

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS  
JEAN MISCHO

vom 27. November 2001<sup>1</sup>

1. Der Hoge Raad der Niederlande bittet uns um Auslegung von Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage<sup>2</sup>, geändert durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer<sup>3</sup> (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

3. Artikel 7 der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Einfuhren“ bestimmt:

„(1) Die Einfuhr eines Gegenstands liegt vor,

a) wenn ein Gegenstand, der nicht die Bedingungen der Artikel 9 und 10 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft erfüllt... in die Gemeinschaft verbracht wird,

## I — Gemeinschaftsrechtlicher Rahmen

...

### *Steuerrechtliche Vorschriften*

2. Nach Artikel 2 Nummer 2 der Sechsten Richtlinie ist die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer unterworfen.

(2) Die Einfuhr eines Gegenstandes erfolgt in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet sich der Gegenstand zu dem Zeitpunkt befindet, in dem er in die Gemeinschaft verbracht wird.

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — ABl. L 145, S. 1.

3 — ABl. L 384, S. 47.

(3) Bei einem Gegenstand im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a), der vom Zeit-

punkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 16 Absatz 1 Teil B Buchstaben a), b), c) und d), der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von Eingangsabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, erfolgt abweichend von Absatz 2 die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand nicht mehr diesen Regelungen unterliegt.

spruch dieser gemeinschaftlichen Abgaben entstehen.

...“

...“

4. Artikel 10 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

5. Artikel 21 der Sechsten Richtlinie mit der Überschrift „Steuerschuldner gegenüber dem Fiskus“ sieht vor, dass die Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von der Person oder den Personen geschuldet wird, die vom Mitgliedstaat der Einfuhr bezeichnet oder anerkannt wird oder werden.

„Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstands erfolgt. Unterliegen Gegenstände vom Zeitpunkt ihrer Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 7 Absatz 3, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Gegenstände diesen Regelungen nicht mehr unterliegen.

#### *Zollrechtliche Vorschriften*

6. Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung (EWG) Nr. 2726/90 des Rates vom 17. September 1990 über das gemeinschaftliche Versandverfahren<sup>4</sup>, der zu Titel II, „Anwendungsbereich“, gehört, bestimmt:

Unterliegen die eingeführten Gegenstände Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten Abgaben gleicher Wirkung, so treten der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Tatbestand und der An-

„Abweichend von den Artikeln 1 und 3 ist das gemeinschaftliche Versand-

<sup>4</sup> — ABl. L 262, S. 1.

verfahren nicht zulässig für Warenbeförderungen

a) mit Carnet TIR (TIR-Übereinkommen), sofern

1. eine solche Beförderung außerhalb der Gemeinschaft begonnen hat oder enden soll

...“

7. Die Artikel 20, 21 und 22 der Verordnung Nr. 2726/90 lauten wie folgt:

„Artikel 20

(1) Die in einem Versandschein T1 aufgeführten Waren können ohne neue Anmeldung unter Aufsicht der zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, auf dessen Gebiet die Umladung erfolgen soll, auf ein anderes Beförderungsmittel umgeladen werden. Die zuständigen Behörden tragen in diesem Fall im Versandschein T1 einen entsprechenden Vermerk ein.

(2) Die zuständigen Behörden können unter den von ihnen festgelegten Voraussetzungen die Umladung ohne Aufsicht zulassen. Bei einer solchen Umladung hat der Beförderer den Versandschein T1 mit einem entsprechenden Vermerk zu versehen und die zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem die Umladung erfolgt ist, zu unterrichten, damit die Umladung zollamtlich bescheinigt wird.

Artikel 21

(1) Wird während einer Beförderung der Verschluss ohne Absicht des Beförderers verletzt, so hat dieser in dem Mitgliedstaat, in dem sich das Beförderungsmittel befindet, von den zuständigen Behörden so schnell wie möglich ein Protokoll aufnehmen zu lassen. Soweit möglich werden neue Verschlüsse angelegt.

(2) Bei Unfällen, die eine Umladung auf ein anderes Beförderungsmittel erfordern, gilt Artikel 20.

(3) Zwingt eine unmittelbar drohende Gefahr zum sofortigen teilweisen oder vollständigen Entladen, so kann der Beförderer in eigener Verantwortung handeln. Er hat dies im Versandschein T1 zu vermerken. Absatz 1 gilt entsprechend.

(4) Kann der Beförderer aufgrund eines Unfalls oder eines anderen Vorfalles während der Beförderung die Frist nach Artikel 13 nicht einhalten, so hat er die in Absatz 1 genannte Behörde so schnell wie möglich zu benachrichtigen. Diese Behörde trägt im Versandschein T1 einen entsprechenden Vermerk ein.

festgesetzten Frist gestellt, so gilt diese Frist als gewahrt, sofern gegenüber der Bestimmungsstelle glaubhaft gemacht wird, dass die Nichteinhaltung auf vom Beförderer oder Hauptverpflichteten nicht zu vertretende Umstände zurückzuführen ist.“

## Artikel 22

8. Artikel 34 der Verordnung Nr. 2726/90, der zu Titel V Kapitel 4, „Zuwiderhandlungen“, dieser Verordnung gehört, bestimmt:

(1) Der Bestimmungsstelle sind die Waren zu stellen und der Versandschein T1 vorzulegen.

„(1) Wird festgestellt, dass im Verlauf oder anlässlich eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens in einem Mitgliedstaat Zuwiderhandlungen begangen worden sind, so werden hierdurch fällig gewordene Zölle und andere Abgaben — unbeschadet der Strafverfolgung — von diesem Mitgliedstaat nach den gemeinschaftlichen oder einzelstaatlichen Bestimmungen erhoben.

(2) Die Bestimmungsstelle vermerkt auf den Exemplaren des Versandscheins T1 das Ergebnis ihrer Prüfung und sendet der Abgangsstelle unverzüglich ein Exemplar zurück; das andere Exemplar verbleibt bei der Bestimmungsstelle.

(2) Wird festgestellt, dass im Verlauf oder anlässlich eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens Zuwiderhandlungen begangen worden sind, ohne dass der Ort der Zuwiderhandlung ermittelt werden kann, so gilt diese Zuwiderhandlung als in dem Mitgliedstaat begangen, in dem sie festgestellt worden ist.

(3) Das gemeinschaftliche Versandverfahren kann bei einer anderen als der im Versandschein T1 angegebenen Stelle beendet werden. Diese Stelle wird damit Bestimmungsstelle.

