

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Graf von Westphalen Bappert & Modest, Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater Partnerschaft, 20354 Hamburg, Große Bleichen 21, vom 13. Mai 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg/Erstattungen, vertreten durch Mag. Gerald Petritsch, vom 29. April 2005, Zl. ab, betreffend Aussetzung der Vollziehung nach Art. 244 ZK entschieden:

Die bekämpfte Berufungsvorentscheidung wird gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. September 1996, Zl. bc, wurde der Bf. nach § 2 des AEG eine Ausfuhrerstattung in der Höhe von S 391.995,00 (€ 28.487,39) gewährt.

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2002, Zl. cd, wurde der mit Bescheid vom 17. September 1996 gewährte Ausfuhrerstattungsbetrag (€ 28.487,39) gemäß § 5 AEG in Verbindung mit Art. 11 Abs. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 zurückgefördert.

In Anwendung des Art. 11 Abs. 1 Buchstabe a der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 wurde eine Sanktion in der Höhe von € 14.243,70 vorgeschrieben, so dass sich in Summe der verfahrensgegenständliche Betrag von € 42.731,09 ergibt.

Dagegen wendet sich die als Einspruch bezeichnete und als Berufung zu wertende Eingabe vom 30. Oktober 2002, in der die Bf. einerseits einwendet, die Feststellung, der Ursprung der zugrunde liegenden Ware sei nicht nachgewiesen worden, sei unverständlich und werde zurück gewiesen. Auf der anderen Seite sei der Export der Ware am 18. Juni 1996 durchgeführt worden. Die Zahlung der Ausfuhrerstattung sei mit Bescheid vom

17. September 1996, Zl. bc, erfolgt. Der Rückforderungs- und Sanktionsbescheid datiere vom 17. Oktober 2002. Er sei daher nach Eintritt der Verjährung ergangen.

Mit dem die Eingabe vom 30. Oktober 2002 ergänzenden Schreiben vom 13. November 2002 präzisiert die Bf., mit dem erwähnten Schreiben sei Berufung gegen den Bescheid vom 17. September 1996 eingelegt worden. Gleichzeitig beantragte die Bf., die Vollziehung des Bescheides bis zum rechtskräftigen Abschluss des Berufungsverfahrens in der Hauptsache ohne Leistung einer Sicherheit auszusetzen. Die Bf. begründet den Antrag damit, es würden an der Rechtmäßigkeit des Bescheides insofern in hohem Maße begründete Zweifel bestehen, als der Ursprung der Erstattungserzeugnisse anhand von Ursprungszeugnissen nachgewiesen worden sei. Es sei nicht ersichtlich, welche Erkenntnisse die Gegenkontrolle erbracht habe, die gegen die Richtigkeit der Ursprungszeugnisse sprechen sollten. Der Bescheid sei insoweit nicht begründet und damit rechtswidrig. Davon unabhängig werde die Einrede der Verjährung wiederholt.

Mit Schreiben des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 26. November 2002 wurde die Bf. u.a. zur Leistung einer Sicherheit eingeladen.

Aus einer Gesprächsnote vom 17. Dezember 2002 ergibt sich u.a., die Bf. habe vorgebracht, ihre wirtschaftliche Situation sei äußerst angespannt. Die Bf. habe vorgeschlagen, das Ansuchen auf Aussetzung der Einhebung bis zum Ergehen der Vorabentscheidung in der Causa H. betreffend die Verjährungsfrage quasi ruhen zu lassen, weil die Bf. nicht in der Lage sei, eine Bürgschaft zu stellen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2004, Zl. de, wurde die Berufung in der Hauptsache als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 4. November 2002, Zl. ef, wurde der Antrag der Bf. vom 13. November 2002 auf Aussetzung der Vollziehung des Bescheides des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 17. Oktober 2002 gemäß Art. 244 ZK in Verbindung mit § 212 a BAO abgewiesen.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen begründet seine Entscheidung im Wesentlichen damit, mit Schreiben vom 26. November 2002 sei der Bf. mitgeteilt worden, dass es beabsichtige, die Entscheidung über das gegenständliche Verfahren nach den Bestimmungen des § 281 BAO bis zum Ergehen einer Entscheidung in der Rs C-278/02 durch den EuGH auszusetzen. Die Bewilligung der Aussetzung der Vollziehung nach den Bestimmungen des Art. 244 ZK in Verbindung mit § 212 a BAO sei von der Leistung einer Sicherheit in der Höhe von €42.731,09 abhängig. Eine Sicherheitsleistung sei nicht erfolgt. Das Urteil des EuGH in der Rs C-278/02 liege vor. Auf die Ausführungen in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 3. November 2004, Zl. ef, werde verwiesen.

