SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS

PAOLO MENGOZZI

vom 4. November 2008 [1]

1. Die Problematik, über die zu befinden der Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache aufgerufen ist, ist für sich genommen ziemlich eng eingegrenzt: Es handelt sich nämlich im Wesentlichen um die Auslegung einer einzigen kurzen Passage im Zollkodex der Gemeinschaften, und zwar um die Wendung „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ in Art. 233 Abs. 1 Buchst. d.

2. Wiewohl die Frage einfach scheint, weist sie jedoch eher schwierige Aspekte auf. Denn zum einen gibt der gesetzliche Wortlaut keine eindeutigen Hinweise für die Auslegung. Zum anderen kann die Wahl der einen anstelle der anderen Auslegung erhebliche praktische Folgen haben, insbesondere für die Zollerhebung.

3. Im Übrigen ist es bezeichnend, dass dem Problem, mit dem das vorlegende Gericht den Gerichtshof befasst, ein Streit in der Rechtsprechung zugrunde liegt, bei dem sich — nicht ohne Auswirkungen auf die Lehre — mehrere nationale Gerichte in Bezug auf die Frage gegenüberstehen, wie Art. 233 des Zollkodex richtig auszulegen ist.

4. Ferner hat der Streit zwischen den Gerichten, um dessen Schlichtung das vorlegende Gericht den Gerichtshof ersucht, grenzüberschreitenden Charakter, auch wenn er sich auf zwei Staaten desselben Sprachraums bezieht: Die beiden Gerichte, die derzeit entgegengesetzten Auslegungen der Vorschrift folgen, sind nämlich auf der einen Seite der österreichische Verwaltungsgerichtshof und auf der anderen der deutsche Bundesfinanzhof. Kürzlich haben zwei angesehene Vertreter beider Gerichte in einem zweiteiligen Aufsatz den Standpunkt des Gerichts dargelegt, dem sie jeweils angehören. [2]

1 — Originalsprache: Italienisch.

2 — Höfinger, K., Rüsken, R., „Wann erlischt die Zollschuld infolge Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelware?“, *Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern*, Nr. 8/2007, S. 197.

I — Rechtlicher Rahmen

A — *Bestimmungen des Zollkodex*

5. Folgende Bestimmungen des Zollkodex der Gemeinschaften [3] sind im vorliegenden Fall maßgeblich:

„*Artikel 38*

(1) Die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachten Waren sind vom Verbringer unverzüglich und gegebenenfalls unter Benutzung des von den Zollbehörden bezeichneten Verkehrsweges nach Maßgabe der von diesen Behörden festgelegten Einzelheiten zu befördern:

a) zu der von den Zollbehörden bezeichneten Zollstelle oder einem anderen von diesen Behörden bezeichneten oder zugelassenen Ort;

…

(2) Übernimmt eine andere Person nach dem Verbringen der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft die Beförderung dieser Waren, insbesondere infolge einer Umladung, so geht die Verpflichtung nach Absatz 1 auf diese andere Person über.

…

Artikel 202

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht:

a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird …

…

3 — Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1).

Im Sinne dieses Artikels ist vorschriftswidriges Verbringen jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich.

Artikel 233

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in dieses Zollgebiet verbracht wird.

Unbeschadet der geltenden Vorschriften über die Verjährung der Zollschuld sowie über die Nichterhebung des Betrags der Zollschuld in den Fällen, in denen die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners gerichtlich festgestellt worden ist, erlischt die Zollschuld:

…

…

Artikel 203

(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

— wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

d) wenn Waren, für die eine Zollschuld gemäß Artikel 202 entstanden ist, bei dem vorschriftswidrigen Verbringen beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird.

Bei Beschlagnahme und Einziehung der Ware gilt jedoch im Rahmen des auf Verstöße gegen Zollvorschriften anwendbaren Strafrechts die Zollschuld als nicht erloschen, wenn im Strafrecht eines Mitgliedstaats vorgesehen ist, dass die Zölle als Grundlage für die

…

Verhängung von Strafmaßnahmen herangezogen werden oder dass aufgrund des Bestehens einer Zollschuld strafrechtliche Verfolgungen eingeleitet werden."

B — *Bestimmungen der Durchführungsverordnung*

6. An dieser Stelle ist auch auf zwei Bestimmungen der Zollkodex-Durchführungsverordnung [4] hinzuweisen:

„Artikel 867

Die Einziehung einer Ware im Sinne von Artikel 233 Buchstaben c) und d) des Zollkodex ändert nicht den zollrechtlichen Status der betreffenden Ware.

Artikel 867a

(1) Zugunsten der Staatskasse aufgegebene, beschlagnahmte oder eingezogene Nichtgemeinschaftswaren gelten als in ein Zolllagerverfahren übergeführt.

(2) Die in Absatz 1 bezeichneten Waren dürfen von den Zollbehörden nur unter der Voraussetzung veräußert werden, dass der Käufer unverzüglich die Förmlichkeiten vornimmt, um sie einer zollrechtlichen Bestimmung zuzuführen.

Erfolgt die Veräußerung zu einem Preis, der den Betrag an Einfuhrabgaben umfasst, so gilt sie als Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr, und die Zollbehörden nehmen die Berechnung und die buchmäßige Erfassung der Abgaben vor.

In diesen Fällen erfolgt die Veräußerung nach den in den Mitgliedstaaten geltenden Vorschriften.

(3) Beschließt die Verwaltung, selbst in anderer Weise als durch Veräußerung über die in Absatz 1 bezeichneten Waren zu verfügen, so nimmt sie sofort die Förmlichkeiten vor, um

4 — Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 253, S. 1).

sie einer der in Artikel 4 Punkt 15 Buchstaben a), b), c) und d) des Zollkodex bezeichneten zollrechtlichen Bestimmung zuzuführen."

II — Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

7. Am 21. Mai 2001 hielt die österreichische Polizei aufgrund einer Telefonüberwachung in der Umgebung von Wels einen aus dem Kosovo kommenden Reisebus an, in dem 150 Stangen geschmuggelte Zigaretten entdeckt wurden, die beschlagnahmt und anschließend eingezogen und vernichtet wurden.

8. Der fragliche Bus war in Italien in das Zollgebiet der Gemeinschaft gelangt, und zwar im Hafen von Brindisi zu einem nicht genau bekannten Zeitpunkt zwischen dem 19. und dem 21. Mai 2001. Das Ziel des Fahrzeugs war das Dorf Eferding, das zum Zeitpunkt des Zugriffs der Polizei noch nicht erreicht worden war.

9. Die österreichischen Zollbehörden berechneten daraufhin die Eingangsabgaben für die fraglichen Zigaretten und verlangten sodann deren Entrichtung. Sie belaufen sich auf 961,46 Euro.