(4) Werden Waren der Bestimmungsstelle erst nach Ablauf der von der Abgangsstelle

(3) Ist die Sendung nicht der Bestimmungsstelle gestellt worden und kann

der Ort der Zuwiderhandlung nicht ermittelt werden, so gilt diese Zuwiderhandlung

- als in dem Mitgliedstaat begangen, zu dem die Abgangsstelle gehört, oder
- als in dem Mitgliedstaat begangen, zu dem die Eingangszollstelle in der Gemeinschaft gehört, bei der ein Grenzübergangsschein abgegeben wurde,

Wird vor Ablauf einer Frist von drei Jahren, gerechnet ab dem Zeitpunkt der Eintragung des Versandpapiers T1, der Mitgliedstaat ermittelt, in dem die Zuwiderhandlung tatsächlich begangen wurde, so erhebt dieser Mitgliedstaat entsprechend den gemeinschaftlichen oder einzelstaatlichen Bestimmungen die für die betreffenden Waren geltenden Zölle und anderen Abgaben (mit Ausnahme derjenigen, die gemäß Unterabsatz 2 als eigene Einnahmen der Gemeinschaft erhoben wurden). Sobald diese Erhebung nachweislich erfolgt ist, werden die ursprünglich erhobenen Zölle und anderen Abgaben (mit Ausnahme derjenigen, die als eigene Einnahmen der Gemeinschaft erhoben wurden) erstattet.

...“

es sei denn, den zuständigen Behörden wird innerhalb einer noch festzulegenden Frist glaubhaft nachgewiesen, dass das Versandverfahren ordnungsgemäß verlaufen ist, bzw. der Nachweis geliefert, wo die Zuwiderhandlung tatsächlich begangen worden ist.

9. Artikel 2 des Zollübereinkommens über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR, abgeschlossen in Genf am 14. November 1975 (im Folgenden: TIR-Übereinkommen) und im Namen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft genehmigt durch die Verordnung (EWG) Nr. 2112/78 des Rates vom 25. Juli 1978<sup>5</sup>, bestimmt:

Wird ein solcher Nachweis nicht erbracht und gilt diese Zuwiderhandlung weiterhin als in dem Abgangsmitgliedstaat oder in dem Eingangsmitgliedstaat im Sinne von Unterabsatz 1 zweiter Gedankenstrich begangen, so werden die für die betreffenden Waren geltenden Zölle und anderen Abgaben von diesem Mitgliedstaat entsprechend den gemeinschaftlichen oder einzelstaatlichen Bestimmungen erhoben.

„Dieses Übereinkommen gilt für Warentransporte, bei denen die Waren ohne Umladung über eine oder mehrere Grenzen von einer Abgangszollstelle einer Vertrags-

<sup>5</sup> — ABl. L 252, S. 1.

partei bis zu einer Bestimmungszollstelle einer anderen oder derselben Vertragspartei in Straßenfahrzeugen, Lastzügen oder Behältern befördert werden, wenn auf einem Teil der Strecke zwischen Beginn und Ende des TIR-Transports die Beförderung im Straßenverkehr erfolgt.“

Rechtsvorschriften des Landes strafbar, in dem die Zuwiderhandlung begangen wurde.

### Artikel 37

10. Artikel 25 des TIR-Übereinkommens sieht vor:

„Werden Zollverschlüsse in anderen als den in den Artikeln 24 und 35 genannten Fällen unterwegs verletzt oder werden Waren ohne Verletzung der Zollverschlüsse vernichtet oder beschädigt, so wird nach der in Anlage 1 enthaltenen Anleitung für die Verwendung des Carnet TIR verfahren und das im Carnet TIR enthaltene Protokoll aufgenommen; die innerstaatlichen Rechtsvorschriften bleiben unberührt.“

Kann nicht ermittelt werden, wo die Unregelmäßigkeit begangen worden ist, so gilt sie als im Gebiet der Vertragspartei begangen, in dem sie festgestellt worden ist.“

11. Die Artikel 36 und 37 des TIR-Übereinkommens bestimmen:

12. Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben c und d der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates vom 13. Juli 1987 über die Zollschuld<sup>6</sup>, der in Titel I, „Entstehung der Zollschuld“, Teil A, „Einfuhrzollschuld“, enthalten ist, bestimmt:

„Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

„Artikel 36

...

Wer gegen die Bestimmungen dieses Übereinkommens verstößt, macht sich nach den

<sup>6</sup> — ABl. L 201, S. 15.

- c) wenn eingangsabgabepflichtige Waren der zollamtlichen Überwachung im Rahmen einer vorübergehenden Verwahrung oder eines Zollverfahrens, das eine zollamtliche Überwachung einschließt, entzogen werden;
- d) wenn eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei eingangsabgabepflichtigen Waren aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das die Waren überführt worden sind, ergeben, oder wenn eine der Bedingungen für die Überführung von Waren in das betreffende Verfahren nicht erfüllt wird, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der betreffenden vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben ...“
- c) in den Fällen des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe c) der Zeitpunkt, zu dem die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden;
- d) in den Fällen des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe d) entweder der Zeitpunkt, zu dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder der Zeitpunkt, zu dem die Waren in das betreffende Zollverfahren überführt worden [sind], wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in dieses Verfahren in Wirklichkeit nicht erfüllt war ...“

14. Eine der Formen<sup>7</sup> der „Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung“ im Sinne des Artikels 2 der Verordnung Nr. 2144/87 ist in Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 597/89 der Kommission vom 8. März 1989 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2144/87<sup>8</sup> näher beschrieben, der wie folgt lautet:

13. In Artikel 3 derselben Verordnung heißt es:

„Als Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrzollschuld gilt:

„Die Zollanmeldung einer Ware oder jede andere Handlung mit den gleichen Rechtswirkungen sowie die Vorlage eines Dokuments zur Bescheinigung durch die zuständigen Behörden stellen ein Entziehen der Ware aus der zollamtlichen Über-

7 — Siehe die erste Begründungserwägung der Verordnung Nr. 597/89.

8 — ABl. L 65, S. 11.

...

wachung im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe c) der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 dar, wenn dieses Vorgehen zur Folge hat, dass der Ware fälschlicherweise der zollrechtliche Status einer Gemeinschaftsware zuerkannt wird.“

15. Da sich die Ereignisse, um die es im Ausgangsverfahren geht, wie wir noch sehen werden, vor dem Zeitpunkt abgespielt haben, ab dem die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92<sup>9</sup> gilt, gehört diese nicht zum rechtlichen Rahmen der vorliegenden Rechtssache.

## II — Das Ausgangsverfahren

16. Im Oktober und November 1993 wurden aus Litauen stammende Partien Milchpulver in die Niederlande befördert. Zweimal erfolgte der Transport aus Litauen mit einem Carnet TIR und siebenmal ab der Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft mit einem Versandschein T1.

17. In Litauen wurden die Partien Milchpulver auf Transportmittel geladen, die aus

einer Zugmaschine und einem Sattelzug bestanden und in diesem Staat zugelassen waren. Die Partien, die mit einem Carnet TIR transportiert wurden, wurden in Deutschland entsprechend den hierfür vorgesehenen Formalitäten in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt und dann mit einem Carnet TIR weiterbefördert. Die anderen Partien wurden mit den erwähnten Transportmitteln per Fähre in das Zollgebiet der Gemeinschaft befördert, um in Deutschland nach ihrer Ankunft unter der Aufsicht der Zollbehörde eingeführt zu werden. Diese letztgenannten Partien waren Gegenstand einer Erklärung zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren, die von einem Zollspediteur im Ankunftshafen ausgestellt wurde.