Dagegen wendet sich die Berufung vom 9. Dezember 2004. Zur Begründung der Berufung hat die Bf. in ihrer, die Berufung ergänzenden Eingabe vom 28. Februar 2005, auf die Eingabe vom 28. Februar 2005 betreffend die Begründung der Beschwerde vom 9. Dezember 2005 gegen die Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2004 verwiesen.

Nach geraffter Wiedergabe des Sachverhaltes bei Vorlage der entsprechenden sachverhaltsrelevanten Unterlagen in Kopie (Anmeldung, Ursprungszeugnis, Bericht des Prüfdienstes des Hauptzollamtes Heilbronn, Bescheide des Zollamtes Salzburg/Erstattungen, Eingaben und Rechtsbehelfe der Bf., Veterinärzertifikat, Radioaktivitätszeugnis u.a.) beschäftigte sich die Bf. zunächst im Wesentlichen mit Ursprungsvoraussetzungen des Zollkodex, vor allem damit, Veterinärzeugnis und Radioaktivitätszeugnis hätten eine Aussagekraft über den Ursprung der Ware. Die Bf. beschäftigt sich in der Berufung auch noch mit der Beweislast und Beweislastverteilung und der Einrede der Verjährung.

In einer weiteren Begründung der Berufung im Schreiben vom 15. April 2005 beschäftigt sich die Bf. im Wesentlichen ein weiteres Mal mit der Einrede der Verjährung, vor allem aber damit, der EuGH habe erkannt, nicht jede allgemeine Prüfungshandlung nationaler Behörden führe zu einer Unterbrechung der Verfolgungsverjährung. Diese Prüfung müsse vielmehr im Zusammenhang mit dem Verdacht von Unregelmäßigkeiten in Bezug auf hinreichend genau bestimmte Geschäfte stehen. Die am 23. Juni 1998 begonnene Betriebsprüfung sei jedoch eine allgemeine Marktordnungsprüfung ohne konkreten Bezug zu Unregelmäßigkeiten und daher nicht geeignet gewesen, die Verjährung, die am 17. September 2002 eingetreten sei, zu unterbrechen.

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat über die Berufung vom 9. Dezember 2004 mit Berufungsvorentscheidung vom 29. April 2005, Zl. ab, entschieden und die Berufung als unbegründet abgewiesen. Es hat die Entscheidung damit begründet, in der Berufung sei auf die Beschwerde zur Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2004, Zl. de, verwiesen worden. Die Würdigung des darin Vorgebrachten bleibe dem zu befassenden Unabhängigen Finanzsenat vorbehalten. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen bleibe bei seiner in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Rechtsansicht zum Sachverhalt. Gemäß § 212 a BAO sei die Aussetzung der Einhebung nicht zu bewilligen, insoweit die Berufung nach Lage der Sache wenig Erfolg versprechend erscheine.

Dagegen wendet sich die Beschwerde vom 13. Mai 2005. Darin wird im Wesentlichen vorgetragen, mit der durch die Beschwerde angefochtenen Berufungsentscheidung habe das Zollamt Salzburg/Erstattungen die Berufung der Bf. gegen die Ablehnung der Aussetzung der Einhebung eines Rückforderungs- und Sanktionsbetrages zurückgewiesen. Der Bescheid über die Erhebung dieses Rückforderungs- und Sanktionsbetrages vom 17. Oktober 2002, Zl. cd, sei jedoch eindeutig rechtswidrig und Gegenstand eines beim Unabhängigen

Finanzsenat anhängigen Beschwerdeverfahrens. Damit sei die Aussetzung der Einhebung zu bewilligen.

Gegenstand des bereits anhängigen Beschwerdeverfahrens gegen den Rückforderungs- und Sanktionsbescheid des Zollamts Salzburg/Erstattungen vom 17. Oktober 2002 sei die Frage, ob der Gemeinschaftsursprung der verfahrensgegenständlichen Erstattungsware durch die Bf. nachgewiesen wurde oder nicht.

Mit Bescheid vom 17. September 1996, Zl. bc, seien ihr entsprechend dem Antrag endgültig Ausfuhrerstattungen in der Höhe von € 28.487,39 gewährt worden. Den Gemeinschaftsursprung der Erstattungsware habe sie dabei durch die Vorlage des Ursprungszeugnisses der Wirtschaftskammer Niederösterreich Nr. L 12345 nachgewiesen.

