 wurde die Bf. um Bekanntgabe ersucht, ob die nicht untersuchten Erzeugnisse hinsichtlich der erstattungsrelevanten Eigenschaften (Warenzusammensetzung, Beschaffenheit, Fleischgehalt, etc.) ident seien mit den untersuchten Produkten bzw. mit welchen der untersuchten Produkte. Weiters erging das Ersuchen, die in der Berufungs- und Beschwerdeschrift angesprochenen Unterlagen betreffend die Produktionsrückverfolgung vorzulegen.

Mit Schreiben vom 24. Jänner 2007 teilte die Bf. mit, die Exportprodukte seien aus Schlögefleisch als Rohmaterial hergestellt worden. Die Bf. legte die Rezepturen für die einzelnen Exportprodukte vor. Unterlagen betreffend die Produktionsrückverfolgung könnten nicht mehr vorgelegt werden. Derartige Aufzeichnungen würden nur drei Jahre lang aufbewahrt werden.

In der am 5. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der Bf. der Produktionsvorgang dargelegt. Die Bf. gab an, die exportierten Produkte seien ausschließlich aus Schinkenfleisch hergestellt worden und es habe sich bei den Exportwaren

um ganze Stücke gehandelt.

Hinsichtlich des Dokumentes betreffend die Erfüllung der Zollförmlichkeiten für die Einfuhr in das Drittland führte die Bf. aus, Primärnachweise seien in Russland schwer zu erhalten gewesen. Die belangte Behörde habe auch in anderen Fällen Ankunftsnachweise der SSS, akzeptiert.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf. beantragte mit der Ausfuhranmeldung zu WE-Nr. cc vom 26. März 2002 für Waren der Produktcodes 16024110 9210 und 16024210 9210 die Ausfuhrerstattung. Der Produktcode 16024110 9210 umfasste folgende Waren der Rechnung Nr. ii: CC. (Artikelnummer dd), HH. (Artikelnummer jj), II. (Artikelnummer kk), DD. (Artikelnummer ee), JJ. (Artikelnummer ll) und LL (Artikelnummer mm). MM (Artikelnummer nn) wurde von der Bf. in den Produktcode 16024210 9210 eingereiht. Anlässlich der zollamtlichen Abfertigung wurden vom Abfertigungsorgan von den Waren der Artikelnummern jj, dd und ee Muster entnommen und eine Untersuchung dieser durch die TUA veranlasst.

Mit den Untersuchungsbefunden gg, hh und ff stellte die TUA betreffend die vorstehend genannten Artikel Folgendes fest:

Artikelnummer jj:

"4 gerollte, gegarte Pökelfleischerzeugnisse vom Schwein, mit Schwarten und ohne Knochen, die von elastischen Netzen umgeben sind, bei denen aufgrund der Größe und Beschaffenheit nicht eindeutig erkennbar ist, ob es sich ausschließlich um Schinkenteile handelt, mit einem durchschnittlichen Gehalt an Fleisch und Schlachtnebenerzeugnissen aller Art, einschließlich Schweinespeck und Fette jeder Art und Herkunft von mehr als 80 GHT [gem. VO (EWG) Nr. 226/89: 87,4 GHT, ohne Fett] und gem. VO (EG) Nr. 2331/97 einem Proteingehalt von mehr als 12 GHT (Eiweiß: 19,1 GHT) und einem Kollagen/Protein Verhältnis von weniger als 0,30 (gefunden: <0,10); lt. Hersteller weder Fleisch noch Schlachtnebenerzeugnissen von Geflügel enthaltend. Das Wasser/Eiweißverhältnis beträgt: 3,4. Die Erzeugnisse sind dem Aussehen nach Geruch verkehrs- und verzehrfähig"

Artikelnummer dd:

"4 gerollte, gegarte Pökelfleischerzeugnisse vom Schwein, mit Schwarten und ohne Knochen, die von elastischen Netzen umgeben sind, bei denen aufgrund der Größe und Beschaffenheit nicht eindeutig erkennbar ist, ob es sich ausschließlich um Schinkenteile handelt, mit einem durchschnittlichen Gehalt an Fleisch und Schlachtnebenerzeugnissen aller Art, einschließlich Schweinespeck und Fette jeder Art und Herkunft von mehr als 80 GHT [gem. VO (EWG) Nr. 226/89: 84,3 GHT, ohne Fett] und gem. VO (EG) Nr. 2331/97 einem Proteingehalt von

mehr als 12 GHT (Eiweiß: 18,4 GHT) und einem Kollagen/Protein Verhältnis von weniger als 0,30 (gefunden: <0,10); lt. Hersteller weder Fleisch noch Schlachtnebenerzeugnissen von Geflügel enthaltend. Das Wasser/Eiweißverhältnis beträgt: 3,3. Die Erzeugnisse sind dem Aussehen nach Geruch verkehrs- und verzehrfähig"