10. Nach Einlegung mehrerer Rechtsbehelfe bei den österreichischen Behörden (bei denen es im Wesentlichen um die Frage ging, wie sich der Sachverhalt genau zugetragen hat und inwieweit die beteiligten Personen verantwortlich sind) ist das vorlegende Gericht mit der Angelegenheit befasst worden. Im Hinblick auf die zentrale Rolle, die Art. 233 des Zollkodex für die Entscheidung zukommt, hat das Gericht das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Der Erlöschenstatbestand des Art. 233 Unterabs. 1 Buchst. d des Zollkodex stellt nicht auf den Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld, sondern auf einen Zeitraum nach dem Entstehen der Zollschuld ab, weil er eine nach Art. 202 des Zollkodex „entstandene" Zollschuld voraussetzt. Ist die Wortfolge „beim vorschriftswidrigen Verbringen" im Sinne des Art. 233 Unterabs. 1 Buchst. d des Zollkodex so auszulegen,

— dass das Verbringen einer Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft, für die eine Zollschuld nach Art. 202 des Zollkodex entstanden ist, bereits mit ihrem Verbringen zur Grenzzollstelle oder an einen anderen von den Zollbehörden bezeichneten Ort, spätestens jedoch mit dem Verlassen

des Amtsplatzes der Grenzzollstelle oder des sonst bezeichneten Ortes endet, weil die Ware damit das Innere des Zollgebiets erreicht hat, so dass eine Beschlagnahme und Einziehung der Waren nach diesem Zeitpunkt nicht mehr zu einem Erlöschen der Zollschuld führt,

oder so auszulegen,

— dass das Verbringen einer Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft, für die eine Zollschuld nach Art. 202 des Zollkodex entstanden ist, im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise so lange andauert, so lange ihre Beförderung als einheitlicher Lebensvorgang im Anschluss an das Verbringen der Ware in das Zollgebiet noch andauert, die Ware im Zollgebiet demnach noch nicht an einem ersten Bestimmungsort eingetroffen und dort zur Ruhe gekommen ist, so dass eine Beschlagnahme und Einziehung der Waren noch bis zu diesem Zeitpunkt zu einem Erlöschen der Zollschuld führt?

2. Im Falle eines vorschriftswidrigen Verhaltens im Sinne von Art. 202 des Zollkodex, das bei dem Verbringen entdeckt wird, erlischt die Zollschuld zwingend. Die Beschlagnahme von Waren unmittelbar beim Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung als vorschriftswidriges Verhalten im Sinne von Art. 203 des Zollkodex hingegen führt zu keinem sofortigen Erlöschen der Zollschuld. Ist Art. 233 Unterabs. 1 Buchst. d des Zollkodex so auszulegen, dass dieses ausdrücklich auf Fälle der Entstehung der Zollschuld nach Art. 202 des Zollkodex eingeschränkte Erlöschen der Zollschuld dennoch dem Gebot der Gleichbehandlung vorschriftswidrigen Verhaltens entspricht?

III — Zu den Vorlagefragen

A — *Zur ersten Vorlagefrage*

11. Die erste der beiden Vorlagefragen ist zweifellos die wichtigere und schwierigere. Insbesondere ersucht das vorlegende Gericht den Gerichtshof mit ihr um Auslegung der Wortfolge „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ in Art. 233 des Zollkodex. Genauer gesagt stellt der Unabhängige Finanzsenat eine Art Multiple-Choice-Frage, indem er zwei alternative Auslegungen zur Wahl stellt. Tatsächlich ist, wie wir gleich sehen werden, die soeben zitierte Wortfolge sogar weiteren Auslegungen zugänglich.

12. Um die vom vorlegenden Gericht aufgeworfene Problematik vollständig zu verstehen, müssen jedenfalls zunächst kurz die beiden von der Rechtsprechung vertretenen Standpunkte dargelegt werden, die im Vorlagebeschluss angeführt werden.

1. „Weite" Auslegung

13. Nach der insbesondere vom österreichischen Verwaltungsgerichtshof vertretenen weniger engen Auslegung des Wortlauts von Art. 233 des Zollkodex erlischt die Zollschuld für in die Gemeinschaft verbrachte Schmuggelwaren immer, wenn diese Waren beschlagnahmt werden, bevor sie ihren ersten Bestimmungsort im Zollgebiet der Gemeinschaft erreichen.

14. Im vorliegenden Fall hätte demnach der Umstand, dass die Beschlagnahme der Zigaretten erfolgte, bevor der Bus, in dem sie versteckt waren, sein Ziel (das Dorf Eferding) erreichte, das Erlöschen der Zollschuld zur Folge.

15. Dieser Standpunkt wird im Rahmen der vorliegenden Rechtssache insbesondere von der österreichischen Regierung vertreten.

16. Die *österreichische Regierung* stellt zunächst fest, dass der Begriff des Verbringens in Art. 233 des Zollkodex eine andere Bedeutung habe als in anderen Bestimmungen des Zollkodex. Denn das Verbringen sei in der Regel ein instantaner Akt, der deshalb mit dem tatsächlichen Überschreiten der Grenze ende. Demgegenüber definiere Art. 202 des Zollkodex das „vorschriftswidrige Verbringen" als „jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich". Diese Wendung wäre nach Ansicht der österreichischen Regierung bei Verwendung des Begriffs „Verbringen" im üblichen Sinn nicht erklärbar. Verstünde man nämlich hier unter „Verbringen" den instantanen Akt des Passierens der Grenze, wäre der Verweis auf die Art. 38 bis 41 und 177 des Zollkodex widersinnig, die sich auf der Grenzüberquerung nachfolgende Handlungen bezögen.

17. Folglich handele es sich beim „Verbringen" in den Art. 202 und 233 des Zollkodex um einen eigenständigen Begriff, der einen längeren Zeitraum als das bloß instantane Überqueren der Grenze umfasse. [5]

18. Im Übrigen hätte eine restriktive Auslegung nach Auffassung der österreichischen Regierung zur Folge, dass die Zahl der Fälle, in denen die Vorschrift tatsächlich angewandt

5 — Erklärungen der österreichischen Regierung, Randnr. 10.

werden könnte, gänzlich lebensfremd beschränkt würde. [6]

19. Die *finnische Regierung* schlägt sogar eine noch weniger enge Auslegung vor: Die Zollschuld müsse wie in Art. 233 vorgesehen immer dann erlöschen, wenn dargetan werden könne, dass die vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbrachte Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf eingegangen sei. Sofern die betreffende Ware noch nicht „in den Verkehr gebracht" worden sei, erlösche die Zollschuld somit auch dann, wenn die Beschlagnahme erst erfolgt sei, nachdem die Ware ihren ersten Bestimmungsort im Zollgebiet der Gemeinschaft erreicht habe. [7]

20. Dies entspreche dem Ziel von Art. 233 des Zollkodex, da die rechtzeitige Beschlagnahme der Waren jegliche Schädigung des Fiskus verhindere. Zudem setze nach Art. 867a der Zollkodex-Durchführungsverordnung die gegebenenfalls nachfolgende Veräußerung der eingezogenen Waren die Entrichtung des Zolls voraus, so dass dessen Betrag jedenfalls erhoben worden sei.

21. Ferner wäre die enge Auslegung unvereinbar mit dem Gleichheitsgrundsatz, weil der Fall, dass jemand vorschriftswidrig Waren verbringe, die beim Passieren der Grenze bei ihm beschlagnahmt würden, und der Fall, dass die Beschlagnahme solcher Waren bei ihm zu einem (auch nur wenig) späteren Zeitpunkt erfolge, völlig unterschiedlich behandelt würden, obwohl sie einander in Wirklichkeit recht ähnlich seien. [8]

2. Enge Auslegung

22. Nach der engen Auslegung von Art. 233 des Zollkodex, der wie oben bemerkt vor Kurzem der deutsche Bundesfinanzhof gefolgt ist, würde die Zollschuld nur dann im Anschluss an die Beschlagnahme und die spätere Einziehung der Schmuggelwaren erlöschen, wenn die Beschlagnahme exakt zum Zeitpunkt des Passierens der Grenze oder der Grenzzollstelle erfolgt. Denn mit der Wendung „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen" wäre ausschließlich der genaue Zeitpunkt gemeint, zu dem die Ware in das Zollgebiet der Gemeinschaft gelangt.