Im Anschluss an eine allgemeine Marktordnungsprüfung des Hauptzollamts Heilbronn, Sachgebiet Prüfdienste, als deren Resultat ohne nähere Begründung festgehalten worden sei, der Gemeinschaftsursprung der verfahrensgegenständlichen Erstattungsware durch die zum damaligen Zeitpunkt bei der Bf. vorhandenen Unterlagen ließe sich nicht zweifelsfrei nachweisen, sowie einer ergebnislosen Gegenprüfung des Hauptzollamts Wien, Außen- und Betriebsprüfung/Zoll, bei der Vorlieferantin der Bf., der Firma R.B., sei mit Bescheid vom 17. Oktober 2002, Zl. cd, die endgültig gewährte Ausfuhrerstattung im Betrage von € 28.487,39 zurück gefordert und eine Sanktion gemäß Art. 11 Abs. 1 lit. a der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 in Höhe von € 14.243,70 gefordert worden.

Im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens gegen diesen Rückforderungs- und Sanktionsbescheid habe die Bf. neben dem Ursprungszeugnis der Wirtschaftskammer Niederösterreich auch ein Veterinärzertifikat und ein Radioaktivitätszeugnis vorgelegt, aus welchen Unterlagen sich der Gemeinschaftsursprung der verfahrensgegenständlichen Erstattungsware ergebe. Darüber hinaus habe sie auf die Verjährung der Rückforderung nach Art. 3 der Verordnung (EG) Nr. 2988/95 hingewiesen.

Die Berufung der Bf. gegen den Rückforderungs- und Sanktionsbescheid sei mit Berufungsvorentscheidung vom 4. November 2004, Zl. de, zurückgewiesen worden. Dagegen habe die Bf. am 9. Dezember 2004 Beschwerde erhoben, die sie nach entsprechend gewährter Fristverlängerung mit Schriftsätze vom 28. Februar 2005 und 15. April 2005 begründet habe.

Parallel zur Erhebung der Berufung gegen den Rückforderungs- und Sanktionsbescheid habe die Bf. die Aussetzung der Einhebung der geltend gemachten Beträge beantragt. Diese sei zunächst mit Bescheid vom 4. November 2004, Zl. ef, zurückgewiesen worden. Die dagegen eingelegte Berufung vom 9. Dezember 2004 sei nach Ergehen der angefochtenen Berufungsvorentscheidung erfolglos geblieben.

Die Ablehnung der Aussetzung sei rechtswidrig. Tatsächlich bestehe eine überwiegende Wahrscheinlichkeit dafür, der Rückforderungs- und Sanktionsbescheid werde durch den Unabhängigen Finanzsenat aufgehoben, da er eindeutig rechtswidrig sei.

Die Bf. habe den Gemeinschaftsursprung der verfahrensgegenständlichen Erstattungsware bereits durch die Beibringung eines Ursprungszeugnisses der Wirtschaftskammer Niederösterreich, mithin also durch die für den Beleg des Gemeinschaftsursprungs vorgesehene amtliche Bescheinigung, nachgewiesen. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen habe keinerlei Gründe genannt oder Anhaltspunkte dargelegt, die für die Unrichtigkeit dieser öffentlichen Urkunde sprechen. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen erkenne den erbrachten Nachweis des Gemeinschaftsursprungs allein aus dem Grunde nicht an, dass Ursprungszeugnisse aufgrund einer rein formellen Prüfung der Vollständigkeit der bei der Antragstellung vorgelegten Unterlagen ausgestellt würden und damit keine Aussagekraft hätten. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen verkenne damit vollkommen, dass das durch die Wirtschaftskammern ausgestellte Ursprungszeugnis nicht nur der allgemein übliche Nachweis der Ursprungseigenschaft von Erstattungszeugnissen sei, sondern dass es sich dabei auch um eine amtlich ausgestellte, öffentliche Urkunde mit einer besonderen Beweiskraft handle, deren Bedeutung durch die Ansicht des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vollkommen entwertet werde. Es stelle sich die Frage, wie, wenn nicht durch die dafür vorgesehene amtliche Bescheinigung, der Gemeinschaftsursprung von Erstattungsware überhaupt nachgewiesen werden soll. Im Übrigen sei nochmals festzuhalten, dass zu keinem Zeitpunkt Anhaltspunkte benannt worden seien, die gegen einen Gemeinschaftsursprung der Erstattungsware sprechen oder Zweifel an der Richtigkeit des ausgestellten Ursprungszeugnisses begründen. Schließlich komme dem Ursprungszeugnis auch nicht bloß ein Beweiswert über die Vollständigkeit der bei der Antragstellung eingereichten Unterlagen zu; vielmehr beinhalte es auch die inhaltliche Bestätigung des Gemeinschaftsursprungs. Schließlich habe die ausstellende Behörde in Feld 8 des Ursprungszeugnisses bescheinigt: "Die unterzeichnende Stelle bescheinigt, dass die oben bezeichneten Waren ihren Ursprung in dem in Feld 3 genannten Land haben."

