



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Dr. Peter Schmutzer, gegen die Berufungsvorentscheidung des Hauptzollamtes Graz vom 6. Dezember 1999, GZ. 700/24561/99, betreffend Zollschuld, entschieden:

1.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der Spruch des angefochtenen Abgabenbescheides wird dahingehend ergänzt, dass für die Bf. die Zollschuld gem. Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a und Abs. 3 Zollkodex entstanden ist.

Die Eingangsabgaben werden in folgender Höhe neu festgesetzt:

Abgabe	Betrag in ATS	Betrag in €
Zoll (Z1)	605.430,00	43.998,31
Ausgleichsabgabe (Z3)	86.212,00	6.265,27
Einfuhrumsatzsteuer (EU)	794.349,00	57.727,59
Summe	1.485.991,00	107.991,17

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der jeweiligen Abgaben sind der Anlage 1, den angeschlossenen Berechnungsblättern bzw. der angeschlossenen Tabelle zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2.) Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 85c Abs. 8 Zollrechts-Durchführungsgesetz (ZollR-DG) iVm § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 85c Abs. 7 ZollR-DG steht der Berufungsbehörde der ersten Stufe das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 18. Oktober 1999 schrieb das Hauptzollamt Graz mit seinem Bescheid, Zl. 700/19880/99, der Bf. eine nach Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entstandene Eingangsabgabenschuld in der Höhe von ATS 3.514.217,- (Z1 ATS 1.488.192,-, Z3 ATS 568.112,-, EUST ATS 1.413.834,- und ZK ATS 44.189,-) zur Entrichtung vor.

Dagegen erhob die Bf. den Rechtsbehelf der Berufung und brachte im Wesentlichen folgendes vor:

- a) Mit Bescheid über die Bewilligung des aktiven Veredelungsverkehr mit Nichterhebungsverfahren vom 20.11.1995 wurde im Punkt 9a die Frist für die Wiederausfuhr mit sechs Monaten festgesetzt.
- b) In der Anlage, die zum Spruch des Bescheides zu zählen ist, wird im Punkt 5.1. die **monatliche Gliederung** nach Art. 563 Abs. 2 ZK-DVO bewilligt.
- c) Im Punkt 9 des Anhanges wird unter Anmeldung zur Beendigung des Verfahrens der aktiven Veredelung ausgeführt, dass diese Beendigung geschehen kann durch Wiederausfuhr oder gem. Punkt 9.2. durch Anmeldung zur Beendigung des Verfahrens der aktiven Veredelung durch **Überführung in ein Nichterhebungsverfahren** nach Art. 84 Abs. 1 lit. a ZK

Hieraus ergibt sich, dass gemäß dem vorliegenden Bescheid innerhalb der 6-Monatsfrist entweder eine Ausfuhr der veredelten Sache oder die Überführung in ein **Nichterhebungsverfahren gem. Art. 84 ZK** vorzunehmen ist. Gemäß Art. 84 Abs. 1 lit. a ZK bedeutet der Ausdruck "Nichterhebungsverfahren" die **Überführung in ein Zolllagerverfahren**. Hieraus ergibt sich, dass nach durchgeführter Veredelung die Überführung der veredelten Waren in unser Zolllager Typ "D" zulässig gewesen wäre und damit der 6-monatigen Frist gem. Punk 9a des Bescheides Genüge getan wurde.

Gem. Art. 118 ZK, in welchem die Wiederausfuhrfrist geregelt ist, ist normiert, dass die Zollbehörde die Frist festsetzt, in der die Veredelungserzeugnisse ausgeführt oder wiederausgeführt sein müssen oder eine andere **zollrechtliche Bestimmung** enthalten müssen.

Im Kommentar zum Zollkodex Peter Witte ist zu Art. 118 RZ 6 ausgeführt, dass anstatt einer Fristverlängerung bei Absatzschwierigkeiten auch die Überführung in ein Zolllager zu erwägen ist (Zollkodex, Kommentar Peter Witte, Verlag C.H. Beck, Art. 118, RZ 6).

Wir beschäftigen uns mit der industriellen Verarbeitung von Früchten und der Herstellung von Konzentraten. Insbesondere werden außergemeinschaftliche Äpfel zu Konzentrat verarbeitet. Der Abverkauf des Konzentrates und die Wiederausfuhr aus der Gemeinschaft wird wegen einmaliger Absatzschwierigkeiten in diesem Jahr nicht innerhalb der Frist vorgenommen. Es könnte daher bei Absatzschwierigkeiten der Fall eintreten, dass innerhalb der 6-monatigen Frist die Ware in das Zolllager "D" überführt wird. Diese Vorgangsweise ist durch das Gesetz und durch die vorliegenden Bescheide gedeckt.

Es ergibt sich daher daraus, dass wenn die Buchung in diesem Sinne erfolgt wäre, nämlich Übernahme der Ware in die aktive Veredelung und nach Durchführung dieser aktiven Veredelung. Überführung in das Zolllager "D", keine Angabe vorzuschreiben gewesen wäre. Gem. Art. 204 Abs. 1, letzter Halbsatz, ZK wirkt sich die Verfehlung daher nicht auf die Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens wirklich aus.

In diesem Zusammenhang wird zugestanden, dass die Ausgleichszinsen für die in der Anlage 6 angeführten frischen Erdbeeren zu Recht berechnet wurden und die diesbezüglichen Ausgleichszinsen nicht bekämpft werden.

Wir haben ausgeführt, dass uns an der von uns vorgenommenen Vorgangsweise kein Verschulden trifft. Wir haben dies in unserer Stellungnahme zu der Niederschrift des Hauptzollamtes Graz vom 6.3.1997 dargelegt. Die Begründung für die Buchung besteht im wesentlichen darin, dass die Umstellung auf das neue Zollrecht deshalb Schwierigkeiten mit sich gebracht hat, da die Durchführung dieses Verfahrens nur mittels EDV möglich war und unsere

EDV diese Buchungen der aktiven Veredelung nicht durchführen konnte. Wir haben uns des öfteren bei der Zollbehörde erkundigt. Diese war aber offenbar auch wegen der Umstellung auf das neue Zollrecht überfordert. Uns trifft daher kein wie immer geartetes Verschulden.

Wie bereits oben ausgeführt, hat die Behörde erster Instanz auch bei der Berechnung der Fristen die Globalisierung nicht berücksichtigt und die Frist für die Wiederausfuhr unrichtig berechnet. Im einzelnen führen wir hierzu aus:

Gemäß Anlage 1 wurden Zoll- und Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben, obwohl unter Berücksichtigung der monatlichen Globalisierung die 6-Monatsfrist noch nicht abgelaufen war. Dies ergibt sich insbesondere aus der Anlage 1 von der Anschreibenummer 64 bis zur Anschreibenummer 133.

Weiters ergibt sich dies von der Anschreibenummer 5 bis zur Anschreibenummer 47 auf den Seiten 3 und 4.

Im übrigen ist bei der Wiederausfuhrfrist die monatliche Globalisierung nicht berücksichtigt und somit auch die Berechnung der Ausgleichszinsen unrichtig.

Die monatliche Globalisierung wurde unter "Aprikosen frisch" AnNr. 42 bis 53 ebenfalls nicht berücksichtigt. Für diese Produkte hätte keine Zoll- und Einfuhrumsatzsteuer vorgeschrieben werden dürfen. Weiters wurde die monatliche Globalisierung bei der AnNr. 84 "Holunder frisch" nicht berücksichtigt,

II. Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften

Wie bereits oben ausgeführt, kam es durch die Umstellung des Zollrechtes auf das Gemeinschaftsrecht deshalb zu Schwierigkeiten, da die Abwicklung der aktiven Veredelung und des Zolllagers Typ "D" nur durch EDV-Programme vorgenommen werden konnten, welche durch die Finanzbehörde zu genehmigen waren. Wir haben rechtzeitig ein Programm für die Abwicklung der Veredelung und des Zolllagers beschafft. Dieses Programm war, wie sich herausgestellt hat, nicht in der Lage, die richtigen Buchungen vorzunehmen. Wir haben uns daraufhin an die Behörde erster Instanz um Auskunft gewandt. Wir haben dort mitgeteilt, dass auf dem bisher genehmigten Zolllager Ware liegt, die im aktiven Veredelungsverkehr verarbeitet wurden. Es lag somit auf dem Zolllager verarbeitete und nicht verarbeitete Ware. Uns wurde daraufhin mitgeteilt, dass diese Ware ohne weiters auf dem Zolllager "D" liegen bleiben könne. Dies offenbar unter Hinweis darauf, dass Eingangsabgaben gem. Art. 204 Abs. 1 ZK ohnehin nicht zur Vorschreibung gelangen und dass sich diese Übergangs-

schwierigkeiten im Laufe des Jahres geben werden. Tatsächlich wurden die EDV-Programme so verbessert, dass eine ordnungsgemäße Verbuchung möglich war.