18. Die amtlichen Kennzeichen der Zugmaschine und des Sattelzuges waren gemäß den anwendbaren Vorschriften in den Carnets TIR und den Versandscheinen T1 angegeben, aus denen sich ergab, dass die Waren zur Auslieferung in Portugal bestimmt waren.

19. Die Waren wurden jedoch auf das Gelände der Haukes Transportgesellschaft in Wyler (Deutschland) in der Nähe des Grenzübergangs zu den Niederlanden verbracht. Jan Lamme, gegen den ein Strafverfahren als Hauptangeklagter im Zusammenhang mit den streitigen Einfuhren eingeleitet wurde, oder ein Mitglied der von ihm geschaffenen Organisation erwartete die Transportmittel dort mit einer in den

<sup>9</sup> — Verordnung des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1, im Folgenden: Zollkodex). Gemäß ihrem Artikel 253 gilt diese Verordnung ab 1. Januar 1994.



Niederlanden zugelassenen Zugmaschine. Der Sattelzug war von der ursprünglichen Zugmaschine abgekoppelt und an diese Zugmaschine angehängt worden, ohne dass die Zollbehörden hierüber informiert worden wären.

20. Die Waren sind anschließend im niederländischen Hoheitsgebiet befördert worden. Sie sind nicht mit den Carnets TIR oder den dazugehörigen Versandscheinen T1 den in diesen Dokumenten angegebenen Bestimmungstellen oder einer Bestimmungstelle in den Niederlanden gestellt worden, wie es Artikel 22 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2726/90 vorsieht.

21. Nachdem die Waren von Herrn Lamme an die Liberexim BV (im Folgenden: Liberexim) und anschließend von dieser an eine dritte niederländische Firma veräußert wurden, sind sie noch im gleichen Jahr für Rechnung der zuletzt genannten Firma an die Vorratslager von etwa zwölf Unternehmen in den Niederlanden geliefert worden.

22. Da der Inspecteur van de Belastingdienst Arnhem (im Folgenden: Inspecteur) der Ansicht war, dass Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe c der Wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) vom 28. Juni 1968 (Stbl. 329) anwendbar sei, weil die Partien Milchpulver in den Niederlanden dem Anwendungsbereich einer zollrechtlichen Regelung „nicht mehr unterlegen“ hätten,

forderte er Liberexim mit Schreiben vom 26. Januar 1996 auf, Mehrwertsteuer in Höhe von 70 676,10 NLG zu entrichten.

23. Nachdem der von Liberexim eingelegte Einspruch vom Inspecteur zurückgewiesen worden war, erhob Liberexim gegen diese Entscheidung beim Gerichtshof Arnhem (Niederlande) Klage.

24. Dieses Gericht wies die Klage von Liberexim mit Urteil vom 18. März 1998 ab. Der Gerichtshof legte Artikel 18 des niederländischen Umsatzsteuergesetzes dahin aus, dass der Steuertatbestand einer „Einfuhr von Waren“ insbesondere dann erfüllt sei, wenn die Waren in den Niederlanden „nicht mehr [einem Zollverfahren] unterliegen“. Es entnahm den festgestellten Tatsachen und den Protokollauszügen, dass die betreffenden Waren in den Niederlanden und nicht in Deutschland, wie dies Liberexim geltend gemacht hatte, nicht mehr dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlegen hätten.

25. Liberexim legte beim Hoge Raad der Niederlanden Kassationsbeschwerde ein. Sie machte geltend, dass die Mehrwertsteuer in Deutschland fällig geworden sei, weil die Absicht bestanden habe, die Waren an einen anderen als den in der Anmeldung angegebenen Ort zu befördern. Die Voraussetzungen, denen Rechnung zu tragen sei, wenn die Waren in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt würden, seien also nicht beachtet worden.

### III — Die Vorabentscheidungsfragen

26. Unter diesen Umständen hat das vorliegende Gericht in der Erwägung, dass die Entscheidung des Rechtsstreits der Auslegung von Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie bedürfe, durch Urteil vom 23. Juni 1999 beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Was ist unter der Wendung zu verstehen, dass ein Gegenstand der Regelung über das externe Versandverfahren im Sinne von Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie „nicht mehr unterliegt“, wenn dieser Zustand nicht ordnungsgemäß — d. h. anders als durch Abfertigung der Gegenstände zum freien Verkehr — herbeigeführt wurde?
  - a) Wird dieser Zustand durch die erste Handlung herbeigeführt, die in Bezug auf die Gegenstände entgegen einer mit dieser Regelung verbundenen Vorschrift vorgenommen wird, und kommt es darauf an, ob mit dieser Handlung die Absicht verfolgt wird, die Gegenstände — durch Vornahme der Handlung — entgegen der Vorschrift in den Handelsverkehr der Gemeinschaft zu bringen, oder
    - b) (erst) dann, wenn die Gegenstände — im vorliegenden Fall nach Bruch des Siegels — von dem Beförderungsmittel abgeladen werden, ohne dass die Verpflichtung nach Artikel 22 Absatz 1 der Versandverfahrensordnung, die Gegenstände mit den zugehörigen Dokumenten der Bestimmungsstelle zu stellen, erfüllt wird, die Gegenstände — durch Vornahme der Handlung — entgegen den Gemeinschaftsvorschriften in den Handelsverkehr der Gemeinschaft zu bringen, oder
      - c) wird dieser Zustand durch die Gesamtheit von Handlungen herbeigeführt, die dazu führen, dass die Gegenstände anders als in ordnungsgemäßer Weise in den Handelsverkehr der Gemeinschaft gebracht werden?
  2. Wenn die erste Frage im Sinne von Buchstabe c zu beantworten ist, wo tritt dann dieser Zustand ein: dort, wo die erste nicht ordnungsgemäße Handlung vorgenommen wird, oder an dem Ort, an dem eine weitere Handlung vorgenommen wird, insbesondere an dem Ort, an dem die Gegenstände — im vorliegenden Fall nach Bruch des Siegels — von dem Beförderungsmittel abgeladen werden?

**IV — Die vor dem Gerichtshof vertretenen Auffassungen**

27. Die Standpunkte der Verfahrensbeteiligten zur ersten Frage können wie folgt zusammengefasst werden.

28. Nach Ansicht von *Liberexim* „ergibt sich aus Artikel 34 [der Verordnung Nr. 2726/90], dass eine Zollschuld einerseits bei Unregelmäßigkeiten und andererseits bei Zuwiderhandlungen entsteht. An diese Zuwiderhandlungen oder Unregelmäßigkeiten im Sinne dieser Bestimmungen ist keine Voraussetzung geknüpft.“ Daraus folge, dass „jede Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit grundsätzlich die Fälligkeit der Einfuhrzölle bewirkt“.