Artikelnummer ee:

" 4 gegarte Pökelfleischerzeugnisse vom Schwein, mit eingepressten Fetträndern und ohne Knochen (Durchmesser der Ware: ca. 10 cm), bei denen aufgrund der Größe und Beschaffenheit nicht eindeutig erkennbar ist, ob es sich ausschließlich um Schinkenteile handelt, mit einem durchschnittlichen Gehalt an Fleisch und Schlachtnebenerzeugnissen aller Art, einschließlich Schweinespeck und Fette jeder Art und Herkunft von mehr als 80 GHT [gem. VO (EWG) Nr. 226/89: 98,5 GHT, ohne Fett] und gem. VO (EG) Nr. 2331/97 einem Proteingehalt von mehr als 12 GHT (Eiweiß: 15,6 GHT) und einem Kollagen/Protein Verhältnis von weniger als 0,30 (gefunden: <0,10); lt. Hersteller weder Fleisch noch Schlachtnebenerzeugnissen von Geflügel enthaltend. Das Wasser/Eiweißverhältnis beträgt: 3,4. Die Erzeugnisse sind dem Aussehen nach Geruch verkehrs- und verzehrfähig".

In allen drei Fällen schlug die TUA die Einreihung in den Produktcode 16024919 9120 vor, die belangte Behörde stützte die angefochtene Entscheidung auf diese Tarifierungsvorschläge.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens war der Antrag der Bf. auf Zahlung der Ausfuhrerstattung für die mit der verfahrensgegenständlichen Ausfuhranmeldung exportierten Produkte. Dabei war die Einreihung der ausgeführten Waren in die Erstattungsnomenklatur, und damit zusammenhängend, die Höhe der Ausfuhrerstattung strittig.

Mit der Verordnung (EWG) Nr. 3846/87 der Kommission wurde unter Zugrundelegung der Kombinierten Nomenklatur eine Nomenklatur für erstattungsfähige landwirtschaftliche Erzeugnisse („Erstattungsnomenklatur“) eingeführt. Sie umfasst neben den Unterteilungen der Kombinierten Nomenklatur die zur Bezeichnung der Erzeugnisse, die Gegenstand der die Ausfuhrerstattungen betreffenden Regelungen sind, erforderlichen zusätzlichen Unterteilungen und die in Art. 2 genannten Codenummern (Art. 1).

Gemäß Art. 2 der genannten Verordnung [in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 1222/96 der Kommission] besteht für jede Unterposition der Erstattungsnomenklatur eine produktbezogene Codenummer, die sich aus zwölf aufeinander folgenden Ziffern zusammensetzt: a) Die ersten acht Ziffern sind die die Unterpositionen der Kombinierten Nomenklatur kennzeichnenden Codenummern; b) die neunte Ziffer kennzeichnet den zusätzlichen Taric-Code; c) die zehnte bis zwölfte Ziffer kennzeichnen die Unterpositionen der Erstattungsnomenklatur; ist eine Unterposition der Kombinierten Nomenklatur für Zwecke der Erstattungsnomenklatur nicht unterteilt, steht anstelle der drei letzten Ziffern jeweils eine Null.

Die Position der Kombinierten Nomenklatur und die weitere zusätzliche Unterteilung zusammen werden „Produktcode“ („Erzeugniscode“) genannt.

Für die Einreihung der Waren in die Erstattungsnomenklatur gelten die Kombinierte Nomenklatur und die Erläuterungen dazu (VwGH 05.11.2003, 2002/17/0299). Die Erzeugnisse sind daher zunächst unter die richtige Unterposition der Kombinierten Nomenklatur einzureihen. Erst dann kann unter Berücksichtigung der die Ausfuhrerstattung betreffenden Regelungen die Zuordnung zur allfälligen Unterposition der Erstattungsnomenklatur erfolgen. Dabei sind auch die zusätzlichen Anmerkungen zur Kombinierten Nomenklatur zu berücksichtigen (VwGH 25.08.2005, 2004/16/0189).