Hätte die Behörde daher die von uns gestellten Beweismittel durchgeführt, nämlich die Einvernahme der von uns befragten Beamten der Behörde erster Instanz, Lichtenegger und Fetka, dann hätte festgestellt werden können, dass es sich um Umstellungsschwierigkeiten gehandelt hat, von welchen die Zollbehörde Kenntnis hatte, die keinesfalls zu einer Erhebung von Abgaben geführt hätten.

Die Abgaben wurden daher zu Unrecht vorgeschrieben.

Wir stellen daher den

Antrag

die Berufungsbehörde möge in Stattgabe unserer Berufung

(1) den angefochtenen Bescheid, bis auf einen Betrag von S 11.506,-- gemäß Anlage 6 für Ausgleichszinsen für die in den freien Verkehr ausgeführten frischen Erdbeeren, ersatzlos zu beheben,

in eventu

(2) den angefochtenen Bescheid aufzuheben und zur neuerlichen Entscheidung nach Verfahrensergänzung an die Behörde erster Instanz zurückzuverweisen."

Mit seiner Berufungsvorentscheidung vom 6. Dezember 1999, Z. 700/25561/99, wies das Hauptzollamt Graz diese Berufung als unbegründet ab.

Die Bf. erhob daraufhin den Rechtsbehelf der Beschwerde, wiederholte das Berufungsvorbringen und führt zusätzlich aus, dass sie weder vorsätzlich noch grob fahrlässig gehandelt habe. Sie habe sich vielmehr des öfteren bei der Zollbehörde erkundigt und auf die EDV-Schwierigkeiten hingewiesen. Im Übrigen werde die Rechtsansicht der Behörde bezüglich der Globalisierung nicht geteilt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß Art. 204 Abs. 1 Buchstabe a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen eine Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabepflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist ergeben, es sei denn das sich

diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

Gemäß Art. 859 ZK-DVO gelten folgende Verfehlungen im Sinne des Artikels 204 Abs. 1 des Zollkodex als Verfehlungen, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben, sofern

- es sich nicht um den Versuch handelt, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen;
- keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt;
- alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen:
 1. Die Überschreitung der Frist, vor deren Ablauf die Waren eine der im Rahmen der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens vorgesehenen zollrechtlichen Bestimmungen erhalten haben müssen, wenn eine Fristverlängerung gewährt worden wäre, sofern sie rechtzeitig beantragt worden wäre;
 2. Im Falle von Waren im Versandverfahren, das Überschreiten der Bestellungsfrist der Waren bei der Gestellungszollstelle, sofern die Gestellung nachträglich erfolgt;
 3. Im Falle einer Ware in vorübergehender Verwahrung oder im Zolllagerverfahren der Umstand, dass die Ware ohne vorherige Bewilligung der Zollbehörden Behandlungen unterzogen wird, wenn diese Behandlungen bewilligt worden wären, sofern ein entsprechender Antrag gestellt worden wäre;
 4. Im Falle einer in das Verfahren der vorübergehenden Verwendung übergeführten Ware die Verwendung dieser Ware unter anderem als den in der Bewilligung vorgesehenen Voraussetzungen, sofern diese Verwendung im gleichen Verfahren bewilligt worden wäre, sofern ein entsprechender Antrag gestellt worden wäre;
 5. Im Falle einer Ware in vorübergehender Verwahrung oder in einem Zollverfahren deren nicht bewilligter Ortwechsel, sofern die Ware den Zollbehörden auf Verlangen vorgeführt werden kann;
 6. Im Falle einer Ware in vorübergehender Verwahrung oder in einem Zollverfahren das Verbringen dieser Ware aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft oder in eine Freizone oder ein Freilager ohne Erfüllung der vorgeschriebenen Zollförmlichkeiten;

7. Im Falle einer Ware, für die eine Abgabenbegünstigung aufgrund ihrer besonderen Verwendung gewährt worden ist, der Umstand, dass die Ware die noch nicht der vorgesehenen Zweckbestimmung zugeführt worden ist, ohne Mitteilung an die Zollbehörden abgetreten wird wenn

- a) diese Abtretung in den Anschreibungen des Zedenten ausgewiesen ist und
- b) der Zessionär Inhaber einer Bewilligung für die betreffende Ware ist.

Gemäß Artikel 101 ZK ist der Lagerhalter dafür verantwortlich, dass

- a) die Waren während ihres Verbleibs im Zolllager nicht der zollamtlichen Überwachung entzogen werden,
- b) die Pflichten, die sich aus der Lagerung der Waren im Zolllagerverfahren ergeben, erfüllt werden und
- c) die in der Bewilligung festgelegten besonderen Voraussetzungen erfüllt werden.

Gemäß Artikel 106 Abs. 1 Buchstabe b ZK können die Zollbehörden, sofern ein wirtschaftliches Bedürfnis besteht und die zollamtliche Überwachung dadurch nicht beeinträchtigt wird, zulassen, dass Nichtgemeinschaftswaren in den Räumlichkeiten des Zolllagers im Verfahren der aktiven Veredelung unter den für dieses Verfahren geltenden Voraussetzungen veredelt werden. Die Förmlichkeiten, die in einem Zolllager entfallen können, werden nach dem Ausschussverfahren festgelegt.

Gemäß Artikel 107 ZK sind die in das Zolllagerverfahren übergeführten Waren bei ihrer Aufnahme in das Zolllager in der in Artikel 105 genannten Bestandsaufzeichnung zu erfassen.

Gemäß Artikel 109 Abs. 1 ZK können die Einfuhrwaren den üblichen Behandlungen unterzogen werden, die ihrer Erhaltung, der Verbesserung ihrer Aufmachung und Handelsgüte oder der Vorbereitung ihres Vertriebs oder Weiterverkaufs dienen.

Soweit dies für das ordnungsgemäße Funktionieren der gemeinsamen Marktorganisationen erforderlich ist, kann eine Liste der Fälle aufgestellt werden, in denen diese Behandlungen für unter die gemeinsame Agrarpolitik fallende Waren nicht zulässig sind.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. dürfen in das Zolllagerverfahren übergeführte Gemeinschaftswaren im Sinne des Artikels 98 Abs. 1 Buchstabe b, die unter die gemeinsame Agrarpolitik fallen, nur den Behandlungen unterzogen werden, die für diese Waren ausdrücklich vorgesehen sind.

Gemäß Abs. 3 leg. cit. dürfen die Behandlungen im Sinne des Absatzes 2 der vorherigen Bewilligung durch die Zollbehörden die Einzelheiten ihrer Durchführung festlegen.

Gemäß Artikel 522 Abs. 1 ZK-DVO sind die üblichen Behandlungen gemäß Artikel 109 Abs. 4 des Zollkodex im Anhang 69 aufgeführt.

Gemäß Artikel 263 ZK-DVO wird die Bewilligung für das Anschreibeverfahren und den Voraussetzungen und nach den Modalitäten der Artikel 264, 265 und 266 allen Personen, die die Überführung von Waren in den zollrechtlichen freien Verkehr in ihren Geschäftsräumen oder an den anderen in Artikel 253 genannten Orten vornehmen lassen möchten und den Zollbehörden zu diesem Zweck einen schriftlichen Antrag vorlegen, der alle erforderlichen Angaben für die Erteilung dieser Bewilligung enthält, für folgende Waren erteilt:

- für Waren in gemeinschaftlichen oder gemeinsamen Versandverfahren, für die den vor- genannten Personen eine Vereinfachung der Förmlichkeiten bei der Bestimmungsstelle gemäß den Artikeln 406 bis 409 bewilligt worden ist;
- unbeschadet des Artikel 278 für Waren, die zuvor in ein Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung übergeführt worden sind;
- für Waren, die nach ihrer Gestellung gemäß Artikel 40 des Zollkodex in einem anderen als den nach dem ersten – genannten Versandverfahren in die betreffenden Geschäftsräume oder an die betreffenden Orte verbracht worden sind;
- für Waren, die unter Befreiung von der Gestellung bei einer Zollstelle gemäß Artikel 41 Buchstabe b des Zollkodex in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind.