Daneben habe die Bf. auch ein Veterinärzertifikat und ein Radioaktivitätszeugnis vorgelegt, deren Echtheit und Richtigkeit nicht bezweifelt würden, und in denen bestätigt werde, dass das exportierte Rindfleisch aus der Schlachtung und Zerlegung eines Betriebes stamme, der eine Exportgenehmigung der zuständigen Landesveterinärbehörde besitze und der ständigen Kontrolle der zuständigen Veterinärbehörden unterliege. Die Ausstellung derartiger Bescheinigungen setze voraus, dass der zuständige Amtsveterinär auch Kenntnis über die Umstände der Schlachtung und Zerlegung der Erstattungsware hatte, was indes nicht der Fall sein könne, wenn ihm der Ort der Schlachtung unbekannt gewesen wäre. Radioaktivitäts- und Veterinärzeugnis würden damit mittelbar bestätigen, dass die Erstattungsware aus einem österreichischen Schlachtungs- oder Zerlegebetrieb stamme und demzufolge in Österreich

zumindest eine den Ursprung begründende Behandlung im Sinne der Art. 23 bzw. 24 ZK erfahren habe. Der Gemeinschaftsursprung der Erstattungsware sei also nachgewiesen.

Die Bf. trage im Übrigen nicht einmal die Beweislast für den Gemeinschaftsursprung der Erstattungsware; vielmehr müsse das Zollamt Salzburg/Erstattungen den Nachweis für das Nichtvorliegen des Gemeinschaftsursprungs erbringen, was es indes nicht getan habe. Der Ausführer trage die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung von Ausfuhrerstattungen nur bis zur endgültigen Gewährung der Ausfuhrerstattung; die nationalen Erstattungsstellen hingegen würden die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für die Rückforderung dieser Ausfuhrerstattungen und mithin für das Fehlen der Voraussetzungen für die Gewährung von Ausfuhrerstattungen tragen (FG Hamburg, Urteil vom 19.02.2003, IV 85/99, ZfZ 2003, 314; FG Hamburg, Urteil vom 21.09.2004, IV 208/01, nicht veröffentlicht; siehe auch Schrömbges, ZfZ 2004, 164, 148 ff.).

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen habe nun keinerlei Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass die Erstattungsware keinen Ursprung in der Gemeinschaft hatte. Damit sei die Rückforderung der Erstattungen oder gar die Verhängung einer Sanktion ausgeschlossen.

Unabhängig davon sei auch zweifelhaft, ob die Erklärung des Gemeinschaftsursprungs überhaupt zu den sanktionsbewehrten Angaben gem. Art. 51 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 5 Abs. 4 der Verordnung (EG) Nr. 800/1999 zähle. Diese Frage sei dem EuGH mit Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 5. Jänner 2004, IV 4/05, zur Vorabentscheidung vorgelegt worden. Das Verfahren sei bei dem EuGH unter dem Geschäftszeichen Rs C-27/05 anhängig. Damit würden sogar noch weiter reichende Zweifel zu der Rechtmäßigkeit der Erhebung eines Sanktionsbetrages bestehen.

Die Rückforderung von Ausfuhrerstattungen und die Verhängung einer Sanktion nach Art. 11 Abs. 1 lit. a der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 sei schließlich auch verjährt. Nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH finde die Verjährungsvorschrift des Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 2988/95 auch im Bereich der Ausfuhrerstattungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse unmittelbare Anwendung, wenn nicht eine sektorbezogene Gemeinschaftsregelung eine kürzere Frist vorsehe, die jedoch nicht weniger als drei Jahre betragen dürfe. Im Gegensatz zu Art. 52 Abs. 4 lit. b der Verordnung (EG) Nr. 800/99 sehe die Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 keine spezifischen Fristen zur Verjährung von Rückforderungen vor, so dass die vierjährige Frist nach Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 2988/95 zum Tragen komme (EuGH, Urteil vom 24.06.2004, Rs C-278/02; ZfZ 2004, 306).