29. Folglich schlägt *Liberexim* dem Gerichtshof vor, „für Recht zu erkennen, dass Punkt a der ersten Frage des Hoge Raad zu bejahen ist, da im Hinblick auf die im Urteil des Hoge Raad aufgeführten Handlungen, die unter Verstoß gegen Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts im Allgemeinen und die Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 2855/85 im Besonderen begangen wurden, die Einfuhrzölle fällig geworden sind“.

30. Die *niederländische Regierung* ist der Auffassung, dass „zur Feststellung des Or-

tes, an dem die Einfuhrumsatzsteuer fällig wird, im Fall von Waren, die in das in Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie vorgesehene externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt worden sind, diesem aber nicht mehr unterliegen, der Ort maßgebend ist, an dem die Zollschuld entsteht“.

31. Nach ihrer Ansicht ist die Zollschuld zum Zeitpunkt des Abladens der Waren vom Transportmittel — im vorliegenden Fall nach Verletzung der Zollverschlüsse —, ohne dass die Waren und ihre Papiere der Bestimmungsstelle gestellt worden wären, entstanden, da diese Handlung eine Entziehung der Waren aus der zollamtlichen Überwachung gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2144/87 darstelle.

32. Die *niederländische Regierung* fügt hinzu, dass die unter 1 a gestellte Frage des vorlegenden Gerichts, ob der Wechsel der Zugmaschine eine Einfuhrzollschuld im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe d der Verordnung Nr. 2144/87 entstehen lasse, keine Bedeutung mehr habe, da das Vorliegen einer Handlung, die zu einer Einfuhrzollschuld im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2144/87 geführt habe, festgestellt worden sei. Aus der Systematik der Vorschriften ergebe sich, dass das Kriterium der Nichterfüllung einer der Verpflichtungen oder der Nichtbeachtung einer der Bedingungen, das in Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe d der Verordnung Nr. 2144/87 genannt sei, nicht mehr anwendbar sei.

33. Die niederländische Regierung schlägt daher dem Gerichtshof vor, zu antworten, dass „ein dem externen Versandverfahren nicht mehr Unterliegen“ im Sinne von Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie — wenn dies auf nicht ordnungsgemäße Weise, d. h. anders als durch Erklärung der Überführung der Waren in den zollamtlich freien Verkehr, erfolgt — erst gegeben ist, wenn die Waren — gegebenenfalls nach Verletzung des Zollverschlusses — vom Transportmittel abgeladen wurden, ohne dass die Verpflichtung, die Waren und den Versandschein der Bestimmungsstelle zu stellen, erfüllt ist“.

34. Die *italienische Regierung* macht geltend, dass nur solche Verhaltensweisen, aus denen sich eindeutig die Absicht des Beförderers ergebe, über die einer bestimmten Zollregelung unterliegenden Waren zu verfügen, ohne zuvor die hierfür vorgesehenen Zollformalitäten erfüllt zu haben, unbestreitbar dazu führten, dass die Waren in nicht ordnungsgemäßer Weise dieser Regelung nicht mehr unterlägen. Demzufolge seien rein formelle Mängel, deren nachträgliche Behebung vorgesehen sei, nicht geeignet, die Voraussetzung für das Entstehen der Zollverpflichtung und somit der Steuerverpflichtung darzustellen.

35. Nach Ansicht der italienischen Regierung kann also der bloße Wechsel des Transportmittels bei Fehlen eindeutiger Hinweise auf die Absicht, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen und sie der Bestimmungsstelle nicht zu stellen, nicht als Handlung angesehen

werden, die dazu führe, dass die Waren der Zollregelung, der sie unterlegen hätten, in regelwidriger Weise nicht mehr unterlägen. Das den Zollregelungen TIR und dem externen Versandverfahren „nicht mehr Unterliegen“ könne daher im Ausgangsverfahren nicht als in Deutschland erfolgt betrachtet werden. Hingegen sei es in den Niederlanden erfolgt, wo die Waren ohne jede Überwachung durch die Zollbehörden unrechtmäßig in den Verkehr gebracht worden seien.

36. Nach Auffassung der *Regierung des Vereinigten Königreichs* fällt das dem gemeinschaftlichen Versandverfahren „nicht mehr Unterliegen“ mit der Entstehung der Zollschild zusammen. Denn das grundlegende Ziel des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens bestehe in der Aussetzung der Zölle. Sobald die Zollschild entstehe, müssten die Waren als dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr unterliegend angesehen werden.

37. Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist der Meinung, dass die Zollschild zu dem Zeitpunkt entstehe, zu dem die erste Handlung vorgenommen werde, die entweder als ein der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2144/87 Entziehen oder als Nichterfüllung oder Nichtbeachtung im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe d der Verordnung zu qualifizieren sei. Wenn eine Handlung in dieser Weise qualifiziert werde, lasse sie die Einfuhrzollschild entstehen, ohne dass ein späteres Ereignis diese Entstehung noch

beeinflussen könne. Die Regierung des Vereinigten Königreichs fügt hinzu, dass das Absichtselement für die vorzunehmende Qualifizierung unerheblich sei. Nur objektive Kriterien dürften berücksichtigt werden.

38. Konkret ist die Regierung des Vereinigten Königreichs der Auffassung, dass die Entstehung der Einfuhrzollschuld und damit das dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren „nicht mehr Unterliegen“ in Deutschland erfolgt sei, wobei der Wechsel der Zugmaschine sowohl als ein Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung als auch als Nichterfüllung einer der Voraussetzungen zu qualifizieren sei, die für die Überführung der Waren in das Versandverfahren festgelegt seien.

39. Die von der *Kommission* vorgenommene Analyse der Vorlagefrage spiegelt sich schließlich in folgender Antwort wider, die sie dem Gerichtshof vorschlägt:

1. Das dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr Unterliegen im Sinne von Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, das sich nicht ordnungsgemäß vollzieht, liegt vor,

— wenn die in dieses Verfahren überführten Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden

— oder wenn eine der Verpflichtungen, die sich daraus ergeben, dass die Waren in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt worden sind, nicht erfüllt wird, es sei denn, dass sich diese Form des Verstoßes auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Verfahrens im Sinne von Artikel 2 der Verordnung Nr. 2144/87 des Rates vom 13. Juli 1987 nachweislich nicht ausgewirkt hat.

2. Die erste unter Verstoß gegen das externe Versandverfahren vorgenommene Handlung stellt nicht zwingend ein Verlassen des externen Versandverfahrens dar. Dieses Verlassen wird durch die erste Handlung verursacht, die die zollamtliche Überwachung beeinträchtigt, sofern diese Unregelmäßigkeit nicht gemäß den Vorschriften der Verordnung Nr. 2726/90 des Rates behoben wird.