Im Artikel 538 ZK-DVO wird bestimmt:

(1) Dieser Unterabschnitt gilt für Vorgänge der aktiven Veredelung, Nichterhebungsverfahren oder der Umwandlung unter zollamtlicher Überwachung in den Räumen der Zolllager des Typs A, C und D, in denen das Anschreibungsverfahren bei der Überführung in das Zoll- lagerverfahren bei der Wiederausfuhr oder bei der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr zugelassen ist.

(2) Soweit in diesem Unterabschnitt keine besonderen Vorschriften festgelegt sind, gelten die einschlägigen Vorschriften über das Verfahren der aktiven Veredelung und das Umwandlungsverfahren

- für Vorgänge der aktiven Veredelung nach dem Verfahren der Zollrückvergütung
- für Vorgänge der aktiven Veredelung (Nichterhebungsverfahren und Verfahren der Zollrückvergütung) oder der Umwandlung unter zollamtlicher Überwachung in Zolllagern des

Typs B und F sowie in den für die Lagerung von Waren im Zolllagerverfahren in einem Zolllager des Typs E verwendeten Räumen.

- für Vorgänge in den Räumen der Zolllager des Typs, A, C und D, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht erfüllt sind.

Gemäß Artikel 540 ZK-DVO dürfen Veredelungsvorgänge im Rahmen der aktiven Veredelung in den Räumen eines in Artikel 538 Abs. 1 genannten Zolllagers nur nach Erteilung einer Bewilligung nach Artikel 556 durchgeführt werden. In der Bewilligung ist anzugeben, in welchem Zolllager die Veredelungsvorgänge durchgeführt werden.

Der Artikel 541 ZK-DVO bestimmt:

(1) Um in den Genuss der in diesem Unterabschnitt vorgesehenen vereinfachten Verfahren zu gelangen, muss der Bewilligungsinhaber je nach Fall eine "Buchführung aktive Veredelung" oder "Buchführung Umwandlung unter zollamtlicher Überwachung" gemäß Artikel 556 Absatz 3 und 651 Absatz 3 führen. Die Anschreibungen müssen den Hinweis auf die Bewilligung enthalten.

(2) Bei der Abrechnung nach Artikel 595 oder Artikel 664 ersetzt der Hinweis auf die in Absatz 1 genannten Anschreibungen den Hinweis auf die in Artikel 595 Absatz 3 oder Artikel 664 Absatz 3 genannten Zollanmeldungen und Unterlagen.

(3) Die Eintragungen in die in Absatz 1 genannten Buchführungen müssen es den Zollbehörden ermöglichen, sich jederzeit des tatsächlichen Bestandes an Waren unter den betreffenden Zollverfahren zu vergewissern.

Unter Artikel 542 ZK-DVO wird festgelegt:

(1) Die Überführung der Waren in das Verfahren der aktiven Veredelung oder der Umwandlung unter zollamtlicher Überwachung zum Zeitpunkt ihre Verbringens in die Räume des Zolllagers erfolgt im Anschreibeverfahren nach Artikel 276.

(2) Die Anschreibung in der "Buchführung aktive Veredelung" oder der "Buchführung Umwandlung unter zollamtlicher Überwachung" muss einen Hinweis auf das Papier enthalten, mit dem die Waren befördert worden sind.

Gemäß Artikel 543 Abs. 1 ZK-DVO erfolgt die Überführung in das Verfahren der aktiven Veredelung für Waren, die sich in den Räumen eines Zolllagers befinden und in das Zolllagerverfahren übergeführt worden sind, im Anschreibeverfahren nach Artikel 276.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. wird das Zolllagerverfahren durch die Anschreibung in der "Buchführung aktive Veredelung" beendet. Der Hinweis auf diese Anschreibung wird in den Bestandaufzeichnungen des Zolllagers vermerkt.

Gemäß Artikel 544 Abs. 2 ZK-DVO wird das Verfahren der aktiven Veredelung für Veredelungserzeugnisse oder unveredelte Waren durch die Anschreibung in den Bestandaufzeichnungen des Zolllagers beendet. Der Hinweis auf diese Anschreibung ist in der "Buchführung aktive Veredelung" zu vermerken.

Gemäß Artikel 560 Abs. 1 ZK-DVO wird unbeschadet des Absatzes 2 für landwirtschaftliche Erzeugnisse der gleichen Art wie die in Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 565/80 des Rates bezeichneten Erzeugnisse die Wiederausfuhrfrist auf höchstens sechs Monate festgesetzt, wenn diese Erzeugnisse in Form von Verarbeitungserzeugnissen oder Waren im Sinne des Artikel 2 Buchstabe b oder c der genannten Verordnung wieder ausgeführt werden sollen.

Dem gegenständlichen Verfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Geschäftstätigkeit der Bf. lässt sich in zwei Hauptbereiche gliedern:

- den Konzentrat – und Fruchtsaftbereich
- den Bereich der Fruchtzubereitungen

Im ersten Hauptbereich werden einerseits im betriebseigenen Werk Konzentrate aus frischen bzw. aus Tiefkühlfrüchten hergestellt (Apfelsaftkonzentrat, Beerenkonzentrat usw.) und andererseits werden Rohkonzentrate zugekauft. Diese werden entweder noch einer weiteren Behandlung unterzogen (Klären, Filtrieren, Mischen usw.) oder werden direkt weiterverkauft. In diesen Bereich gehört auch die Fruchtsaftherstellung aus Konzentraten.

Im Bereich der Fruchtzubereitung werden, meist auftragsbezogen verschiedenste Fruchtzubereitungen aus frischen bzw. tiefgekühlten Früchten für die Milch- und Eisindustrie nach Standardrezepten hergestellt. Fertige bzw. halbfertige Fruchtzubereitungen werden nicht zugekauft. Weiters werden vom geprüften Unternehmen auch Tiefkühlfrüchte um- oder abgepackt. Dies erfolgt meistens in Form von Lohnaufträgen.

Die Bf. war im maßgeblichen Zeitraum Inhaberin folgender Bewilligungen:

1. Zolllagerbewilligung des Hauptzollamtes Graz vom 22. Dezember 1995, Zl. 700/15997/95, erweitert mit Bescheid vom 4. März 1997 zur Zl. 700/04921/97, geändert bezüglich des Personenkreises der Verantwortlichen mit Bescheid vom 14. November 1997,

Zl. 700/228898/97 bzw. vom 10. Februar 1998, Zl. 700/0231/97, geändert bezüglich der Anzahl der Lagerräume mit Bescheid vom 30. Dezember 1997, Zl. 700/25756/97.

2. Bewilligung des Hauptzollamtes Graz zur Überführung von Waren in das Zolllagerverfahren des Types D, in die aktive Veredelung und in den zollrechtlich freien Verkehr im vereinfachten Verfahren vom 14. Dezember 1995 Zl. 700/16135/95, verlängert bis zum 30. Juni 1996 durch den Bescheid vom 4. April 1996, Zl. 700/07329/96; Neubewilligung vom 5. Juni 1996, Zl. 700/10663/96; Neubewilligung vom 1. April 1997, Zl. 700/06831/97.

3. Bewilligung des Hauptzollamtes Graz zur Beendigung des Zolllagerverfahrens durch Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr im sonstigen vereinfachten Verfahren vom , Zl. 700/15989/95, neu gefasst mit Bescheid vom 10. Oktober 1996, Zl. 700/20418/96.

4. Bewilligung des Hauptzollamtes Graz der aktiven Veredelung vom 20. November 1995, Zl. 700/15996/95, gültig bis zum 30. November 1997; Neubewilligung vom 24. November 1997, Zl. 700/20508/97, gültig bis 30. November 1998.

