WICHTIGER RECHTLICHER HINWEIS: Für die Angaben auf dieser Website besteht Haftungsausschluss und Urheberrechtsschutz.

URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

11. Juli 2002(1)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Einfuhr einer Ware dadurch, dass sie nicht mehr einem Zollverfahren unterliegt - Beförderung auf der Straße im TIR-Verfahren oder im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren - Wechsel der Zugmaschine - Entladen des Anhängers mit Bruch der Verschlüsse - Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung“

In der Rechtssache C-371/99

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

Liberexim BV

gegen

Staatssecretaris van Financiën

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die 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 (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten P. Jann sowie der Richter D. A. O. Edward und A. La Pergola (Berichterstatter),

Generalanwalt: J. Mischo

Kanzler: H. von Holstein, Hilfskanzler

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen

- der Liberexim BV, vertreten durch R. G. A. Tusveld und G. J. van Slooten, belastingadviseurs,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch M. A. Fiersta als Bevollmächtigten,
- der italienischen Regierung, vertreten durch U. Leanza als Bevollmächtigten im Beistand von I. M. Braguglia, avvocato dello Stato,
- der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch J. C. Schieferer als Bevollmächtigten im Beistand von J. Stuyck, advocaat,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der niederländischen Regierung, vertreten durch H. G. Sevenster als Bevollmächtigte, der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch R. Magrill als Bevollmächtigte im Beistand von M. Hall, Barrister, und der Kommission, vertreten durch J. C. Schieferer

im Beistand von J. Stuyck, in der Sitzung vom 13. September 2001,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 27. November 2001,

folgendes

Urteil

1. Der Hoge Raad der Niederlande hat mit Urteil vom 23. Juni 1999, beim Gerichtshof eingegangen am 4. Oktober 1999, gemäß Artikel 234 EG zwei Fragen nach der 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 (ABl. L 145, S. 1) in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (ABl. L 384, S. 47) (nachfolgend: Sechste Richtlinie) zur Vorabentscheidung vorgelegt.
2. Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Gesellschaft Liberexim BV (nachfolgend: Liberexim) und dem Staatssecretaris van Financiën wegen Heranziehung von Liberexim zur Mehrwertsteuer wegen vorschriftswidriger Einfuhr von Partien Milchpulver in die Niederlande.

Die Gemeinschaftsregelung

Steuerrecht

3. Nach Artikel 2 Nummer 2 der Sechsten Richtlinie unterliegt die Einfuhr von Gegenständen der Mehrwertsteuer.
4. Artikel 7 der Sechsten Richtlinie („Einführen“) 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,

...

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

(3) 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.

...“
5. Artikel 10 Absatz 3 Unterabsätze 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„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.

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

Anspruch dieser gemeinschaftlichen Abgaben entstehen.“

Zollrecht

6. Das am 14. November 1975 in Genf geschlossene Zollübereinkommen über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR (nachfolgend: TIR-Übereinkommen) wurde durch die Verordnung (EWG) Nr. 2112/78 des Rates vom 25. Juli 1978 (ABl. L 252, S. 1) im Namen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft genehmigt. Artikel 36 des TIR-Übereinkommens lautet:

„Wer gegen die Bestimmungen dieses Übereinkommens verstößt, macht sich nach den Rechtsvorschriften des Landes strafbar, in dem die Zuwiderhandlung begangen wurde.“
7. Artikel 37 des TIR-Übereinkommens bestimmt:

„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.“
8. Artikel 11 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2726/90 des Rates vom 17. September 1990 über das gemeinschaftliche Versandverfahren (ABl. L 262, S. 1), der sich in Kapitel 1 („Verfahren“) des Titels V („Externes gemeinschaftliches Versandverfahren“) findet, 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.“
9. Artikel 21 Absätze 1 bis 3 dieser Verordnung bestimmt:

„(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.“
10. Artikel 22 dieser Verordnung sieht vor:

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

(2) ...

(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 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.“
11. Nach Artikel 23 der Verordnung Nr. 2726/90 endet „ein gemeinschaftliches Versandverfahren ...,

wenn die Waren und der Versandschein T1 der Bestimmungsstelle gestellt werden“.