23. Im Ausgangsverfahren wäre aufgrund der Tatsache, dass die Schmuggelzigaretten beschlagnahmt wurden, nachdem der Grenzübertritt (der wie erwähnt im Hafen von Brindisi, Italien, stattfand) erfolgt war, die

6 — Ebd., Randnr. 15.
7 — Erklärungen der finnischen Regierung, Randnrn. 13 bis 14.
8 — Ebd., Randnrn. 16 bis 17.

Anwendung dieses Erlöschensgrundes ausgeschlossen. Folglich wären die für das vorschriftswidrige Verbringen der Zigaretten Verantwortlichen ungeachtet der Beschlagnahme und Einziehung der geschmuggelten Waren auch zur Entrichtung des entsprechenden Zolls verpflichtet.

24. Diese Auffassung wird im Rahmen der vorliegenden Rechtssache insbesondere von der dänischen Regierung und der Kommission vertreten.

25. Die *dänische Regierung* neigt zu einer engen Auslegung von Art. 233, sei es aus systematischen Gründen, da in anderen Passagen des Zollkodex das Wort „Verbringen" einen instantanen und nicht einen verlängerten Akt bezeichne [9], sei es aus Gründen der Rechtssicherheit, da Begriffe wie „Eingang in den Wirtschaftskreislauf" oder „Bestimmungsort" zu vage seien [10].

26. Da eine enge Auslegung faktisch eine weitere Sanktion gegen denjenigen darstelle, der Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft schmuggle, trage sie außerdem dazu bei, Betrugsfällen vorzubeugen. [11]

27. Nach Ansicht der *Kommission* lässt sich die enge Auslegung erstens auf eine wörtliche Auslegung von Art. 233 und einen Vergleich seiner verschiedenen Sprachfassungen stützen. [12] Diese Auslegung werde zudem durch systematische Erwägungen bekräftigt, da der Begriff des Verbringens im gesamten Zollkodex einheitlich zu verstehen sei. Zudem sei das in Art. 233 vorgesehene Erlöschen der Zollschuld im Hinblick darauf, dass es sich um eine Ausnahmeregelung handele, eng auszulegen. [13]

3. Alternative Sichtweise: Standpunkt der polnischen Regierung

28. Demgegenüber legt die *polnische Regierung* dem Gerichtshof nahe, bei der Auslegung einen anderen Weg zu beschreiten und zu erkennen, dass die Vorlagefragen gegenstandslos sind. Sie weist nämlich auf Art. 867a der Durchführungsverordnung hin, dem zufolge beschlagnahmte oder eingezogene Nichtgemeinschaftswaren als in ein Zolllagerverfahren übergeführt gelten. Diese Bestimmung sei *lex specialis* gegenüber den Vorschriften über die Entstehung und das Erlöschen der Zollschuld: In den Fällen, in denen Art. 867a anwendbar sei, entstehe überhaupt keine Zollschuld, so dass nach den Voraussetzungen für ihr Erlöschen gemäß Art. 233 des Zollkodex nicht gefragt zu werden brauche. [14]

9 — Erklärungen der dänischen Regierung, Randnr. 16.
10 — Ebd., Randnr. 20.
11 — Ebd., Randnr. 26.
12 — Erklärungen der Kommission, Randnrn. 15 bis 23.
13 — Ebd., Randnr. 36.
14 — Erklärungen der polnischen Regierung, Randnrn. 18 bis 26.

29. Da die Zollschuld für beschlagnahmte Waren bestehen bleibe, würden die Waren im Falle ihrer späteren Veräußerung durch die Behörden allerdings doppelt mit Zoll belastet. [15]

4. Würdigung

30. Wie ich oben bereits angedeutet habe, ist die vom Gerichtshof zu beantwortende Frage nicht ganz einfach. Der auszulegende Gesetzestext gibt keine entscheidenden Hinweise, und sämtliche Standpunkte der Beteiligten enthalten sehr interessante, höchst erwägenswerte Gesichtspunkte.

31. Die Lösung, die ich dem Gerichtshof vorschlagen möchte, ist diejenige, für die sich die österreichische Regierung ausgesprochen hat. Ich werde im Folgenden ausführen, aus welchen Gründen ich sie den anderen möglichen Auslegungen vorziehe, ohne jedoch einige ihrer problematischen Aspekte zu verschweigen.

15 — Ebd., Randnr. 23.

a) Die verschiedenen Sprachfassungen

32. Nach Ansicht der Kommission bestätigt die Analyse der verschiedenen Sprachfassungen das von ihr bevorzugte enge Verständnis des Art. 233. Dies gehe insbesondere aus der italienischen und der spanischen Fassung des Zollkodex eindeutig hervor. Andere Sprachfassungen belegten weniger deutlich die Auffassung der Kommission, bestätigten aber dennoch die enge Auslegung.

33. Mir scheint jedoch, dass sich entgegen den Ausführungen der Kommission der Analyse der Sprachfassungen [16] des Zollkodex keine entscheidenden Hinweise für die zutreffende Auslegung von Art. 233 entnehmen lassen. Die italienische („all'atto dell'introduzione irregolare") und die spanische („en el momento de la introducción irregular") Sprachfassung sind nämlich sowohl mit der Idee vereinbar, dass das Verbringen der Ware „instantan" erfolgt, als auch mit der Vorstellung, dass es über einen längeren Zeitraum stattfindet. Denn sie sind — wie suggestiv die Verwendung der Wörter „atto" und „momento" auch sein mag — schlicht Teil einer Wendung („all'atto di" und „en el momento de") und definieren oder qualifizieren das

16 — Der Gerichtshof hat bekanntlich in ständiger Rechtsprechung bekräftigt, dass es bei Auslegungszweifeln geboten ist, einen Vergleich der verschiedenen Sprachfassungen der Gemeinschaftshandlungen als Mittel zur Auslegung zu verwenden (vgl. u. a. Urteile vom 5. Dezember 1967, Sociale Verzekeringsbank, 19/67, Slg. 1967, 408, 417, vom 12. Juli 1979, Koschniske, 9/79, Slg. 1979, 2717, Randnr. 6, und vom 2. April 1998, EMU Tabac u. a., C-296/95, Slg. 1998, I-1605, Randnr. 36). Speziell zum Zollkodex: Urteil vom 11. November 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Slg. 1999, I-7877, Randnr. 46).

Verbringen der Ware in das Zollgebiet in keiner Weise. Unter diesem Gesichtspunkt gleichen die beiden zitierten Fassungen den anderen. [17] Auch wenn die italienische und die spanische Sprachfassung tendenziell auf ein Ereignis hindeuten, das gleichzeitig mit dem Grenzübertritt eintritt, bleibt andererseits die Tatsache, dass in den anderen Sprachfassungen diese Nuancierung fehlt.

34. Im Ergebnis stelle ich fest, dass die Analyse der verschiedenen Sprachfassungen nichts ergibt, was für die Auslegung entscheidend ist.

b) Zum Standpunkt der polnischen Regierung

35. Die originelle Auffassung der polnischen Regierung ist zwar interessant, scheint mir aber nicht vertretbar zu sein. Die Ansicht, dass in den Fällen, in denen Art. 867a der Durchführungsverordnung anwendbar ist, die Zollschuld im Sinne von Art. 202 des Zollkodex überhaupt nicht entsteht, so dass Art. 233 Abs. 1 Buchst. d nicht ausgelegt zu werden braucht, bedeutet nämlich in letzter Konsequenz, einer Durchführungsvorschrift (Art. 867a) die Wirkung beizumessen, dass sie die Anwendung einer „Grundnorm" vereiteln kann. Art. 233 Abs. 1 Buchst. d, der zur einzigen Voraussetzung hat, dass eine Zollschuld im Sinne von Art. 202 entstanden ist, bliebe nämlich insoweit gegenstandslos und damit unanwendbar.

