

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

7. September 1999 \*

In der Rechtssache C-61/98

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) von der Tariefcommissie (Niederlande) in dem bei dieser anhängigen Rechtsstreit

**De Haan Beheer BV**

gegen

**Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen Rotterdam**

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts betreffend die Entstehung und Erhebung einer Zollschuld

erläßt

DES GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten J.-P. Puissochet sowie der Richter J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, D. A. O. Edward und M. Wathelet (Berichterstatter),

\* Verfahrenssprache: Niederländisch.

Generalanwalt: F. G. Jacobs

Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der De Haan Beheer BV, vertreten durch die Steuerberater K. H. Meenhorst und A. P. Eeltink,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch M. A. Fierstra, Leiter der Abteilung Europäisches Recht im Ministerium für Auswärtige Angelegenheiten, als Bevollmächtigten,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch H. van Lier und R. Tricot, Juristischer Dienst, als Bevollmächtigte im Beistand von Rechtsanwalt J. Stuyck, Brüssel,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der De Haan Beheer BV, vertreten durch K. H. Meenhorst, A. P. Eeltink und Steuerberater A. L. C. Simons, der niederländischen Regierung, vertreten durch M. Fierstra, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch M. Ewing, Treasury Solicitor's Department, als Bevollmächtigte im Beistand von Barrister M. Hoskins, und der Kommission, vertreten durch H. van Lier im Beistand von Rechtsanwalt J. Stuyck, in der Sitzung vom 14. Januar 1999,

nach Anhörung der Schlußanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 11. März 1999,

I - 5030

folgendes

## Urteil

- 1 Die Tariefcommissie hat mit Urteil vom 24. Februar 1998, beim Gerichtshof eingegangen am 2. März 1998, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag (jetzt Artikel 234 EG) eine Frage nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts betreffend die Entstehung und Erhebung einer Zollschuld zur Vorabentscheidung vorgelegt.
- 2 Diese Frage stellt sich in einem Rechtsstreit zwischen der Gesellschaft De Haan Beheer BV (im folgenden: De Haan), einer Zollspediteurin, und dem Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen Rotterdam (Inspekteur für Einfuhrabgaben und Verbrauchsteuern Rotterdam; im folgenden: Inspekteur) über die Erhebung einer Zollschuld in Höhe von 1 575 030,60 HFL.
- 3 Zwischen dem 29. Juli und dem 8. September 1993 nahm De Haan als Hauptverpflichtete sieben Versandanmeldungen T1 vor, um mehrere Posten Zigaretten dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren zu unterstellen. Diese Nichtgemeinschaftswaren, die aus Zollagern in den Niederlanden stammten, sollten über Antwerpen in verschiedene Drittländer ausgeführt werden.
- 4 Die Waren gelangten nie zur Bestimmungsstelle in Antwerpen, sondern wurden ohne Zahlung der entsprechenden Zölle in den Niederlanden in den freien Verkehr gebracht.
- 5 Dieser Betrug wurde vom Nederlandse Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst (Niederländischer Dienst für Steuerauskünfte und -ermittlungen; im folgenden: FIOD) in Zusammenarbeit mit den zuständigen belgischen Behörden untersucht. Nach dem Vorlagebeschluß wußten die Zollbehörden bereits Ende Juli 1993 oder hatten zumindest den ernsthaften Verdacht, daß es bei der Durchführung eines

gemeinschaftlichen Versandverfahrens für Zigaretten zu Ordnungswidrigkeiten gekommen war, die zur Entstehung einer Zollschuld führen konnten. Die Untersuchung brachte zutage, daß ein belgischer Zollbeamter die Versandscheine T1 betrügerisch mit dem Stempel der Zollstelle Antwerpen versehen hatte.

- 6 Aus den Akten geht ferner hervor, daß De Haan auf keine Weise in diesen Betrug verwickelt war und gutgläubig davon ausging, daß der Versandvorgang normal ablief, auch wenn einer der Verdächtigen zu ihrem Personal gehörte.
  
- 7 Am 13. Juli 1994 forderten die Zollbehörden De Haan auf, Zölle in Höhe von 2 463 318 HFL auf die Zigaretten zu entrichten, die in dieser Weise betrügerisch auf den niederländischen Markt gebracht worden waren. Am 5. September 1995 senkte der Inspekteur diesen Betrag um 888 287,40 HFL, da der Einzelhandelswert der Zigaretten zu hoch veranschlagt worden war.
  