Die Kombinierte Nomenklatur, die sich auf das Harmonisierte System stützt (als Harmonisiertes System wird das Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren bezeichnet), wurde mit Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif festgelegt und ist im Anhang I dieser Verordnung enthalten. Für den verfahrensgegenständlichen Fall fand Anhang I in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 578/2002 der Kommission Anwendung.

In Teil I (Einleitende Vorschriften) Titel I des Anhanges I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 sind die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur normiert. Die Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 bestimmen Folgendes:

Allgemeine Vorschrift 1: Die Überschriften der Abschnitte, Kapitel und Teilkapitel sind nur Hinweise. Maßgebend für die Einreihung sind der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln und - soweit in den Positionen oder in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln nicht anderes bestimmt ist - die nachstehenden Allgemeinen Vorschriften.

Allgemeine Vorschrift 6: Maßgebend für die Einreihung von Waren in die Unterpositionen einer Position sind der Wortlaut dieser Unterposition, die Anmerkungen zu den Unterpositionen und - sinngemäß - die vorstehenden Allgemeinen Vorschriften. Einander vergleichbar sind dabei nur Unterpositionen der gleichen Gliederungsstufe. Soweit nichts anderes bestimmt ist, gelten bei Anwendung dieser Allgemeinen Vorschrift auch die Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln.

Die Allgemeine Vorschrift 1 normiert unter anderem, dass der Wortlaut der Positionen und der Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln bei der Einreihung den Vorrang vor jeder anderen Erwägung hat (Punkt V der Erläuterungen zum Harmonisierten System zur Allgemeinen Vorschrift 1). Die vom Rat für Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens

und von der Kommission ausgearbeiteten Erläuterungen zum Harmonisierten System bzw. zur Kombinierten Nomenklatur stellen nach ständiger Rechtssprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) ein wichtiges, wenn auch nicht rechtsverbindliches Hilfsmittel für die Auslegung der einzelnen Positionen dar (zum Beispiel: EuGH 6.11.1997, Rs C-201/96, 10.12.1998, Rs C-328/97, 9.2.1999, Rs C-280/97).

In die Unterposition 16024110 der Kombinierten Nomenklatur sind Schinken und Teile davon von Hausschweinen einzureihen. Die Zusätzliche Anmerkung 2 zu Kapitel 16 der Kombinierten Nomenklatur normiert Folgendes: „Der Begriff Teile im Sinne der Unterpositionen 16024110, 16024210 und 16024911 bis 16024915 bezieht sich nur auf zubereitetes oder haltbar gemachtes Fleisch bei dem aufgrund der Größe und Beschaffenheit des zusammenhängenden Muskelgewebes ersichtlich ist, dass es von Schinken, Schultern, Kotelettsträngen oder Nacken von Hausschweinen stammt.“ Laut den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur zur Zusätzlichen Anmerkung 2 können Teile von Teilstücken in der Regel nur bestimmt werden, wenn sie ca. 100 x 80 x 2 mm groß sind. Der Begriff „Teile“ bezieht sich nur auf Teile, bei denen positiv und nicht durch Ausschluss anderer Möglichkeiten bestimmt werden kann, von welchem Teilstück (z.B. Schinken) sie stammen. Gemäß den Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur zu den Unterpositionen 16024110 und 16024190 gehören grob oder fein zerkleinerte Zubereitungen, auch wenn sie aus Schinken oder Teilen davon hergestellt wurden, nicht in diese Unterpositionen.

Den Untersuchungsbefunden der TUA lässt sich entnehmen, dass *„aufgrund der Größe und Beschaffenheit nicht eindeutig erkennbar ist, ob es sich ausschließlich um Schinkenteile handelt“*. Die Feststellungen der TUA, die – wie von der Bf. richtigerweise behauptet – unmittelbar der Behörde zuzurechnen sind (VwGH 26.02.2004, 2002/16/0140), gehen auf die in der Zusätzlichen Anmerkung 2 zu Kapitel 16 der Kombinierten Nomenklatur normierten Beurteilungskriterien nicht näher ein. Danach ist für die Beurteilung die Größe und die Beschaffenheit des zusammenhängenden Muskelgewebes maßgeblich. Diesbezüglich enthalten die Untersuchungsbefunde der TUA keine Aussagen. Vielmehr lässt sich diesen implizit entnehmen, dass die Größe und die Beschaffenheit des jeweils untersuchten Erzeugnisses Grundlage für die Feststellungen waren. Des Weiteren stellen die Untersuchungsbefunde fest, dass nicht *„eindeutig erkennbar“* gewesen sei, *„ob es sich ausschließlich um Schinkenteile handelt“*; die Verwendung von Fleisch von Schinken wurde somit nicht ausgeschlossen.