36. Zudem und vor allem ist in ebendiesem Art. 233 Abs. 1 Buchst. d ausdrücklich von einer Zollschuld die Rede, die „gemäß Artikel 202 *entstanden ist*" (Hervorhebung nur hier). Es steht mit anderen Worten außer Zweifel, dass die Zollschuld entstehen und dann erlöschen muss.

37. Die polnische Regierung hebt allerdings in ihren Erklärungen selbst die Gefahr einer doppelten Erhebung von Zoll auf dieselben Waren und die Notwendigkeit, diesen Fall zu vermeiden, hervor. Ich werde auf dieses spezifische Problem weiter unten zurückkommen. [18]

17 — Vgl. u. a. die französische („lors de l'introduction irrégulière"), die englische („upon their unlawful introduction"), die deutsche („bei dem vorschriftswidrigen Verbringen") und die niederländische („bij het onregelmatig binnenbrengen") Sprachfassung.

18 — Siehe unten, Nrn. 76 und 77.

c) Elemente, die für eine nicht restriktive Auslegung sprechen

i) Der Begriff des vorschriftswidrigen Verbringens

38. Das „vorschriftswidrige Verbringen“ wird für die Zwecke, auf die es hier ankommt, in Art. 202 des Zollkodex definiert, der es als „jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Artikel 38 bis 41 und 177 zweiter Gedankenstrich“ bezeichnet. Mir scheint jedoch, dass die Beteiligten in ihren schriftlichen und mündlichen Erklärungen einen aus meiner Sicht entscheidenden Gesichtspunkt übersehen haben.

39. Es ist nämlich klar und wird auch von der Kommission nicht bestritten, dass das Verbringen von Waren in die Gemeinschaft nicht „vorschriftswidrig“ ist, bis die Person, die die betreffende Ware verbringt, mit ihrem Verhalten eindeutig ihren Willen zu erkennen gegeben hat, das Verbringen der Ware nicht den zuständigen Zollbehörden mitzuteilen. Dieser Fall tritt beim Verbringen an einer überwachten Stelle der Grenze ein, sobald die fragliche Person den Grenzposten verlässt, ohne die mitgeführten Waren deklariert zu haben. Beim Verbringen von Waren über die sogenannte „grüne Grenze“, d. h. einen nicht überwachten Grenzabschnitt, ist der Moment, in dem sich die Vorschriftswidrigkeit konkretisiert, derjenige, in dem die Absicht offenbar wird, die Waren nicht beim Zollamt zu gestellen. [19]

19 — Hierzu unten, Nrn. 67 ff.

40. Ein „vorschriftswidriges Verbringen“ liegt also erst vor, *nachdem der Betreffende den Grenzposten verlassen oder jedenfalls eindeutig seine Absicht zu erkennen gegeben hat, die Ware nicht gegenüber den Zollbehörden zu deklarieren.*

41. Nach der engen Auslegung käme es, wie wir gesehen haben, nur dann zum Erlöschen, wenn die Beschlagnahme erfolgt, bevor derjenige, der die Ware befördert, den Grenzposten verlassen oder seine Absicht zu erkennen gegeben hat, sich nicht bei der zuständigen Zollbehörde zu melden. Dieser Auslegung zu folgen, hieße allerdings, anzunehmen, dass sich das Erlöschen im Sinne von Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex dem Wortlaut der Vorschrift zuwider auf ein *„Verbringen“, das noch nicht „vorschriftwidrig“ ist,* bezieht.

42. Darin läge meines Erachtens ein offensichtlicher Verstoß gegen den Wortlaut. Umso mehr, als nach Art. 202 Abs. 2 des Zollkodex die „Zollschuld … in dem Zeitpunkt [entsteht], in dem die Ware vorschriftswidrig in [das] Zollgebiet verbracht wird“: Bei näherer Betrachtung würde mit der engen Auslegung also letztlich der Versuch unternommen, eine Schuld zum Erlöschen zu bringen, die noch nicht entstanden ist.

43. Alternativ hingegen könnte die enge Auslegung zu der Feststellung führen, dass es mangels einer ausdrücklich vorgesehenen Voraussetzung (eben des „vorschriftswidrigen Verbringens“) niemals zum fraglichen Erlöschen kommt.

44. Folglich verwickelt sich die enge Auslegung letztlich in einen logischen Widerspruch, der nach meinem Dafürhalten die ihr eigene Schwäche belegt.

ii) Praktische Wirksamkeit

45. Die österreichische Regierung zieht zwar diesen Gedanken nicht ausdrücklich heran, suggeriert aber, dass eine enge Auslegung der Klausel in Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex Gefahr liefe, dieser Vorschrift ihre praktische Wirksamkeit zu nehmen. Die Fälle des Erlöschens der Zollschuld auf diejenigen zu beschränken, in denen die Beschlagnahme der Schmuggelware zum Zeitpunkt des Passierens der Grenze erfolge, hätte nämlich zur Folge, dass die Bestimmung nahezu unanwendbar (oder jedenfalls nur in einer verschwindend kleinen Zahl von Fällen anwendbar) würde: Denn in der Praxis finde die Beschlagnahme von Schmuggelware in der Regel nicht beim Grenzübertritt, sondern zu einem späteren Zeitpunkt statt. [20]

46. Dieses Argument ist zwar für sich genommen nicht entscheidend, scheint mir aber Beachtung zu verdienen. Bei der Auslegung des Gemeinschaftsrechts spielt der Grundsatz der praktischen Wirksamkeit bekanntlich eine entscheidende Rolle: Auf seiner Grundlage ist immer diejenige Auslegung vorzuziehen, die es ermöglicht, die Ziele der jeweiligen Gemeinschaftshandlung zu erreichen. [21] Unter diesem Blickwinkel besteht kein Zweifel, dass die „weite“ Auslegung geeigneter erscheint, für die Anwendung der Vorschrift zu sorgen.

iii) Verhältnismäßigkeit

47. Der Gerichtshof hat bekanntlich in ständiger Rechtsprechung anerkannt, dass zu den allgemeinen Grundsätzen des Gemeinschaftsrechts auch der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gehört. Nach diesem Grundsatz sind Sanktionen für rechtswidrig erklärt worden, die im Hinblick auf die Verhaltensweisen, gegen die sie sich richteten, für zu streng (und damit „unverhältnismäßig“) erachtet wurden. [22] Ebenfalls auf der Grundlage dieses Prinzips ist, wenn mehrere Sanktionen zur Verfügung stehen, die in einem bestimmten Fall verhängt werden können, unter den Maßnahmen, die zur Erreichung des angestrebten Ziels geeignet sind, grundsätzlich die am wenigsten belastende zu wählen. [23]

20 — Erklärungen der österreichischen Regierung, Randnr. 15.

