



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Robert Huber und die weiteren Mitglieder ADir. Karl Heinz Klumpner und HR Mag. Wolfgang Berger über die Beschwerde der Bf, vertreten durch Dr. Josef Hofer, Mag. Dr. Thomas Humer, Rechtsanwälte, 4600 Wels, Ringstraße 4, vom 24. November 2006 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 27. Oktober 2006, Zl. 610/00000/5/2002, betreffend Ausfuhrerstattung nach der am 27. November 2007 in 5026 Salzburg, Aigner Straße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass der Berufung vom 19. Juli 2006 stattgegeben und der Bescheid des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 8. Juni 2006, Zl. 610/00000/4/2002, aufgehoben wird.

### Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) hat am 15. Oktober 2002 mit Zollanmeldung WE-Nr. X 100.000,00 kg der kakaohaltigen Lebensmittelzubereitung M, abgefüllt in Säcken zu je 25 kg, der Position 1806 20 30 (Nicht-Anhang I-Ware) zur Ausfuhr angemeldet und für 85.166,00 kg Vollmilchpulver laut Herstellererklärung die Zahlung einer Ausfuhrerstattung als Vorschuss beantragt.

Mit Bescheid vom 21. Oktober 2002 wurde antragsgemäß ein Vorschuss auf die Erstattung in Höhe von EUR 103.068,66 gewährt. Nach Einreichung der entsprechenden Unterlagen wurde die von der Bf geleistete Sicherheit am 17. Februar 2003 freigegeben.

Im Rahmen der Verordnung (EWG) Nr. 4045/89 hat die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll Exporte der Bf von Waren des KN-Codes 1806 20 30 zunächst stichprobenweise überprüft. Dabei habe man laut Niederschrift vom 18. August 2004 festgestellt, dass in den vorgelegten Herstellererklärungen immer Standardwerte (Fettgehalt absolut: 26 %, Wassergehalt: 3,5 %, FIT-Gehalt: 26,94 %) angegeben wurden, die den tatsächlichen Werten nicht entsprochen hätten. Die Marktordnungsprüfung sei daher ausgedehnt und in der Folge auch der verfahrensgegenständliche Geschäftsfall WE-Nr. X überprüft worden.

In der am 18. August 2004 aufgenommenen Niederschrift wird ausgeführt:

'Kakaomischung:

*Das geprüfte Unternehmen erhält nach Abschluss eines Kontraktes mit dem Importeur eine Produktspezifikation, in der:*

*die Rezeptur*

*der Fettgehalt*

*der Wassergehalt*

*der ph Wert*

*die Methode zur Milchfettbestimmung*

*div. bakteriolog. Anforderungen und*

*die Radioaktivitätsgrenzwerte*

*festgelegt werden.*

*Da diese Kontrakte tlw. über mehrere hundert Tonnen lauten, werden Teillieferungen vereinbart, die innerhalb einer bestimmten Zeit nach Abruf zu erfolgen haben. Wenn so ein Abruf erfolgt, wird ein Produktionsauftrag erstellt. In diesem Produktionsauftrag ist das gesamt zu mischende Erzeugnis und der jeweilige Anteil an einzusetzenden Vormaterialien sowie die Verpackung enthalten.*

*Die Qualität der Vormaterialien wird bei den zugekauften Produkten beim Wareneingang, d.h. bei der Übernahme der Ware, durch das betriebseigene Labor, und bei den selbst produzierten Waren aufgrund der Produktionsunterlagen und Laboranalysen des eigenen Labors überprüft. Die für die Produktion der Kakaomischung erforderlichen [erforderliche] Menge an Vormaterialien (Milchpulver und Kakaomasse bzw. -pulver) wird sukzessive aus dem Lager entnommen und bei der Sackaufschüttung für Produktionszwecke bereitgestellt. Das Unternehmen kann aufgrund der Produktionsberichte belegen, welche Chargen des zugekauften Milchpulvers bzw. welches Milchpulver aus der eigenen Produktion eingesetzt wurde.*

*Die Kakaomischungen, die beim geprüften Unternehmen am Standort hergestellt werden und für den Export bestimmt sind, werden durch einfaches Mischen von Milchpulver und Kakaopulver bzw. -masse hergestellt. Da die Kakaomasse vor dem Mischvorgang aufbereitet werden muss, ist im Gegensatz zum Mischen mit Kakaopulver ein zusätzlicher Arbeitsschritt erforderlich."*

Die Prüfung der Geschäftsfälle habe bei den Kakaomischungen zu folgenden Beanstandungen geführt:

*"... Gemäß Art. 7 der VO (EWG) 1222/94 bzw. seit 16.07.2000 gemäß Art. 16 der VO (EG) 1520/2000 muss bei der Verwendung einer Ware zur Herstellung einer zur Ausfuhr bestimmten Ware die Erklärung des Antragstellers die Angabe der tatsächlich zur Herstellererklärung [gemeint "Herstellung"] dieser Ware verwendeten Menge der Ware, der Art und Menge jeder [jedes] Grunderzeugnisses, jedes Erzeugnisses aus seiner Verarbeitung sowie jedes diesen beiden Gruppen nach Art. 1 Abs. 2 gleichgestellten Erzeugnisse[s] enthalten.*

Bei allen überprüften Herstellererklärungen wurde festgestellt, dass generell vom geprüften Unternehmen für das eingesetzte Vollmilchpulver der Fettgehalt absolut mit 26 %, der Wassergehalt mit 3,5 % und der Fettgehalt in der Trockenmasse (FIT) mit 26,94 % angegeben wurde. Diese Angaben entsprachen nie den tatsächlichen Analysewerte[n] des für diese Exporte eingesetzten Vollmilchpulvers. Kein einziger überprüfter Geschäftsfall wies einen Fettgehalt absolut von 26,0 % bzw. einen FIT-Gehalt von 26,94 % auf. Ein einziger Geschäftsfall wies einen Wassergehalt von genau 3,5 % auf. [Da] in den meisten Fällen betrug der tatsächliche FIT-Gehalt [tatsächlich] über 27 % (GHT).

Da bei der Berechnung der erstattungsfähigen Menge an Vollmilchpulver vom Zollamt Salzburg [gemeint "Salzburg/Erstattungen"] vom in der Herstellererklärung erklärten Fettgehalt in der Trockenmasse von 26,94 GHT ausgegangen wurde, kam der Art. 3 Abs. 1 Buchstabe a) 5. Anstrich der VO (EWG) 1222/94 zum Tragen, der besagt, dass 100 kg eines nach Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe d) dem Leiterzeugnis der Gruppe Nr. 3 gleichgestellten Milcherzeugnisses mit einem MilCHFettgehalt von bis zu 27 GHT in der Trockenmasse 3,85 kg dieses Leiterzeugnisses je 1 Gewichtshundertteil MilCHFett entsprechen, das in dem genannten Milcherzeugnis enthalten ist.

Vom geprüften Unternehmen wurde aber ein [ein] Vollmilchpulver mit einem durchschnittlichen Fettgehalt in der Trockenmasse von 27,75 GHT eingesetzt. Dies hat zur Folge, dass der Art. 3 Abs. 1 Buchstabe a) 6. Gedankenstrich der VO (EWG) 1222/94 zur Anwendung kommt, der besagt, dass 100 kg der Trockenmasse eines nach Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe d) dem Leiterzeugnis der Gruppe Nr. 3 gleichgestellten Milcherzeugnisses mit einem MilCHFettgehalt von mehr als 27 GHT in der Trockenmasse 100 kg dieses Leiterzeugnisses entsprechen.

Die ermittelten tatsächlichen Fett-, Wasser- und FIT-Gehälter [Gehalte], die geänderte Bemessungsgrundlage für die Erstattungsberechnung, die Bemessungsgrundlage laut Erstattungsbescheid und die ermittelte Differenz sind der Tabelle "Berechnung.xls" zu entnehmen. Zusätzlich wurden in dieser Aufstellung eventuelle Korrekturen beim Wareneinsatz berücksichtigt (siehe dazu TZ 3.2.10.1 Prüfungseinzelheiten). Diese ermittelten Fett-, FIT- und Wassergehälter [-gehalte] wurden dem Unternehmen am 21.06.2004 zur Kenntnisnahme und Überprüfung übermittelt. Es wurden keine Einwände hinsichtlich dieser Feststellungen getroffen.