3. Wenn die zollamtliche Überwachung durch eine Reihe von Unregelmäßigkeiten beeinträchtigt wird, ist die erste Unregelmäßigkeit, der nicht nur untergeordnete Bedeutung beigemessen werden kann, diejenige, auf die zur Feststellung des Ortes, an dem die Waren dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr unterliegen, abgestellt wird.

4. Eine Unregelmäßigkeit, die die Beeinträchtigung der zollamtlichen Überwachung bezweckt, kann niemals von untergeordneter Bedeutung sein.

40. Im Ergebnis folgt aus den vorstehenden Erläuterungen, dass Liberexim und die Regierung des Vereinigten Königreichs im Wesentlichen der Auffassung sind, dass das der externen Zollregelung „nicht mehr unterliegen“ der Waren in Deutschland stattgefunden habe; die niederländische und die italienische Regierung sind der Meinung, dass dies in den Niederlanden stattgefunden habe. Die Kommission bezieht keine Position im Hinblick auf die Umstände des Ausgangsverfahrens, räumt aber nach meiner Ansicht ein, dass die Schwere der beiden aufeinander folgenden Verstöße vergleichbar sei.

## V — Würdigung

41. Der Hoge Raad möchte im Wesentlichen wissen, ob er davon ausgehen kann, dass Waren zu dem Zeitpunkt der externen Zollregelung „nicht mehr unterliegen“, zu dem sie — nach Verletzung des Zollverschlusses, soweit vorhanden<sup>10</sup> — abgeladen und unter Verstoß gegen die Verpflichtung, der Bestimmungsstelle die Waren und das Dokument T1 zu stellen, in den Verkehr gebracht wurden, oder ob auch in diesem Fall anzunehmen ist, dass dieses „nicht mehr unterliegen“ bereits früher, infolge der Verletzung irgendeiner mit dieser Regelung verbundenen Vorschrift, eingetreten ist.

42. Um diese Frage beantworten zu können, ersucht er den Gerichtshof um Aus-

legung der Wendung „nicht mehr unterliegen“ in Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie, der wie folgt lautet: „Bei einem Gegenstand im Sinne des Absatzes 1 Buchstabe a), der vom Zeitpunkt seiner Verbringung in die Gemeinschaft an einer der Regelungen nach Artikel 16 Absatz 1 Teil B Buchstaben a), b), c) und d), der Regelung der vorübergehenden Einfuhr bei vollständiger Befreiung von Eingangsabgaben oder dem externen Versandverfahren unterliegt, erfolgt abweichend von Absatz 2 die Einfuhr in dem Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet der Gegenstand *nicht mehr diesen Regelungen unterliegt*.“<sup>11</sup>

43. Da sich diese Vorschrift auf verschiedene „Verfahren“ bezieht und da dem Vorlageurteil zu entnehmen ist, dass die den Gegenstand des Ausgangsverfahrens bildenden Waren zwei verschiedenen Verfahren unterlagen, als sie in die Gemeinschaft eingeführt wurden, nämlich dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren und dem TIR-Verfahren, bin ich der Auffassung, dass im Interesse der Vollständigkeit die Wendung „nicht mehr unterliegen“ im Kontext jeder dieser Regelungen zu untersuchen ist, auch wenn in den Vorlagefragen selbst nur auf das externe gemeinschaftliche Versandverfahren Bezug genommen wird.

44. In erster Linie ist also zu prüfen, zu welchem Zeitpunkt eine Ware als dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren „nicht mehr unterliegend“ angesehen werden kann.

10 — Nach Artikel 14 Absatz 4 der Verordnung Nr. 2726/90 kann die Abgangsstelle unter bestimmten Voraussetzungen vom Zollverschluss absehen.

11 — Hervorhebung durch den Verfasser.

45. Die einschlägige Verordnung Nr. 2726/90 gibt auf diese Frage nur für den Fall einer Beförderung, die nicht ordnungsgemäß erfolgt ist, eine ausdrückliche Antwort. Denn nach ihrem Artikel 23 „[endet] ein gemeinschaftliches Versandverfahren ..., wenn die Waren und der Versandschein T1 der Bestimmungsstelle gestellt werden“.

46. Was den Fall angeht, dass eine Beförderung nicht ordnungsgemäß erfolgt ist, so sieht Artikel 34 derselben Verordnung in Absatz 1 vor, dass, wenn „festgestellt [wird], dass im Verlauf oder anlässlich eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens in einem Mitgliedstaat Zuwiderhandlungen begangen worden sind,... hierdurch fällig gewordene Zölle und andere Abgaben — unbeschadet der Strafverfolgung — von diesem Mitgliedstaat nach den gemeinschaftlichen oder einzelstaatlichen Bestimmungen erhoben [werden]“.

47. Aus dieser Vorschrift ergibt sich, dass eine Zuwiderhandlung in dem Mitgliedstaat verfolgt werden muss, in dem sie begangen worden ist, sofern dieser Mitgliedstaat bestimmt werden kann. Handelt es sich um eine Zuwiderhandlung, die die Erhebung von Zöllen und anderen Abgaben nach sich zieht, so sind die Zölle und Abgaben in diesem Mitgliedstaat zu erheben.

48. Es ist klar, dass in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens die Kriterien des

Artikels 34 der Verordnung Nr. 2726/90 alle erfüllt sind:

— Die in der Verletzung der Zollverschlüsse und dem Abladen der Waren bestehende Zuwiderhandlung ist in den Niederlanden festgestellt worden, da andernfalls nicht die niederländischen Gerichte angerufen worden wären;

— sie ist auch in diesem Mitgliedstaat begangen worden;

— sie hat unbestreitbar den Beförderungsvorgang beendet und das der Regelung „nicht mehr Unterliegen“ verursacht;

— die Erhebung der Zölle und anderen Abgaben müsste daher in den Niederlanden erfolgen.

49. Der Beklagte beruft sich jedoch auf das Vorliegen einer vorher in einem anderen Mitgliedstaat begangenen anderen Zuwiderhandlung. Könnte diese Tatsache geeignet sein, den niederländischen Stellen und Gerichten die Zuständigkeit abzusprechen? Ist anzunehmen, dass das „nicht mehr Unterliegen“ (das natürlich

nur einmal eintreten kann) trotz allem bereits anlässlich einer früheren Zuwiderhandlung eingetreten ist? Artikel 34 der Verordnung Nr. 2726/90 erlaubt keine Antwort auf diese Frage, da er hinsichtlich der Fälle, in denen die Unregelmäßigkeiten oder Zuwiderhandlungen nacheinander in verschiedenen Mitgliedstaaten begangen worden sind, keine näheren Angaben enthält, so wie er auch nicht die Fälle definiert, in denen die Zölle und Abgaben erhoben werden müssen. Es ist daher zu prüfen, ob andere Regelungen uns die Vorschrift liefern, die in einem solchen Fall zu befolgen ist.

50. Die Regierung des Vereinigten Königreichs und die niederländische Regierung sowie die Kommission sind der Auffassung, dass die Lösung dieses Problems nur durch Bezugnahme auf die Verordnung Nr. 2144/87 gefunden werden könne.