- 8 De Haan erhob bei der Tariefcommissie Klage gegen diese Entscheidung und machte geltend, die Zollbehörden hätten sie, da sie gutgläubig gehandelt habe und die Ermittler spätestens seit Ende Juli 1993 von den Betrugsvorbereitungen gewußt hätten, zumindest nach der betrügerischen Verbringung der ersten Sendung über die Lage unterrichten müssen, damit sie Maßnahmen hätte ergreifen können, um die Entstehung einer sie treffenden Zollschuld bezüglich der sechs folgenden Sendungen zu verhindern; dafür hätte es genügt, wenn sie die sechs Anmeldungen für diese Sendungen nicht vorgenommen hätte.

- 9 Unter diesen Umständen hat die Tariefcommissie in der Erwägung, daß der Rechtsstreit eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts erfordere, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Muß nach den Regeln des geschriebenen oder ungeschriebenen gemeinschaftlichen Zollrechts im Verkehr zwischen Zollpflichtigen und Zollbehörden von einer Pflicht der letztgenannten, wie sie unter Punkt 6.2. beschrieben ist [der Pflicht, einen Anmelder in der Lage der Klägerin des Ausgangsverfahrens, dessen Anmeldungen gutgläubig vorgenommen wurden, über die Möglichkeit eines Betruges zu unterrichten], ausgegangen werden, und falls ja, welche rechtlichen Folgen ergeben sich für die Feststellung, die buchmäßige Erfassung und die Einziehung der Zollschuld, wenn die Behörden dieser Pflicht nicht nachkommen?

### Die Gemeinschaftsregelung

- 10 Zunächst ist festzustellen, welche Gemeinschaftsregelung in dem für das Ausgangsverfahren maßgebenden Zeitraum galt.
- 11 Zur Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1; im folgenden: Zollkodex der Gemeinschaften), in der die zuvor über eine Vielzahl von Gemeinschaftsverordnungen und -richtlinien verstreuten Zollvorschriften zusammengefaßt werden, sind Durchführungsvorschriften erlassen worden, die in der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 (ABl. L 253, S. 1) enthalten sind. Diese Vorschriften gelten seit dem 1. Januar 1994.
- 12 Im vorliegenden Fall erging die Zahlungsaufforderung zwar im Juli 1994, doch trug sich der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, an den die Zollschuld anknüpft, vor dem Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften zu.

- 13 Nach ständiger Rechtsprechung sind Verfahrensvorschriften im allgemeinen auf alle bei ihrem Inkrafttreten anhängigen Streitigkeiten anwendbar, während materiell-rechtliche Vorschriften gewöhnlich so ausgelegt werden, daß sie nicht für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte gelten (vgl. u. a. Urteil vom 12. November 1981 in den Rechtssachen 212/80 bis 217/80, Salumi u. a., Slg. 1981, 2735, Randnr. 9, und Urteil vom 6. Juli 1993 in den Rechtssachen C-121/91 und C-122/91, CT Control [Rotterdam] und JCT Benelux/Kommission, Slg. 1993, I-3873, Randnr. 22).
- 14 Folglich sind die materiell-rechtlichen Vorschriften der vor Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften geltenden Regelung und die Verfahrensvorschriften des Zollkodex heranzuziehen.
- 15 Die Verordnung (EWG) Nr. 2726/90 des Rates vom 17. September 1990 über das gemeinschaftliche Versandverfahren (ABl. L 262, S. 1) regelt in Titel V das externe gemeinschaftliche Versandverfahren. Nach Artikel 10 sind Waren, die in diesem Verfahren befördert werden sollen, mit einer vom Hauptverpflichteten unterzeichneten Versandanmeldung T1 zum Versand anzumelden.
- 16 Artikel 11 Absatz 1 dieser Verordnung lautet:

„Der Hauptverpflichtete hat

- a) die Waren und den Versandschein T1 innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den zuständigen Behörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungsstelle zu stellen;
- b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren einzuhalten;

c) die Zölle und sonstigen Abgaben zu zahlen, die unter Umständen aufgrund einer im Verlauf oder anlässlich eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens begangenen Zuwiderhandlung oder Ordnungswidrigkeit fällig werden.“