Das Unternehmen begründet den Umstand, dass die meisten FIT-Gehälter [FIT-Gehalte] über 27 % lagen damit, dass die im hauseigenen Labor verwendete Fettbestimmungsmethode nach Gerber Teichert einen um 0,32 % höheren Wert als die Referenzmethode für Milchpulver nach Rösegottlieb bzw. um 0,64 % höheren Wert als die Methode nach Stoldt-Weibull [Weibull] ergibt. Hierzu legte das geprüfte Unternehmen die Ergebnisse von 6 Ringversuchen (1997 bis 2002) der Versuchsanstalt Qualitäts- und Laborzentrum vor.

Diese Unterlagen wurden [der] Technischen Untersuchungsanstalt, Vordere Zollamtsstraße 5, 1030 Wien, zur Bewertung vorgelegt.

Von der TUA wurde zu diesem Punkt folgendes ausgeführt:

"Die ... [Bf] hat sich in den Jahren 1997 bis 2002 an 6 Ringversuchen der Versuchsanstalt Qualitäts- und Laborzentrum beteiligt. Die Abweichung der Gerber-Teichert-Methode (eine butyrometrische Schnellmethode zur Fettgehaltbestimmung von Milchpulver) zu [zur] Röse-Gottlieb Methode (gravimetrische Referenzmethode) ergab, dass in einem Bereich von 0,12 bis 0,56 % im Durchschnitt 0,32 % mehr gefunden wurde. Hingegen liegen die Werte der Weibull-Stoldt Methode im Bereich von 0,09 bis 0,49 % im Durchschnitt 0,32 % unter dem Schätzwert der Referenzmethode. Als Testmaterial wurde bei den Ringversuchen Milchpulver eingesetzt. Nach Ansicht der TUA wäre eine Extrapolation der Werte nur für diese Probenmatrix (Milchpulver) möglich, nicht jedoch auf andere Matrices (z.B. Folgeerzeugnisse, bei denen Milchpulver eingesetzt wurde, wie Schokolade) übertragbar."

Würde man von den ermittelten Fett- oder FIT-Gehaltswerten (hinsichtlich der Werte siehe Anlage 2) entweder 0,32 oder 0,64 Prozentpunkte abziehen, so würde nur bei einem Geschäftsfall (Y) bei einem Abzug von 0,64 Prozentpunkten der in der Herstellererklärung deklarierte Wert von 26,94 % erreicht werden. Zusätzlich wurde und wird vom geprüften

*Unternehmen in der Herstellererklärung auch nicht bekanntgegeben, mit welcher Fettgehaltbestimmungsmethode die erklärten Werte ermittelt werden und wurden. Das Zollamt Salzburg [gemeint "Salzburg/Erstattungen"] konnte somit niemals Kenntnis davon zu erlangen [erlangen].*

*Würde man der Argumentation des Unternehmens folgen, so müssten sämtlich überprüfte Geschäftsfälle wiederum neu berechnet werden, da sich die Grundlagen für die Anwendung des Art. 3 Abs. 1 lit. a 5. bzw. 6. Anstrich der VO (EWG) 1222/94 und VO (EG) 1520/2000 geändert haben.*

*Der Art. 5 der VO (EG) 1520/2000 besagt, wird in Anwendung dieses Artikels eine Ware analysiert, so werden die Analysemethoden gemäß der Verordnung (EWG) Nr. 4045/87 der Kommission ... oder aber die Analysemethoden angewandt, die zur Einordnung einer in die Union eingeführten vergleichbaren Ware in den Gemeinsamen Zolltarif vorgeschrieben sind. Hinsichtlich dieses Artikels wird auf die Verordnung (EG) 213/2001 der Kommission vom 9. Januar 2001 verwiesen, die sich mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EG) Nr. 1255/1999 hinsichtlich der Methoden für die Analyse und Qualitätsbewertung von Milch und Milcherzeugnissen (Referenzmethoden) befasst. Mit dieser Verordnung wurden auch die Verordnungen (EG) Nr. 2771/1999 und (EG) Nr. 2799/1999 geändert. Laut TUA ist die Referenzmethode für Milchpulver die Röse-Gottlieb Methode.*

*Vom geprüften Unternehmen wurde zusätzlich der Einwand erhoben, dass der im Art. 3 Abs. [1 Buchstabe] a 5. Anstrich der VO (EWG) 1222/94 bzw. VO (EG) 1520/2000 genannte Wert "von bis zu 27 GHT" MilCHFett in der Trockenmasse aufgrund naturwissenschaftlichen Lehre vorherrschenden Meinung auch noch 27,49 GHT beinhaltet. Auch diese Frage wurde der TUA zur Klärung vorgelegt.*

*Die TUA gab zu diesem Punkt folgendes aus:*

*"Die von der ... [Bf] vertretene Meinung, dass eine kaufmännische Rundung des Analyseergebnisses auf eine ganze Zahl zulässig ist, weil der Verordnungsgeber den Grenzwert nicht genauer regelt (ohne Angabe der Dezimale) ist nach Ansicht der Technischen Untersuchungsanstalt nicht zulässig. In der von Ihnen zitierten Verordnung heißt es: "... mit einem MilCHFettgehalt von bis zu 27 GHT in der Trockenmasse ...", als [also] maximal 27 GHT, dies ist aber mit 27,0 GHT gleichzusetzen."*

*Der Einwand des Unternehmens, dass die Gleichstellungsregelung gemäß Art. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. [1] Buchstabe a) der VO (EWG) 1222/94 bzw. VO (EG) 1520/2000 nicht zur Anwendung kommen [kommt], da es immer ein Produkt des Anhang A der obig genannten Verordnungen einsetzt, konnte nicht nachvollzogen werden, da das Unternehmen die Anwendung dieser Bestimmungen jahrelang akzeptiert bzw. das Unternehmen nie ein Vollmilchpulver mit einem Fettgehalt von genau 26 % eingesetzt hat."*

Laut der Tabelle "Berechnung.xls" in Anlage 2 zur Niederschrift habe man an Hand der von der Bf vorgelegten Analysewerte nach der Analysemethode Gerber-Teichert folgende Werte zu Zollanmeldung WE-Nr. X ermittelt:

Fettgehalt: 26,41

Wassergehalt: 3,09

Fettgehalt in der Trockenmasse: 27,26.

Mit Bescheid vom 8. Juni 2006 hat das Zollamt Salzburg/Erstattungen von der im Voraus an die Bf gezahlten Ausfuhrerstattung einen Betrag von EUR 3.284,61 zurückgefordert, gemäß Artikel 25 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 der Kommission vom 15. April 1999 über gemeinsame Durchführungs Vorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen

Erzeugnissen (nachstehend als "AEVO" bezeichnet), ABl. L 102 vom 17. April 1999, CELEX-Nr. 31999R0800, einen Zuschlag in Höhe von EUR 328,46 erhoben, eine Sanktion gemäß Artikel 51 Absatz 1 Buchstabe a) AEVO in Höhe von EUR 1.642,31 verhängt und gemäß Artikel 52 AEVO Zinsen in Höhe von EUR 751,28 für den Zeitraum 18. Februar 2003 bis 28. Juni 2006 festgesetzt.