Gegenstand der im Berufungsverfahren vorgelegten Untersuchungsberichte sind die Untersuchungen der amtlichen Gegenmuster der Artikelnummern dd und ee durch das

Laboratorium für Ernährung und Hygiene (BB) in Adresse 1. Dabei wurde Folgendes festgestellt (auszugsweise):

Artikelnummer dd:

"Zusammensetzung: Gerollte und gegarte Pökelfleischerzeugnisse, von elastischen Netzen umgeben, bestehend aus zusammenhängenden Muskelgruppen (i.d.R. 1-2 Muskeln betreffend) mit unterschiedlich großer, einseitiger Auflage von Speck und Schwarte. Die Zusammensetzung der vorgestellten Probe spricht für den Schweineschinken als Rohstoffherkunft."

Artikelnummer ee:

"Zusammensetzung: Gerollte und gegarte Pökelfleischerzeugnisse, von elastischen Netzen umgeben, bestehend aus zusammenhängenden Muskelgruppen (i.d.R. 1-2 Muskeln betreffend) mit unterschiedlich großer, einseitiger Auflage von Speck und Schwarte in einer Art Marinade (Kräuter und Gewürzpartikel sichtbar). Die Zusammensetzung der vorgestellten Probe spricht für den Schweineschinken als Rohstoffherkunft."

Mit Schreiben vom 11. April 2003 stellte BB Folgendes fest: Der Begriff „spricht für“ ist ein Begriff aus der anatomischen Beschreibung und ist gleichzusetzen mit dem Begriff „der Rohstoff wurde als Schweineschinken klar erkannt“.

Während für die TUA aufgrund der Größe und der Beschaffenheit der untersuchten Erzeugnisse nicht eindeutig erkennbar war, dass es sich ausschließlich um Schinkenteile handelte, basiert die Beurteilung in den im Berufungsverfahren vorgelegten Untersuchungsberichten auf den zusammenhängenden Muskelgruppen. Die Bestimmungen der Zusätzlichen Anmerkung 2 zu Kapitel 16 der Kombinierten Nomenklatur fanden daher bei den Untersuchungen des BB eher Berücksichtigung als bei denen der TUA. Es wird in den Gutachten zwar nicht ausgeführt, dass aufgrund des Muskelgewebes die Erkennbarkeit als Schinkenfleisch gegeben gewesen sei, jedoch waren Muskelgruppen, die in der Regel aus ein bis zwei Muskeln bestehen und deren Muskelfasern von einem Muskelgewebe umgeben werden, Grundlage für die Beurteilung.

Laut den Ausführungen in der Berufungsschrift sei von einer Untersuchung des Produktes mit der Artikelnummer jj durch BB Abstand genommen worden. Es handle sich bei diesem und dem mit der Artikelnummer dd um die gleichen Produkte. Dies wurde auch in der Beschwerdeschrift zum Ausdruck gebracht. Mit Schreiben vom 24. Jänner 2007 teilte die Bf. mit, dass bei allen verfahrensgegenständlichen Exportprodukten Schlögfleisch für deren Herstellung verwendet worden sei. Als Nachweis hierfür wurden von der Bf. Rezepturen vorgelegt. Laut diesen wurden für die Erzeugung der Produkte mit den Artikelnummern jj, dd,

mm, ee und ll NN (Artikelnummer oo), für die Exportware mit der Artikelnummer nn OO (Artikelnummer pp) und für das Erzeugnis mit der Artikelnummer kk PP (Artikelnummer rr) verwendet. Anderes Fleisch, Schlachtnebenerzeugnisse oder Blut fanden bei der Herstellung der Exportprodukte laut den Angaben in den Rezepturen keine Verwendung.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs am 13. März 2007 legte die Bf. Zerlegelisten für den 11. Februar 2002 und den 19. August 2002 vor. Diese enthalten die jeweiligen Artikelnummern und Warenbezeichnungen, die an diesem Tag je Artikel angefallene Menge, den Preis je Kilogramm und den Wert je Artikel. Anhand dieser Listen lässt sich erkennen, dass die Artikelnummern der Teile, die vom Schinken stammen, mit „sss“ beginnen. Dies ist ein weiteres Indiz dafür, dass für die Herstellung der Exportprodukte Teile von Schinken verwendet wurden.