Die Bf. importierte im Jahr 1996 Äpfel aus verschiedenen Ursprungsländern und überführte diese in das Zolllagerverfahren. Noch am selben Tag oder knapp nachher, das heißt noch im Lagerverfahren befindlich wurden die Äpfel gepresst und in der Folge Apfelsaftkonzentrat hergestellt. Die Bf. nahm zum Zeitpunkt der Wiederausfuhr oder wenige Tage vorher jeweils das Konzentrat in das Verfahren der aktiven Veredelung auf und führte dann jeweils die Wiederausfuhr durch.

Weiters importierte die Bf. im Jahr 1996 frische Sauerkirschen, frische Quitten, tiefgekühlte Süßkirschen, tiefgekühlte Holunderbeeren, tiefgekühlte Sauerkirschen, frische Aprikosen, frischen Holunder, frische Schlehen, frische Süßkirschen, tiefgekühlte Erdbeeren und frische Birnen, lagerte diese ins Zolllager ein und bearbeitete sie unmittelbar oder bald nach der Einlagerung. Es erfolgte dann in den meisten Fällen wiederum eine Aufnahme in das Verfahren der aktiven Veredelung zum Zeitpunkt der Wiederausfuhr. Diese Wiederausfuhr erfolgte nach einem Zeitraum von sechs Monaten nach der Einlagerung der Waren.

Diese Feststellungen sind das Ergebnis einer Betriebsprüfung bei der Bf. durch das Hauptzollamt Graz im Jahr 1997.

Die Niederschrift zur Betriebsprüfung wurde von den verantwortlichen der Bf. am 10. März 1997 zur Kenntnis genommen bzw. am 11. März 1997 übernommen. Der Prüfungsbericht vom 11. März 1997 Zl. 700/2399/96 spricht ua. von der Durchführung von Veredelungen im Zolllagerverfahren (Punkt A VI), von der Nichtberücksichtigung der gesetzlichen Wiederaus-

fuhrfrist nach dem Artikel 560 ZK-DVO (Punkt B I) und im Punkt C I - EDV-Programm davon, dass keine Verbindung zwischen den EDV-Bestandsaufzeichnungen, den Wiederausfuhren aus dem Zolllager oder der aktiven Veredelung bzw. den Inlandsabmeldungen bestand und stellte weiters Zeitdifferenzen bei Umbuchungen in die aktive Veredelung fest.

Der verfahrensgegenständliche Abgabenbescheid betrifft Einlagerungen in einem Zeitraum vom 16. Oktober 1996 bis zum 13. Dezember 1996, Bearbeitungen (Veredelungen) im Zolllager im Zeitraum vom 16. Oktober 1996 bis zum 13. Dezember 1996, Übernahmen in die Buchhaltung der aktiven Veredelung im Zeitraum vom 21. April 1997 bis zum 29. April 1998 (siehe Anlage 1 des Bescheides) bzw. bei den Wiederausfuhren einen Zeitraum vom 21. April 1997 bis zum 5. Mai 1998 (ebenfalls Anlage 1 des Bescheides). Die Wiederausfuhren der veredelten Waren mit der Tarifposition 2009 erfolgte jeweils im vereinfachten Verfahren durch Anschreibung.

Diese Daten ergeben sich aus der Anlage 1 zum angefochtenen Abgabenbescheid, sie sind ebenfalls in der Anlage 1 dieses Bescheides enthalten und sie sind unbestritten.

In der Anlage 3 des Abgabenbescheides ist bei der Warengruppe "Sauerkirschen tiefkühl" die Einlagerung mit dem 2. September 1996, die Veredelung mit dem 11. September 1996, die Übernahme in die aktive Veredelung durch Anschreiben mit dem 30. Juni 1997 und die Wiederausfuhr des Veredelungsproduktes der Sauerkirschenzubereitung im vereinfachten Verfahren zur Zl. 700/701/00254/00/7 am 1. August 1998 manifestiert.

Auch diese Daten sind unbestritten und es besteht für den erkennenden Senat kein Grund diese vom Hauptzollamt Graz aus dem Betriebsprüfungsbericht, den Sammelanmeldungen Einfuhr für die Monate Juli bis Dezember 1996 sowie aus der Buchführung aktive Veredelung, den Bestandsaufzeichnungen zum Zolllager und den Sammelanmeldungen zur Ausfuhr und Wiederausfuhr getroffenen Feststellungen in Zweifel zu ziehen.

Der Senat überprüft vorweg die im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachtende Frage der Bemessungsverjährung (VwGH vom 18.10.1988, Zl. 87/14/0173).

Gemäß Artikel 221 Abs. 3 ZK darf die Mitteilung des buchmäßig erfassten Abgabenbetrages nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen.

Gemäß § 74 Abs. 2 ZollR-DG in der Fassung BGBl. I Nr. 13/1998 beträgt die Verjährungsfrist bei Eingangs- und Ausgangsabgaben drei Jahre ab dem Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenschuld.

Gemäß Artikel 204 Abs.3 ZK entsteht die Zollschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird.

Im gegenständlichen Verfahren werden der Bf. Pflichtverletzungen – diesbezüglich siehe die Ausführungen unten - im Rahmen des Zolllagerverfahrens dahingehend zugeordnet, dass sie als Pflichteninhaberin eingelagerte Nichtgemeinschaftswaren jeweils über die zulässigen Lagerbehandlungen hinausgehenden Veredelungsbehandlungen unterzogen hat. Der jeweilige Zeitpunkt dieser Behandlungen ist den Beilagen 1 und 3 des Abgabenbescheides zu entnehmen. Dieser Abgabenbescheid vom 18. Oktober 1999, Zl. 700/19880/99, ist der Bf. auch zugestellt worden. Da im Akt kein entsprechender Rückschein gefunden werden konnte, ist die Zustellung im Sinne des § 26 Abs. 2 ZustellG in Verbindung mit den Bestimmungen der Fristenverordnung, Verordnung (EWG, EURATOM) Nr. 1182/71 des Rates vom 3. Juni 1971 zur Festlegung der Regeln für die Fristen, Daten und Termine ABIEG Nr.L 124 vom 8.6.1971, S.1 (Fristen VO) zu beurteilen.

Gemäß § 26 Abs. 2 ZustellG wird vermutet, dass die Zustellung am dritten Werktag nach der Übergabe an den behördlichen Zusteller vorgenommen wurde.

Gemäß Art. 3 Abs. 1 zweiter Unterabsatz der Fristenverordnung ist für den Anfang einer nach Tagen bemessenen Frist der Zeitpunkt maßgebend, in welchem ein Ereignis eintritt oder eine Handlung vorgenommen wird, so wird bei der Berechnung dieser Frist der Tag nicht mitgerechnet, in dem das Ereignis oder die Handlung fällt.

Im Aktenbegleitblatt (Blatt 78 des Abgabenaktes) ist der Ausgang des Abgabenbescheides vom 18. Oktober 1999 mit dem Datum 19. Oktober 1999 vermerkt. Es ist daher anzunehmen, dass der Bescheid an diesem Tag der Post übergeben worden ist. Im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen des § 26 Abs. 2 ZustellG in Verbindung mit Artikel 3 Abs. 2 zweiter Unterabsatz FristenVO wird dieser 19. Oktober 1999 bei der Fristenberechnung nicht miterfasst, so dass von einer Zustellung des Abgabenbescheides am 22. Oktober 1999 auszugehen ist.

Bei Berücksichtigung der dreijährigen Festsetzungsverjährungsfrist – für die Beurteilung der Abgaben als hinterzogene Abgaben liegen keine Hinweise vor - sind daher alle aus den zugeordneten Pflichtverletzungen allfällig entstandenen Zollschuldigkeiten vor dem 23. Oktober 1996 als verjährt anzusehen. Es betrifft dies die Anschreibungen im Zolllagerverfahren für den Oktober 1996 von der Nr. 64 bis einschließlich zur Nr. 119 (Anlage 1 und 2 des Abgabenbescheides) und alle Anschreibungen der Anlage 3 des Abgabenbescheides bis auf die Position 1 der Warengruppe "Sauerkirschen tiefkühl", bei der die Veredelung im Zolllager am 11. Dezember 1996 stattgefunden hat.