In der Begründung wird zur Rückforderung im Wesentlichen ausgeführt, die Ausfuhrerstattung sei auf Grundlage der Angaben in der Herstellererklärung, wonach für die Produktion der ausgeführten Kakaomischung 85.166,00 kg Vollmilchpulver mit einer Gesamttrockenmasse von 96,50 GHT, einem Gesamtfettgehalt von 26,00 GHT und einem Fettgehalt in der Trockenmasse von 26,94 GHT verwendet wurden, unter Berücksichtigung des Umrechnungssatzes gemäß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a) fünfter Gedankenstrich der Verordnung (EG) Nr. 1520/2000 der Kommission vom 13. Juli 2000 zur Festlegung der gemeinsamen Durchführungsvorschriften für die Gewährung von Ausfuhrerstattungen und der Kriterien zur Festsetzung des Erstattungsbetrags für bestimmte landwirtschaftliche Erzeugnisse, die in Form von nicht unter Anhang I des Vertrages fallenden Waren ausgeführt werden (nachstehend als "VO 1520/2000" bezeichnet), ABl. L 177 vom 15. Juli 2000, CELEX-Nr. 32000R1520, für 85.251,17 kg Vollmilchpulver des Produktcodes 0402 2119 9900 gewährt worden. Tatsächlich habe das eingesetzte Vollmilchpulver laut den Ergebnissen der durchgeführten Betriebsprüfung jedoch einen Milchfettgehalt absolut von 26,41 GHT, einen Wassergehalt von 3,09 GHT und einen Fettgehalt in der Trockenmasse von 27,26 GHT aufgewiesen. Es wäre daher der Umrechnungssatz gemäß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a) sechster Gedankenstrich der VO 1520/2000 anzuwenden gewesen, wodurch sich eine erstattungsfähige Menge von 82.534,37 kg Vollmilchpulver des Produktcodes 0402 2119 9900 ergebe.

Mit Schreiben vom 19. Juli 2006 wurde gegen den Bescheid in vollem Umfang berufen. In der Begründung wird zusammenfassend ausgeführt, dass sich die Behörde ausschließlich auf unternehmensinterne Aufzeichnungen berufe. Die Bf wende aufgrund der Besonderheiten des Produktionsablaufes die Gerber-Teichert-Methode an, bei der es sich um eine allgemein anerkannte Schnellmethode handle, die innerhalb von wenigen Minuten ein brauchbares Ergebnis liefere. Bei der Gerber-Teichert-Methode handle es sich um eine butyrometrische Methode, bei welcher der Wert an einer Skala abgelesen werde. Dabei werde der dem Meniskus der Fettsäure am nächsten liegende Skalenteil (je nach Butyrometer 0,5 % bzw. 1 %) abgelesen, wobei Zwischenwerte geschätzt werden könnten.

Gemäß FIL/IDF STANDARD 9C:1987 sei Röse Gottlieb die Referenzmethode zur Bestimmung des Fettgehaltes von getrockneter Milch, die für den Schätzwert des wahren Wertes zur Anwendung gelange.

Die Differenz der Gerber-Teichert-Methode zur Referenzmethode sei durch Ringversuche, die vom Qualitäts- und Laborzentrum der Versuchsanstalt organisiert wurden, festgestellt worden. Insbesondere für das Jahr 2002 hätten sich durchschnittliche Abweichungen von 0,56 % ergeben. Der von der Behörde festgestellte Wert "Milchfettgehalt absolut" müsse daher mindestens um 0,56 % reduziert werden. Auf diese Weise komme es zu keiner Überschreitung des Milchfettgehaltes von 27 GHT in der Trockenmasse und sei der Umrechnungssatz gemäß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a) fünfter Gedankenstrich VO 1520/2000 anzuwenden.

Bereits während der Betriebsprüfung sei das Problem der Gerber-Teichert-Methode von der Bf aufgezeigt worden. Zu diesem Zeitpunkt wären auch noch Rückhaltemuster vorhanden gewesen, da die Archivierungsdauer nach der ISO-Zertifizierung der Bf mindestens 14 Monate betragen habe.

Feststellungen der Behörde, welche von der Herstellererklärung abweichen, könnten nur dann getroffen werden, wenn ein autorisierter Probennehmer eine Probennahme durchgeführt und eine autorisierte Untersuchungsstelle diese Proben untersucht hätte bzw. wenn die Behörde zumindest mit den Rückhaltemustern so verfahren wäre.

Die Behörde könne zur Überprüfung der Richtigkeit der gemachten Angaben geeignete Kontrollmittel anwenden. Von der Bf sei keine Analyse verlangt worden. Im Zuge der Prüfung sei auch keine Analysemethode angegeben worden. Die Bf sei nicht informiert worden, mit welcher Methode die Behörde generell prüfe, ob die aus Erstattungsantrag und Herstellererklärung hervorgehenden Angaben dem Produkt und den Grunderzeugnissen tatsächlich entsprechen.

Im vorliegenden Fall hänge der Erstattungssatz von einem spezifischen Gehalt ab. Die Zollstellen hätten jedoch keine repräsentativen Proben genommen und auch keine Analyse der Bestandteile beim zuständigen Labor veranlasst.

Die Bf bekämpfe daher insbesondere die Feststellungen des Milchfettgehaltes und des Wassergehaltes sowie die Umrechnung der erstattungsrelevanten Menge. Schließlich werde zum Beweis dafür, dass die internen Unternehmensdaten nach der Gerber-Teichert-Methode gewonnen wurden und diese der Bestimmung des Milchfettgehaltes im Nachhinein auch aus diesem Grund im angefochtenen Bescheid nicht mehr zu Grunde gelegt werden können sowie zum Beweis dafür, dass der Ringversuch der Versuchsanstalt repräsentativ sei und die nach der Gerber-Teichert-Methode gewonnenen Werte um mindestens 0,56 % zu vermindern sind, die Vernehmung namentlich genannter Zeugen beantragt.

Mit Bescheid vom 27. Oktober 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde führt in der Begründung ua aus, dass es der Bf nicht möglich gewesen sei, den Nachweis der Richtigkeit der Angaben in der Herstellererklärung hinsichtlich der

Beschaffenheit des erstattungsrelevanten Vollmilchpulvers zu erbringen. Ohne ausreichende Informationen zur Begründung seiner Angaben könne dem Antragsteller keine Erstattung gewährt werden.

Es sei nicht zulässig, im Nachhinein anlässlich einer von der Behörde veranlassten Überprüfung unter Bezugnahme auf die Auswertung der genannten Ringversuche eine mittelwertbezogene Reduktion des Milchfettgehaltes um 0,56 % einzufordern. Der Antragsteller müsse vielmehr bereits in der Herstellererklärung die tatsächliche Beschaffenheit des eingesetzten Milcherzeugnisses angeben. Der Nachweis über die bei der Produktion der Exportwaren tatsächlich verwendeten Erzeugnisse sei vom Ausführer ausschließlich anhand produkt- und produktionsbezogener Unterlagen zu erbringen. Zeugenbeweise oder Schätzungen würden keinen derartigen Nachweis darstellen.

Zudem sei anzumerken, dass der Gehalt an Fett in der Trockenmasse selbst bei einer Reduktion des festgestellten – und bei der Schlussbesprechung nicht beeinspruchten – Milchfettgehaltes von 26,41 GHT um 0,56 % rechnerisch bei über 27 GHT liegen würde. Von den beantragten Zeugeneinvernahmen sei abgesehen worden, weil auf Grund der vorliegenden Ermittlungsergebnisse kein Zweifel daran bestehe, dass die internen Unternehmensdaten nach der Gerber-Teichert-Methode gewonnen wurden und dem Zollamt ein umfangreiches Konvolut der Versuchsanstalt über die Auswertung der Ringversuche 1997 bis 2002 über Fettuntersuchungen im Milchpulver vorliege.

Mit Schreiben vom 24. November 2006 hat die Bf Beschwerde gegen die oa Berufungsvorentscheidung erhoben. Neben den bereits in der Berufung vorgebrachten Argumenten weist die Bf insbesondere darauf hin, dass bei der Abfertigung zur Ausfuhr auf eine Überprüfung verzichtet worden sei und daher auf Grund der gesetzlichen Fiktion des Artikels 70 Absatz 1 Zollkodex (ZK) die Angaben in der Zollanmeldung für die weitere Zollbehandlung maßgeblich seien. Zwar könne die Zollverwaltung die maßgeblichen Angaben durch spätere Feststellung widerlegen, sie trage dafür aber die Beweislast.