21 — Das Konzept und die Anwendung des Grundsatzes der praktischen Wirksamkeit sind ein Thema, dessen Bedeutung weit über den Rahmen der vorliegenden Schlussanträge hinausreicht, da es sich um einen Grundsatz handelt, der die Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch den Gerichtshof von Anfang an gekennzeichnet hat. Vgl. statt aller: Urteile vom 6. Oktober 1970, Grad (9/70, Slg. 1970, 825, Randnr. 5), vom 21. Oktober 1970, Haselhorst (23/70, Slg. 1970, 881, Randnr. 5), vom 22. September 1988, Saarland u. a. (187/87, Slg. 1988, 5013, Randnr. 19), und vom 14. Oktober 1999, Adidas (C-223/98, Slg. 1999, I-7081, Randnr. 24).

22 — Vgl. u. a. Urteil vom 20. Februar 1979, Buitoni (122/78, Slg. 1979, 677, Randnr. 16). Allgemein zur Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit als Voraussetzung für die Sanktionen im Bereich des Zolls: vgl. Urteil vom 16. Dezember 1992, Kommission/Griechenland (C-210/91, Slg. 1992, I-6735, Randnrn. 19 und 20).

23 — Vgl. u. a. Urteile vom 11. Juli 1989, Schräder (265/87, Slg. 1989, 2237, Randnr. 21), und vom 5. Mai 1998, National Farmers' Union u. a. (C-157/96, Slg. 1998, I-2211, Randnr. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

48. Erstreckt man die auf dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beruhenden Erwägungen auf die Auslegung der Gemeinschaftshandlungen, könnte man sich fragen, ob in einem Fall, in dem zwei Auslegungen einer für den Betroffenen belastenden Norm möglich sind, der Normanwender nicht gehalten ist, diejenige auszuwählen, die mit minder schweren Belastungen verbunden ist. Grundsätzlich erscheint mir dieser Ansatz vernünftig, was hier für die „weitere" Auslegung spräche.

49. All das gilt natürlich nur, wenn beide möglichen Auslegungen zur Erreichung des mit der auszulegenden Vorschrift angestrebten Ziels geeignet sind. Genau dieser Zweck der auszulegenden Bestimmung ist Gegenstand der folgenden Erwägungen.

iv) Die Ratio der Norm

50. Welches Ziel soll mit der auszulegenden Vorschrift, in diesem Fall Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex, erreicht werden? Die Frage ist offensichtlich von grundlegender Bedeutung für die Auslegung.

51. Es dürfte nicht zu bestreiten sein, dass mit dem in Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex vorgesehenen Erlöschen der Zollschuld vermieden werden soll, dass Zoll erhoben wird, wenn die Ware zwar vorschriftswidrig in die Gemeinschaft verbracht wurde, aber nicht vermarktet werden konnte und deshalb unter Wettbewerbsgesichtspunkten keine „Gefahr" für die Gemeinschaftswaren darstellte. [24]

52. Aus einer von den vorstehenden Erwägungen ausgehenden streng teleologischen Auslegung der Vorschrift könnte man natürlich den Schluss ziehen, dass die Zollschuld immer erlischt, wenn die Schmuggelware vor dem Inverkehrbringen beschlagnahmt wird, ohne dass es darauf ankommt, wo und wann dies geschieht. In diesem Sinne hat sich im Übrigen die finnische Regierung geäußert, wie ich oben ausgeführt habe.

53. Gleichwohl kommt eine derart weite Auslegung von Art. 233 des Zollkodex nicht in Betracht, und zwar aus dem einfachen Grund, dass sie zu offensichtlich den Wortlaut der Bestimmung überdehnt.

54. Nach dieser Auslegung müsste die Zollschuld für Schmuggelwaren nämlich auch dann erlöschen, wenn die geschmuggelten Waren z. B. einige Monate nach ihrem vor-

24 — Vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Tizzano vom 12. Juni 2003 in der Rechtssache Hamann International (Urteil des Gerichtshofs vom 12. Februar 2004, C-337/01, Slg. 2004, I-1791, Nr. 50).

schriftswidrigen Verbringen beschlagnahmt würden, nachdem sie in Erwartung ihrer Vermarktung an einem „sicheren" Ort versteckt geblieben waren. Es liegt auf der Hand, dass dies in keiner Weise mit der hier streitigen Bestimmung vereinbar wäre, der zufolge die Schuld für Waren erlischt, die „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen" beschlagnahmt werden. Es erscheint mir mit anderen Worten offensichtlich, dass die Vorschrift eine gewisse zeitliche Kontinuität zwischen dem Grenzübertritt der Schmuggelwaren und ihrer Beschlagnahme verlangt.

55. Kann der besonders „großzügigen" Auslegung der Vorschrift, die ich in Nr. 52 in Erwägung gezogen habe, nicht gefolgt werden, bleibt gleichwohl die Tatsache bestehen, dass die Ratio der Bestimmung, auch wenn sie es nicht zulässt, den Wortlaut in sein Gegenteil zu verkehren, verlangt, ihr eine Bedeutung zu geben, die den Zwecken der Norm so getreu wie möglich entspricht. Im vorliegenden Fall spricht daher die Betrachtung der Ziele des Gesetzestextes zugunsten einer Auslegung, die — unter Beachtung des Wortlauts und unter der Voraussetzung, dass die Schmuggelerzeugnisse nicht vermarktet worden sind — die Zahl der Fälle, in denen die Zollschuld erlischt, erweitert.

56. Es ist richtig, dass die engere Auslegung von Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex, wie insbesondere die dänische Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen und die Kommission in der mündlichen Verhandlung vorgetragen haben, das Sanktions- und/oder Abschreckungselement der Norm stärker betonen würde. Hierzu möchte ich jedoch Folgendes bemerken.

57. Das Erlöschen der Zollschuld für beschlagnahmte Schmuggelwaren findet seine Daseinsberechtigung, wie wir gesehen haben, darin, dass von diesen Waren kein Wettbewerbsdruck mehr auf die Gemeinschaftswaren ausgehen kann. Werden die betreffenden Erzeugnisse später wieder in den Verkehr gebracht, müssen die zugehörigen Zölle gemäß Art. 867a der Durchführungsverordnung entrichtet werden.

58. Das Vorbringen der Kommission und der dänischen Regierung, wonach die vom Sanktionsgedanken geleitete Anwendung von Art. 233 des Zollkodex dadurch gerechtfertigt sein soll, dass die Schmuggelwaren, wenn sie erst einmal den Grenzposten passiert hätten, mit größerer Wahrscheinlichkeit in den Wirtschaftskreislauf eingingen und dementsprechend Gemeinschaftswaren und -mittel schädigten, ist widersprüchlich und beruht auf einem logischen Fehlschluss.

59. Einerseits nämlich besteht die Gefahr eines Schadens nicht mehr, wenn die Schmuggelware beschlagnahmt wird: Die geschmuggelten Erzeugnisse treten nicht in unlauterer Weise mit den Gemeinschaftserzeugnissen in Wettbewerb, und wenn sie in den Wirtschaftskreislauf eingehen, dann geschieht dies nach Entrichtung der Zölle. Entgehen die betreffenden Erzeugnisse andererseits der Beschlagnahme, dann gehen sie in den Wirt-

schaftskreislauf ein, und es wird unabhängig von der mehr oder weniger restriktiven Auslegung von Art. 233 kein Zoll entrichtet.