12. Artikel 34 Absatz 1 dieser Verordnung, der sich in Kapitel 4 („Zuwiderhandlungen“) des Titels V findet, bestimmt:

„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.“

13. Artikel 34 Absätze 2 und 3 der Verordnung Nr. 2726/90 stellt die Kriterien auf, anhand deren der Mitgliedstaat bestimmt werden kann, der für eine solche Erhebung zuständig ist, wenn der Ort der Zuwiderhandlung nicht ermittelt werden kann.

14. Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben c und d der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates vom 13. Juli 1987 über die Zollschuld (ABl. L 201, S. 15), der sich in Teil A („Einfuhrzollschuld“) des Titels I („Entstehung der Zollschuld“) findet, bestimmt:

„Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

...

c) wenn eingangsabgabenpflichtige 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 eingangsabgabenpflichtigen 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“.

15. In Artikel 3 Buchstaben c und d der Verordnung Nr. 2144/87 heißt es:

„Als Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrzollschuld gilt:

...

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 Waren in dieses Verfahren in Wirklichkeit nicht erfüllt war“.

Der Ausgangsrechtsstreit und die Vorlagefragen

16. Im Oktober und November 1993 wurden aus Litauen stammende Partien Milchpulver in die Niederlande befördert. Zweimal erfolgte die Beförderung dieser Partien ab Litauen mit Carnets TIR gemäß Artikel 3 Buchstabe b des TIR-Übereinkommens. Siebenmal erfolgte sie ab der Grenze des Zollgebiets der Gemeinschaft mit Versandscheinen T1 gemäß Artikel 15 der Verordnung Nr. 2726/90.
17. Die betreffenden Partien wurden in Litauen auf Beförderungsmittel geladen, die aus einer Zugmaschine und einem Sattelanhänger bestanden und in diesem Land zugelassen waren. Die Partien, die mit einem Carnet TIR befördert wurden, wurden in Deutschland gemäß den hierfür vorgeschriebenen Formalitäten in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt und dann im selben Verfahren weiterbefördert. Die anderen Partien wurden, nachdem sie auf die erwähnten Beförderungsmittel geladen worden waren, per Fähre in das Zollgebiet der Gemeinschaft befördert,

um in Deutschland nach ihrer Ankunft unter zollamtlicher Überwachung eingeführt zu werden. Diese letztgenannten Partien waren Gegenstand einer Erklärung zur Abfertigung zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren, die von einem Zollspediteur mit Sitz am Ankunftshafen ausgestellt wurde.