Zu den unternehmensinternen Untersuchungsaufzeichnungen, welche dem Betriebsprüfer von der Bf aus eigenem und freiwillig zur Verfügung gestellt worden wären, räumt die Bf ein, dass die von ihr aus Praktikabilitätsgründen angewandten butyrometrischen Schnellanalysen zur Fettgehaltsbestimmung von Milchpulver nach Gerber-Teichert geeignet seien, Anhaltspunkte für die mangelnde exakte Genauigkeit des Milchfettgehalts der Sendung im Zeitpunkt ihrer Ausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft zu begründen. Aus ihnen folge indes nicht, dass die ausgeführten Erzeugnisse im maßgebenden Zeitpunkt auch tatsächlich den Milchfettgehaltsgrenzwert von 27 GHT in der Trockenmasse überschritten hätten.

Dazu komme, dass das Zollamt andere Warensendungen mit der völlig gleichen Ware beschaut habe und die Untersuchungen der dabei entnommenen Proben durch die Technische

Untersuchungsanstalt der Bundesfinanzverwaltung (TUA) die diesbezüglichen Angaben in der Herstellererklärung hinsichtlich des Gehalts an dem erstattungsrelevanten Bestandteil Vollmilchpulver in der untersuchten Ware bestätigt hätten (Untersuchungsbefunde 2002 und 2003).

Auch wenn die beiden Untersuchungsergebnisse nur für die betreffenden Ausfuhrsendungen gelten, entspreche die Beschaffenheit des nicht geprüften Teils der Ware jener der geprüften. Die Reichweite dieser Vermutung erstreckte sich unter Berücksichtigung der freien Beweiswürdigung aber auch auf alle übrigen nicht beschauten Warensendungen der Bf mit einer einheitlich zolltarifarischen Beschaffenheit, zumal nach den beiden TUA-Untersuchungszertifikaten die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig sei, dass für einen vernünftigen Zweifel hinsichtlich eines unrichtigen Milchfettgehaltes bei der streitverfangenen Ware für den Abgabepflichtigen keinerlei Raum bleibe.

Die Aussage der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid, dass bei einer Reduktion des festgestellten Milchfettgehaltes von 26,41 GHT um 0,56 % der Gehalt an Fett in der Trockenmasse rechnerisch bei über 27 GHT liege, sei unrichtig. Bei richtiger Berechnung ergebe sich – wie von der Bf in der Beschwerde vorgerechnet wird – ein Wert von 26,67 GHT. Die Bf betont weiters, dass im Abgabenverfahren der Untersuchungsgrundsatz gelte, weshalb die Zollbehörden den wahren Sachverhalt selbst zu untersuchen hätten. Auf die Vernehmung der benannten Zeugen hätte daher nicht verzichtet werden dürfen, es sei denn, wenn die Beweistatsache als wahr unterstellt wird, wenn es auf sie nicht ankommt oder das Beweismittel – ohne unzulässige Vorwegnahme der Beweiswürdigung – als untauglich zu beurteilen ist.

Die Beweisanträge würden im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat aufrecht gehalten. Zusätzlich werde zum Beweisthema der rechtlichen Bewertung von Fettgehaltsmethoden nach Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 213/2001 der Kommission vom 9. Januar 2001 die Einvernahme des zuständigen Sachbearbeiters der TUA beantragt. Aus Vorsichtgründen werde die Einrede der Verjährung erhoben.

Die Bf stellt den Antrag, das angerufene Gericht möge in der anzuberaumenden mündlichen Verhandlung vor dem vollen Berufungssenat (§ 85c Abs. 3 und 4 ZollR-DG) die beantragten Beweisaufnahmen durchführen und in der Folge den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften zur Gänze beheben.

Mit Bericht vom 29. Dezember 2006 hat das Zollamt Salzburg/Erstattungen die Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und darauf hingewiesen, dass auf die Einvernahme der genannten Zeugen verzichtet worden sei, weil nicht bezweifelt werde, dass die

Unternehmensdaten auf der Gerber-Teichert-Methode beruhen. Bezüglich der Ringversuche sei festzuhalten, dass die bisherigen Beweisergebnisse bereits sachgerechte Schlussfolgerungen auf die zum Beweisthema umschlossenen Sachumstände zuließen. Der letzte Ringversuch sei im April 2002 gewesen, die verfahrensgegenständliche Ausfuhranmeldung am 15. Oktober 2002 angenommen worden.

Die Ablehnung der Beweisanträge habe man in der Berufungsvorentscheidung entsprechend begründet und gerechtfertigt.

Zu den TUA-Untersuchungsbefunden 2002 und 2003 wird ausgeführt, diese würden lediglich die in der Herstellererklärung angegebene Menge an erstattungsrelevantem Vollmilchpulver bezogen auf die kakaohaltige Lebensmittelzubereitung bestätigen. Die Beschaffenheit des eingesetzten Vollmilchpulver hinsichtlich Milchfettgehalt, Wassergehalt und Fettgehalt in der Trockenmasse sei nicht Gegenstand der Untersuchungen gewesen.

Schließlich wird darauf hingewiesen, dass man nach der Betriebsprüfung in insgesamt 25 Fällen Rückforderungsbescheide erlassen habe, gegen die gleichlautende Berufungen eingebracht worden seien. Die Entscheidung über die Berufung sei in den 24 Parallelfällen gemäß § 281 BAO bis zur Beendigung des gegenständlichen Verfahrens ausgesetzt worden.

Mit Schriftsatz vom 22. Oktober 2007 hat der Vertreter der Bf bekräftigt, dass für die tatsächlichen Feststellungen der maßgeblichen Beschaffenheit der streitverfangenen Erstattungsware die Regelungen des Zollkodex einschlägig seien und führt diesbezüglich aus:

*"Nach Art. 71 Abs. 2 ZK sind zwingend die in der (Ausfuhr-)Anmeldung enthaltenen Angaben bei der Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet worden sind (hier: Ausfuhrverfahren), zugrunde zu legen, wenn – wie im Beschwerdefall – keine Überprüfung der Anmeldung stattgefunden hat. In einem solchen Fall wird die Beschaffenheitsfiktion nach Art. 71 Abs. 2 ZK ausgelöst. Dies bedeutet, dass nach erklärungsgemäßer Abfertigung einer Ausfuhrsendung ohne (vorschriftsgemäße) Beschau die Zollbehörde die Richtigkeit der Angaben des Erstattungsantragstellers nur dann mit Erfolg in Frage stellen kann, wenn sie Umstände geltend machen kann, welche ernstliche Zweifel an der Richtigkeit dieser Angaben rechtfertigen. Das ist nur dann der Fall, wenn Erkenntnisse vorliegen, die nicht nur gegen die Richtigkeit der Ausfuhranmeldung sprechen, sondern die mit ihr allenfalls ausnahmsweise oder bei Hinzutreten außergewöhnlicher Umstände unvereinbar wären.*

...

*Dies bedeutet, dass nach erklärungsgemäßer Abfertigung einer Ausfuhrsendung ohne (vorschriftsgemäße) Beschau, die in der Ausfuhranmeldung enthaltenen Angaben bei der Entscheidung über die Gewährung von Ausfuhrerstattungen zugrunde zu legen sind. Da das Zollamt die Übereinstimmung der Ware mit ihrer Beschreibung in der Herstellererklärung durch Probeziehung und Untersuchung nicht genützt hat, kann die dadurch entstandene, nicht mehr zu beseitigende Ungewissheit über die betreffende Erstattungsvoraussetzung nicht auf die Beschwerdeführerin abgewälzt und verlangt werden, dass diese nach Ablauf der in Art. 221 Abs. 3 ZK normierten dreijährigen Verjährungsfrist einen Nachweis für die tatsächliche Beschaffenheit der Ausfuhrware erbringt. Solcherart könnten die im sekundären Gemeinschaftsrecht enthaltenen Vorschriften für die Beschau von Erstattungswaren*

*unterlaufen und von der Ausfuhrzollstelle (Art. 4 Nummer 4c ZK) gleichsam sanktionslos missachtet werden, weil diese aufgrund der Feststellungslast des Ausführers in der Regel nicht befürchten müsste, für die Ware Ausfuhrerstattung zahlen zu müssen, wenn sich in den Aufzeichnungen des Herstellers geringfügige Ungereimtheiten zeigen, die das Zollamt Jahre später als erstattungsschädlich qualifiziert.*

*Diesen Überlegungen entspricht, dass die vom EuGH in seinem Urteil vom 7.9.2006 in der Rechtssache C-353/04 (NOWACO Germany GmbH) geforderte Prüfung anhand einer abwägenden Würdigung des Verhaltens der Beschwerdeführerin und der Zollbehörde **zu Lasten der Letzteren** ausgehen muss."*

Zum Nachweis der Richtigkeit der Angaben der Bf in der Herstellererklärung ist dem Schriftsatz die Kopie einer Bestätigung des Handelspartners der Bf im Drittland vom 17. Juli 2007 angeschlossen, wonach die Exportwaren in den Jahren 2002 bis 2004 bezüglich des Fettgehaltes erklärungs- und spezifikationskonform produziert wurden.