60. Ebenso wenig lässt sich vertreten, dass die Sanktionswirkung in Wirklichkeit der Abschreckung potenzieller Schmuggler diene. Insbesondere hätte der Gesetzgeber, wenn er beabsichtigt hätte, die Entrichtung der Zölle für die geschmuggelten und beschlagnahmten Waren als Sanktion auszugestalten, nicht in Art. 233 des Zollkodex einen Fall vorgesehen, in dem auch zugunsten von Schmugglern die Zölle erlöschen. Hätte der Gemeinschaftsgesetzgeber der Norm eine effektive Abschreckungswirkung geben wollen, dann hätte er in keinem Fall das Erlöschen vorgesehen, sondern den Schmuggler immer und ausnahmslos zur Zahlung der Zölle auf die beschlagnahmte Ware verurteilt. Nach der restriktiven Auslegung hingegen träfe diese „Sanktion" nur den Schmuggler, der in einem relativ fortgeschrittenen Stadium seiner rechtswidrigen Tätigkeit entdeckt wird, während dem in einem Anfangsstadium entdeckten Schmuggler die Entrichtung der Zölle erlassen würde.

61. Ich bin demgegenüber der Auffassung, dass die im eigentlichen Sinne Sanktionen betreffenden Aspekte im Zusammenhang mit Schmuggelaktivitäten Gegenstand der Straf- und/oder Verwaltungsvorschriften sind, die diese Verhaltensweisen ahnden. Derartige Erwägungen müssen jedoch außer Betracht bleiben, wenn es um die — hier allein maßgebliche — Frage geht, ob Zölle zu erheben sind oder nicht.

62. Dies wird durch den letzten Absatz von Art. 233 des Zollkodex bestätigt, der, gerade um sicherzustellen, dass auch bei Erlöschen der Zollschuld strafrechtliche Sanktionen verhängt werden können, klarstellt, dass im Rahmen des Strafrechts die Zollschuld bei Beschlagnahme oder Einziehung der Schmuggelwaren als nicht erloschen gilt.

63. Die von mir soeben vorgeschlagene Rekonstruktion wird im Übrigen in einem Urteil des Gerichtshofs bestätigt, das sich zwar formell auf einen Rechtsrahmen bezieht, der vor dem Inkrafttreten des derzeitigen Zollkodex galt, mir aber seine Gültigkeit zu behalten scheint: Insbesondere hat der Gerichtshof in diesem Urteil ausgeführt, dass „den Gründen für das Erlöschen der Zollschuld die Feststellung zugrunde liegen muss, dass die Ware tatsächlich nicht der wirtschaftlichen Bestimmung zugeführt worden ist, die die Erhebung von Einfuhrabgaben rechtfertigt" [25].

v) Historische Entwicklung der Regelung und ihrer Auslegung

64. Die Regelung des Erlöschens der Zollschuld im Anschluss an die Beschlagnahme und Einziehung von Schmuggelwaren in Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex verschärft die Regelung, die bis zum Inkraft-

25 — Urteil vom 5. Oktober 1983, Magazzini generali (186/82 und 187/82, Slg. 1983, 2951, Randnr. 14).

treten des Zollkodex insoweit in der Verordnung Nr. 2144/87 [26] vorgesehen war. Nach deren Art. 8 Abs. 1 Buchst. b erlosch die Zollschuld in allen Fällen der Einziehung der Ware.

65. Die Verordnung Nr. 450/2008 [27], die den neuen, demnächst in Kraft tretenden Zollkodex enthält, gibt ihrerseits in Art. 86 erneut die bereits in der Verordnung Nr. 2144/87 enthaltene „weiche" Linie vor, indem sie insbesondere festlegt, dass die Zollschuld erlischt, „wenn einfuhr- oder ausfuhrabgabenpflichtige Waren eingezogen werden" (Abs. 1 Buchst. d), „wenn einfuhr- oder ausfuhrabgabenpflichtige Waren beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden" (Buchst. e) oder „wenn einfuhr- und ausfuhrabgabenpflichtige Waren unter zollamtlicher Überwachung zerstört oder zugunsten der Staatskasse aufgegeben werden" (Buchst. f). Auch im neuen Zollkodex ist also der Zeitpunkt, zu dem die Beschlagnahme und/oder Einziehung erfolgt, ohne Bedeutung für das Erlöschen der Zollschuld.

66. Da sich der derzeit geltende Zollkodex in Bezug auf das Erlöschen der Zollschuld für Schmuggelwaren somit als besonders strenge Regelung darstellt, die sich aus chronologischer Sicht zwischen zwei wesentlich weniger strenge Regelungen einfügt, scheint mir, dass eine sehr restriktive Auslegung von Art. 233 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex aller Wahrscheinlichkeit nach der inneren Logik der Gemeinschaftsrechtsordnung und dem mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers widerspräche. [28]

vi) Das Problem der Beschlagnahme an der „grünen Grenze"

67. Die enge Auslegung von Art. 233 wird besonders problematisch, wenn die Schmuggelware über die „grüne Grenze" in die Gemeinschaft verbracht wird. In diesem Fall lassen sich nämlich zwei verschiedene Standpunkte zur Auslegung vertreten.

68. Nach einer ersten Lesart, die die Kommission in Randnr. 26 ihrer schriftlichen Erklärungen selbst bekräftigt hat, wäre im Fall des Schmuggels über die nicht überwachte Grenze das vorschriftswidrige Verbringen schon mit dem physischen Überschreiten der Grenzlinie beendet. Bei diesem

26 — Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates vom 13. Juli 1987 über die Zollschuld (ABl. L 201, S. 15).

27 — Verordnung (EG) Nr. 450/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2008 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (Modernisierter Zollkodex) (ABl. L 145, S. 1).

28 — Allerdings ist auch in Deutschland die restriktive Auslegung nicht unumstritten. Sie ist die Frucht einer sehr jungen, wiewohl ziemlich einflussreichen Auslegungsrichtung. Die betreffende Auslegung ist jedoch Gegenstand heftiger Kritik, der zum Teil ähnliche Erwägungen zugrunde liegen, wie sie in den vorliegenden Schlussanträgen dargelegt werden. Vgl. u. a. Witte, P., *Zollkodex — Kommentar* (4. Aufl., Beck, München 2006), zu Art. 233.

Ansatz käme es offensichtlich fast nie zum Erlöschen der Zollschuld gemäß Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex, da es nahezu unmöglich ist, dass die Beschlagnahme der Ware genau auf der Grenzlinie erfolgt. Eine Linie ist *per definitionem* eine geometrische Einheit ohne Ausdehnung.

69. Nach einer anderen Auslegung, die die Kommission stattdessen in der mündlichen Verhandlung vertreten hat, würde sich beim Verbringen von Ware über die grüne Grenze das vorschriftswidrige Verbringen in dem Moment vollenden, in dem die Person, die die Waren befördert, eine andere Richtung einschlägt als die, in der der nächste Grenzposten liegt, und dadurch ihre Absicht zu erkennen gibt, die betreffende Ware zu schmuggeln. [29]

70. Diese zweite „Variante" der restriktiven Auslegung erscheint sicherlich überzeugender als die erste: So macht sie zumindest Art. 233 Abs. 1 Buchst. d nicht praktisch unanwendbar. Sie lässt gleichwohl einige Probleme bestehen, denn es ist klar, dass es im Einzelfall nicht immer leicht ist, die Richtung festzustellen, die der Einführer nach dem Überschreiten der Grenze genommen hat, insbesondere in waldigen oder jedenfalls schwer zugänglichen Gebieten wie denen, durch die die „grüne Grenze" typischerweise verläuft.

71. Auch aus diesem Grund ziehe ich deshalb die nicht restriktive Auslegung vor.

d) Grenzen der vorgeschlagenen Auslegung

72. Selbst wenn die Auslegung, die ich vorschlage, mir zweifellos vorzugswürdig erscheint, wirft doch auch sie einige Probleme auf.