18. Die amtlichen Kennzeichen der Zugmaschine und des Sattelanhängers waren gemäß den geltenden Vorschriften in den Carnets TIR und in den Versandscheinen T1 angegeben.
19. Ausweislich der Carnets TIR und der Versandscheine T1 waren die Partien Milchpulver zur Auslieferung in Portugal bestimmt. Die Waren wurden jedoch auf ein Gelände in Deutschland nahe der Grenze zu den Niederlanden verbracht, wo der Sattelanhänger von der ursprünglichen Zugmaschine abgekoppelt und an eine Zugmaschine mit niederländischer Zulassung angehängt wurde, ohne dass die Zollbehörden davon unterrichtet worden wären.
20. Danach wurden die Waren in die Niederlande befördert. Sie wurden mit den dazugehörigen Carnets TIR oder Versandscheinen T1, entgegen Artikel 22 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2726/90, weder den in diesen Carnets und Versandscheinen angegebenen Bestimmungsstellen noch einer Bestimmungsstelle in den Niederlanden gestellt.
21. Nachdem die Waren an Liberexim und anschließend von dieser an ein drittes niederländisches Unternehmen veräußert worden waren, wurden sie für Rechnung des letztgenannten Unternehmens in Lager in den Niederlanden transportiert.
22. Da der Inspecteur van de Belastingdienst/Douanedistrict Arnhem (Steuer- und Zollaufsichtsbehörde) der Ansicht war, dass Artikel 18 Absatz 1 Buchstabe c der Wet op de omzetbelasting (Umsatzsteuergesetz) 1968 anwendbar sei, weil die Partien Milchpulver in den Niederlanden nicht mehr einem Zollverfahren unterlegen hätten, forderte er Liberexim mit Schreiben vom 26. Januar 1996 auf, Mehrwertsteuer in Höhe von 70 676,10 NLG zu entrichten.
23. Nach erfolglosem Einspruch bei dieser Behörde erhob Liberexim Klage beim Gerichtshof Arnhem.
24. Dieser wies die Klage mit Urteil vom 18. März 1998 ab. Er war der Ansicht, dass nach Artikel 18 der Wet op de omzetbelasting 1968 der Steuertatbestand der Einfuhr von Waren u. a. dann eintrete, wenn die Waren in den Niederlanden keinem Zollverfahren mehr unterlägen, und dass die im Ausgangsverfahren fraglichen Waren erst in den Niederlanden und nicht, wie von Liberexim geltend gemacht, schon in Deutschland nicht mehr dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlegen hätten.
25. Liberexim legte beim Hoge Raad der Niederlande Kassationsbeschwerde ein. Sie machte geltend, die Mehrwertsteuer sei in Deutschland fällig geworden, weil von Anfang an die Absicht bestanden habe, die Waren an einen anderen als den in den Carnets TIR und den Versandscheinen T1 angegebenen Bestimmungsort zu befördern. Die Voraussetzungen für das externe gemeinschaftliche Versandverfahren seien somit nicht beachtet worden.
26. Vor diesem Hintergrund hat der Hoge Raad der Niederlande das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:
  1. Wie ist die 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 vorschriftsgemäß - d. h. anders als durch die 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 der Verschlüsse - von dem Beförderungsmittel abgeladen werden, ohne dass die Verpflichtung nach Artikel 22 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2726/90 über das gemeinschaftliche Versandverfahren, die Gegenstände mit den zugehörigen Dokumenten der Bestimmungsstelle zu stellen, erfüllt wird, und kommt es darauf an, ob mit dieser Handlung die Absicht verfolgt 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 vorschriftsgemäßer 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 vorschriftswidrige Handlung vorgenommen wird, oder an dem Ort, an dem eine weitere Handlung vorgenommen wird, namentlich an dem Ort, an dem die Gegenstände - im vorliegenden Fall nach Bruch der Verschlüsse - von dem Beförderungsmittel abgeladen werden?

Zu den Vorlagefragen

27. Mit seinen beiden zusammen zu prüfenden Vorlagefragen möchte das vorlegende Gericht für den Fall, dass bestimmte nach der Zollregelung des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens auf der Straße beförderte Waren durch mehrere im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten vorgenommene vorschriftswidrige Handlungen in den Gemeinschaftsmarkt verbracht werden, wissen, welche dieser Handlungen für den Zeitpunkt und den Ort ausschlaggebend ist, zu bzw. an dem diese Waren der genannten Regelung im Sinne von Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht mehr unterliegen. Ferner möchte es wissen, ob die gegebenenfalls dafür, wann und wo die Waren dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr unterliegen, ausschlaggebende Handlung diese Wirkung nur hat, wenn sie von der Absicht geleitet ist, die betreffenden Waren ohne Beachtung der anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften in der Gemeinschaft in den Verkehr zu bringen.
28. Vorab ist festzustellen, dass die Waren, um die es im Ausgangsrechtsstreit geht, nach dem Vorlageurteil in zwei verschiedenen Verfahren in die Gemeinschaft gelangt sind, nämlich im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren und im Verfahren gemäß dem TIR-Übereinkommen. In seinen Fragen bezieht sich das vorlegende Gericht allerdings nur auf das externe gemeinschaftliche Versandverfahren.
29. Insofern ist entsprechend den Ausführungen des Generalanwalts in Nummer 92 seiner Schlussanträge darauf hinzuweisen, dass die einschlägigen Bestimmungen des TIR-Übereinkommens den betreffenden Bestimmungen der Verordnung Nr. 2726/90 entsprechen. Deshalb ist die im vorliegenden Urteil vorgenommene Analyse der Bestimmungen des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens auf die Regelung nach dem TIR-Übereinkommen zu übertragen.