Im Rahmen der am 27. November 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Ermittlungsergebnisse und Vorbringen besprochen und auf Antrag der Bf die Zeugen ER und WL einvernommen, die insbesondere das Prinzip der Gerber-Teichert-Methode, deren Vor- und Nachteile gegenüber anderen Messmethoden sowie den Ablauf der Ringversuche erläuterten. Überdies wurde HE von der TUA ua zur Aussagekraft und Vergleichbarkeit der vorliegenden Messergebnisse befragt.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Gemäß Artikel 5 Absatz 4 AEVO muss das bei der Ausfuhr für die Inanspruchnahme einer Ausfuhrerstattung verwendete Dokument alle für die Berechnung des Erstattungsbetrages erforderlichen Angaben enthalten und insbesondere

a)	für Erzeugnisse	
	-	die gegebenenfalls vereinfachte Bezeichnung der Erzeugnisse nach der Nomenklatur für Ausfuhrerstattungen und den Code der Erstattungsnomenklatur sowie, soweit dies für die Berechnung der Erstattung erforderlich ist, die Zusammensetzung der betreffenden Erzeugnisse oder einen Hinweis auf diese Zusammensetzung;
	-	die Eigenmasse der Erzeugnisse oder gegebenenfalls die Menge, ausgedrückt in der für die Berechnung der Erstattung zugrunde gelegten Maßeinheit;
b)	für Waren gelten die Bestimmungen der Verordnung (EG) Nr. 1222/94.	

Die Verordnung (EG) Nr. 1222/94 wurde aufgehoben und durch die VO 1520/2000 ersetzt (Neufassung). Die Bezugnahmen auf die aufgehobene Verordnung gelten gemäß Artikel 21

der VO 1520/2000 als Bezugnahmen auf diese Verordnung nach Maßgabe der Übereinstimmungstabelle des Anhangs G.

Die VO 1520/2000 regelt gemäß Artikel 1 die gemeinsamen Durchführungsvorschriften für die Gewährung von Erstattungen bei der Ausfuhr von Grunderzeugnissen, die in Anhang A aufgeführt sind (nachstehend "Grunderzeugnisse" genannt), von Erzeugnissen aus ihrer Verarbeitung und von Erzeugnissen, die einer dieser beiden Gruppen nach Absatz 3 gleichgestellt sind, sofern sie in Form von nicht unter Anhang I des Vertrages fallenden Waren ausgeführt werden und je nachdem aufgeführt sind in

-	Anhang I der Verordnung (EWG) Nr. 2771/75 des Rates,
-	Anhang B der Verordnung (EWG) Nr. 1766/92 des Rates,
-	Anhang B der Verordnung (EG) Nr. 3072/95 des Rates,
-	Anhang II der Verordnung (EG) Nr. 1255/1999 des Rates,
-	Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 2038/1999 des Rates.

Milch in Pulverform, granuliert Milch oder Milch in sonstiger fester Form, ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßungsmitteln mit einem Fettgehalt von 26 % (PG 3) ex KN-Code 0402 21 19 ist in Anhang A der VO 1520/2000 aufgeführt.

In Anhang II der Verordnung (EG) Nr. 1255/1999 des Rates vom 17. Mai 1999 über die gemeinsame Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse sind Schokolade und andere kakaohaltige Lebensmittelzubereitungen, ausgenommen Kakaopulver, nur durch Zusatz von Saccharose der Unterposition 1806 10 gesüßt, ex KN-Code 1806 aufgeführt.

Gemäß Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe d) zweiter Gedankenstrich VO 1520/2000 gilt für die Anwendung dieser Verordnung die Bestimmung, dass Milch, Rahm und Milcherzeugnisse der KN-Codes 0403 10 11, 0403 10 13, 0403 10 19, 0403 90 13, 0403 90 19, 0404 90 23 und 0404 90 29, in Pulverform, granuliert oder in anderer fester Form, ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln, mit einem MilCHFettgehalt von mehr als 1,5 und weniger als 45 Gewichtshundertteilen Vollmilchpulver gleichgestellt sind, das in Anhang A (PG3) definiert ist.

Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a) fünfter und sechster Gedankenstrich der VO 1520/2000 lauten:

*"Bezüglich der Waren des Anhangs B wird, außer bei Hinweis auf Anhang C oder bei Anwendung des Artikels 16 Absatz 3 Unterabsatz 2, die bei der Berechnung der Erstattung zu berücksichtigende Menge jedes der Grunderzeugnisse wie folgt bestimmt:*

-	a)	Bei Verwendung eines Grunderzeugnisses als solchem oder eines ihm gleichgestellten Erzeugnisses ist diese Menge gleich der für die Herstellung der
---	----	--

		<i>ausgeführten Ware tatsächlich verwendeten Menge, wobei nachstehende Umrechnungssätze zu berücksichtigen sind:</i>
	-	<p><i>100 kg eines nach Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe d) dem Leiterzeugnis der Gruppe Nr. 3 gleichgestellten Milcherzeugnisses mit einem Milchfettgehalt von bis zu 27 GHT in der Trockenmasse entsprechen 3,85 kg dieses Leiterzeugnisses je 1 Gewichtshundertteil Milchfett, das in dem genannten Milcherzeugnis enthalten ist.</i></p> <p><i>Jedoch entsprechen, auf Antrag des Betroffenen, 100 kg der flüssigen Milch, die dem Leiterzeugnis der Gruppe Nr. 3 nach Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe d) erster Gedankenstrich gleichgestellt ist und einen Milchfettgehalt in der flüssigen Milch von 3,2 GHT oder weniger hat, 3,85 kg dieses Leiterzeugnisses je 1 Gewichtshundertteil des in der genannten Milch enthaltenen Milchfetts;</i></p>
	-	<p><i>100 kg der Trockenmasse eines nach Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe d) dem Leiterzeugnis der Gruppe Nr. 3 gleichgestellten Milcherzeugnisses mit einem Milchfettgehalt von mehr als 27 Gewichtshundertteilen in der Trockenmasse entsprechen 100 kg dieses Leiterzeugnisses.</i></p> <p><i>Jedoch entsprechen, auf Antrag des Betroffenen, 100 kg der flüssigen Milch, die dem Leiterzeugnis der Gruppe Nr. 3 nach Artikel 1 Absatz 3 Buchstabe d) erster Gedankenstrich gleichgestellt ist und einen Milchfettgehalt in der flüssigen Milch von mehr als 3,2 GHT hat, 12,32 kg dieses Leiterzeugnisses;"</i></p>

Zu den Waren des Anhangs B der VO 1520/2000 gehören andere Zubereitungen in Blöcken, Stangen oder Riegeln mit einem Gewicht von mehr als 2 kg oder flüssig, pastenförmig, als Pulver, Granulat oder in ähnlicher Form, in Behältnissen oder unmittelbaren Umschließungen mit einem Inhalt von mehr als 2 kg der Position 1806 20.