Hinsichtlich des Exportproduktes „MM“ (Artikelnummer nn), das von der Bf. anlässlich des Ausfuhrvorganges in den Produktcode 16024210 9210 eingereiht wurde, ist festzuhalten, dass dieses nicht Gegenstand der Untersuchungen war. Der beim Erörterungsgespräch anwesende Exportleiter gab an, dieses Produkt sei ebenfalls aus Schinkenfleisch hergestellt worden. Dies wird durch die entsprechende Rezeptur bestätigt, wonach für die Herstellung OO Verwendung gefunden hat. Die Angabe des Produktcodes für Schulterfleisch in der Exportrechnung und in der Ausfuhranmeldung beruhe laut Exportleiter auf einem Irrtum der zuständigen Sachbearbeiterin. Mit Schreiben der Bf. vom 15. März 2007 wurden diese Ausführungen bestätigt.

Der Exportleiter gab auch an, im verfahrensgegenständlichen Zeitraum sei für die Herstellung der Exportprodukte Schinkenfleisch verwendet worden; anders lautende (aktuelle) Produktbeschreibungen auf der Homepage der Bf. hätten ausschließlich für den Inlandsmarkt Geltung. Im Jahr 2002 sei die Exporterstattung für Schinkenfleisch wesentlich höher gewesen als für Schulterfleisch. Daher sei für die Herstellung der Exportprodukte ausschließlich Schinkenfleisch verwendet worden. Durch den höheren Erstattungssatz und dem im Verhältnis niedrigeren Einstandspreis sei durch die Verwendung von Schinkenfleisch ein höherer Gewinn erzielbar gewesen als bei Verwendung von Schulterfleisch.

Der Erstattungssatz für Waren des Produktcodes 16024110 9210 betrug am 8. März 2002 (Tag der Vorausfestsetzung der vorgelegten Ausfuhrlicenzen) € 39,00, für die des Produktcodes 16024210 9210 € 21,00. Der Erstattungssatz für Waren aus Schinken und Teile davon war somit um 85,7% höher als der für solche aus Schultern und Teile davon. Die vorliegenden Unterlagen enthielten keinen Hinweis dafür, dass grob oder fein zerkleinerte Vormaterialien bei der Herstellung der Exportwaren Verwendung gefunden hätten.

Gemäß dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die

gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 25.04.1996, 95/16/0244). Unter Berücksichtigung der vorstehend angeführten Erwägungen, erachtet es der Berufungssenat als erwiesen, dass für die Herstellung der Exportprodukte Teile von Schinken verwendet wurden. Da nach den Untersuchungen der Waren durch die TUA und BB hinsichtlich der Warenbeschaffenheit teilweise gegenteilige Aussagen vorlagen, wurde im Beschwerdeverfahren auf weitere Beweismittel zurückgegriffen.

Die Exportwaren stammen von Hausschweinen, es war daher die Einreihung in die Unterposition 16024110 der Kombinierten Nomenklatur vorzunehmen. Sowohl die TUA als auch BB stellten anlässlich der Untersuchungen fest, dass der Gehalt an Fleisch und Fett mehr als 80 GHT betrug. Die Exportwaren waren daher in den Produktcode 16024110 9210 einzureihen.

Die Bf. beantragte für den Nachweis, dass die Exportwaren von Schinken stammen, die Einvernahme des Herrn FF und des Herrn GG als Zeugen. Darüber hinaus wurde die Anhörung eines gerichtlich beeideten Sachverständigen zum Beweisthema der Erkennbarkeit als Teile von Schinken von Hausschweinen beantragt. Gemäß § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden. Der Berufungssenat erachtet es als erwiesen, dass die Exportprodukte aus Teilen von Schinken hergestellt wurden. Von der Aufnahme der beantragten Beweise war daher Abstand zu nehmen.