Zum Zeitpunkt und zum Ort, zu bzw. an dem Waren dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr unterliegen

30. Das vorlegende Gericht führt aus, es gebe drei Möglichkeiten, um zu bestimmen, wann und wo Waren dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren im Sinne des Artikels 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht mehr unterliegen. Dieser Zustand könne zunächst in dem Mitgliedstaat eintreten, in dem die Waren, gegebenenfalls nach Bruch der Verschlüsse, vom Beförderungsmittel abgeladen würden, ohne dass die Verpflichtung, sie der Bestimmungsstelle zu stellen, erfüllt werde, womit gegen Artikel 22 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2726/90 verstoßen werde. Sodann könne dieser Zustand in dem Mitgliedstaat eintreten, in dem die erste Handlung in Bezug auf die Waren unter Missachtung einer Bestimmung des genannten Verfahrens vorgenommen werde. Schließlich könne er sich aus allen entsprechenden Handlungen zusammen ergeben; in diesem Fall müsse aber der Ort bestimmt werden, an dem dieser Zustand eintrete.
31. Nach Ansicht von Liberexim unterliegen im Sinne des Artikels 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie Waren dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr, wenn die erste Handlung in Bezug auf sie unter Missachtung einer Bestimmung dieses Verfahrens vorgenommen werde. Im Fall des Ausgangsverfahrens sei diese Situation in Deutschland mit der Entladung des Sattelanhängers eingetreten.
32. Die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission machen geltend, um den Ort zu bestimmen, an dem Waren nicht mehr dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlägen und an dem die Steuerschuld aufgrund der Einfuhr der Waren im Sinne des Artikels 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie entstehe, müsse der Ort ermittelt werden, an dem die Zollschuld entstehe.

33. Insofern sei auf die Verordnung Nr. 2144/87, insbesondere auf die Fallgestaltungen in ihrem Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben c und d, Bezug zu nehmen, um den Ort der Entstehung der Zollschuld zu ermitteln.
34. Die Regierung des Vereinigten Königreichs macht im Einzelnen geltend, die Vornahme einer unter Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c oder Buchstabe d der Verordnung Nr. 2144/87 fallenden Handlung lasse die Zollschuld entstehen, ohne dass sich ein späteres Ereignis noch auf diese Entstehung auswirken könne. Im Fall des Ausgangsverfahrens sei die Zollschuld in Deutschland entstanden und hätten folglich die Waren dort nicht mehr dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlegen, da der Wechsel der Zugmaschine sowohl so qualifiziert werden könne, dass die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen worden seien, als auch so, dass eine der Bedingungen für die Überführung der Waren in das betreffende Verfahren nicht erfüllt worden sei.
35. Die niederländische Regierung ist dagegen der Ansicht, die Buchstaben c und d des Artikels 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2144/87 stünden in einem Alternativverhältnis zueinander und könnten nicht kumulativ angewandt werden. Wenn eine Handlung, durch die Waren der zollamtlichen Überwachung im Sinne des Buchstaben c entzogen worden seien, erst einmal festgestellt worden sei, komme dem Umstand, dass eine andere Handlung theoretisch eine Zollschuld im Sinne des Buchstaben d hätte entstehen lassen können, keine Bedeutung mehr zu. Folglich sei im Fall des Ausgangsverfahrens die Zollschuld in den Niederlanden mit dem Entladen der Waren aus dem Beförderungsmittel entstanden, da mit dieser Handlung Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen worden seien.
36. Die italienische Regierung bringt vor, allein ein Verhalten, bei dem dem betroffenen Wirtschaftsteilnehmer zweifelsfrei die Absicht unterstellt werden könne, über einem Zollverfahren unterliegende Waren zu verfügen, ohne zuvor die entsprechenden Zollformalitäten erledigt zu haben, könne dazu führen, dass diese Waren einem solchen Verfahren nicht mehr unterlägen. Deshalb könnten nachträglich heilbare, rein formale Mängel nicht die Zollschuld und folglich auch nicht die Steuerschuld entstehen lassen. Der bloße Austausch der Zugmaschinen von Transportfahrzeugen könne in Ermangelung eindeutiger Hinweise auf eine Absicht, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen und sie nicht der Bestimmungsstelle zu stellen, nicht als Handlung angesehen werden, die dazu führe, dass diese Waren nicht mehr dem zuvor für sie geltenden Zollverfahren unterlägen. Im Fall des Ausgangsverfahrens hätten daher die dort fraglichen Waren erst in den Niederlanden, wo sie abseits jeder Zollkontrolle rechtswidrig in den Verkehr gebracht worden seien, nicht mehr dem Verfahren gemäß dem TIR-Übereinkommen und dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterlegen.
37. Nach Auffassung der Kommission führt zum einen nicht jeder Verstoß im Rahmen des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens zwangsläufig dazu, dass die betreffenden Waren nicht mehr diesem Verfahren unterliegen. Ein Verstoß ohne tatsächliche Folgen für die ordnungsgemäße Abwicklung eines solchen Verfahrens lasse nämlich keine Zollschuld und somit auch keine Einfuhrsteuerschuld entstehen. Zum anderen unterlägen Waren mit der ersten Handlung, die die zollamtliche Überwachung beeinträchtigt, nicht mehr dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren, sofern der Verstoß nicht gemäß der Verordnung Nr. 2726/90 behoben worden sei. Werde die zollamtliche Überwachung durch eine Reihe von Unregelmäßigkeiten beeinträchtigt, sei davon die erste zu berücksichtigen, die nicht als Verstoß von untergeordneter Bedeutung anzusehen sei.
38. Um die Vorlagefragen zu beantworten und den Ort und den Zeitpunkt zu bestimmen, an bzw. zu dem eine Ware nach Vornahme mehrerer vorschriftswidriger Handlungen in verschiedenen Mitgliedstaaten nicht mehr im Sinne des Artikels 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegt, ist erstens zu prüfen, ob die Zollvorschriften, auf die die genannte Bestimmung verweist, und v. a. die Verordnung Nr. 2726/90 eine solche Fallgestaltung regeln.
39. Hierzu ist festzustellen, dass die Bestimmungen dieser Verordnung, insbesondere die ihres Titels V über das externe gemeinschaftliche Versandverfahren, nicht festlegen, welche Fälle von Unregelmäßigkeiten dazu führen können, dass Waren diesem Zollverfahren nicht mehr unterliegen.
40. So zählen die Artikel 21 und 22 der Verordnung Nr. 2726/90 eine Reihe von im Allgemeinen vom Willen des Beförderers und des Hauptverpflichteten unabhängigen Umständen auf, unter denen das externe gemeinschaftliche Versandverfahren, obwohl eine der damit verbundenen Verpflichtungen nicht erfüllt ist, gleichwohl aufgrund einer besonderen Rechtfertigung oder der Erfüllung einer zusätzlichen Förmlichkeit anwendbar bleibt.