Artikel 16 Absatz 1 der VO 1520/2000 lautet:

*"Die Verordnung (EG) Nr. 800/1999 findet Anwendung. Ferner ist der Antragsteller bei der Ausfuhr der Waren verpflichtet, entweder die Mengen der Grunderzeugnisse, der Erzeugnisse aus ihrer Verarbeitung bzw. der einer dieser beiden Gruppen nach Artikel 1 Absatz 3 gleichgestellten Erzeugnisse anzugeben, die zur Herstellung der Waren im Sinne von Artikel 3 Absatz 2 tatsächlich verwendet wurden und für die die Gewährung einer Erstattung beantragt werden soll, oder, wenn die Zusammensetzung gemäß Artikel 3 Absatz 2 Unterabsatz 3 festgelegt wurde, darauf hinzuweisen.*

*Bei Verwendung einer Ware zur Herstellung einer zur Ausfuhr bestimmten Ware muss die Erklärung des Antragstellers die Angabe der tatsächlich zur Herstellung dieser Ware verwendeten Menge der Ware, der Art und Menge jedes Grunderzeugnisses, jedes Erzeugnisses aus seiner Verarbeitung sowie jedes diesen beiden Gruppen nach Artikel 1 Absatz 3 gleichgestellten Erzeugnisses enthalten.*

*Der Antragsteller muss den zuständigen Behörden zur Begründung seiner Angaben alle Auskünfte erteilen und Unterlagen vorlegen, die den Behörden zweckdienlich erscheinen.*

*Zur Überprüfung der Richtigkeit der ihnen gemachten Angaben wenden die zuständigen Behörden alle geeigneten Kontrollmittel an.*

*Auf Verlangen der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, auf dessen Hoheitsgebiet die Zollförmlichkeiten bei der Ausfuhr erfüllt werden, teilen die zuständigen Behörden der übrigen Mitgliedstaaten ihnen alle etwa vorhandenen Informationen mit, damit die Angaben des Antragstellers überprüft werden können."*

Wenn der Antragsteller nicht die in Absatz 1 genannte Erklärung abgibt oder nicht ausreichende Informationen zur Begründung seiner Angaben vorlegt, kann ihm gemäß Artikel 16 Absatz 3 erster Unterabsatz VO 1520/2000 keine Erstattung gewährt werden.

Im verfahrensgegenständlichen Fall hat die Bf zusammen mit der Zollanmeldung eine Herstellererklärung vorgelegt, aus der hervorgeht, dass zur Produktion von 100.000,00 kg der ausgeführten Ware 85.166,00 kg Vollmilchpulver, granuliert oder in anderer fester Form, mit einem Milchfettgehalt von mehr als 1,5 GHT, ohne Zusatz von Zucker oder anderen Süßmitteln, mit einem Milchfettgehalt von über 25 GHT, des KN-Codes 0402 21 19, mit einem Gesamtfettgehalt von 26,00 GHT und einem Fettgehalt in der Trockenmasse von 26,94 GHT eingesetzt wurden.

Zwecks Überprüfung der angenommenen Anmeldung WE-Nr. X hat die Ausfuhrzollstelle zwei Säcke innerlich beschaut. Diese Beschau hat keinerlei Unstimmigkeiten ergeben. Muster oder Proben zum Zweck einer Analyse oder eingehenden Prüfung sind nicht entnommen worden.

Aus Artikel 16 Absatz 1 Unterabsatz 3 der VO 1520/2000 ergibt sich – entgegen den Ausführungen im angefochtenen Bescheid – nicht, dass der Nachweis über die bei der Produktion der Exportwaren tatsächlich verwendeten Erzeugnisse vom Antragsteller ausschließlich anhand produkt- und produktionsbezogener Unterlagen zu erbringen ist. Vielmehr ist es Sache der nationalen Behörden, zu beurteilen, ob die vom Ausführer vorgelegten Informationen ausreichen und bei Fehlen eines urkundlichen Nachweises allenfalls nach den Modalitäten des nationalen Rechts andere Formen des Nachweises zu berücksichtigen, die eine gleichwertige Kontrolle erlauben, sofern das die Bedeutung und die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts nicht beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne das Urteil des EuGH vom 14. Dezember 1995 in der Rechtssache C-312/93).

Der Niederschrift vom 18. August 2004 ist zu entnehmen, dass die Bf zur Begründung ihrer Angaben jeweils die Rezeptur, den Mischungsbericht für den Auftrag, den Anhang zum Mischungsbericht und die Materialabbuchungsliste vorlegen konnte. Darüber hinaus sollen zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung laut den Angaben der Bf auch noch Rückhaltemuster des Vollmilchpulvers verfügbar gewesen sein.

Die eingesetzte Menge an Vollmilchpulver zweifelt die belangte Behörde nicht an; strittig ist jedoch die Qualität des verwendeten Vollmilchpulvers.

Laut Aktenlage ist die Beschaffenheit des bei der Produktion eingesetzten Vollmilchpulvers von der Zollverwaltung nie überprüft worden. Bei der Ausfuhr der Ware wurden jedoch im Zuge von Zollbeschauen fallweise Proben der Ware entnommen, um im Rahmen einer Analyse durch die TUA feststellen zu lassen, ob es sich bei M um eine Ware des KN-Codes 1806 20 30 handelt. Laut den vorliegenden Befunden 2002 und 2003 haben die vorgenommenen

Untersuchungen hinsichtlich des Gehalts an dem erstattungsrelevanten Bestandteil Vollmilchpulver (85,00 GHT) in der Ware die diesbezügliche Angabe in der Herstellererklärung bestätigt.

Der Vorwurf der Zollbehörde, die Bf habe Vollmilchpulver mit einem Milchfettgehalt von mehr als 27 GHT in der Trockenmasse zur Herstellung der ausgeführten Ware eingesetzt, gründet sich einzig und allein auf die von der Bf zur Verfügung gestellten Aufzeichnungen über die butyrometrische Fettbestimmung nach der so genannten Gerber-Teichert-Methode.

Die Gerber-Teichert-Methode ist ein Schnellverfahren, das auch in internationalen Normen (z.B. ISO 2446 oder IDF 105) veröffentlicht ist.

Bei der Fettbestimmung nach der Gerber-Teichert-Methode wird ein spezielles Messgefäß, das Butyrometer, mit Schwefelsäure beschickt. Sodann werden Wasser und Alkohol überschichtet. Das Milchpulver wird über einen Trichter in das Butyrometer überführt. Das Messgefäß wird verschlossen und bei mehrmaligem zwischenzeitlichem Einstellen in ein Wasserbad gründlich geschüttelt. Sodann wird es in einer beheizten Zentrifuge geschleudert und einige Minuten im 65°C-Wasserbad temperiert. Für die Genauigkeit der Ergebnisse ist das Einhalten der Temperatur besonders wichtig, da nur das Ablesen bei 65°C ein exaktes Ergebnis gewährleistet. Bei Temperaturunterschreitungen verringert sich das Volumen der Fettsäule und wird ein zu geringer Fettgehalt angezeigt.

Nach Entnahme aus dem Wasserbad ist das Butyrometer in senkrechter Stellung so hoch zu halten, dass sich der Meniskus, also die gekrümmte Flüssigkeitsoberfläche, der Fettsäule in Augenhöhe befindet. Die Trennlinie Aufschlussflüssigkeit/Fett ist auf einen ganzen Teilstrich einzustellen und die Höhe der Fettsäule am tiefsten Punkt des Meniskus abzulesen.

Bei der butyrometrischen Fettbestimmung wird das Ergebnis auf halbe Skalenwerte, d.h. auf 0,05 % vom Butyrometer abgelesen. Ein genaueres Ergebnis ist bei diesem Verfahren nicht zu erzielen.

Grundsätzlich ist immer eine Doppelbestimmung von der gleichen Probe durchzuführen. Als Fettgehalt wird das arithmetische Mittel der Doppelbestimmung in Masseprozent angegeben, wobei auf eine Stelle nach dem Komma gerundet wird.