Der Senat befasst sich sohin bei seiner weiteren Beurteilung in der Sache mit den in den Anlagen 1 und 2 des Abgabenbescheides dokumentierten Anschreibungen Nr. 123 bis Nr. 159 des Monates Oktober 1996, den Anschreibungen Nr. 5 bis Nr. 213 des Monates November 1996 und den Anschreibungen Nr. 1 bis Nr. 42 des Monates Dezember 1996 und der einen oben zitierten Anschreibung in der Anlage 3 des Abgabenbescheides.

Zunächst hält der Senat fest, dass die streitverfangenen und eingangsabgabepflichtigen Nichtgemeinschaftswaren sich während des Zeitraumes von der Einbringung in das Zollgebiet bis zur Wiederausfuhr in einem Zollverfahren befunden haben, die zollamtliche Überwachung im Sinne des Art. 4 Ziffer 13 ZK dadurch grundsätzlich gewährleistet war und damit kein Entziehen der Waren aus der zollamtlichen Überwachung vorliegt.

Die Bf. hat die Waren – Äpfel und Sauerkirschen - zuerst in das Zolllagerverfahren überführt und in seinem Zolllager der Type D eingelagert. Nichtgemeinschaftswaren können im Zolllager den üblichen Behandlungen unterzogen werden. In Abgrenzung zur aktiven Veredelung ist für diese üblichen Behandlungen ausschlaggebend, dass dadurch nicht eine neue Ware hergestellt wird. Die üblichen Behandlungen (siehe Anhang 69 DVO) dienen der Erhaltung der Waren, der Verbesserung ihrer Aufmachung und Handelsgüte oder der Vorbereitung des Betriebes oder des Weiterverkaufes und müssen von der Überwachungs Zollstelle vorher schriftlich bewilligt werden. In der Zolllagerbewilligung vom 22. Dezember 1995, Zahl 700/15997/95 werden im Punkt 13 die übliche Behandlungen Umpacken, Sortieren, Vermischen und Tiefkühlen bewilligt, es wird auf die Mitteilungspflicht an die Überwachungs Zollstelle vor Beginn dieser Behandlungen verwiesen und es findet sich weiters ein besonders hervorgehobener Hinweis darauf, dass Veredelungen nur im Rahmen einer eigenen Veredelungsbewilligung erlaubt seien.

Die Herstellung von Apfelsaftkonzentrat aus Äpfeln ist keine übliche Lagerbehandlung. Sie führt zu einer neuen Identität der Ware, geht über die übliche Lagerbehandlung hinaus und ist daher jedenfalls als Pflichtverletzung im Lagerverfahren zu bewerten.

Die Klärung der im Artikel 204 Abs. 1 letzter Satz ZK aufgeworfenen Frage, ob sich diese Verfehlung auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zolllagerverfahrens ausgewirkt bzw. nicht ausgewirkt haben, richtet sich ausschließlich nach der Bestimmung des Artikel 859 ZK-DVO. Diese Gesetzesstelle enthält eine taxative Aufzählung von Verfehlungen, die sich nicht wirklich auf das jeweilige Verfahren ausgewirkt haben und die in Verbindung mit der Erfüllung drei weiterer Tatbestandsmerkmale

- dass es sich nicht um einen Versuch handelt, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen
- dass keine grobe Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt
- dass alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt werden, um die Situation der Waren zu bereinigen

nicht zum Entstehen einer Zollschuld nach Artikel 204 Abs. 1 ZK führen.

Die konkrete Verfehlung, im Lagerverfahren eine über die dort erlaubte übliche Behandlung hinausgehende Veredelung von Waren vorgenommen zu haben, ist im Art. 859 ZK-DVO in der anzuwendenden Fassung nicht genannt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 28.2.2002, Zl. 2001/16/0054) ist es allerdings zulässig aus dem Größenschluss a maiori ad minus mindere Verfehlungen als die ausdrücklich genannten als solche, die sich nicht ausgewirkt haben, zu beurteilen. Wie oben bereits zitiert, ist die hier zu diesem Vergleich heranzuziehende in Art. 859 Ziffer 3 ZK-DVO genannte Verfehlung die, wenn im Zolllagerverfahren eine Ware ohne vorherige Bewilligung der Zollbehörde Behandlungen unterzogen wird, und diese Behandlung bewilligt worden wäre, sofern ein entsprechender Antrag gestellt worden wäre.

Es ist nun Aufgabe des Senates zu untersuchen, ob die dem gegenständlichen Verfahren zu Grunde liegenden Verfehlungen eine mindere Qualität als die im Art. 859 Ziffer 3 ZK-DVO beschriebene Verfehlung (nunmehr genannt Ziffer 3-Verfehlung) darstellen. Die bei dieser Ziffer 3-Verfehlung genannten Behandlungen sind Behandlungen die nicht bewilligt worden waren, aber bei einer entsprechenden Antragstellung hätten bewilligt werden können. Sie müssen bewilligungsfähig sein.

Gemäß Artikel 109 Abs. 1 ZK werden diese Behandlungen die üblichen Behandlungen genannt und sind wie oben bereits festgehalten im Anhang 69 der ZK-DVO aufgeführt. Die üblichen Behandlungen sind grundsätzlich zur aktiven Veredelung dahingehend abgegrenzt, dass nicht eine neue Ware hergestellt wird (siehe Witte, Zollkodex, erste Auflage, Rz. 1 zu Art. 109). Die üblichen Behandlungen im Lagerverfahren sind weniger qualifizierte Behandlungen als solche im Veredelungsverfahren. Genau diese Umstände liegen aber im gegenständlichen Verfahren vor, es wurde jeweils aus Äpfeln Apfelsaftkonzentrat – bzw. in einem Fall ein Verarbeitungsprodukt aus Sauerkirschen - hergestellt und es wurde damit jeweils eine neue Ware hergestellt. Daraus ergibt sich weiter, dass die Qualität der gegenständlichen Verfehlungen nicht eine mindere Qualität als die Ziffer 3-Verfehlung haben kann. Ein solcher

Antrag auf Bewilligung einer über die üblichen Behandlungen hinaus gehende Veredelungsbehandlung einer Ware im Rahmen des Zolllagerverfahrens hätte daher rechtens nicht stattgegeben werden können. Der Umstand, dass diese Veredelungsbehandlungen durch die Bewilligung der aktiven Veredelung vom 20. November 1995, ZI. 700/15996/95 grundsätzlich zugelassen waren, kann sich auf diese Beurteilung nicht auswirken, weil diese Bewilligung die Behandlung im Verfahren der aktiven Veredelung und nicht im Zolllagerverfahren umfasste. Wenn man hier nicht den konkreten Bezug einer Bewilligung zu einem bestimmten Zollverfahren bestehen lässt, würden sich alle in einem wirtschaftlichen Gesamtkomplex erteilten und ineinandergreifenden Bewilligungen zu unverbindlichen Vorschlägen an den Begünstigten reduzieren. Genau das Gegenteil ist aus den entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen herauszulesen. So können die Zollbehörden gemäß Artikel 106 Abs. 1 Buchstabe b ZK zulassen, dass Nichtgemeinschaftswaren in den Räumlichkeiten des Zolllagers im Verfahren der aktiven Veredelung unter den für dieses Verfahren geltenden Voraussetzungen veredelt werden.

Auch die dazu erlassenen Bestimmungen der Artikel 538 ff ZK-DVO lassen keine andere Interpretation zu. Voraussetzung für die Anwendung der Verfahrenserleichterungen bei Veredelungsbehandlungen in Räumen von Zolllagern des Types D ist die Überführung dieser Waren in das Verfahren der aktiven Veredelung und die genaue Führung der Bücher darüber, dass sich die Zollbehörden über den tatsächlichen Bestand an Waren in den betreffenden Zollverfahren jederzeit vergewissern können (Artikel 541 Abs. 3 ZK-DVO). Ganz konkret findet sich die Regelung und damit eindeutig die Absicht des Gesetzgebers auch in Art. 543 ZK-DVO manifestiert. Demnach erfolgt die Überführung von Nichtgemeinschaftswaren in das Verfahren der aktiven Veredelung für Waren, die sich in den Räumen des Zolllagers befinden und die in das Zolllagerverfahren überführt worden sind im Anschreibeverfahren durch Anschreibung in der Buchführung aktive Veredelung.