73. Erstens muss man, wie wir gesehen haben, um Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex eine nicht restriktive Auslegung geben zu können, akzeptieren, dass der Begriff des Verbringens in Art. 233 ein anderer ist als derjenige, der sich in anderen Passagen des Zollkodex findet. Natürlich wäre es idealerweise besser, wenn man solche Bedeutungsunterschiede vermeiden könnte. Auf der anderen Seite glaube ich, gezeigt zu haben, dass man, wenn man das Wort „Verbringen" in Art. 233 im Sinne von „instantan" und zeitlich begrenzt verstünde — eine Bedeutung, die es in anderen Passagen des Zollkodex zweifellos besitzt –, letztlich mehr Probleme schüfe als löste.

29 — Allerdings widerspricht die Kommission mit diesem Standpunkt ihren eigenen Ausführungen zum zwingend „instantanen" Charakter des Verbringens, der sich aus der wörtlichen Auslegung von Art. 233 ergebe. Siehe oben, Nrn. 32 ff.

74. Zweitens enthält die nicht restriktive Auslegung ein Element der Unsicherheit in Bezug auf den ersten Bestimmungsort der Schmuggelwaren. Es ist offensichtlich, dass der Ort der „ersten Bestimmung“ ein eher unbestimmter Begriff ist, der nicht weiter definiert werden kann und durch eine Prüfung im Einzelfall ermittelt werden muss, wie die österreichische Regierung in der mündlichen Verhandlung selbst eingeräumt hat. Zudem können in der Praxis Fälle der Beschlagnahme von Waren auftreten, in denen durchaus nicht klar ist, ob die Waren ihren ersten Bestimmungsort im Zollgebiet der Gemeinschaft erreicht haben oder nicht. In solchen Fällen könnten weiter gehende Ermittlungen notwendig sein. Andererseits sind derartige Untersuchungen z. B. im Rahmen des Strafrechts völlig normal, und es darf nicht vergessen werden, dass die örtlichen Behörden bei Schmuggeltätigkeit, da sie strafrechtlich geahndet wird, ohnehin strafrechtliche Ermittlungen durchführen müssen. Gegebenenfalls wäre im Fall der Beschlagnahme von Waren „in Bewegung“ auch eine Vermutung dahin denkbar, dass bis zum Beweis des Gegenteils der erste Bestimmungsort als noch nicht erreicht gilt.

75. Im Übrigen lässt sich nicht übersehen, dass auch die restriktive Auslegung ebenso vage Elemente aufweist. Das gilt insbesondere für den Fall der Beschlagnahme von Schmuggelwaren an der „grünen Grenze“, wie wir zuvor gesehen haben. [30]

76. Drittens mindert die vorgeschlagene Auslegung zwar die Gefahr, dass zweimal Zoll auf dieselbe Ware gezahlt wird, beseitigt sie aber nicht. [31] Dieser Fall der Doppelzahlung könnte nämlich eintreten, wenn Waren nach Erreichen ihres ersten Bestimmungsorts beschlagnahmt werden (so dass es nicht zum Erlöschen der Zollschuld käme) und später von den Behörden veräußert werden, mit der Folge, dass gemäß Art. 867a der Verordnung Nr. 2454/93 der Erwerber (erneut) Zoll entrichten muss.

77. Ich habe bereits erwähnt, dass die einzige Möglichkeit, die Gefahr einer doppelten Erhebung des Zolls vollständig auszuschließen, darin bestünde, die Zollschuld in allen Fällen als erloschen gelten zu lassen, in denen die Schmuggelware vor dem Inverkehrbringen beschlagnahmt und eingezogen wird. Andererseits habe ich schon ausgeführt, dass diese Lösung, die sich in der Verordnung Nr. 2144/87 findet und jetzt in der Verordnung Nr. 450/2008 erneut vorgeschlagen wird, im Licht des Wortlauts des Zollkodex nicht haltbar ist. [32]

30 — Siehe oben, Nrn. 67 ff.

31 — Es versteht sich von selbst, dass diese Gefahr nach der restriktiven Auslegung viel größer ist, da in diesem Fall die Möglichkeiten des Erlöschens der Zollschuld auf ein Minimum begrenzt sind.

32 — Siehe oben, Nrn. 53 und 54.

e) Antwort auf die erste Frage

78. Die von mir aufgezeigten Grenzen und Probleme wiegen meines Erachtens insgesamt nicht so schwer, dass sie ein ernstes Hindernis für die oben umrissene Auslegung wären. Jedenfalls weisen die anderen Auslegungen noch bedeutendere Nachteile auf.

79. Folglich schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die erste Vorlagefrage des Unabhängigen Finanzsenats zu antworten, dass die Wortfolge „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ in Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass sie sich auf den Zeitraum bezieht, der sich vom Grenzübertritt bis zu dem Zeitpunkt erstreckt, in dem die vorschriftswidrig verbrachte Ware ihren ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft erreicht hat.

B — *Zur zweiten Vorlagefrage*

80. Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob es nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstößt, dass Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex das Erlöschen der Zollschuld nur vorsieht, wenn gemäß Art. 202 des Zollkodex vorschriftswidrig eingeführte Ware beschlagnahmt wird, nicht aber, wenn die Ware beschlagnahmt wird, nachdem sie im Sinne von Art. 203 der zollamtlichen Überwachung entzogen worden ist.

81. Auf den ersten Blick wird klar, dass die zweite Frage nicht unbeträchtliche Probleme aufwirft, was ihre Entscheidungserheblichkeit im Ausgangsverfahren angeht.

1. Zur Notwendigkeit, auf die Frage zu antworten

82. Sowohl die *Kommission* als auch — wenngleich mit etwas anderen Worten — die *österreichische Regierung* vertreten die Ansicht, dass die Frage offensichtlich nichts mit dem Gegenstand des Ausgangsverfahrens zu tun habe. [33]

33 — Erklärungen der österreichischen Regierung, Randnr. 22, und der Kommission, Randnr. 44.

83. Die Erwägungen der Kommission und der österreichischen Regierung erscheinen mir zutreffend. Die Stellung des Klägers des Ausgangsverfahrens ist nämlich unbestreitbar in Art. 202 des Zollkodex geregelt, der sich mit dem vorschriftswidrigen Verbringen von Waren über die Grenze befasst. Umgekehrt hat der Tatbestand des Art. 203, bei dem es darum geht, dass Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden, rein gar nichts mit dem vorliegenden Sachverhalt zu tun.

84. Zwar könnte, wenn der in Art. 203 vorgesehene Fall günstiger geregelt wäre als der des Art. 202, die Frage nach der Ungültigkeit der nachteiligeren Bestimmungen im Licht des Gleichheitsgrundsatzes aufgeworfen werden. Hier aber handelt es sich bei der Regelung, die im Ausgangsverfahren anwendbar ist, um die des Art. 202 — mit anderen Worten: die günstigere.

85. Auch wenn der Gerichtshof zu Recht stets sehr zurückhaltend von der Möglichkeit Gebrauch macht, eine Vorlagefrage nicht zu beantworten, kann er nach ständiger Rechtsprechung entscheiden, sich zu einer solchen Frage nicht zu äußern, wenn offensichtlich ist, dass die vom nationalen Gericht erbetene Beurteilung für den Ausgangsrechtsstreit unerheblich ist.[34] Aus meiner Sicht ist im vorliegenden Fall die Frage offensichtlich hypothetischer Natur, da sie keine Bedeutung für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits hat. Deshalb hat der Gerichtshof die zweite Frage nicht zu beantworten.