51. Dieser Ansatz erscheint auf ersten Blick nicht einleuchtend, wenn man sich auf Artikel 10 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie bezieht. Diese Vorschrift bestimmt für die Gegenstände, die einer der in Artikel 7 Absatz 3 genannten Regelungen unterliegen, zunächst, dass der Steuertatbestand und der Steueranspruch erst zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Gegenstände diesen Regelungen nicht mehr unterliegen, und sieht dann vor, dass „*toutefois*<sup>12</sup>“ „der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein[treten], zu dem der Tatbestand und der Anspruch [dieser Zölle und Abschöpfungen, denen die eingeführten Gegenstände unterliegen] entstehen“.

12 — Hervorhebung durch den Verfasser. [Anmerkung des Übersetzers: Das Wort hat in der deutschen Fassung der Bestimmung keine Entsprechung.]

52. Nun, das Wort „*toutefois*“ zu Beginn des Unterabsatzes erweckt den Eindruck, dass es auch ein „nicht mehr Unterliegen“ geben kann, das zeitlich nicht mit der Entstehung der Zollschuld zusammenfällt.

53. Auf der anderen Seite weist die These, nach der das dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren „nicht mehr Unterliegen“ mit dem Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld eintreten muss, meines Erachtens eine unbestreitbare Logik auf.

54. Denn worauf uns die italienische Regierung hinweist, die Einfuhrbesteuerung bleibt ausgesetzt, wenn eine Ware in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt wird. Diese Aussetzung der Zollschuld ist kein nebensächliches Merkmal dieser Regelung, sondern, wie auch die Regierung des Vereinigten Königreichs hervorhebt, ein fundamentales Charakteristikum, ja sogar der Grund für ihre Existenz. Tatsächlich ist nicht zu erkennen, welchen Sinn ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren noch hätte, wenn mit ihm nicht die Aussetzung der Einfuhrbesteuerung bis zum Bestimmungsort verbunden wäre.

55. Nun, daraus ergibt sich, dass, wenn die Regelung, genauer die Verordnung Nr. 2144/87, vorsieht, dass in einigen besonderen Fällen der Unregelmäßigkeit für in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführte Waren eine Zollschuld entsteht, jedenfalls grundsätzlich



anzunehmen ist, dass bei dieser Gelegenheit die Waren dieser Regelung „nicht mehr unterliegen“, weil ab diesem Zeitpunkt das wesentliche Merkmal dieser Regelung nicht mehr auf sie anwendbar ist.

b) wenn... Waren vorschriftsmäßig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden.

...

56. Infolgedessen bin ich der Auffassung, dass das Problem trotz des Artikels 10 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie unter dem Gesichtspunkt der Verordnung Nr. 2144/87 zu untersuchen ist.

c) wenn eingangsabgabenpflichtige Waren der zollamtlichen Überwachung im Rahmen... eines Zollverfahrens, das eine zollamtliche Überwachung einschließt, entzogen werden;

57. Sehen wir also, für welche Fälle die Verordnung Nr. 2144/87 die Entstehung einer Zollschuld vorsieht.

d) wenn eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei eingangsabgabenpflichtigen Waren... aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das die Waren überführt worden sind, ergeben, oder wenn eine der Bedingungen für die Überführung von Waren in das betreffende Verfahren nicht erfüllt wird, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung... des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben;

58. Nach Artikel 2 dieser Verordnung handelt es sich insbesondere um folgende Fälle:

„(1) Eine Einfuhrzolsschuld entsteht,

...“

a) wenn... Waren in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden ...;

59. Man sieht gleich, dass die Umstände, die eine Zolsschuld entstehen lassen und die uns in dieser Rechtssache interessieren, die Fälle unter c und d sind.

60. Im vorliegenden Fall ist nicht zu bestreiten, dass sich das vorliegende Gericht mit einer Reihe von Ereignissen konfrontiert sieht, die in den Niederlanden geschehen sind und die zweifellos als ein der zollamtlichen Überwachung Entziehen zu qualifizieren sind, nämlich das Entladen der Waren nach Verletzung des Zollverschlusses und ihr Inverkehrbringen unter Verstoß gegen die Verpflichtung, die Waren und den Versandschein T1 der Bestimmungsstelle zu stellen.

61. Ist gleichwohl das „nicht mehr Unterliegen“ dieser Waren zu einem früheren Zeitpunkt anzunehmen, weil vorher in einem anderen Mitgliedstaat ein Ereignis — im vorliegenden Fall der Wechsel der Zugmaschine — stattgefunden hat, das, auch wenn es möglicherweise den Fällen unter c oder d entspräche, doch weniger schwerwiegend erscheint als die Ereignisse, die sich in den Niederlanden abgespielt haben?

62. Nach einer ersten Ansicht, die von der Regierung des Vereinigten Königreichs und in Bezug auf das Ergebnis auch von Liberexim vertreten wird, tritt das dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren „nicht mehr Unterliegen“ zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die erste Handlung erfolgt, die entweder ein der zollamtlichen Überwachung Entziehen der Waren oder eine Nichterfüllung der Verpflichtungen, die sich aus der Inanspruchnahme des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens ergeben, oder eine Nichtbeachtung einer der Bedingungen für die Überführung einer Ware in dieses Verfahren darstellt.

63. Für diese Ansicht lässt sich insbesondere anführen, dass das externe ge-

meinschaftliche Versandverfahren eine Ausnahme von der allgemeinen Regel darstellt, dass die in die Gemeinschaft eingeführten Gegenstände zu dem Zeitpunkt besteuert werden, zu dem sie die Außengrenze überschreiten.

64. Aus diesem Ausnahmecharakter folgt, dass den Waren die rechtliche Fiktion der Exterritorialität nur so lange zugute kommen kann, wie alle durch die Regelung über das externe gemeinschaftliche Versandverfahren auferlegten Pflichten genau eingehalten werden. Diese Schlussfolgerung drängt sich umso mehr auf, als die Waren im Gemeinschaftsgebiet ohne eine kontinuierliche Kontrolle durch die Zollbehörden zirkulieren. Die Wirtschaftsteilnehmer profitieren also von einer Art „Vertrauensvertrag“ dafür, dass sie die durch die Regelung festgelegten Bedingungen beachten.

65. Folglich unterliegt eine Ware dem Verfahren notwendigerweise dann nicht mehr, wenn eine der damit verbundenen Verpflichtungen nicht mehr erfüllt ist, d. h. ab dem Zeitpunkt, zu dem eine Handlung erfolgt, die entweder als ein *der zollamtlichen Überwachung Entziehen* oder als eine *Nichterfüllung* einer der Verpflichtungen, die sich bei eingangsabgabepflichtigen Waren aus der Inanspruchnahme des betreffenden Verfahrens ergibt, oder als eine *Nichtbeachtung* einer der Bedingungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren zu qualifizieren ist, *es sei denn*, dass sich diese zuletzt genannten Arten von Verfehlungen nachweislich nicht auf die ordnungsgemäße Abwicklung des fraglichen Zollverfahrens ausgewirkt haben.