41. Artikel 34 Absatz 1 dieser Verordnung sieht nur vor, dass, wenn im Verlauf eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens eine Zuwiderhandlung begangen und festgestellt wurde, „hierdurch fällig gewordene Zölle und andere Abgaben ... von [dem] Mitgliedstaat ... erhoben“ werden, in dessen Gebiet die Zuwiderhandlung stattfand.
42. Somit ergibt sich aus dieser Bestimmung, dass grundsätzlich, wenn eine von dieser Verordnung erfasste Unregelmäßigkeit im Gebiet eines Mitgliedstaats begangen und von dessen Behörden festgestellt wird, diese die fällig gewordenen Zölle und anderen Abgaben erheben müssen.
43. Wie jedoch der Generalanwalt in Nummer 49 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, erlaubt diese Vorschrift es nicht, den Zeitpunkt und den Ort zu bestimmen, zu bzw. an dem die Ware nicht mehr dem Zollverfahren unterliegt, und daher auch nicht den Mitgliedstaat, der für die Erhebung der daraus folgenden Zölle und Abgaben zuständig ist, wenn wie im Fall des Ausgangsverfahrens mehrere Zuwiderhandlungen nacheinander in verschiedenen Mitgliedstaaten begangen wurden.
44. Zweitens ergibt sich aus Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie, soweit dieser für das Entstehen der Einfuhrsteuerschuld auf die Zollregelungen verweist, die die Aussetzung oder die Befreiung von Einfuhrzöllen vorsehen, in Verbindung mit den Artikeln 11 Absatz 1 Buchstabe c und 34 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2726/90, soweit sich diese auf die Verpflichtung beziehen, die gegebenenfalls infolge einer im Verlauf oder anlässlich eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens begangenen Zuwiderhandlung fällig gewordenen Zölle oder anderen Abgaben zu entrichten, dass der Ort, an dem Waren einer in Artikel 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie genannten Zollregelung nicht mehr unterliegen, nicht nur dem Ort entspricht, an dem die Steuerschuld gemäß dieser Richtlinie entsteht, sondern auch dem Ort, an dem die Zollschuld entsteht.
45. Um die vom vorlegenden Gericht gestellten Fragen zu beantworten, ist folglich Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2144/87 über die Entstehung der Zollschuld heranzuziehen, wobei angesichts der dem Rechtsstreit des Ausgangsverfahrens zugrunde liegenden Umstände insbesondere die Buchstaben c und d dieser Vorschrift zu beachten sind.
46. Gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2144/87 entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden. Dieselbe Wirkung setzt nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe d dieser Verordnung ein, wenn eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei eingangsabgabenpflichtigen Waren aus der Inanspruchnahme eines Zollverfahrens 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.
47. Artikel 3 dieser Verordnung bestimmt den Zeitpunkt und damit auch den Ort der Entstehung der Zollschuld in den Fällen des Artikels 2 Absatz 1 Buchstaben c und d dieser Verordnung.
48. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats bei einer im Gebiet dieses Mitgliedstaats geschehenen und festgestellten Unregelmäßigkeit die Zölle erheben müssen, wenn die Unregelmäßigkeit so qualifiziert wird, dass mit ihr die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden.
49. Besteht die Unregelmäßigkeit dagegen darin, dass eine der Pflichten, die sich aus einem Zollverfahren ergeben, oder eine der Bedingungen für die Überführung von Waren in das betreffende Verfahren nicht erfüllt wird, so können die genannten Behörden das Versandverfahren insgesamt berücksichtigen, um zu ermitteln, ob die Unregelmäßigkeit sich tatsächlich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens ausgewirkt hat. Ist dies nicht der Fall, führt diese Unregelmäßigkeit nicht zwangsläufig dazu, dass Waren dem Versandverfahren nicht mehr unterliegen.
50. Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben c und d der Verordnung Nr. 2144/87 bestimmt jedoch für den Fall, dass mehrere Unregelmäßigkeiten, die unter diese Vorschrift fallen können, im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten vorkommen, nicht, anhand welcher dieser Unregelmäßigkeiten Zeitpunkt und Ort der Entstehung der Zollschuld zu ermitteln sind.
51. Dazu ist erstens festzustellen, dass die Überführung von Waren in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren bedeutet, dass die Waren von Beginn der Vorgänge im Gemeinschaftsgebiet an bis zur Erhebung der Einfuhrzölle, die dadurch anfallen, dass die Waren dem betreffenden Verfahren nicht mehr unterliegen, einer zollamtlichen Überwachung unterstehen müssen.