Verjährungsbeginn nach dieser Vorschrift sei der Zeitpunkt der Begehung der Unregelmäßigkeit, also hier der Zeitpunkt der unrechtmäßigen Gewährung von Ausfuhrerstattungen, mithin der 17. September 1996. Die Verjährung sei gemäß Art. 3 Abs. 2 lit. c der Verordnung (EWG) Nr. 1182/71 in Verbindung mit Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 2988/95 damit am 17. September 2000 eingetreten.

In seiner Berufungsvorentscheidung über die Berufung gegen den Rückforderungs- und Sanktionsbescheid führe das Zollamt Salzburg/Erstattungen nun aus, durch die Anberaumung einer allgemeinen marktordnungsrechtlichen Betriebsprüfung bei der Bf. am 23. Juni 1998 sei eine Verjährungsunterbrechung nach Art. 3 Abs. 1 Satz 5 der Verordnung (EG) Nr. 988/95 eingetreten, da darin eine Ermittlungs- bzw. Verfolgungshandlung zu sehen sei. Die Verjährungsfrist habe demnach gemäß Art. 3 Abs. 1 Satz 6 der Verordnung (EG) Nr. 2988/95 erneut nach Abschluss der Betriebsprüfung/Marktordnungsprüfung von neuem zu laufen begonnen. Diese Rechtsauffassung widerspreche jedoch der Rechtsprechung des EuGH.

Nicht jede allgemeine Prüfungshandlung nationaler Behörden, wie die hier durchgeführte allgemeine Marktordnungsprüfung, könne zu einer Unterbrechung der Verfolgungsverjährung führen. Eine die Verjährung unterbrechende Ermittlungs- bzw. Verfolgungshandlung liege alleine dann vor, wenn die jeweilige Prüfung im Zusammenhang mit dem Verdacht konkreter Unregelmäßigkeiten in Bezug auf hinreichend genau bestimmte Geschäfte stehe. Auch die bei der Bf. durchgeführte Marktordnungsprüfung sei lediglich allgemeiner Natur gewesen und sei nicht in Bezug auf konkrete vermutete Unregelmäßigkeiten durchgeführt worden.

Damit sei im vorliegenden Fall keine Verjährungsunterbrechung eingetreten. Die erfolgte Rückforderung von Ausfuhrerstattungen bzw. die Verhängung einer erstattungsrechtlichen Sanktion sei also - selbst wenn diese hier begründet gewesen wäre - verjährt.

Im Zuge der Vorlage der Beschwerdeschrift führt das Zollamt Salzburg/Erstattungen aus, nach dessen Ansicht sei das an das Zollamt Wien gerichtete Prüfungsersuchen der deutschen Zollverwaltung bezüglich des verfahrensgegenständlichen Ausfuhrgeschäftes als die Verjährung unterbrechend anzusehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Zollamt Salzburg/Erstattungen weist im Zuge der Vorlage der Beschwerde darauf hin, die Entscheidung durch den Berufungssenat (durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates) sei beantragt.

Die Bf. hat zur Vermeidung von Wiederholungen in der Beschwerde vom 13. Mai 2005 auf die Begründung der Beschwerde vom 9. Dezember 2004 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Salzburg/Erstattungen vom 4. November 2004, Zl. de, mit Schriftsatz vom 28. Februar 2005 sowie Schriftsatz vom 15. April 2005 verwiesen.

Der Hinweis lediglich auf die Begründung der Beschwerde von 9. Dezember 2004 hat im Hinblick darauf, dass dort beantragt wird, gemäß § 85 c Abs. 3 des Bundesgesetzes betreffend ergänzende Regelungen zur Durchführung des Zollrechtes der Europäischen Gemeinschaften (Zollrechts-Durchführungsgesetz, ZollR-DG, BGBl.Nr. 659/1994 idgF) eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, nicht die rechtliche Konsequenz, dass deswegen

auch im Aussetzungsverfahren die Erledigung durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates im Rahmen einer mündlichen Verhandlung zu erfolgen hat.