17 Des weiteren bestimmt Artikel 3 Absatz 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1854/89 des Rates vom 14. Juni 1989 über die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen für die Entrichtung der Eingangs- oder Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld (ABl. L 186, S. 1):

„Bei Entstehen einer Zollschuld... erfolgt die buchmäßige Erfassung des entsprechenden Abgabebetrag innerhalb einer Frist von 2 Tagen, von dem Zeitpunkt an gerechnet, zu dem die Zollbehörde

a) den betreffenden Abgabebetrag berechnen und

b) die zur Zahlung verpflichtete Person bestimmen kann.“

18 Artikel 6 Absatz 1 derselben Verordnung lautet:

„Der Abgabebetrag wird der zur Zahlung verpflichteten Person sofort nach der buchmäßigen Erfassung in geeigneter Form mitgeteilt.“

- 19 Bezüglich der Erhebung von Eingangsabgaben bestimmt Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 des Rates vom 24. Juli 1979 betreffend die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet (Abl. L 197, S. 1):

„Stellen die zuständigen Behörden fest, daß die nach den gesetzlichen Vorschriften geschuldeten Eingangs[abgaben]... vom Abgabenschuldner ganz oder teilweise nicht angefordert worden sind, so fordern sie die nicht erhobenen Abgaben nach.

Die Abgaben können jedoch nicht mehr nachgefordert werden, wenn seit der buchmäßigen Erfassung... oder, sofern eine buchmäßige Erfassung unterblieben ist, seit dem Tag, an dem die Zollschuld für die betreffende Ware entstanden ist, drei Jahre verstrichen sind.“

- 20 Zwei Vorschriften sehen jedoch Fälle vor, in denen Eingangsabgaben nicht erhoben werden dürfen. Zum einen bestimmt Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79:

„Die zuständigen Behörden können von einer Nacherhebung von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben absehen, deren Nichterhebung auf einen Irrtum der zuständigen Behörden zurückzuführen ist, sofern dieser Irrtum vom Abgabenschuldner nicht erkannt werden konnte und letzterer gutgläubig gehandelt und alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollerklärung beachtet hat.

Die Fälle, in denen Unterabsatz 1 angewandt werden kann, werden nach den Durchführungsbestimmungen... festgelegt.“



- 21 Artikel 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2164/91 der Kommission vom 23. Juli 1991 zur Durchführung des Artikels 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 (ABl. L 201, S. 16) nennt drei Fälle, in denen die zuständige Behörde des Mitgliedstaats, in dem der Irrtum, der zur Erhebung eines zu geringen Betrages geführt hat, unterlaufen ist oder festgestellt wurde, selbst die Entscheidung trifft, von der Nacherhebung abzusehen:
- wenn ein Zollkontingent oder ein Zollplafond zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung bereits erreicht war, ohne daß dies im *Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften* bekanntgegeben worden ist;
  - wenn die Behörde der Meinung ist, daß alle Voraussetzungen des Artikels 5 Absatz 2 erfüllt sind, und der nicht erhobene Betrag niedriger ist als 2 000 ECU;
  - wenn der betreffende Mitgliedstaat von der Kommission ermächtigt worden ist, von der Nacherhebung der Abgaben abzusehen.
- 22 Zum anderen bestimmt Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 2. Juli 1979 über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben (ABl. L 175, S. 1) in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 3069/86 des Rates vom 7. Oktober 1986 (ABl. L 286, S. 1; im folgenden: Verordnung Nr. 1430/79) für den Fall, daß kein den zuständigen Behörden zu-rechenbarer Irrtum vorliegt:

„Die Eingangsabgaben können außer in den in den Abschnitten A bis D genannten Fällen [für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits nicht relevant] bei Vorliegen besonderer Umstände erstattet oder erlassen werden, sofern der Beteiligte nicht in betrügerischer Absicht oder offensichtlich fahrlässig gehandelt hat.