Die Bf. beantragte durch entsprechende Codierungen in der Ausfuhranmeldung die Zahlung der Ausfuhrerstattung für folgende Produktcodes und Mengen: 16024110 9210 (11.852,0 kg) und 16024210 9210 (740,0 kg). Anlässlich der Ausfuhrabfertigung wurden die Ausfuhrlicenzen mit Vorausfestsetzungsbescheinigung AT Nrn. tt (16024110 9210) und uu (16024210 9210) vorgelegt. Die Erstattung wurde mit Gültigkeitstag 8. März 2002 im Voraus festgesetzt. Mit der Verordnung (EG) Nr. 320/2002 zur Festsetzung der Erstattungen bei der Ausfuhr auf dem Schweinefleischsektor wurde für den Produktcode 16024110 9210 ein Erstattungssatz in der Höhe von € 39,00/100 kg festgesetzt, für den Produktcode 16024210 9210 erfolgte eine Festsetzung in der Höhe von € 21,00/100 kg. Die genannten Sätze galten für alle Bestimmungen, mit Ausnahme der Tschechischen Republik, der Slowakei, Ungarns, Polen, Bulgariens, Lettlands, Estlands und Litauen. Für die genannten Länder wurde keine Ausfuhrerstattung festgesetzt.

Gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchstabe e) der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 über gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen

(Ausfuhrerstattungsverordnung) liegt dann eine differenzierte Erstattung vor, wenn die Festsetzung mehrerer Erstattungssätze für dasselbe Erzeugnis nach Maßgabe des Bestimmungsdrittlands (erster Anstrich) oder die Festsetzung eines oder mehrerer Erstattungssätze für dasselbe Erzeugnis nach Maßgabe des Bestimmungsdrittlands und die Nichtfestsetzung einer Erstattung für ein oder mehrere Drittländer (zweiter Anstrich) erfolgt. Da für die verfahrensgegenständlichen Erzeugnisse für einige Drittländer keine Erstattungssätze festgesetzt waren, lag gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchstabe e) zweiter Anstrich der genannten Verordnung eine differenzierte Erstattung vor.

In den vorgelegten Ausfuhrlicenzen ist Russland als Bestimmungsland ausgewiesen (Feld 7). Gemäß Art. 3 zweiter Anstrich der Ausfuhrerstattungsverordnung entsteht unbeschadet der Bestimmungen der Art. 18, 20 und 21 dieser Verordnung sowie von Art. 4 Abs. 3 der Verordnung (EG) Nr. 2988/95 der Erstattungsanspruch bei der Einfuhr in ein bestimmtes Drittland, wenn für das betreffende Drittland ein differenzierter Erstattungssatz gilt.

Gemäß Art. 14 Abs. 1 der genannten Verordnung ist bei je nach Bestimmung differenzierten Erstattungssätzen die Zahlung der Erstattung von den zusätzlichen Bedingungen abhängig, die in den Art. 15 und 16 festgelegt sind. Art. 15 Abs. 1 der genannten Verordnung normiert, dass das Erzeugnis in unverändertem Zustand in das Drittland oder in eines der Drittländer, für das die Erstattung vorgesehen ist, innerhalb einer Frist von zwölf Monaten nach Annahme der Ausfuhranmeldung eingeführt worden sein muss; gemäß den Bedingungen von Art. 49 können jedoch zusätzliche Fristen eingeräumt werden. Das Erzeugnis gilt als eingeführt, wenn die Zollförmlichkeiten und insbesondere die Förmlichkeiten im Zusammenhang mit der Erhebung der Einfuhrzölle in dem betreffenden Drittland erfüllt worden sind (Art. 15 Abs. 3 der Ausfuhrerstattungsverordnung).

Gemäß Art. 16 Abs. 1 der genannten Verordnung erfolgt der Nachweis der Erfüllung der Zollförmlichkeiten für die Einfuhr nach Wahl des Ausführers durch Vorlage eines der folgenden Dokumente: Das jeweilige Zolldokument oder eine Durchschrift oder Fotokopie dieses Dokuments; die Durchschrift oder Fotokopie muss entweder von der Stelle, die das Original abgezeichnet hat, einer Behörde des betreffenden Drittlandes, einer im betreffenden Drittland befindlichen Dienststelle eines Mitgliedstaats oder einer für die Zahlung der Erstattung zuständigen Stelle beglaubigt sein (Buchstabe a) oder die Bescheinigung über die Entladung und Einfuhr, ausgestellt von einer internationalen Kontroll- und Überwachungsgesellschaft, die von einem Mitgliedstaat gemäß den Mindestanforderungen von Abs. 5 zugelassen wurde; Datum und Nummer des Zollpapiers über die Einfuhr sind auf der Bescheinigung zu vermerken (Buchstabe b).