Nach § 85 c Abs. 3 ZollR-DG obliegt die Entscheidung über die Beschwerde dem zur Erledigung bestellten Referenten im Namen des Berufungssenates. Die Entscheidung erfolgt jedoch durch alle drei Mitglieder des Berufungssenates, wenn dies in der Beschwerde beantragt wird.

Der Antrag ist danach in der Beschwerde selbst zu stellen. In der verfahrensgegenständlichen Beschwerde wurden entsprechende Anträge nicht gestellt.

Es genügt nicht, dass ein Antrag in einem die Beschwerde ergänzenden Schreiben gestellt wird. Darüber hinaus darf festgehalten werden, dass in der Beschwerde selbst auf lediglich die Begründung der Beschwerde vom 9. Dezember 2004 verwiesen wurde, sodass im Gegenstand schon deshalb sowohl im Hinblick auf die Entscheidungskompetenz als auch darauf, eine mündliche Verhandlung durchzuführen, keine tauglichen Anträge vorliegen können.

Gemäß § 289 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 28. Juni 1961, betreffend allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung, BAO, BGBl.Nr. 194/1961 idgF) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, sofern die Beschwerde weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, die Beschwerde durch die Aufhebung der Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Nach Art. 244 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992, zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK) wird durch die Einlegung des Rechtbehelfes die Vollziehung der angefochtenen Entscheidung nicht ausgesetzt. Die Zollbehörden setzen jedoch die Vollziehung der Entscheidung ganz oder teilweise aus, wenn sie begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung haben oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte. Bewirkt die angefochtene Entscheidung die Erhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben, so wird die Aussetzung der Vollziehung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht. Diese Sicherheitsleistung braucht jedoch nicht gefordert zu werden, wenn eine derartige Forderung auf Grund der Lage des Schuldners zu ernsten wirtschaftlichen und sozialen Schwierigkeiten führen könnte.

Art. 244 ZK fordert für die Aussetzung der Vollziehung zwei Voraussetzungen. Es sind dies einerseits begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Entscheidung oder auf der anderen Seite das Vorliegen eines unersetzbaren Schadens durch die Vollziehung der Entscheidung.

Begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung liegen vor, wenn Unklarheiten in Bezug auf entscheidungsrelevante Tatsachen bestehen. Begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Entscheidung sind dann anzunehmen, wenn bei einer überschlagsmäßigen Prüfung der angefochtenen Entscheidung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheiten in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (Alexander in Witte, Kommentar zum Zollkodex, 3. Auflage, Rz 17 zu Art. 244). Bei der Beurteilung des begründeten Zweifels sind im Wesentlichen die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs zu berücksichtigen. Es sind zum Zeitpunkt der überschlagsmäßigen Prüfung alle Umstände zu würdigen, die begründete Zweifel aufkommen lassen könnten. Die Beurteilung erfolgt anhand des Vorbringens, ohne das die Berufungsentscheidung vorwegzunehmen ist (VwGH 25.11.1997, 97/14/0138).

Der EuGH hat zur Frage der Verjährung in seinem Urteil vom 24. Juni 2004, Rs C-278/02, für Recht erkannt:

1. Art. 23 Abs. 1 der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 2988/95 ist in den Mitgliedstaaten und zwar auch im Bereich der Ausfuhrerstattungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse, unmittelbar anwendbar, wenn nicht eine sektorbezogene Gemeinschaftsregelung eine kürzere Frist, die jedoch nicht weniger als drei Jahre betragen darf, oder eine nationale Rechtsvorschrift eine längere Verjährungsfrist vorsieht.

2. Art. 3 Abs. 1 UA 3 der Verordnung (EG) Nr. 2988/95 ist so auszulegen, dass die Ankündigung einer Betriebsprüfung/Zoll gegenüber dem betroffenen Unternehmen nur dann eine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung darstellt, die den Lauf der Verjährungsfrist des Art. 3 Abs. 1 UA 1 dieser Verordnung unterbricht, wenn die Geschäfte, auf die sich der Verdacht von Unregelmäßigkeiten bezieht, in dieser Handlung hinreichend genau bestimmt werden.

Dem Vorbringen der Bf., die Rückforderung von Ausfuhrerstattungen und die Verhängung einer Sanktion nach Art. 11 Abs. 1 lit. a der Verordnung (EWG) Nr. 3665/87 seien verjährt, ist das Zollamt Salzburg/Erstattungen nicht entsprechend näher getreten, wenn es in seiner Berufungsvorentscheidung über die Berufung gegen den Rückforderungs- und Sanktionsbescheid lediglich ausführt, durch die Anberaumung einer allgemeinen marktordnungsrechtlichen Betriebsprüfung als Ermittlungs- bzw. Verfolgungshandlung sei eine Verjährungsunterbrechung eingetreten.