Die Voraussetzungen und die Modalitäten für die Anwendung von Unterabsatz 1 werden nach dem [für den Erlaß von Durchführungsmaßnahmen vorgesehenen] Verfahren... festgelegt. Für die Erstattung und den Erlaß können besondere Voraussetzungen gelten.“

- 23 In Artikel 4 der Verordnung (EWG) Nr. 3799/86 der Kommission vom 12. Dezember 1986 zur Durchführung der Artikel 4a, 6a, 11a und 13 der Verordnung Nr. 1430/79 (ABl. L 352, S. 19) werden besondere Umstände im Sinne von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 aufgezählt, aus denen sich ergibt, daß der Beteiligte nicht in betrügerischer Absicht oder offensichtlich fahrlässig gehandelt hat. Weitere Sachverhalte sind im Rahmen eines Verfahrens, das ein Tätigwerden der Kommission erfordert, von Fall zu Fall zu beurteilen.
- 24 Speziell bei dem in Anwendungsfällen von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 zu befolgenden Verfahren sind die seit dem 1. Januar 1994 geltenden Artikel 905 bis 909 der Verordnung Nr. 2454/93 heranzuziehen. In Artikel 905 Absatz 1 heißt es:

„Ist die Entscheidungszollbehörde, bei der ein Antrag auf Erstattung oder Erlaß nach Artikel 239 Absatz 2 des Zollkodex [der im wesentlichen Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 entspricht] gestellt worden ist, nicht in der Lage, nach Artikel 899 [der Artikel 4 der Verordnung Nr. 3799/86 entspricht] zu entscheiden, und läßt die Begründung des Antrags auf einen besonderen Fall schließen, der sich aus Umständen ergibt, bei denen weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten vorliegt, so legt der Mitgliedstaat, zu dem diese Behörde gehört, den Fall der Kommission zur Behandlung nach dem Verfahren der Artikel 906 bis 909 vor.“

- 25 Nach Artikel 908 Absatz 2 trifft die Zollbehörde ihre Entscheidung über den Antrag des Beteiligten anhand der Entscheidung der Kommission. Hat die Kommission innerhalb von sechs Monaten nach Eingang der gemäß Artikel 905 durch den betreffenden Mitgliedstaat zugesandten Vorlage keine Entscheidung getroffen oder diesem Staat innerhalb von dreißig Tagen nach Ablauf der vorangegangenen Frist von sechs Monaten keine Entscheidung bekanntgegeben, so

gibt die Zollbehörde gemäß Artikel 909 dem Antrag auf Erstattung oder Erlaß statt.

- 26 Im vorliegenden Fall stellte das Königreich der Niederlande einen solchen Antrag bei der Kommission, die ihn mit der Entscheidung C(98) 372 def. vom 18. Februar 1998 ablehnte.

### Zur Vorlagefrage

- 27 Das vorliegende Gericht möchte mit seiner Frage im wesentlichen wissen, ob die Zollbehörden im Rahmen eines externen Versandverfahrens gehalten sind, den Hauptverpflichteten über die Gefahr eines Betruges zu unterrichten, in den er nicht verwickelt ist, dessen Durchführung aber zur Entstehung einer ihn treffenden Zollschuld führen kann, und, falls ja, welche Folgen die Mißachtung dieser Verpflichtung hat.
- 28 Um dem vorliegenden Gericht eine der Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits dienliche Antwort zu geben, ist der zweite Teil der Frage auch darauf zu erstrecken, ob der Hauptverpflichtete, sofern er von den Zollbehörden nicht über eine solche Betrugsgefahr unterrichtet wurde, nach dem Gemeinschaftsrecht und insbesondere nach Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 oder Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 von der Begleichung der aufgrund dieses Betruges entstandenen Zollschuld befreit werden kann.

*Zur Verpflichtung der Zollbehörden, den Hauptverpflichteten über die Gefahr eines Betruges zu unterrichten*