66. Konkret gesagt, werden die Ermittlungen in dem Mitgliedstaat eingeleitet, in dem die Waren in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführt worden sind, so ist es Sache des zuständigen Gerichts dieses Mitgliedstaats, zu prüfen, ob tatsächlich ein Verstoß gegen die Regelung des gemeinschaftlichen Versandverfahrens im Gebiet des Staates, zu dem es gehört, *begangen* worden ist.

67. Ist dieser Verstoß als ein der zollamtlichen Überwachung Entziehen der Waren anzusehen, so hat dieses Gericht ohne weiteres die Zölle zu erheben.

68. Handelt es sich dagegen um die Nichterfüllung einer der Verpflichtungen oder um die Nichtbeachtung der Bedingungen für die Überführung einer Ware in das betreffende Verfahren, so wird das Gericht prüfen, ob ihm nachgewiesen werden kann, dass der Verstoß kein Hindernis dafür war, dass das Verfahren ordnungsgemäß beendet wurde. Zu diesem Zweck wird der betreffende Wirtschaftsteilnehmer beweisen müssen, dass die Waren noch unter Zollverschluss und mit dem unbeschädigten Versandschein T1 tatsächlich der Bestimmungsstelle gestellt worden sind. In diesem Sinne kann also das Gericht des Ausfuhrlandes den Fortgang des Versandverfahrens im Gebiet anderer Mitgliedstaaten berücksichtigen.

69. Ist dagegen kein objektiver Verstoß im Gebiet des Mitgliedstaats, dem das ange-

rufene Gericht angehört, begangen worden, so muss sich dieses Gericht für unzuständig erklären.

70. Wie stellt sich nun die Lage dar, wenn, wie im vorliegenden Fall, ein Verstoß festgestellt und ein Gericht in einem Mitgliedstaat angerufen worden ist, in dem das Versandverfahren fortgesetzt oder beendet worden ist? In diesem Fall prüft das Gericht selbstverständlich den Charakter des im Gebiet seines Landes begangenen Verstoßes. Teilt man ihm mit, dass bereits in einem anderen Mitgliedstaat ein erster Verstoß begangen worden sei, so wird es darüber zu entscheiden haben, welcher der beiden Verstöße das dem Verfahren „nicht mehr Unterliegen“ verursacht hat.

71. Nun, es ist meiner Auffassung nach offensichtlich, dass im Fall einer Ware, die in ein Zollverfahren überführt worden ist, das eine zollamtliche Überwachung vom Anfang bis zum Ende seiner Durchführung einschließt, es die Tatsache, dass die Ware dieser Überwachung entzogen wird, ist, die den schwersten möglichen Verstoß darstellt. Es ist dieser Verstoß, der zwingend dazu führt, dass die Ware diesem Verfahren „nicht mehr unterliegt“.

72. Für diese Sichtweise kann man auch anführen, dass nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe d der Verordnung Nr. 2144/87 „die Nichterfüllung einer der Pflichten“ oder „die Nichterfüllung einer der Bedingungen“ nicht zur Entstehung einer Zollschuld führt, wenn sich diese Verfehlungen

nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben. In diesen Fällen ist es also zulässig, die tatsächliche Schwere des Verstoßes zu erörtern.

73. Dies zeigt bereits — und hier beziehe ich mich auf Punkt a der ersten Vorlagefrage —, dass nicht jede „erste Handlung, die in Bezug auf die Gegenstände entgegen einer [mit dem externen Versandverfahren] verbundenen Vorschrift“ vorgenommen wird, notwendig und automatisch das diesem Verfahren „nicht mehr Unterliegen“ verursacht.

74. Dagegen ist kein solcher Vorbehalt vorgesehen für den Fall, dass eine Ware „der zollamtlichen Überwachung entzogen“ wird. Sobald die Entziehung feststeht, entsteht die Schuld automatisch.

75. Das Gericht, das sich mit einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens konfrontiert sieht, wird also zu entscheiden haben, ob einer der beiden Verstöße als ein der zollamtlichen Überwachung Entziehen angesehen werden kann.

76. Aber was geschieht, wenn zwei aufeinander folgende Verstöße auf den ersten Blick beide als „Entziehen“ qualifiziert werden können?

77. Meiner Meinung nach kann das nationale Gericht in einem solchen Fall entscheiden, welcher der beiden Verstöße am eindeutigsten die Merkmale des Entziehens aufweist.

78. Im vorliegenden Fall wird der erste Verstoß wie folgt vom Hoge Raad beschrieben: Durch den Wechsel der Zugmaschine (über den die Zollbehörden nicht, wie in Artikel 20 der Verordnung Nr. 2726/90 vorgeschrieben, informiert worden sind) „stimmte die Beförderung nicht mehr mit den Angaben für das externe Versandverfahren überein, aus denen sich zur Identifikation und zur Durchführung der zollamtlichen Kontrolle sowohl das Kennzeichen der Zugmaschine als auch des Sattelzugs ergaben“. Diese Angabe ist in zwei Verordnungen des Rates, die der Hoge Raad zitiert, vorgeschrieben.

79. Die Regierung des Vereinigten Königreichs ist der Ansicht, dass mit einem solchen Wechsel der Zugmaschine die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen würden.

80. Ich bin allerdings der Auffassung, dass Ereignisse, wie sie in den Niederlanden festgestellt wurden, viel mehr als der Wechsel der Zugmaschine der Definition der Entziehung entsprechen, die Sie in Ih-

rem Urteil D. Wandel<sup>13</sup> (das nach Erlass der Vorlageentscheidung ergangen ist) gegeben haben. So heißt es in Randnummer 47 dieses Urteils, dass

„der Begriff der Entziehung... so zu verstehen [ist], dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige *Zollbehörde* auch nur zeitweise *am Zugang zu einer* unter zollamtlicher Überwachung stehenden *Ware* und der Durchführung der in Artikel 37 Absatz 1 des Zollkodex vorgesehenen Prüfungen *gehindert wird*.“<sup>14</sup>

81. Wenn sich also die Waren immer noch in dem Teil des Transportmittels befinden, in dem die Zollabgangsstelle sie unter Zollverschluss genommen hat, ist es für eine Zoll- oder Polizeistreife, die den Zug anhält, weiterhin möglich, an die Waren zu gelangen, um zu prüfen, ob es sich bei den Zollverschlüssen tatsächlich um diejenigen handelt, die durch die Abgangsstelle angebracht worden sind, oder ob die Waren ihrer Art und Menge nach wirklich diejenigen sind, die dieser Stelle zu Beginn der Beförderung gestellt worden sind.