Nicht jede allgemeine Prüfungshandlung nationaler Behörden, wie die im Gegenstand der Bf. gegenüber angekündigte allgemeine Marktordnungsprüfung, kann zu einer Unterbrechung der Verfolgungsverjährung führen. Eine die Verjährung unterbrechende Ermittlungs- bzw. Verfolgungshandlung liegt aus der Sicht des Urteiles des EuGH vom 24. Juni 2004 dann vor, wenn die Prüfung im Zusammenhang mit dem Verdacht konkreter Unregelmäßigkeiten in Bezug auf hinreichend genau bestimmte Geschäfte steht. Die Ankündigung einer Betriebsprüfung/Zoll gegenüber einem betroffenen Unternehmen oder jede weitere Handlung gegenüber einem betroffenen Unternehmen ist nur dann eine Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung, die den Lauf der Verjährungsfrist des Art. 3 Abs. 1 UA 1 dieser Verordnung unterbricht, wenn die Geschäfte, auf die sich der Verdacht von Unregelmäßigkeiten bezieht, in dieser Handlung gegenüber dem betroffenen Unternehmen hinreichend genau bestimmt werden.

Die Bf. argumentiert, die ihr gegenüber angekündigte Marktordnungsprüfung sei nach den Ausführungen der Bf. lediglich allgemeiner Natur gewesen und nicht in Bezug auf konkrete vermutete Unregelmäßigkeiten durchgeführt worden. Bei dem an das Zollamt Wien gerichteten Prüfungsersuchen der deutschen Zollverwaltung bezüglich des verfahrensgegenständlichen Ausfuhrgeschäftes scheint es sich – zumindest aus der Sicht der Aktenlage - um keine gegenüber der Bf. individualisierte Ermittlungs- und Verfolgungshandlung zu handeln. Nicht zuletzt findet sich im Schreiben des Hauptzollamtes Hamburg-Jonas vom 11. November 2002, ZI. 34567, nach Ausführungen zum Prüfbericht des Hauptzollamtes für Prüfungen Stuttgart vom 3. August 2000 der Hinweis, im erwähnten Bericht seien keine erstattungsrechtlich relevanten Feststellungen getroffen worden, die sich auf Zahlungen seitens des Zollamtes Salzburg/Erstattungen beziehen.

Damit trat im vorliegenden Fall aus der Sicht einer überschlagsmäßigen Prüfung vermutlich keine Verjährungsunterbrechung ein. Ob die Rückforderung von Ausfuhrerstattungen damit auch tatsächlich als verjährt zu betrachten sein wird oder nicht, kann derzeit abschließend nicht beurteilt werden. Erst wesentliche Ermittlungen betreffend die gegenständliche Unregelmäßigkeit konkretisierende und gegenüber der Bf. individualisierte Ermittlungs- bzw. Verfolgungshandlungen, durch welche Behörde auch immer sie gesetzt wurden (Hauptzollamt Heilbronn, Zollamt Salzburg/Erstattungen selbst oder andere Behörden), werden im Hinblick auf eine allfällige Verjährung Klarheit bringen. Dass die weiteren wesentlichen Ermittlungen dazu führen müssen, dass ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden müssen, ist nicht vorausgesetzt.

Die Vollziehung ist gemäß Art. 244 ZK auch dann auszusetzen, wenn dem Beteiligten durch die Vollziehung ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte.

Bei der Auslegung des Begriffes "unersetzbarer Schaden" ist an den Begriff "nicht wieder gut zu machender Schaden" anzuknüpfen, der zu den Voraussetzungen für die in Art. 243

EG-Vertrag vorgesehene Aussetzung der Durchführung einer Handlung gehört. Insoweit verlangt die Voraussetzung des "nicht wieder gut zu machenden Schadens" nach ständiger Rechtsprechung des EuGH, dass geprüft wird, ob bei Aufhebung der streitigen Entscheidung in der Hauptsache die Lage, die durch den sofortigen Vollzug dieser Entscheidung entstünde, umgekehrt werden könnte, und - andererseits - ob die Aussetzung des Vollzugs dieser Entscheidung deren volle Wirksamkeit behindern könnte, falls die Berufung abgewiesen würde. Wie der Gerichtshof entschieden hat, ist ein finanzieller Schaden grundsätzlich nur dann als schwerer und nicht wieder gut zu machender Schaden anzusehen, wenn er im Fall eines Obsiegens des Antragstellers im Hauptsacheverfahren nicht vollständig ersetzt werden könnte (vgl. VwGH 27.9.1999, 98/17/0227 mit Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH).