- 29 Im Verfahren nach Artikel 177 des Vertrages ist der Gerichtshof nicht befugt, die Normen des Gemeinschaftsrechts auf einen Einzelfall anzuwenden; er ist nur befugt, einem innerstaatlichen Gericht die Kriterien für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts an die Hand zu geben, die diesem bei der Beurteilung der Wirkungen einer Bestimmung des nationalen Rechts dienlich sein könnten (vgl. u. a. Urteile vom 15. Juli 1964 in der Rechtssache 100/63, Van der Veen, Slg. 1964, 1215, 1230, und vom 11. Juli 1985 in der Rechtssache 137/84, Mutsch, Slg. 1985, 2681, Randnr. 6).
- 30 Artikel 11 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2726/90 sieht vor, daß der Hauptverpflichtete grundsätzlich die Zölle zu zahlen hat, die „aufgrund einer im Verlauf oder anlässlich eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens begangenen Zuwiderhandlung oder Ordnungswidrigkeit fällig werden“, ohne die Entstehung der Zollschuld davon abhängig zu machen, daß ein Verschulden des Hauptverpflichteten nachgewiesen wird oder daß den Zollbehörden irgendeine Verpflichtung auferlegt wird, den Hauptverpflichteten über den Verlauf der Untersuchung zu unterrichten, die zur Feststellung der Zuwiderhandlung oder der Ordnungswidrigkeit geführt hat.
- 31 Zwar hätte der Abgabenschuldner unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, wäre er von den Zollbehörden über die Möglichkeit der Begehung eines Betruges durch seine Kunden unterrichtet worden, die notwendigen Maßnahmen treffen können, um das Entstehen der Zollschuld zu verhindern oder zumindest ihre Erhöhung abzuwenden oder zu begrenzen.
- 32 Jedoch ist unabhängig von der — in den Randnummern 37 bis 55 des vorliegenden Urteils erörterten — Frage, ob derartige Umstände das Unterbleiben einer Nacherhebung, die Erstattung oder den Erlaß von Eingangsabgaben rechtfertigen können, festzustellen, daß die Erfordernisse einer Untersuchung zur Ermittlung und Ergreifung der Täter oder Teilnehmer eines bereits begangenen oder in Vorbereitung befindlichen Betruges es rechtfertigen können, eine vollständige oder teilweise Unterrichtung des Hauptverpflichteten über die Einzelheiten der Untersuchung selbst dann bewußt zu unterlassen, wenn er in keiner Weise in die Begehung der betrügerischen Handlungen verwickelt ist.

- 33 De Haan macht allerdings geltend, daß die Abgaben gemäß Artikel 3 Absatz 3 in Verbindung mit Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1854/89 innerhalb einer Frist von zwei Tagen, von dem Zeitpunkt an gerechnet, zu dem die Zollbehörde ihren Betrag habe berechnen und die zur Zahlung verpflichtete Person habe bestimmen können, buchmäßig hätten erfaßt werden müssen und daß ihr dieser Betrag sofort nach der buchmäßigen Erfassung hätte mitgeteilt werden müssen.
- 34 Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Wie der Gerichtshof bereits in seinem Urteil vom 26. November 1998 in der Rechtssache C-370/96 (Covita, Slg. 1998, I-7711, Randnrn. 36 und 37) entschieden hat, berührt es das Recht der Zollbehörden auf Nacherhebung von Zöllen nicht, wenn sie die Fristen der Artikel 3 und 5 der Verordnung Nr. 1854/89 nicht beachten, sofern die Nacherhebung innerhalb der Dreijahresfrist des Artikels 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1697/79 erfolgt. Diese Fristen sollen nämlich lediglich eine zügige und einheitliche Anwendung der technischen Modalitäten für die buchmäßige Erfassung der Eingangs- und Ausfuhrabgaben durch die zuständigen Verwaltungsbehörden sicherstellen. Zwar kann die Nichtbeachtung dieser Fristen durch die Zollbehörden dazu führen, daß der betreffende Mitgliedstaat im Rahmen der Bereitstellung der Eigenmittel Verzugszinsen an die Gemeinschaften zu zahlen hat, doch berührt sie weder die Fälligkeit der Zollschuld noch das Recht der betreffenden Behörden auf Nacherhebung.
- 35 Das gleiche gilt für die Frist nach Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1854/89. Selbst wenn die Zollbehörden im vorliegenden Fall der Hauptverpflichteten den Abgabebetrag nicht sofort nach der tatsächlichen buchmäßigen Erfassung mitgeteilt hätten — was aus den Akten nicht hervorgeht —, könnte dieser Verstoß gegen Artikel 6 Absatz 1 als solcher kein Hindernis für die Erhebung der geschuldeten Zölle bilden, solange die Erhebung innerhalb der Dreijahresfrist des Artikels 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1697/79 erfolgt.
- 36 Demnach ist auf den ersten Teil der Frage zu antworten, daß das Gemeinschaftsrecht von Zollbehörden, die über die Möglichkeit eines Betruges im Rahmen des externen Versandverfahrens unterrichtet sind, nicht verlangt, dem Hauptverpflichteten mitzuteilen, daß er infolge dieses Betruges zur Zahlung von

Zoll herangezogen werden könnte; dies gilt selbst dann, wenn der Betreffende gutgläubig gehandelt hat.