Die Erstattung wird nur auf spezifischen Antrag des Ausführers von dem Mitgliedstaat gezahlt, in dessen Hoheitsgebiet die Ausfuhranmeldung angenommen wurde (Art. 49 Abs. 1 der Ausfuhrerstattungsverordnung). Gemäß Abs. 2 der genannten Norm sind die Unterlagen für die Zahlung der Erstattung oder die Freigabe der Sicherheit, außer im Falle höherer Gewalt, innerhalb von zwölf Monaten nach dem Tag der Annahme der Ausfuhranmeldung einzureichen.

Konnten die Dokumente gemäß Art. 16 nicht innerhalb der Frist von Abs. 2 vorgelegt werden, obwohl der Ausführer alles in seiner Macht Stehende für ihre fristgerechte Beschaffung und Vorlage unternommen hat, so können ihm auf Antrag zusätzliche Fristen für ihre Vorlage eingeräumt werden (Art. 49 Abs. 4 der genannten Verordnung). Gemäß Art. 49 Abs. 5 der Ausfuhrerstattungsverordnung ist der Antrag auf Fristverlängerung gemäß Abs. 4 innerhalb der in Abs. 2 genannten Frist zu stellen. Wird dieser Antrag jedoch innerhalb von sechs Monaten nach dieser Frist gestellt, so gelten die Bestimmungen von Art. 50 Abs. 2 Unterabsatz 2 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999.

Der Nachweis der Erfüllung der Zollförmlichkeiten in Russland war daher bis 27. März 2003 vorzulegen [Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EWG, Euratom) Nr. 1182/71 zur Festlegung der Regeln für Fristen, Daten und Termine]. Auch ein etwaiger Fristverlängerungsantrag hätte innerhalb dieser Frist gestellt werden müssen.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2003 und somit innerhalb der genannten Frist legte die Bf. ein als Ankunftsnachweis bezeichnetes Schreiben der SSS, vom 22. Jänner 2003 und eine Kopie des CMR-Frachtbriefes Nr. vv vor. Das vorgelegte Schreiben hat folgenden Inhalt: *„Der Handelsrat der Österreichischen Botschaft in der Russischen Föderation bestätigt hiermit, dass 1.458 Karton Fleischwaren*

Exporteur: QQ

CMR Nr.: vv

TIR Nr.: ww

TD1: xx

Verzollungsbestätigung Nr. yy vom 01.04.2002

verzollt am 01.04.2002

Zollabfertigung: RR

entsprechend der uns vorgelegten Frachtbriefe in das Zollgebiet der Russischen Föderation verbracht und im oben angeführten Zollamt Tsentral'naya abgefertigt wurde. Die o.g. Waren wurden unseren Informationen nach nicht dem Reexport zugeführt.“

Das als Ankunftsnachweis bezeichnete Schreiben stellt keine Unterlage im Sinne des Art. 16 Abs. 1 der Ausfuhrerstattungsverordnung dar, es handelt sich weder um ein Zolldokument noch um eine Bescheinigung einer internationalen Kontroll- und Überwachungsgesellschaft.

Ein anderes Dokument wurde nicht vorgelegt. Der Nachweis der Erfüllung der Zollformalitäten nach Art. 16 Abs. 1 der Ausfuhrerstattungsverordnung wurde nicht erbracht. Die Voraussetzungen für die Zahlung der Ausfuhrerstattung lagen somit nicht vor. Ebenso wenig wurde innerhalb der genannten Frist von zwölf Monaten bzw. einer etwaigen Nachfrist gemäß Art. 49 Abs. 5 der Erstattungsverordnung ein Antrag auf Fristverlängerung gestellt.

Falls der Ausführer trotz geeigneter Schritte das gemäß Art. 16 Abs. 1 Buchstabe a) oder b) gewählte Dokument nicht erhalten kann oder falls Zweifel an der Echtheit des vorgelegten Dokuments bestehen, kann gemäß Art. 16 Abs. 2 der Ausfuhrerstattungsverordnung der Nachweis der Erfüllung der Zollförmlichkeiten über die Einfuhr auch als erbracht gelten, wenn eines oder mehrere der in Art. 16 Abs. 2 Buchstabe a) bis g) der genannten Verordnung aufgelisteten Dokumente vorliegen.