Nach der Aktenlage hat die Bf. beantragt, ihr die Aussetzung ohne Leistung einer Sicherheit zu bewilligen. Die Bf. hat ihr diesbezügliches Ersuchen gegenüber dem Zollamt Salzburg/Erstattungen am 17. Dezember 2002 konkretisiert und damit begründet, ihre wirtschaftliche Situation sei äußerst angespannt. Sie sei nicht in der Lage, eine Bürgschaft zu stellen.

Die Bf. hat damit - bei verständiger Wertung ihres Vorbringens - substanziert dargelegt bzw. darzulegen versucht, für sie könnte durch die Vollziehung der angefochtenen Entscheidung ein unersetzbarer Schaden entstehen. Die Bf. ist aus Anlass dieses ihres Vorbringens vom Zollamt Salzburg/Erstattungen nicht aufgefordert worden, nachzuweisen, dass ihr durch eine sofortige Vollziehung ein unersetzbarer Schaden drohen werde. Der dem erkennenden Senat vorliegende Aktvorgang lässt nicht erkennen, ob bzw. dass Ermittlungen durchgeführt worden sind, die sich mit der zu klarenden Frage des Vorliegens eines drohenden unersetzbaren Schadens auseinandersetzen.

Erst wenn die oben dargestellten gesetzlichen Voraussetzungen für die Aussetzung der Vollziehung geprüft wurden und vorliegen, kann bei gegebenen weiteren Voraussetzungen für ein Absehen von der Sicherheitsleistung eine Ermessensentscheidung über die Notwendigkeit der Forderung einer Sicherheitsleistung erfolgen.

Festzuhalten ist, dass zur Frage des Vorliegens eines unersetzbaren Schadens im Sinne des Art. 244 ZK ein Ermittlungsergebnis nicht vorliegt. Das Zollamt Salzburg/Erstattungen hat sich im Rechtsbehelfsverfahren ausschließlich mit dem Thema der Notwendigkeit der Erbringung einer Sicherheitsleistung auseinandergesetzt.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann unter den dort aufgeführten Voraussetzungen die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Beschwerde durch Aufhebung der angefochtenen Berufungsvorentscheidung unter Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Auf der einen Seite ist die Prüfung, ob Ermittlungs- oder Verfolgungshandlung gesetzt wurden, die den Lauf der Verjährungsfrist unterbrechen, ob also der gegenständliche Ausfuhrerstattungsfall, auf den sich der Verdacht einer Unregelmäßigkeiten bezieht, in einer Handlung gegenüber der Bf. hinreichend genau bestimmt worden ist, aus der Sicht der Aktenlage unterblieben. Auf der anderen Seite ist im vorliegenden Fall aber auch die Prüfung der Voraussetzungen der Aussetzung der Einhebung der Abgaben insbesondere im Hinblick auf das Vorliegen eines unersetzbaren Schadens unterblieben.

Eine Entscheidung in der Sache selbst wird erst nach Durchführung umfangreicher und wesentlicher Ermittlungen zu den die Verjährung unterbrechenden Ermittlungs- und Verfolgungshandlungen und zur Abklärung des Vorliegens eines unersetzbaren Schadens möglich (vgl. dazu Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 14.1.2004, GZ. ZRV/0137-Z1W/02).

Der Unabhängige Finanzsenat erachtet es daher, weil die fehlenden Ermittlungen einen vergleichsweise großen Umfang haben und im zweitinstanzlichen Vorhalteverfahren eine hinreichende Klärung dieser Fragen nicht oder nur mit einem unangemessen hohen Aufwand zu erwarten ist, als zweckmäßig, dass diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz (Berufungsbehörde der ersten Rechtsstufe) nachgeholt werden. In Ausübung des dem Unabhängigen Finanzsenat zustehenden freien Ermessens war die Beschwerde durch Aufhebung der im Gegenstand angefochtenen Berufungsvorentscheidung unter Zurückweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz zu erledigen. Diese weiteren wesentlichen Ermittlungen hat demnach nach Aufhebung der bekämpften Berufungsvorentscheidung die Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführen.

Graz, am 9. Juni 2005