*Zu den Umständen, die das Unterbleiben einer Nacherhebung, die Erstattung oder den Erlaß von Abgaben rechtfertigen können*

- 37 Die Gemeinschaftsregelung enthält zwei Gruppen spezieller Ausnahmen von der Begleichung der Zollschuld.
- 38 Die erste findet sich in Artikel 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79.
- 39 Diese Bestimmung macht die Befugnis der Zollbehörden, von einer Nacherhebung abzusehen, von drei Voraussetzungen abhängig (vgl. u. a. Urteile vom 1. April 1993 in der Rechtssache C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819, Randnrn. 12 und 13, und Covita, a. a. O., Randnrn. 24 bis 28).
- 40 Voraussetzung ist zunächst, daß die Abgaben wegen eines Irrtums der zuständigen Behörden nicht erhoben wurden. Ferner muß es sich um einen Irrtum handeln, der von einem gutgläubigen Abgabenschuldner trotz seiner Berufserfahrung und der erforderlichen Sorgfalt nicht erkannt werden konnte. Schließlich muß der Abgabenschuldner alle geltenden Bestimmungen betreffend die Zollanmeldung beachtet haben.
- 41 Insoweit obliegt es zwar dem nationalen Gericht, zu prüfen, ob unter den Umständen des konkreten Falles die drei Voraussetzungen des Artikels 5 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 erfüllt sind (vgl. Urteil vom 12. Dezember 1996 in den Rechtssachen C-47/95, C-48/95, C-49/95, C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95

und C-148/95, Olasagasti u. a., Slg. 1996, I-6579, Randnrn. 33 bis 35), doch geht bereits aus Randnummer 32 des vorliegenden Urteils hervor, daß es jedenfalls nicht als Irrtum der zuständigen Behörden angesehen werden kann, wenn die Zollbehörden es im Interesse der Ermittlungen bewußt unterlassen, den Hauptverpflichteten über die Möglichkeit eines Betrugers zu unterrichten, in den er möglicherweise nicht verwickelt ist.

- 42 Die zweite Gruppe von Ausnahmen von der Zahlung der Eingangs- oder Ausfuhrabgaben wird in Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 behandelt. Diese Vorschrift, die keinen Irrtum der zuständigen Behörden voraussetzt, macht die Erstattung oder den Erlaß von Eingangsabgaben von der Erfüllung zweier kumulativer Voraussetzungen abhängig, nämlich vom Vorliegen besonderer Umstände und vom Fehlen einer betrügerischen Absicht oder einer offensichtlichen Fahrlässigkeit des Wirtschaftsteilnehmers.
- 43 Wie es in Artikel 4 Satz 1 der Verordnung Nr. 3799/86 ausdrücklich heißt, ist die in diesem Artikel enthaltene Liste besonderer Umstände im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 nicht erschöpfend (vgl. in diesem Sinne Urteil Covita, a. a. O., Randnr. 31).
- 44 Folglich obliegt es den Zollbehörden, von Fall zu Fall zu beurteilen, ob es sich bei Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, die nicht in dieser Liste genannt sind, gleichwohl um „besondere“ im Sinne der geltenden Gemeinschaftsregelung handelt; trifft dies zu, so legt der Mitgliedstaat, zu dem die betreffende Behörde gehört, den Fall der Kommission zur Behandlung nach dem Verfahren der Artikel 906 und 909 der Verordnung Nr. 2454/93 vor.
- 45 Ein Beurteilungsgesichtspunkt, den das vorliegende Gericht herausgestellt hat und der die Umstände des Ausgangsverfahrens kennzeichnet, hängt damit zusammen, daß die Abgabenschuldnerin, wäre sie von den Zollbehörden über deren Betrugsverdacht unterrichtet worden, nach der betrügerischen Verbringung der ersten Zigarettensendung die erforderlichen Maßnahmen ergriffen hätte, um die

Entstehung einer sie treffenden Zollschuld bezüglich der sechs folgenden Sendungen zu verhindern.