Mit Verordnung (EG) Nr. 213/2001 der Kommission vom 9. Januar 2001 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EG) Nr. 1255/1999 hinsichtlich der Methoden für die Analyse und Qualitätsbewertung von Milch und Milcherzeugnissen sowie zur Änderung der Verordnungen (EG) Nr. 2771/1999 und (EG) Nr. 2799/1999 (nachstehend als "VO 213/2001" bezeichnet), wurden Regeln für die Anwendung von Methoden für die chemische, physikalische und mikrobiologische Analyse und für die sensorische Prüfung von Milch und Milcherzeugnissen sowie bestimmte dieser Methoden erlassen. Die Liste der Referenzmethoden für die Analysen ist in Anhang I der Verordnung festgelegt. Laut diesem

Anhang ist im vorliegenden Fall die gravimetrische Fettbestimmung nach Röse-Gottlieb (IMV-Norm 9C:1987) als Referenzmethode festgelegt.

Gemäß Artikel 3 der VO 213/2001 dürfen für die gemäß den Gemeinschaftsvorschriften erforderlichen Analysen Routineverfahren verwendet werden, sofern diese nach den gleichen Maßstäben wie die Referenzmethode arbeiten und regelmäßig überprüft werden.

Das in Anhang II angegebene Verfahren kann für die Überprüfung von Ergebnissen verwendet werden, die mittels Routineverfahren erzielt wurden und sich den in der Verordnung angegebenen Grenzwerten annähern.

Im Streitfall sind die Ergebnisse der Referenzmethode entscheidend.

Die Bf hat für die Ermittlung des Fettgehaltes im Milchpulver betriebsintern – wie bereits ausgeführt - das butyrometrische Gerber-Teichert-Verfahren angewandt, das als Schnellverfahren für die Praxis entwickelt wurde und für Routineuntersuchungen üblicherweise eingesetzt wird.

Im Hinblick darauf, dass die butyrometrischen Bestimmungen eine Volumenmessung darstellen, die Ergebnisse aber in Masseprozenten Fett abgelesen werden, müssen die butyrometrischen Ergebnisse neben einer guten Wiederholbarkeit auch eine genügende Übereinstimmung zu dem Fettgehalt nach den gravimetrischen Referenzmethoden für den gesamten in Frage kommenden Fettbereich aufweisen. Alle Laboratorien haben ihren butyrometrischen Methoden deshalb Gültigkeit durch Vergleich mit der entsprechenden Referenzmethode zu verschaffen.

Das Kriterium für eine optimale Abstimmung ist die absolute Differenz zwischen den Messergebnissen der modifizierten Routinemethode und der Referenzmethode.

Um objektiv und nachvollziehbar zu erkennen, wie nahe die Ergebnisse des Schnellverfahrens am "wahren Wert" liegen und inwieweit mit der angewandten Methode innerhalb der durch die Präzision der Referenzmethode bedingten Grenzen richtig untersucht wird, hat die Bf ab dem Jahr 1997 an Ringversuchen teilgenommen, die von der nach der europäischen Norm EN ISO 17025 akkreditierten Versuchsanstalt durchgeführt worden sind.

Die Ringversuche laufen folgendermaßen ab:

Die Teilnehmer erhalten jeweils zwei in der Zusammensetzung ähnliche und auf Homogenität geprüfte Proben und die zugehörigen Formulare und werden aufgefordert, für jeden Parameter eine Doppelbestimmung mit der Methode ihrer Wahl unter Wiederholbedingungen durchzuführen. Wenn ein Teilnehmer mehr als eine Doppelbestimmung durchführen möchte (beispielsweise mit einer weiteren Methode, an einem anderen Tag oder von anderen Bearbeitern), so kann er dies anlässlich der Ankündigung des genauen Termins drei Wochen vor dem Probenversand bekannt geben. Die Ergebnisse werden der Versuchsanstalt zum

festgelegten Termin (innerhalb von ca. drei Wochen nach Erhalt der Proben) mitgeteilt.

Etwa zwei Monate nach Abgabe der Ergebnisse erhalten die Teilnehmer den Ringversuchsbericht, der die Zahl der teilnehmenden Labors und eine Aufschlüsselung nach Gruppen, verwendeten Methoden, Daten zur Homogenität der Proben, sowie eine Zusammenfassung der Ergebnisse, Empfehlungen und Anlagen enthält. Bei den Anlagen handelt es sich um Tabellen mit sämtlichen Einzel- und Mittelwerten, zugehörigen Methoden und sonstigen Informationen, der Bewertung der Ergebnisse (ua Z-Wert im Verhältnis zur kritischen Differenz der Referenzmethode) und den statistischen Auswertedaten sowie zusätzlich graphische Darstellungen.

Laut der vorliegenden Auswertung "Methodenvergleich: Gerber-Teichert und Weibull-Stoldt" der in den Jahren 1997 bis 2002 von der Versuchsanstalt durchgeführten Ringversuche betrug die durchschnittliche Abweichung der Gerber-Teichert-Methode zum Schätzwert für den wahren Wert (Röse-Gottlieb):

- im Jahr 2002: 0,56
- im Jahr 2001: 0,26
- im Jahr 2000: 0,24
- im Jahr 1999: 0,31
- im Jahr 1998: 0,12 und
- im Jahr 1997: 0,44.

Die nach der festgelegten Referenzmethode festgestellten Werte waren immer niedriger als die Werte nach der Gerber-Teichert-Methode. Dies bestätigt die Angaben in der Fachliteratur, wonach bei Anwendung der Schnellmethode in der Regel höhere Werte ermittelt werden. Als Ursache für die bei der Fettbestimmung nach Gerber auftretenden höheren Fettwerte wird die wechselnde Zusammensetzung des MilCHFettes angeführt. Die dadurch bedingten Unterschiede im spez. Gewicht des Fettes, im Gehalt an ungesättigten Fettsäuren usw. machen sich bei der Butyrometer-Ablesung bemerkbar.

So konnte Thomasow, 1973 bei der Prüfung der Eichfähigkeit von Butyrometern zeigen, dass die Trockenmilchbutyrometer höhere Fettwerte (1,3 – 2,4 %) gegenüber der gravimetrischen Röse-Gottlieb-Referenzmethode lieferten und Kleyn et al., 1988 zeigten eine sehr hohe Korrelation von 0,99 ( $P=0,01$ ) zwischen Ergebnissen der Röse-Gottlieb-Methode und der Gerber-Methode für 51 Milchproben. Wird jedoch anstelle des angepassten und jetzt verbindlichen Volumens noch die ältere Vorgabe von 11 cm<sup>3</sup> oder 11,07 cm<sup>3</sup> genommen, ist laut Atherton u. Newlander, 1977 mit durchschnittlich um +0,035 % höheren Werten gegenüber der Röse-Gottlieb-Methode zu rechnen (siehe diesbezüglich die Ausführungen in "Analytik von Milch und Milcherzeugnissen" von T. Sienkiewicz und E. Kirst, Behr's Verlag, 1. Auflage von 2006, Teil B, Seite 350 ff).

Die Teilnahme an den Ringversuchen dient nicht nur der Qualitätssicherung, sondern auch zur Leistungsbewertung der Laboratorien.

Die Leistung der Laboratorien kann im Verhältnis zur kritischen Differenz der Referenzmethode betrachtet werden. Dazu wird die Differenz des Labormittelwertes vom besten Schätzwert für den wahren Wert durch die kritische Differenz (0,187) dividiert. Absolute Werte unter 1 belegen laut Versuchsanstalt, dass das Labor in der Lage ist, den Gehalt der Probe innerhalb des Unsicherheitsbereichs der Referenzmethode richtig zu messen. Die Bf wurde im Jahr 2002 beim Ringversuch im Durchschnitt mit 0,425 bewertet. Der so genannte Z-Wert, der sich durch Division der Differenz des Labormittelwertes vom besten Schätzwert für den wahren Wert durch die Vergleichsstandardabweichung der Referenzmethode (0,106) Fett: Röse-Gottlieb, IDF 9C:1987, errechnet, lag bei den beiden Proben im Durchschnitt bei 1,26, was ebenfalls einer guten Leistung entspricht.