Der Gesetzgeber wollte die Veredelungsbehandlungen von Waren nur im Verfahren der aktiven Veredelung mit den dann geltenden Regeln erlauben. Eine auch nur Gleichsetzung des Grades der Verfehlungen betreffend die üblichen Behandlungen im Lagerverfahren und von Verfehlungen betreffend Veredelungsbehandlungen im Lagerverfahren ist daher im Rahmen der Beurteilung des Art. 859 ZK-DVO nicht möglich.

Die Pflichtverletzungen der Bf., dass im Lagerverfahren und nicht im Veredelungsverfahren Veredelungsbehandlungen von Äpfeln und Sauerkirschen erfolgt sind, sind daher nicht als Verfehlung zu bewerten, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zolllagerverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben, sie haben sich ausgewirkt. Eine Untersuchung der weiteren

Tatbestandselemente des Art. 859 ZK-DVO, dass es sich nicht um den Versuch handelt, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen, dass keine grobe Fahrlässigkeit der Bf. vorliegt und dass alle notwendigen Förmlichkeiten erfüllt wurden, um die Situation der Waren zu bereinigen, ist daher nicht mehr erforderlich. Für die Bf. als Inhaberin der Zollagerbewilligung vom 22. Dezember 1995, Zl. 700/15997/95, mit der Verpflichtung in diesem Verfahren unter bestimmten Meldeverpflichtungen (siehe Punkt 13 der Bewilligung) lediglich die im Lager üblichen Behandlungen der Ware vorzunehmen, ist mit der Veredelung der Waren im Zolllagerverfahren, mit der Nichterfüllung der Pflichten des Lagerverfahrens, jeweils die Zollschuld entstanden.

Dass rechtzeitige Übernahme der Waren durch die Bf. in die Buchhaltung der aktiven Veredelung und damit in das Verfahren der aktiven Veredelung auf Grund von auch dem Hauptzollamt Graz bekannten EDV-Problemen nicht möglich war, ist dabei in diesem Verfahren der Abgabefestsetzung ohne Auswirkung. Von Bedeutung ist hier nur, dass diese rechtzeitige Überführung in das Verfahren der aktiven Veredelung nicht erfolgt ist. Dass dem Hauptzollamt Graz die Mängel des EDV-Programmes schon länger bekannt waren – wie es vor allem aus der Aussage des Zeugen F. hervorgeht – kann nicht dazu führen, die Regeln des Zollkodex über die Entstehung einer Zollschuld außer Kraft zu setzen. Eine im Sinne des Grundsatzes von Treu und Glauben erteilte bindende Zusage oder Auskunft durch die Organwalter des Hauptzollamtes Graz F. und L. dahingehend, dass die EDV-Probleme keine zollschuldrechtlichen Auswirkungen haben könnten, wird von diesen beiden glaubhaft bestritten, letztlich von der Bf. auch nicht behauptet und kann auch vom Senat nicht festgestellt werden.

Die Argumente der Bf. in diese Richtung betreffen vielmehr ihr in diesem Verfahren nicht mehr zu untersuchendes Verschulden oder Nichtverschulden an der unzureichenden Qualität des EDV-Programmes und eine Mitverantwortung des Hauptzollamtes Graz an den dadurch entstandenen verfahrensrechtlichen Pflichtverletzungen. Nach Ansicht des Senates können diese Argumente in einem allenfalls noch zu führenden Billigkeitsverfahren nach dem Art. 239 ZK behandelt werden, wobei hier die von der Mitteilung der Abgaben zu berechnende zwölfmonatige Antragsfrist in begründeten Ausnahmefällen verlängert werden kann. Im gegenständlichen Verfahren kann darüber nicht erstmals durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz abgesprochen werden.

Zu der in Art. 560 ZK-DVO normierten Wiederausfuhrfrist, deren nach Ansicht der Abgabenbehörde I. Instanz jeweilige Überschreitung diese letztlich zur gegenständlichen Abgabefestsetzung veranlasst hat, ist folgendes zu sagen:

Im Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 565/80 des Rates vom 4. März 1980 über die Vorauszahlung von Ausfuhrerstattungen für landwirtschaftliche Erzeugnisse werden die Grundregeln für die Zahlung eines Betrages in der Ausfuhr festgelegt, der den Ausfuhrerstattungen für die Erzeugnisse, die u.a. unter die Verordnungen EWG Nr. 1.035/72 (Obst und Gemüse) und Nr. 516/77 (Verarbeitungserzeugnisse aus Obst und Gemüse) fallen, entspricht. Die Verordnung Nr. 516/77 wurde aufgehoben durch die Nachfolgeverordnung Nr. 426/87, diese wiederum durch der Verordnung Nr. 2201/96. Verarbeitungserzeugnisse wie Apfelsaftkonzentrat oder ein Sauerkirschenerzeugnis fallen nach Ansicht des Senates nur dann unter die Regelung der Verordnung Nr. 565/80 und damit wiederum unter die Regelung des Art. 560 ZK-DVO, wenn Vorfinanzierungen oder Ausfuhrerstattungen für diese Waren nicht nur auf Grund der tarifarischen Beschaffenheit theoretisch möglich waren, sondern nur dann, wenn sie auch tatsächlich beantragt werden bzw. worden sind.

Dasselbe trifft auf die im Art. 2 Buchstabe b der Verordnung Nr. 565/80 genannten Erzeugnisse zu, auf die eine Ausfuhrerstattung anwendbar sein muss

Die in der Verordnung Nr. 565/80 Art. 2 Buchstabe c genannten Waren beziehen sich zunächst auf die Verordnung Nr. 2682/72, abgelöst durch die Verordnung Nr. 3085/80, abgelöst durch die Verordnung Nr. 1222/94 und diese wiederum durch die Verordnung Nr. 1520/2000. Alle diese Verordnungen regeln die Gewährung und Festsetzung von Ausfuhrerstattungen für ausgeführte oder auszuführende Waren.

Zusammengefasst kann festgestellt werden, dass alle hier relevanten aus der Verordnung Nr. 565/80 abgeleiteten weiteren Verordnungen bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungsprodukte betreffen, die vorfinanziert werden oder Gegenstand eines Ausfuhrerstattungsverfahrens sind. Es ist für den Senat nicht vorstellbar, dass die vorliegende Fristenregelung lediglich aus der tarifarischen Beschaffenheit der Verarbeitungsprodukte kausal ableitbar ist, wie es das Zollamt offensichtlich vermeint. Wenn der Gesetzgeber dies gewollt hätte, dann hätte er sich wohl eines direkten Verweises auf bestimmte Tarifpositionen der Kombinierten Nomenklatur (KN) bedient und nicht diese aufwändige Konstruktion gewählt. Sinn macht diese Konstruktion nur, wenn bestimmte agrar- und handelspolitische Maßnahmen mit dem Zollrecht sichergestellt werden sollen (3. Erwägungsgrund zum Zollkodex), hier solche des Vorfinanzierungs- und des Ausfuhrerstattungsgebietes. Es reicht nicht aus, dass die Erzeugnisse nur die tarifarische Beschaffenheit für eine Vorfinanzierung oder eine Ausfuhrerstattung hatten um zur Anwendung des Art. 560 ZK-DVO zu kommen. Dieser ist nur dann anzuwenden, wenn für Waren Vorfinanzierungen oder Ausfuhrerstattungen auch tatsächlich beantragt worden waren. Nach Auskunft des Zollamtes Salzburg-Erstattung waren aber im

verfahrensgegenständlichen Zeitraum 1996 und 1997 solche Anträge aus einem in vereinfachten Verfahren durch Anschreiben begonnenem Zolllagerverfahren oder Verfahren der aktiven Veredelung nicht zulässig und sind auch beim genannten Zollamt nicht eingegangen. Art. 560 ZK-DVO und damit die sechsmonatige Wiederausfuhrfrist war sohin im gegenständlichen Verfahren nicht anzuwenden.