- 46 Da bei den Zollbehörden ein Antrag auf Abgabenerlaß gestellt worden war, dessen Begründung auf besondere Umstände im Sinne von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 schließen ließ, und da die Zollbehörden nicht in der Lage waren, eine Entscheidung nach Artikel 4 der Verordnung Nr. 3799/86 zu treffen, wurde die Kommission vom Königreich der Niederlande aufgefordert, sich zum Vorliegen „besonderer Umstände“ im Sinne dieser Vorschrift zu äußern. Mit Entscheidung vom 18. Februar 1998 stellte sie fest, daß solche Umstände im vorliegenden Fall nicht gegeben seien.
- 47 Obwohl sich das vorliegende Gericht nicht auf diese Entscheidung bezieht, deren Existenz und erst recht deren Inhalt ihm aufgrund des Datums ihres Erlasses zu dem Zeitpunkt, als es seinen Vorlagebeschluß erließ, wahrscheinlich nicht bekannt waren, ist die Gültigkeit der Entscheidung zu prüfen und dabei zu untersuchen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 in einem Fall wie dem, mit dem das vorliegende Gericht befaßt ist, tatsächlich erfüllt sind, damit ihm eine der Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits dienliche Antwort gegeben werden kann.
- 48 Die Zollbehörde hat ihre Entscheidung gemäß Artikel 908 der Verordnung Nr. 2454/93 anhand der Entscheidung der Kommission zu treffen. Sollte der Gerichtshof letztere jedoch für ungültig erklären, so hat die Kommission daraus die Konsequenzen zu ziehen, indem sie die Anwendbarkeit von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 auf die Umstände des Ausgangsverfahrens im Licht des Urteils des Gerichtshofes erneut prüft; die Fristen der Artikel 907 und 909 der Verordnung Nr. 2454/93 beginnen dabei mit der Verkündung des Urteils zu laufen. Diese Überlegungen erfordern zudem, daß das vorliegende Gericht, das die von der Kommission vorgenommene Beurteilung nicht durch seine eigene ersetzen kann, das Verfahren bis zur Entscheidung der Kommission oder bis zum Ablauf der genannten Fristen aussetzen kann.



- 49 Außerdem entspricht die Überprüfung der Kommissionsentscheidung, die auch dem Gerichtshof vorgelegt worden ist und Gegenstand schriftlicher und mündlicher Äußerungen war, im vorliegenden Fall dem Grundsatz der Verfahrensökonomie, da der Gerichtshof in der Rechtssache C-157/98 (Niederlande/Kommission), in der das Verfahren gegenwärtig bis zur Verkündung des vorliegenden Urteils ausgesetzt ist, unmittelbar mit der Frage der Rechtmäßigkeit der Entscheidung befaßt ist.
- 50 Die Kommission hat ihre Feststellung, daß die Lage der Anmelderin nicht als „besonderer Umstand“ im Sinne von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 angesehen werden könne, damit begründet, daß De Haan die Haftung für die ordnungsgemäße Durchführung des Zollverfahrens übernommen habe und daß die Möglichkeit einer Schädigung durch betrügerische Handlungen ein von den Wirtschaftsteilnehmern normalerweise getragenes Risiko darstelle; darüber hinaus hat die Kommission zum einen darauf abgestellt, daß zwar De Haan nicht selbst an dem Betrug beteiligt gewesen sei, wohl aber einer ihrer Mitarbeiter, für den sie verantwortlich sei, und daß die Beteiligung eines belgischen Zollbeamten nicht nachgewiesen sei, sowie zum anderen darauf, daß es keinen besonderen Umstand darstellen könne, der den Erlaß von Eingangsabgaben gemäß Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 rechtfertige, daß der FIOD, um seine Ermittlungen durchführen zu können, seine Informationen nicht an De Haan weitergegeben habe.
- 51 Hierzu ist erstens festzustellen, daß nach den Angaben des vorliegenden Gerichts, dem die Kommission insoweit nicht widersprochen hat, De Haan keinerlei Fahrlässigkeit oder betrügerische Absicht zur Last gelegt werden kann.
- 52 Zweitens enthält, wie der Gerichtshof in seinem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-86/97 (Woltmann, Slg. 1999, I-1041, Randnrn. 18 bis 21) entschieden hat, Artikel 905 der Verordnung Nr. 2454/93, auf dessen Grundlage die Kommission von dem Mitgliedstaat, zu dem die Zollbehörde gehört, aufgefordert wird, anhand der übermittelten Angaben zu beurteilen, ob ein den Erlaß der Abgaben rechtfertigender besonderer Fall vorliegt, eine allgemeine Billigkeitsklausel für eine außergewöhnliche Situation, in der sich der Anmelder möglicherweise im Vergleich zu anderen, die gleiche Tätigkeit ausübenden Wirtschaftsteilnehmern befindet, wenn die Zollbehörde angesichts der vorge-

brachten Gründe nicht in der Lage war, nach Artikel 4 der Verordnung Nr. 3799/86 oder Artikel 899 der Verordnung Nr. 2454/93 — je nachdem, welcher von ihnen in zeitlicher Hinsicht für den Fall des Abgabenschuldners gilt — selbst über den Abgabenerlaß zu entscheiden.