Die butyrometrische Methode muss regelmäßig überprüft und abgestimmt werden, um einen möglichst gleichen Messwert im Vergleich zur Referenzmethode zu erzielen. Die Bf hat zu diesem Zweck seit dem Jahr 1997 an Ringversuchen der Versuchsanstalt zur Qualitätssicherung teilgenommen und dabei gut abgeschnitten. Die Leistung ihres Laboratoriums wurde sowohl nach dem *International Harmonized Protocol for Proficiency Testing of (Chemical) Analytical Laboratories* (Z-Wert), als auch in Relation zu der aus den Präzisionsdaten der Referenzmethode abgeleiteten kritischen Differenz positiv bewertet. Die vorliegenden Ergebnisse nach der butyrometrischen Methode liegen innerhalb des Unsicherheitsbereichs der Referenzmethode.

Laut Niederschrift vom 18. August 2004 hat die Außen- und Betriebsprüfung/Zoll für das verfahrensgegenständliche Milchpulver (Antrag auf Ausfuhrerstattung zu Ausfuhranmeldung WE-Nr. X) einen Fettgehalt von 26,41 und einen Fettgehalt in der Trockenmasse von 27,26 ermittelt. Bei diesen Werten handelt es sich um gewichtete Analysenwerte (nach Gerber-Teichert) des Labors des geprüften Unternehmens.

Den Prüfungseinzelheiten unter Punkt 3.2.10.1 der Niederschrift (Seite 160) ist zu entnehmen, dass die Bf beim verfahrensgegenständlichen Ausfuhrvorgang laut den vorgelegten Mischungsberichten, Belegen für den Wareneinsatz sowie Abbuchungen aus der Materialwirtschaft nachgewiesen hat, dass für die Produktion dieses Kontraktes zwei Produktionschargen verwendet wurden.

Für die erste Charge wurden insgesamt 12.430 kg Vollmilchpulver aus England, 67.845 kg aus Deutschland, 4.800 kg aus Österreich und anteilmäßig 64 kg Vollmilchpulver aus der Vorproduktion P eingesetzt. Da insgesamt 100.050 kg produziert wurden, bedeute dies einen anteilmäßigen Wareneinsatz von 63.864,88 kg.

Für die zweite Charge wurden insgesamt 20.230 kg Vollmilchpulver aus Deutschland und

1.200 kg Vollmilchpulver aus Irland eingesetzt. Da insgesamt 25.100 kg produziert wurden, bedeute dies einen anteilmäßigen Wareneinsatz von 21.201,93 kg.

Insgesamt wären für die Produktion dieses Exportes 85.166,81 kg Vollmilchpulver verwendet worden. Für diese Vollmilchpulverzukäufe wurden gültige Lieferantenerklärungen vorgelegt.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Bf von den Lieferanten des Vollmilchpulvers die in der Herstellererklärung angegebene Qualität bestellt hat, bei der Übernahme regelmäßig Kontrollen (nach der Gerber-Teichert-Methode) durchgeführt wurden und es laut Aktenlage keine Beanstandungen oder Reklamationen bezüglich des Fettgehaltes gegeben hat. Auch der Abnehmer der Kakaomischung im Drittland hat wiederholt Proben der Kakaomischung und des eingesetzten Milchpulvers zur Untersuchung angefordert und die Angaben bezüglich des Fettgehaltes bestätigt.

Die von der Zollverwaltung ermittelten Werte (Fettgehalt: 26,41 GHT; Fettgehalt in der Trockenmasse: 27,26 GHT), die dem Rückforderungsverfahren zugrunde gelegt wurden, sind lediglich arithmetische Durchschnittswerte. Wenn man berücksichtigt, dass die Bf bei der Produktion der verfahrensgegenständlichen Kakaomischung Milchpulver aus unterschiedlichen Chargen und von mindestens vier verschiedenen Herstellern eingesetzt hat und die durchgeführten Analysen nach der Gerber-Teichert-Methode erwiesenermaßen ungenau – nämlich höhere - Ergebnisse liefern (Messunsicherheit: 0,5 bis 1 %), steht außer Frage, dass es sich bei diesen "ermittelten Werten" nicht um den tatsächlichen Milchfettgehalt bzw. Fettgehalt in der Trockenmasse handeln kann.

Wird bei der Herstellung einer Erstattungsware verschiedenstes Milchpulver verarbeitet, ist es nach Ansicht des Berufungssenates – auch wenn der Ausführer dies bei der Betriebsprüfung nicht beanstanden sollte – grundsätzlich problematisch, für den Fettgehalt einen gemeinsamen Durchschnittswert anzunehmen. Wenn der Fettgehalt auf diese Weise errechnet wird, müssen sich zwangsläufig Abweichungen im Vergleich zum tatsächlichen Wert ergeben, der nur durch eine entsprechende Analyse des jeweiligen Milchpulvers nach dem dafür vorgesehenen Verfahren bestimmt werden kann.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat insbesondere auch HE von der TUA zu den Angaben in der Herstellererklärung und den vorliegenden Analysenergebnissen ausgeführt, dass das Ergebnis der Untersuchung kein Einzelwert ist, sondern immer ein Bereich. So ist auch der angegebene Mittelwert einer Doppelbestimmung nach der Gerber-Teichert-Methode nicht als Ergebnis anzusehen. Das Ergebnis ist vielmehr dieser Mittelwert  $\pm$  die Messunsicherheit. Würde man beispielsweise den Wert 25,0 % nehmen und 0,5 % wäre die Messunsicherheit, wäre das Ergebnis 24,5 bis 25,5 %.

Unter Bezugnahme auf den Schriftsatz vom 22. Oktober 2007 ist darauf hinzuweisen, dass im verfahrensgegenständlichen Fall – entgegen der Annahme der Bf – sogar eine Überprüfung der Anmeldung erfolgt ist und eine Zollbeschau im Sinne von Artikel 68 ZK durchgeführt wurde. Wie bereits erwähnt hat die Ausfuhrzollstelle laut dem Zollbefund zwei Säcke für eine innere Beschau geöffnet, von der Entnahme von Mustern oder Proben zum Zwecke einer Analyse oder eingehenden Prüfung jedoch abgesehen. Unregelmäßigkeiten wurden nicht festgestellt (Code: 200).

Gemäß Artikel 71 Absatz 1 ZK werden der Anwendung der Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet worden sind, die Ergebnisse der Überprüfung der Anmeldung zugrunde gelegt.

Im Rückforderungsverfahren obliegt der Zollverwaltung die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Rückforderung von Ausfuhrerstattungen.

Wenn die Zollverwaltung – wie im vorliegenden Fall – Zweifel an der Qualität des eingesetzten Vollmilchpulvers hat, wäre – allenfalls auch im Zuge der Betriebsprüfung/Zoll - eine Untersuchung nach der Referenzmethode zu veranlassen gewesen. Im vorliegenden Fall liegen Ergebnisse der Referenzmethode (Fettbestimmung nach Röse-Gottlieb), die gemäß Artikel 3 Unterabsatz 3 der Verordnung(EG) Nr. 213/2001 im Streitfall entscheidend sind, nicht vor. Die zur Verfügung stehenden Werte, die von der Bf nach dem Gerber-Teichert-Verfahren gewonnen wurden, dürfen zur Berechnung des Gesamtfettgehalts bzw. des Fettgehalts in der Trockenmasse im Streitfall nicht herangezogen werden. Dem Erstattungsverfahren sind daher die Angaben der Bf in der Herstellererklärung zugrunde zu legen.

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). Der Berufungssenat kommt aus den angeführten Gründen zu dem Schluss, dass die Bf im verfahrensgegenständlichen Fall zur Herstellung von M Milch in Pulverform des Produktcodes 0402 21 19 9900 mit einem Milchfettgehalt von 27 GHT oder weniger in der Trockenmasse eingesetzt und die belangte Behörde bei der Zahlung der Erstattung den richtigen Umrechnungssatz gemäß Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe a) der VO 1520/2000 berücksichtigt hat. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Abschließend wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Unabhängige Finanzsenat nur die Rückforderung zu Zollanmeldung WE-Nr. X zu beurteilen hatte und in der vorliegenden

Entscheidung daher keine Aussagen zu den anderen Rückforderungsfällen getroffen werden,  
die aus der Betriebsprüfung/Zoll bei der Bf resultieren.

Klagenfurt, am 14. Februar 2008