86. Für den Fall, dass sich der Gerichtshof gleichwohl entscheiden sollte, die Frage in der Sache zu prüfen, trage ich im Folgenden einige kurze Erwägungen hierzu vor.

2. Hilfsweise: Beantwortung der Frage

87. Die *dänische* und die *finnische Regierung* vertreten insoweit die Auffassung, dass sich die in Art. 202 des Zollkodex einerseits und in dessen Art. 203 andererseits geregelten Fälle

34 — Vgl. hierzu statt aller: Urteile vom 16. Juli 1992, Meilicke (C-83/91, Slg. 1992, I-4871, Randnrn. 26 ff.), und vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a. (C-222/04, Slg. 2006, I-289, Randnr. 75).

objektiv voneinander unterschieden, so dass ihre unterschiedliche Behandlung nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße. [35]

88. Die *österreichische Regierung* ist dagegen offenbar der Ansicht, dass Art. 233 in der Tat eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen dem in Art. 202 geregelten Fall und dem des Art. 203 vornehme. Konkret könne diese diskriminierende Situation dadurch überwunden werden, dass das Erlöschen der Zollschuld analog auch im Fall der Beschlagnahme von Waren angenommen werde, die im Sinne von Art. 203 der zollamtlichen Überwachung entzogen worden seien. Andererseits habe diese Frage hier nicht die geringste Bedeutung, weil es im Ausgangsverfahren um einen Fall gehe, für den Art. 202 des Zollkodex gelte. [36] Allerdings werde sich das Problem im neuen Zollkodex nicht mehr stellen, da das Erlöschen der Zollschuld für den Fall der Beschlagnahme und der Einziehung unabhängig davon vorgesehen sei, wann und in welcher Situation die Beschlagnahme und/oder die Einziehung erfolgten. [37]

89. Die *Kommission* wiederum verweist mit einer ähnlichen Begründung, wie sie in allgemeinerer Perspektive die polnische Regierung vorbringt [38], auf Art. 867a der Durchführungsverordnung und führt aus, da dieser unterschiedslos die Schmuggelwaren im Sinne von Art. 202 und die der zollamtlichen Überwachung entzogenen Waren im Sinne von Art. 203 des Zollkodex betreffe, lasse sich nicht vertreten, dass Art. 203 Abs. 1 Buchst. d diskriminierend sei.

90. Um die Frage beantworten zu können, ist es meines Erachtens unabdingbar, den beträchtlichen inhaltlichen Unterschied hervorzuheben, der zwischen den Tatbeständen von

35 — Erklärungen der finnischen Regierung, Randnr. 22, und Erklärungen der dänischen Regierung, Randnr. 34.

36 — Erklärungen der österreichischen Regierung, Randnr. 22.

37 — Ebd., Randnr. 24. Zu diesem Aspekt siehe oben, Nr. 65.

38 — Die Ausführungen der Kommission weisen allerdings einige eher unklare Aspekte auf und verweisen auf eine Vorschrift, die durch einige Unterschiede zwischen den verschiedenen Sprachfassungen gekennzeichnet ist. So heißt es in dem von der Kommission zitierten neunten Erwägungsgrund der Verordnung Nr. 3665/93, mit der Art. 867a der Durchführungsverordnung eingeführt wurde, in der italienischen Fassung, dass bis zur Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr „può sorgere nei confronti di esse un'obbligazione doganale" [eine Zollschuld im Hinblick auf sie entstehen kann]. Im gleichen Sinne sind auch die französische („une dette douanière reste susceptible de naître à leur égard"), die englische („a customs debt may still be incurred with regard to them"), die spanische („una deuda aduanera sigue siendo susceptible de nacer al respecto") und die niederländische Fassung („een douaneschuld ten aanzien daarvan zou kunnen ontstaan") formuliert. Die deutsche Fassung hingegen bestimmt: „Solange diese Waren nicht in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, *entsteht keine Zollschuld im Hinblick auf sie*." Die Fassungen sind nicht unvereinbar miteinander, legen aber zweifellos die Betonung auf unterschiedliche Aspekte.

Art. 202 des Zollkodex einerseits und von dessen Art. 203 andererseits besteht.

91. Insbesondere kennzeichnet Art. 203 alle Fälle, in denen eine Handlung oder Unterlassung vorliegt, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde, wenn auch nur zeitweise, am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der im Zollkodex vorgesehenen Prüfungen gehindert wird [39], während Art. 202 „klassische" Fälle des Warenschmuggels innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft betrifft.

92. In dem Fall, auf den sich Art. 203 des Zollkodex bezieht, besteht mit anderen Worten grundsätzlich eine höhere Wahrscheinlichkeit, dass die Ware, wenn sie erst einmal der zollamtlichen Überwachung entzogen worden ist, in den Wirtschaftskreislauf eingeht, da sie sich faktisch bereits innerhalb des Zollgebiets befindet. Zugleich jedoch ist die Existenz dieser Ware den Zollbehörden bekannt. Schon diese tatsächlichen Angaben könnten genügen, um die unterschiedliche Behandlung der beiden Fälle zu rechtfertigen.

93. Außerdem handelt es sich bei den der zollamtlichen Überwachung entzogenen Waren im Sinne von Art. 203 des Zollkodex *per definitionem* um Waren, deren Verbringung in das Zollgebiet schon vorher mitgeteilt worden ist. Wie die dänische Regierung zu Recht ausgeführt hat [40], ist daher eine Beschlagnahme/Einziehung (und damit eine mögliche Anwendbarkeit von Art. 233 des Zollkodex) in der Realität weniger bedeutsam für Waren, die unter Art. 203 fallen, als für vorschriftswidrig verbrachte Waren im Sinne von Art. 202.

94. Auch insoweit dürfte zwar eine Bestimmung, wie sie im neuen, demnächst in Kraft tretenden Zollkodex enthalten ist, die grundsätzlich das Erlöschen der Zollschuld für alle beschlagnahmten Waren vorsieht, wahrscheinlich logischer und „gerechter" sein. In Anbetracht des eindeutigen Wortlauts von Art. 233 des derzeit geltenden Zollkodex, der kein Erlöschen der Zollschuld für diejenigen beschlagnahmten Waren vorsieht, die unter dessen Art. 203 fallen, halte ich aber die objektiven Unterschiede zwischen den Tatbeständen von Art. 202 einerseits und Art. 203 andererseits für ausreichend, um die vom Gemeinschaftsgesetzgeber verfügte unterschiedliche Behandlung der beiden Fällen als gerechtfertigt (wenn auch möglicherweise nicht „optimal") anzusehen.

39 — Vgl. Urteile vom 12. Februar 2004, Hamann International (oben in Fn. 24 angeführt, Randnr. 31), vom 1. Februar 2001, Wandel (C-66/99, Slg. 2001, I-873, Randnr. 47), und vom 11. Juli 2002, Liberexim (C-371/99, Slg. 2002, I-6227, Randnr. 55).

40 — Erklärungen der dänischen Regierung, Randnr. 35.

IV — Ergebnis

95. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Fragen des Unabhängigen Finanzsenats zu antworten, dass die Wortfolge „bei dem vorschriftswidrigen Verbringen“ in Art. 233 Abs. 1 Buchst. d des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass sie sich auf den Zeitraum bezieht, der sich vom Grenzübertritt bis zu dem Zeitpunkt erstreckt, in dem die vorschriftswidrig verbrachte Ware ihren ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft erreicht hat.