- 53 Insofern begründen die Erfordernisse von Ermittlungen der Zoll- oder Polizeibehörden, wenn dem Abgabenschuldner keine betrügerische Absicht oder Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann und wenn er über den Verlauf der Ermittlungen nicht unterrichtet worden ist, einen besonderen Umstand im Sinne von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79. Denn es mag zwar gerechtfertigt sein, daß die nationalen Behörden die Begehung von Zuwiderhandlungen oder Ordnungswidrigkeiten absichtlich nicht verhindern, um besser ein Netz zerschlagen, Betrüger ermitteln und Beweise finden oder untermauern zu können, doch widerspricht es dem Artikel 905 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2454/93 zugrunde liegenden Ziel der Billigkeit, dem Abgabenschuldner die Zollschuld aufzubürden, die sich aus diesen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Verfolgung von Zuwiderhandlungen ergibt, und ihn dadurch in eine Lage zu bringen, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist.
- 54 Aus der Entscheidung vom 18. Februar 1998 geht hervor, daß die Kommission die Frage, ob sich De Haan in einer Lage befand, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich war, angesichts des genannten Zieles der Billigkeit und der Bedingungen, unter denen der Betrug begangen wurde, nicht zutreffend beurteilt hat.
- 55 Folglich ist die Entscheidung der Kommission für ungültig zu erklären.
- 56 Nach alledem ist der zweite Teil der Frage folgendermaßen zu beantworten:
- Die Erfordernisse von Ermittlungen der nationalen Behörden können, wenn dem Abgabenschuldner keine betrügerische Absicht oder Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann und wenn er über den Verlauf der Ermittlungen nicht unterrichtet worden ist, einen besonderen Umstand im Sinne von Ar-

tikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 begründen, da der Hauptverpflichtete dadurch, daß die nationalen Behörden im Interesse der Ermittlungen die Begehung von Zuwiderhandlungen und Ordnungswidrigkeiten absichtlich nicht verhindert und so die Entstehung einer ihn treffenden Zollschuld bewirkt haben, in eine Lage gebracht wird, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist.

— Die Entscheidung C(98) 372 def. der Kommission vom 18. Februar 1998 ist ungültig.

## Kosten

- <sup>57</sup> Die Auslagen der niederländischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm von der Tariefcommissie mit Urteil vom 24. Februar 1998 vorgelegte Frage für Recht erkannt:

1. Das Gemeinschaftsrecht verlangt von Zollbehörden, die über die Möglichkeit eines Betrages im Rahmen des externen Versandverfahrens unterrichtet sind, nicht, dem Hauptverpflichteten mitzuteilen, daß er infolge dieses Betrages zur Zahlung von Zoll herangezogen werden könnte; dies gilt selbst dann, wenn der Betreffende gutgläubig gehandelt hat.
2. Die Erfordernisse von Ermittlungen der nationalen Behörden können, wenn dem Abgabenschuldner keine betrügerische Absicht oder Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann und wenn er über den Verlauf der Ermittlungen nicht unterrichtet worden ist, einen besonderen Umstand im Sinne von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 2. Juli 1979 über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 3069/86 des Rates vom 7. Oktober 1986 begründen, da der Hauptverpflichtete dadurch, daß die nationalen Behörden im Interesse der Ermittlungen die Begehung von Zuwiderhandlungen und Ordnungswidrigkeiten absichtlich nicht verhindert und so die Entstehung einer ihn treffenden Zollschuld bewirkt haben, in eine Lage gebracht wird, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist.
3. Die Entscheidung C(98) 372 def. der Kommission vom 18. Februar 1998 ist ungültig.

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Edward

Wathelet

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 7. September 1999.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

J.-P. Puissochet