Im Übrigen wird auf die Bestimmung des Art. 118 Abs. 2 ZK verwiesen, wonach die damals so genannte Wiederausfuhrfrist, die im Bewilligungsbescheid mit sechs Monaten festgesetzt worden war, erst mit Zeitpunkt der Überführung der Nichtgemeinschaftswaren in das Verfahren der aktiven Veredelung beginnt. Die Überführung der Waren in dieses Verfahren erfolgte jeweils unmittelbar vor der Wiederausfuhr der Waren und es war daher die Wiederausfuhrfrist in den gegenständlichen Fällen nie abgelaufen (Art. 549 Buchstabe j ZK-DVO).

Es kann sich auf Grund dieser Einschätzung auch ein Eingehen auf die von der Bf. in den Rechtsbehelfen vorgebrachte Problematik der Globalisierung der Wiederausfuhrfrist in den verfahrensgegenständlichen Fällen erübrigen.

Die aus dem Abgabenbescheid vom 18. Oktober 1999 herauszulesende Rechtsmeinung des Zollamtes das unter Berücksichtigung der vereinfachten Verfahrensbestimmungen des Art. 266 Abs. 3 ZK-DVO und der Art. 538 bis 547 ZK-DVO eine Überführung in das Verfahren der aktiven Veredelung ab dem Zeitpunkt des ersten Veredelungsvorganges anzunehmen sei, und daher die Frist von diesem Zeitpunkt an zu Laufen begann, wird vom Senat nicht geteilt.

Gemäß Art. 266 Abs. 3 ZK-DVO kann die Anschreibung in der Buchführung auch durch jede von den Zollbehörden vorgesehene Förmlichkeit ersetzt werden, die die gleiche Gewähr bietet. In der Bewilligung der aktiven Veredelung vom 20. November 1995, Zl. 700/15996/95, wird in Punkt 3 der Anlage bestimmt:

"Die Anmeldung zur Überführung in das Verfahren der aktiven Veredelung muss unbeschadet der vereinfachten Verfahren nach Art. 76 ZK folgende Angaben enthalten: Felder Nrn.: 1, 3, 5, 8, 14, 15, 15a, 19, 21, 25, 26, 31, 32, 33, 34, 37, 38, 41, 44, 46, 47 und 54; Feld A:

Ablagezahl

Feld 31:

a) Die Warenbezeichnung der Einfuhrwaren in der Zollanmeldung muss den in der Bewilligung enthaltenen Einzelheiten (Punkt 3. des Bescheides) entsprechen.

b) Die Inanspruchnahme des Ersatzes durch äquivalente Waren nach Art. 569 Abs. 1 ZK-DVO müssen die Angaben der Einfuhrwaren so genau sein, dass die Einzelheiten betreffend den Ersatz durch äquivalente Waren feststellbar sind (siehe Pkt. 6.2. dieser Anlage).

Feld 37: 5100 3 (Eigenveredelung), 5100 4 (Lohnveredelung)

Feld 44: GZ. der Bewilligung, Art der Sicherheitsleistung, Art der Nämlichkeitsfesthaltung, Wiederausfuhrfrist nach Art. 118 Abs. 1 ZK

Hinweis für die Zollstelle zur Überführung in das Verfahren der aktiven Veredelung:
Das Original der Anmeldung ist der Überwachungszollstelle zu übersenden.

3.1.) Erfolgt die Überführung der Einfuhrwaren in das Verfahren der aktiven Veredelung aufgrund des vereinfachten Verfahrens nach Art. 76 Abs. 1 Buchstabe c) ZK, sind die in der Bewilligung zum Anschreibeverfahren, Kenn-Nr5....., getroffenen Anforderungen und Bedingungen besonders zu beachten."

In der Bewilligung der Gestellungsbefreiung und der Anmeldung der Waren im Anschreibeverfahren vom 5. Juni 1996, ZI. 700/10663/96, wird in Punkt 5 des Bescheides zunächst diese Begünstigung auch für die Überführung (von Waren) in die aktive Veredelung gewährt. In Punkt 7.5 der Anschreibungen finden sich folgende Regelungen:

"7.5.1. Die Waren sind unverzüglich anzuschreiben, nachdem sie zu den in Punkt 6.2. bezeichneten Orten befördert worden sind.

7.5.2. Da die im Rahmen der Begünstigung eingeführten Waren von unterschiedlicher Art und Beschaffenheit sind und die Abgabeberechnung im Rahmen der Sammelanmeldung dementsprechend umfangreich ist, gelten folgende besondere Erfordernisse:

- die für die Durchführung des Zollverfahrens maßgebende Art und Beschaffenheit der Ware muss aus der Bezeichnung unter der sie geliefert und vom Begünstigten erfasst werden, ohne Schwierigkeiten zu ersehen sein,
- die Sammelmeldung muss mittels automationsunterstützt geführten System unter Hinweis auf die jeweiligen Zollverfahren – mit einer eigenen Aufstellung der Kontingentwaren – erstellt werden, d.h. die für Zollzwecke relevanten Daten der Waren müssen unmittelbar nach deren Übernahme vom Begünstigten in einem automationsunterstützt geführten System erfasst und sodann durch laufende Ergänzungen in diesem System zur Sammelanmeldung entwickelt werden,

- eine stichprobenweise Beschau der Waren muss entweder vor der Ausfolgung an den Begünstigten (z.B. in einem Zolllager) oder nach der Ausfolgung an einem dafür zugelassenen Ort nach der Ausfolgung an einem dafür zugelassenen Ort möglich sein.

Die auf die Sendung bezughabenden Belege (Ladeliste, Lieferschein, Rechnung, usw.) sind mit der fortlaufenden Nummer der zugehörigen Position, mit der sie in der Sammelanmeldung erfasst werden, zu versehen. Das automationsunterstützt geführte System, aus dem die für die Erstellung der Sammelanmeldung relevanten Daten entwickelt werden, ist der Prüfung durch die mit der zollamtlichen Überwachung betrauten Organe zugänglich.

7.5.3. Die Anschreibungen sind an folgenden Ort zu führen (genaue Anschrift): Grazer Straße 20, 8510 Stainz

7.5.4. Die Anschreibungen sind zu führen nach

- dem vom bewilligenden Hauptzollamt zugelassenen Muster

7.5.5. Die Anschreibungen haben das Anschreibdatum und alle zur Feststellung der Warenbeschaffenheit notwendigen Angaben zu enthalten.

7.5.6. Die Anschreibung der Waren in der Buchführung des Begünstigten gilt als Überlassung.

7.5.7. Über die eingeführten Waren darf erst verfügt werden, wenn sie angeschrieben worden sind.

7.5.8. Die im Laufe eines Kalendermonats eingeführten und in die Anschreibungen aufgenommenen Waren sind in einer Sammelanmeldung unter Hinweis auf das jeweils bewilligte Zollverfahren zusammenzufassen."

Es kann nicht festgestellt werden, dass das Zollamt die Anschreibungen im Verfahren der aktiven Veredelung durch eine andere Förmlichkeit als die hier genannten vorgesehen bzw. bewilligt hat. Eine solche Bewilligung ist nicht aktenkundig. Hilfsaufzeichnungen, die hier offensichtlich geführt worden sind, ansonsten ja die jeweiligen Zeitpunkte der Durchführung der Veredelungsbehandlungen nicht hätten festgestellt werden können, können – abgesehen von der fehlenden Abstimmung mit dem Zollamt – nicht die Qualität der durch die Bewilligung der aktiven Veredelung und der des vereinfachten Verfahrens geforderten Anschreibungen und damit auch nicht die Rechtswirkungen dieser Anschreibung als Überführung der Waren in das Verfahren der aktiven Veredelung gehabt haben.

Die Rechtsansicht des Zollamtes, dass negative Auswirkungen einer zeitverschobenen Anschreibung in den gegenständlichen Fällen dann nicht vorliegen würden, wenn es zu keiner

Fristüberschreitung der Frist nach Art. 560 ZK-DVO gekommen sei, würde eine willkürliche und beliebige Festlegung des Beginnes des Verfahrens der aktiven Veredelung zulassen und es könnte dadurch jede Pflichtverletzung im vorgelagerten Zolllagerverfahren der Beurteilung im Sinne des Art. 204 Abs. 1 ZK in Verbindung mit Art. 859 ZK-DVO entzogen werden.