Eine Entladungsbescheinigung kann somit unter den in Art. 16 Abs. 2 Buchstabe a) bis c) der Ausfuhrerstattungsverordnung angeführten Voraussetzungen den Nachweis der Erfüllung der Zollförmlichkeiten nach Art. 16 Abs. 1 der genannten Verordnung ersetzen. Eine Entladungsbescheinigung soll bei der Nachweisführung das grundsätzlich vorzulegende Zolldokument ersetzen. Es hat somit im Wesentlichen alle Angaben über die Ware und die im Zollverfahren involvierten Personen zu enthalten, die dem sonst vorzulegenden Zolldokument zu entnehmen sind. Weiters sind genaue Angaben der Frachtpapiere und der Entladeort, das Datum der Entladung sowie die weitere Bestimmung der Ware von Bedeutung (VwGH 09.06.2004, 2004/16/0011). Die von der Bf. vorgelegte Bescheinigung der SSS, vom 22. Jänner 2003 enthält solche genauen Angaben über die Entladung nicht. Es wäre somit auch keine ausreichende Entladungsbescheinigung im Sinne des Art. 16 Abs. 2 der Ausfuhrerstattungsverordnung vorgelegen. Es bedurfte daher keiner Erwägungen, ob die Voraussetzungen für die Nachweisführung nach Art. 16 Abs. 2 der genannten Verordnung überhaupt gegeben gewesen wären. Es waren auch keine Erwägungen betreffend die Anwendung der Entscheidung der Kommission vom 29. Juli 1999 über die Ankunftsachweise bei Ausfuhren von landwirtschaftlichen Erzeugnissen nach Russland anzustellen, da die vorgelegte Bescheinigung nicht den Erfordernissen einer Entladungsbescheinigung entsprach.

Da kein geeigneter Nachweis über die Erfüllung der Zollförmlichkeiten für die Einfuhr im Drittland fristgerecht vorgelegt wurde, war die beantragte Ausfuhrerstattung zu versagen.

Bezüglich des Vorbringens der Bf., die belangte Behörde habe auch in anderen Fällen als Ankunftsachweise bezeichnete Bescheinigungen der SSS, als Nachweis für die Erfüllung der Zollförmlichkeiten im Drittland anerkannt, ist fest zu halten, dass nach der Rechtsprechung EuGH der Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht gegen eine klare gemeinschaftsrechtliche Bestimmung angeführt werden kann und das gemeinschaftswidrige Verhalten einer für die

Anwendung des Gemeinschaftsrechts zuständigen nationalen Stelle kein berechtigtes Vertrauen eines Wirtschaftsteilnehmers auf eine gemeinschaftswidrige Behandlung begründen kann (EuGH 26.04.1988, Rs C-316/86). Art. 52 Abs. 4 der Ausfuhrerstattungsverordnung normiert unter bestimmten Voraussetzungen einen Entfall der Rückzahlungspflicht von Ausfuhrerstattung auf Grund von Vertrauensschutz. Mangels Rückzahlung einer bereits gewährten Ausfuhrerstattung war diese Bestimmung nicht anzuwenden.

Auch aus der zum Grundsatz von Treu und Glauben ergangenen Rechtsprechung war im verfahrensgegenständlichen Fall nichts zu gewinnen. Durch den Grundsatz von Treu und Glauben wird nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit geschützt. Die Behörde ist nämlich verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (VwGH 21.01.2004, 2003/16/0113).

Ergänzend wird fest gehalten, dass das Gemeinschaftsrecht dem nationalen Recht vorgeht; das innerstaatliche Recht umfasst auch individuell konkrete Entscheidungen (vergleiche EuGH 29.04.1999, Rs C-224/97). Selbst bei Vorliegen eines rechtskräftigen Bescheides wäre daher der gemeinschaftsrechtlichen Norm (Bestimmung über den Nachweis der Erfüllung der Zollförmlichkeiten) der Vorrang einzuräumen gewesen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat der Unabhängige Finanzsenat – außer in den hier nicht zutreffenden Fällen des Abs. 1 – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Er ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Änderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt. Daher darf eine Berufungsentscheidung nicht erstmals eine Abgabe oder Sanktion vorschreiben. In der angefochtenen Entscheidung war über eine etwaige Sanktion gemäß Art. 51 der Erstattungsverordnung nicht abgesprochen worden. Der Unabhängige Finanzsenat durfte daher über eine etwaige Verminderung der Ausfuhrerstattung keine Überlegungen anstellen.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 15. Juni 2007