52. Zweitens ergibt sich aus der Verordnung Nr. 2726/90, insbesondere aus ihren Artikeln 21, 22 und 34, sowie aus Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben c und d und Artikel 3 der Verordnung Nr. 2144/87 zum einen, dass die erste Handlung unter Missachtung des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens nicht zwangsläufig dazu führt, dass die Waren nicht mehr diesem Verfahren unterliegen, und zum anderen, dass eine Unregelmäßigkeit, die so zu qualifizieren ist, dass durch sie Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden, stets zur Folge hat, dass die Zollschuld entsteht und somit die Waren nicht mehr diesem Verfahren unterliegen.
53. Folglich sind bei einem Sachverhalt wie dem des Ausgangsverfahrens der Zeitpunkt und der Ort, zu bzw. an dem die Waren dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr unterliegen, zwangsläufig der Zeitpunkt und der Ort der ersten Unregelmäßigkeit, die so qualifiziert werden kann, dass damit die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen worden sind.
54. Um zu beurteilen, ob Waren durch eine Handlung der zollamtlichen Überwachung entzogen wurden, ist das Urteil vom 1. Februar 2001 in der Rechtssache C-66/99 (D. Wandel, Slg. 2001, I-873) heranzuziehen. Die in diesem Urteil ausgelegten neuen Zollvorschriften der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1) haben die Bedeutung des Begriffes der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung, der in der zur Zeit des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens geltenden Verordnung Nr. 2144/87 verwandt wird, nicht geändert.
55. Aus Randnummer 47 des Urteils D. Wandel geht hervor, dass dieser 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 an der Durchführung der vom gemeinschaftlichen Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird.
56. Unter Umständen wie denen des Ausgangsrechtsstreits werden durch die in einem Mitgliedstaat unter Verstoß gegen die Verordnung Nr. 2726/90 begangenen Unregelmäßigkeiten, die darin bestehen, Verschlüsse aufzubrechen sowie Waren abzuladen und in den Verkehr zu bringen, die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen, so dass sie dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren nicht mehr unterliegen. Wie der Generalanwalt in Nummer 81 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, wäre dagegen die zuständige Zollbehörde nicht deswegen an einer Wahrnehmung ihrer Kontrollaufgabe gehindert worden, weil zuvor in einem anderen Mitgliedstaat die ursprüngliche Zugmaschine ohne Bruch etwaiger Verschlüsse und ohne Ent- oder Umladen der Waren gegen eine neue ausgetauscht wurde.
57. Nach alledem ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass für den Fall, dass bestimmte nach der Zollregelung des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens auf der Straße beförderte Waren durch mehrere im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten vorgenommene vorschriftswidrige Handlungen in den Gemeinschaftsmarkt verbracht werden, die Waren im Sinne des Artikels 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie diesem Verfahren im Gebiet desjenigen Mitgliedstaats nicht mehr unterliegen, in dem die erste Handlung vorgenommen wird, die so qualifiziert werden kann, dass damit die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden.