82. Ich gelange daher zu dem Ergebnis, dass unter Umständen wie denen des Aus-

gangsverfahrens die Verletzung der Zollverschlüsse, das Entladen der Waren und ihr Inverkehrbringen zusammengenommen das dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren „nicht mehr Unterliegen“ darstellen.

83. Diese Schlussfolgerung wird meiner Ansicht nach durch die beiden folgenden Überlegungen erhärtet. Zunächst ist die praktische Wirksamkeit der Vorschriften über das Versandverfahren zu wahren. Sie wäre in Frage gestellt, wenn der Verstoß nicht in dem Mitgliedstaat verfolgt werden könnte, in dem unbestreitbar festgestellt worden ist, dass die Waren dort entladen und in den Verkehr gebracht worden sind, und zwar aus dem einfachen Grund, weil zuvor in einem anderen Mitgliedstaat eine weitere Unregelmäßigkeit begangen wurde, die bis dahin nicht entdeckt und verfolgt worden ist.

84. Zweitens entspricht es in den Fällen, in denen im Laufe desselben Versandverfahrens zwei aufeinander folgende Verstöße begangen wurden, von denen der erste nicht rechtzeitig entdeckt werden konnte und nur der zweite dazu geführt hat, dass die Waren tatsächlich auf den Markt gebracht worden sind, eher dem Geist des Mehrwertsteuersystems, wenn die Mehrwertsteuer von dem Mitgliedstaat erhoben wird, in dem die Waren in den Verkehr gebracht worden sind, als von dem Mitgliedstaat, in dessen Gebiet sie nur befördert worden sind.

13 — Urteil vom 1. Februar 2001 in der Rechtssache C-66/99 (Slg. 2001, I-873, Randnr. 47). Auch wenn diese Definition auf der Grundlage der Vorschriften des Zollkodex erfolgt ist, meine ich, dass der Begriff der Entziehung unter der Geltung der Regelungen, die dem Zollkodex vorausgegangen sind, kein anderer sein konnte.

14 — Hervorhebung durch den Verfasser.

85. Das vorliegende Gericht befasst sich noch mit der Frage, ob der Tatsache Bedeutung beizumessen ist, dass die Handlung in der *Absicht* erfolgt, die Waren ohne Beachtung der mit dem entsprechenden Verfahren verbundenen Vorschriften in der Gemeinschaft in den Verkehr zu bringen.

86. Ich bin der Auffassung, dass diese Frage zu verneinen ist.

87. Im Urteil D. Wandel hat der Gerichtshof nämlich auch Gelegenheit gehabt, sich zur Rolle des Absichtselements im Fall der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung zu äußern. Er hat entschieden, dass „für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Artikel 203 Absatz 1 des Zollkodex nicht erforderlich [ist], dass ein subjektives Element vorliegt, sondern es müssen nur objektive Voraussetzungen... erfüllt sein ...“<sup>15</sup> Nach meiner Ansicht besteht ebenfalls kein Grund, im Fall einer Nichtbeachtung oder einer Nichterfüllung im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe d der Verordnung Nr. 2144/87 oder einer Unregelmäßigkeit im Sinne von Artikel 34 der Verordnung Nr. 2726/90 zu einem anderen Ergebnis zu gelangen.

88. Die Tatsache, dass nur „objektive Voraussetzungen“ vorliegen müssen, be-

deutet auch, dass sich das Gericht zur Feststellung eines Verstoßes nicht allein auf die vermutete Absicht des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers stützen kann.

89. Dagegen könnte das Absichtselement für die Frage eine Rolle spielen, ob Liberexim als Schuldner der Mehrwertsteuer angesehen werden kann. Denn der Gerichtshof hat im Urteil D. Wandel in Randnummer 49 entschieden, dass „es auf ein subjektives Element nur für die Bestimmung der Schuldner der bei der Entziehung einer Ware entstandenen Schuld ankommt. Denn während die Person, die die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat, ohne weiteres Schuldner dieser Schuld ist, werden die Personen, die an der Entziehung beteiligt waren und diejenigen, die die in Rede stehende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, nur dann zu Schuldnern, wenn sie wussten oder billigerweise hätten wissen müssen, dass eine Entziehung im Sinne von Artikel 203 Absatz 1 des Zollkodex vorlag.“

90. Allerdings richtet sich die Antwort auf die Frage, ob Liberexim Schuldnerin der Mehrwertsteuer ist, nach Artikel 21 der Sechsten Richtlinie. Diese Vorschrift ist nicht Gegenstand des vorliegenden Vorabentscheidungsersuchens, so dass wir uns nicht weiter bei dieser Frage aufhalten müssen.

91. Schließlich habe ich der Vollständigkeit halber noch zu prüfen, ob die Aus-

15 — Randnr. 48.

führungen, die ich bisher dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren gewidmet habe, auch für das TIR-Verfahren gelten, auf das, wie Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung Nr. 2726/90 bestätigt, die Vorschriften des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens nicht anwendbar sind.

92. Insoweit ist festzustellen, dass das TIR-Übereinkommen in seinen Artikeln 36 und 37 Bestimmungen enthält, die denen des Artikels 34 der Verordnung Nr. 2726/90 entsprechen. Ich bin deshalb der Auffassung, dass auf das TIR-Verfahren die Kriterien anzuwenden sind, die auch für das externe gemeinschaftliche Versandverfahren gelten.

## VI — Ergebnis

93. Auf der Grundlage aller vorstehenden Erwägungen schlage ich Ihnen vor, die Fragen des Hoge Raad der Nederlanden wie folgt zu beantworten:

1. Im Allgemeinen vollzieht sich der Vorgang, dass Waren dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren im Sinne von Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, geändert durch die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388 und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer,

„nicht mehr unterliegen“, der nicht ordnungsgemäß erfolgt, zu dem Zeitpunkt, zu dem die erste Handlung vorgenommen worden ist, durch die Folgendes herbeigeführt wird:

- Die Waren werden der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates vom 13. Juli 1987 über die Zollschuld entzogen, oder
  - im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe d der Verordnung Nr. 2144/87 wird eine der Pflichten, die sich bei eingangsabgabenpflichtigen Waren aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das die Waren überführt worden sind, ergeben, oder eine der Bedingungen für die Überführung von Waren in das betreffende Verfahren nicht erfüllt, es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.
2. Wenn allerdings unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens im Laufe desselben externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens eine Unregelmäßigkeit begangen wurde, die erst anlässlich einer späteren Unregelmäßigkeit entdeckt worden ist, die in der Verletzung der Zollverschlüsse, dem Entladen der Waren und ihrem Inverkehrbringen besteht, ohne dass die Verpflichtung zur Gestellung der Waren und der Begleitdokumente bei der Bestimmungsstelle erfüllt worden ist, so stellt diese letztgenannte Unregelmäßigkeit das dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren „nicht mehr unterliegen“ der Waren im Sinne von Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der Fassung der Richtlinie 92/111 dar.
  3. Der Absicht desjenigen, der den Verstoß begangen hat, ist keine Bedeutung beizumessen.