Zu den - ausgenommen die Anlage 6 des Abgabenbescheides - vorgeschriebenen Ausgleichszinsen, zu denen es weder im Spruch noch in der Begründung der in Rede stehenden Bescheide irgendeinen Hinweis auf die gesetzlichen Grundlagen gibt und die jeweils für einen Zeitraum von 6 Monaten festgesetzt worden sind, ist zu bemerken:

Wenn gemäß Artikel 589 Abs. 1 ZK-DVO für Veredelungserzeugnisse oder unveredelte Waren eine Zollsschuld entsteht, so sind auf den Betrag der fälligen Einfuhrabgaben Ausgleichszinsen zu zahlen.

Gemäß Artikel 214 Abs. 3 ZK sind in den Fällen und unter den Voraussetzungen, die nach dem Ausschussverfahren festgelegt werden, Ausgleichszinsen zu erheben, um zu verhindern, dass es aufgrund der Verschiebung der Zeitpunkte der Entstehung und der buchmäßigen Erfassung der Zollsschuld zu einem finanziellen Vorteil kommt. Das kann sein bei der Zollschuldentstehung für Veredelungserzeugnisse und unveredelte Waren im Rahmen der aktiven Veredelung und bei Zollschuldentstehung wegen Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr bei in die vorübergehende Verwendung übergeführten Waren.

Gem. Art. 114 Abs. 2 Buchstabe d ZK sind Veredelungserzeugnisse alle Erzeugnisse die aus Veredelungsvorgängen entstanden sind.

Aus diesen Bestimmungen, dem Wortlaut des Artikels 589 Abs. 1 ZK-DVO und auch seiner Platzierung in dieser Verordnung – Kapitel 3 – Aktive Veredelung, Abschnitt 5, Unterabschnitt 2, Buchstabe c – lassen für den Senat nur den Schluss zu, dass Ausgleichszinsen nur dann festzusetzen sind, wenn eine Zollsschuld im Verfahren der aktiven Veredelung entstanden ist (siehe auch Witte, 1. Auflage, Rz 16 zu Artikel 214). Im gegenständlichen Fall sind die Zollschuldigkeiten im Zolllagerverfahren entstanden. Ermächtigt durch Artikel 232 ZK hat die Republik Österreich für solche Zollschuldigkeiten mit der Novelle des Zollrechts-Durchführungsgesetzes BGBl. Nr. I 13/1998 die Abgabenerhöhung nach § 108 Abs. 1 ZollR-DG normiert.

Entsteht demnach außer in den Fällen des Absatz 2 eine Zollsschuld nach den Artikeln 202 – 205 oder 210 oder 211 ZK oder ist eine Zollsschuld nach Artikel 220 nachzuerheben, dann ist eine Abgabenerhöhung zu entrichten, die dem Betrag entspricht, der für den Zeitraum

zwischen dem Entstehen der Zoltschuld und dem der buchmäßigen Erfassung an Säumniszinsen (§ 80) angefallen wäre.

Eine erstmalige Vorschreibung einer Abgabenerhöhung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ist grundsätzlich nicht zulässig, so dass dies neben der Beachtung der mittlerweile eingetretenen Festsetzungsverjährung dieser Nebengebühren dies nicht ins Auge gefasst werden kann.

Zuletzt ist noch darauf hinzuweisen, dass bezüglich der in der Anlage 6 des Abgabenbescheides berechneten und im Spruch festgesetzten Ausgleichszinsen bereits Teilrechtskraft des Abgabenbescheides eingetreten ist.

Im Bereich des Abgabenverfahrensrechtes kann eine "Teilrechtskraft " im Allgemeinen nicht eintreten. Die Berechtigung und Verpflichtung einen angefochtenen Bescheid durch Berufungsentscheidung rechtsrichtig zu gestalten, ist somit grundsätzlich vom Umfang der Anfechtung abgesehen nicht beeinträchtigt oder beschränkt. Eine solche Beschränkung der Prüfung der Berufungsbehörde auf den Umfang der Anfechtung ist nur im Falle der rechtlichen Trennung einer Erledigung in selbständige Bescheide zulässig und geboten (vergleiche VwGH vom 13. Mai 1976, Zl. 2181/74A). Ist also aus diesem Blickwinkel ein Bescheid in selbständige Teile trennbar und ist jede durch einen Teilbescheid erfasste Sache selbstständig für sich auf ihren rechtlichen Gehalt überprüfbar, dann hat die Berufungsbehörde nur den angefochtenen Teilbescheid für sich auf seine Rechtmäßigkeit zu untersuchen. Die Bf. hat sowohl in der Berufung als auch in der Beschwerde die in der Anlage 6 des Abgabenbescheides berechneten und im Spruch des in selbständige Teile trennbaren Sammelbescheides festgesetzten Ausgleichszinsen ausdrücklich anerkannt, so dass diesbezüglich von einer Teilrechtskraft des Bescheides auszugehen ist.

Bei der Abgabeberechnung konnte bezüglich der Äpfel auf die dem Abgabenbescheid beigefügten und korrekt erstellten Berechnungsblätter des Hauptzollamtes Graz, reduziert um die verjährten Fälle, zurückgegriffen werden. Diese Berechnungsblätter sind dem gegenständlichen Bescheid beigelegt.

Bei der Berechnung der Eingangsabgaben für das aus den Sauerkirschen tiefgekühlt hergestellte Verarbeitungsprodukt hat die Abgabenbehörde erster Instanz die hier auch zu berücksichtigende Einfuhrumsatzsteuer vergessen oder jedenfalls nicht berechnet. Eine Überprüfung der Summe der festgesetzten Einfuhrumsatzsteuer hat ergeben, dass dieser Teilbetrag auch bei der erstinstanzlichen Abgabenfestsetzung nicht berücksichtigt worden ist. Da davon auszugehen ist, dass die Bf. nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften zum vollen Vor-

steuerabzug berechtigt ist und auch die sonstigen Voraussetzungen des nach Ansicht des Senates hier anzuwendenden § 72a ZollR-DG erfüllt sind und auch Festsetzungsverjährung eingetreten ist, konnte die Abänderung der Festsetzung bzw. Nichtfestsetzung der Einfuhrumsatzsteuer in diesem Rechtsbehelfsverfahren unterbleiben.

Die Berechnung des Zolles, eines Wertzolles und eines als Ausgleichsabgabe bezeichneten Gewichtszolles unter Anwendung einer Mindestpreisregelung, wonach der Einfuhrpreis gleich oder höher als der Mindestpreis von 65,81 XEA je 100 kg netto sein musste und den weiteren Berechnungsgrundlagen 1 XEA = ATS 13,4875, Mindestpreis = ATS 887,61 pro 100kg netto und einem (Wert) Zollsatz von 16,8%, stellt sich wie folgt dar:

AN-Nr. 1

20.000 kg

Zollschuldentstehung: 11. Dezember 1996

Wert: DEM 13.800

Kurs: 7,0655

M: ATS 6.194,35

P1: ATS 6.194,35

$DEM\ 13.800,00 \times 7,0655 = ATS\ 97.503,90 - 6.194,35 = ATS\ 91.309,55 \times 16,8\% =$
ATS 15.340,00(Z1)

$ATS\ 91.309,55 / 200 = ATS\ 456,54$ für 100 Kg netto = 33,85 XEA / 100 kg netto Einkaufspreis
65,81 XEA – 33,85 XEA = 31,96 XEA

$31,96\ XEA \times 13,4875 = ATS\ 431,06 / 100\ kg\ netto$

$ATS\ 431,06 \times 200 = 86.212,00(Z3)$

Die Sauerkirschen unterlagen der Marktorganisation Obst und Gemüse, wo bei der Berechnung der Ausgleichsabgaben im hier anzuwendenden Fall der landwirtschaftliche Umrechnungskurs des maßgebenden Einfuhrpreises und des festgesetzten Mindestpreises anzuwenden war und 1 XEA = 13,4875 ATS betrug.

Die Addition aller einzelnen Abgabenteilbeträge an Zoll und Einfuhrumsatzsteuer ist in Form einer Tabelle dem gegenständlichen Bescheid beigelegt.

Ein Abspruch über die Fälligkeit der Abgaben konnte sich erübrigen, weil diese nach Auskunft des Hauptzollamtes Graz bereits zur Gänze entrichtet sind.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 1 Konvolut Berechnungsblätter, 1 Tabelle, 1 Anlage 1

Wien, 24. Mai 2004