Der zollamtlichen Überwachung entzogen werden Waren durch jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der vom gemeinschaftlichen Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird.

Zum subjektiven Element

58. Das vorliegende Gericht möchte ferner wissen, ob die gegebenenfalls dafür, wann und wo Waren regelwidrig im Sinne des Artikels 7 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie nicht mehr dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren unterliegen, ausschlaggebende Handlung diese Wirkung nur hat, wenn sie von der Absicht geleitet ist, die Waren ohne Beachtung der anwendbaren Gemeinschaftsvorschriften in der Gemeinschaft in den Verkehr zu bringen.
59. Nach Ansicht von Libereixim ist ein solches subjektives Element erforderlich. Die niederländische Regierung und die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die Kommission bringen dagegen vor, es sei ohne Bedeutung, ob eine Handlung mit der Absicht vorgenommen worden sei, die Waren der zollamtlichen Überwachung zu entziehen und sie regelwidrig in der Gemeinschaft in den Verkehr zu bringen.

60. Angesichts der Ausführungen in Randnummer 54 dieses Urteils genügt insoweit der Hinweis, dass der Gerichtshof in Randnummer 48 des Urteils D. Wandel entschieden hat, dass es für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung nicht erforderlich ist, dass ein subjektives Element vorliegt, sondern dass nur objektive Voraussetzungen erfüllt sein müssen.
61. Daher ist dem vorlegenden Gericht zu antworten, dass es für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung nicht erforderlich ist, dass ein subjektives Element vorliegt, sondern dass nur objektive Voraussetzungen erfüllt sein müssen.

Kosten

62 Die Auslagen der niederländischen und der italienischen Regierung, der Regierung des Vereinigten Königreichs und der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof 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 vom Hoge Raad der Nederlanden mit Urteil vom 23. Juni 1999 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Werden bestimmte nach der Zollregelung des externen gemeinschaftlichen Versandverfahrens auf der Straße beförderte Waren durch mehrere im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten vorgenommene vorschriftswidrige Handlungen in den Gemeinschaftsmarkt verbracht, so unterliegen die Waren im Sinne des Artikels 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 in der Fassung der Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14. Dezember 1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer diesem Verfahren im Gebiet desjenigen Mitgliedstaats nicht mehr, in dem die erste Handlung vorgenommen wird, die so qualifiziert werden kann, dass damit die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden.

Der zollamtlichen Überwachung entzogen werden Waren durch jede Handlung oder Unterlassung, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der vom gemeinschaftlichen Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird.

2. Für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung ist es nicht erforderlich, dass ein subjektives Element vorliegt, sondern es müssen nur objektive Voraussetzungen erfüllt sein.

Jann
Edward
La Pergola

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 11. Juli 2002.

Der Kanzler

Der Präsident der Fünften Kammer

R. Grass

P. Jann

1: Verfaarensprache: Niederlandisch. </HTML