SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS FRANCIS G. JACOBS vom 30. Juni 2005 [1]

1. Mit diesem Vorabentscheidungsersuchen legt der Hof van Beroep Antwerpen (Appellationshof Antwerpen) eine Reihe von Fragen nach der Auslegung von Artikel 221 des Zollkodex der Gemeinschaften [2] vor.

2. Im Ausgangsverfahren geht es um den Anspruch auf Nacherhebung von Zollschulden, die zwar schon zwischen 1992 und 1994 entstanden waren, aber von deren Entstehung weder der verantwortliche Zollagent noch die Zollbehörden bis zum Jahr 1995 wussten, als sich herausstellte, dass die fraglichen Waren tatsächlich nicht zollfrei eingeführt werden konnten. Der Zollagent macht geltend, dass jedenfalls für einen Teil der Zollschuld der Abgabenbetrag zu spät mitgeteilt worden sei und/oder dass bestimmte Verfahrensvorschriften nicht eingehalten worden seien, was eine Nacherhebung ausschließe.

3. Das nationale Gericht legt angesichts dieses Vorbringens im Wesentlichen folgende Fragen vor:

— Muss die Mitteilung des Abgabenbetrags stets nach seiner buchmäßigen Erfassung erfolgen, oder kann sie ihr auch vorausgehen?

— Erlischt die Schuld, wenn die Mitteilung an den Zollschuldner erst nach Ablauf der gesetzlich vorgesehenen Frist von drei Jahren erfolgt, oder ist sie nur nicht durchsetzbar?

— Muss ein Mitgliedstaat festlegen, auf welche Weise die Mitteilung zu erfolgen hat? Welche Kriterien müssen erfüllt sein, wenn er dies nicht festgelegt hat?

4. Eine vom vorlegenden Gericht ebenfalls aufgeworfene Vorfrage allerdings betrifft die zeitliche Anwendbarkeit des Zollkodex, da ein Teil der Zollschulden vor Inkrafttreten des Zollkodex zum 1. Januar 1994 entstanden ist, das Erhebungsverfahren aber erst danach eingeleitet wurde.

1 — Originalsprache: Englisch.

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

Das gemeinschaftliche Zollrecht

5. Sowohl die gegenwärtigen Rechtsvorschriften als auch ihre Vorläuferbestimmungen umfassen eine Regelung über die Nacherhebung von Zollschulden, d. h. die Erhebung der Abgaben erst nach der Abfertigung der Ein- oder Ausfuhr, die zu ihrer Entstehung führte.

Der Zollkodex

6. Der Zollkodex der Gemeinschaften wurde 1992 erlassen und ersetzte Vorschriften, die vorher in einer Vielzahl von Verordnungen und Richtlinien enthalten gewesen waren, durch ein einziges, einfacheres, vollständigeres und stimmigeres Regelwerk. Gemäß Artikel 253 gilt er seit dem 1. Januar 1994.

7. Kapitel 3 (Artikel 217 bis 232) des Titels VII trägt die Überschrift „Erhebung des Zollschuldbetrags". Abschnitt 1 dieses Kapitels (Artikel 217 bis 221) betrifft die „Buchmäßige Erfassung des Zollschuldbetrags und Mitteilung an den Zollschuldner".

8. Artikel 217 Absatz 1 bestimmt: „Jeder einer Zollschuld entsprechende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag — nachstehend ‚Abgabenbetrag' genannt — muss unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden berechnet und in die Bücher oder in sonstige stattdessen verwendete Unterlagen eingetragen werden (buchmäßige Erfassung)."

9. Die Artikel 218 und 219 legen für die buchmäßige Erfassung bestimmte Fristen fest.

10. Artikel 220 betrifft Sachverhalte, in denen die (ordnungsgemäße) buchmäßige Erfassung verspätet erfolgt. In Artikel 220 Absatz 1 heißt es: „Ist der einer Zollschuld entsprechende Abgabenbetrag nicht nach den Artikeln 218 und 219 buchmäßig erfasst oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag buchmäßig erfasst worden, so hat die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags oder des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen nach dem Tag zu erfolgen, an dem die Zollbehörden diesen Umstand feststellen und in der Lage sind, den gesetzlich ge-

schuldeten Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen (nachträgliche buchmäßige Erfassung)."

Die frühere Regelung

11. Zum maßgeblichen Zeitpunkt [3] hatte Artikel 221 Absatz 1 und Absatz 3 folgenden Wortlaut:

12. Ähnliche Regeln waren vor Inkrafttreten des Zollkodex in den Verordnungen (EWG) Nrn. 1697/79 [4] und 1854/89 [5] enthalten, die durch Artikel 251 Absatz 1 des Zollkodex zum 1. Januar 1994 aufgehoben worden sind.

„(1) Der Abgabenbetrag ist dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist.

Die Verordnung Nr. 1697/79

...

(3) Die Mitteilung an den Zollschuldner darf nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht mehr erfolgen. Konnten die Zollbehörden jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht genau ermitteln, so kann die Mitteilung noch nach Ablauf der genannten Dreijahresfrist erfolgen, sofern dies nach geltendem Recht vorgesehen ist."

13. Laut ihrem Artikel 1 Absatz 1 legte diese Verordnung fest, unter welchen Voraussetzungen die zuständigen Behörden vom Abgabenschuldner aus irgendeinem Grund noch nicht angeforderte Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für solche Waren nacherheben konnten, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden waren, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben einschloss.

3 — Absatz 3 wurde durch Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000 (ABl. L 311, S. 17) nach dem hier maßgeblichen Zeitpunkt durch die neuen Absätze 3 und 4 ersetzt.

4 — Vom 24. Juli 1979 betreffend die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet (ABl. L 197, S. 1).

5 — Vom 14. Juni 1989 über die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen für die Entrichtung der Eingangs- oder Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld (ABl. L 186, S. 1).

14. Nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe c galt als „buchmäßige Erfassung" im Sinne der Verordnung „der Verwaltungsakt, mit dem die von den zuständigen Behörden zu erhebenden Eingangs- oder Ausfuhrabgaben ordnungsgemäß festgesetzt werden".

Die Verordnung Nr. 1854/89

15. Artikel 2 sah vor:

16. Nach Artikel 1 Absatz 1 betraf die Verordnung „die buchmäßige Erfassung und die Voraussetzungen für die Entrichtung der Eingangs- oder Ausfuhrabgaben bei Bestehen einer Zollschuld".

„(1) Stellen die zuständigen Behörden fest, dass die nach den gesetzlichen Vorschriften geschuldeten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet wurden, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet, vom Abgabenschuldner ganz oder teilweise nicht angefordert worden sind, so fordern sie die nicht erhobenen Abgaben nach.

17. Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe c definierte die „buchmäßige Erfassung" als die „von der Zollbehörde vorgenommene Eintragung der einer Zollschuld entsprechenden Eingangs- oder Ausfuhrabgaben in die Bücher oder in sonstige stattdessen verwendete Unterlagen".

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

18. In Artikel 2 Absatz 1 hieß es: „Jeder einer Zollschuld entsprechende Eingangs- oder Ausfuhrabgabenbetrag — nachstehend ‚Abgabenbetrag' genannt — muss unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von der Zollbehörde berechnet und buchmäßig erfasst werden."

(2) Im Sinne des Absatzes 1 gilt die Nachforderung als erhoben, wenn dem Betreffenden die Höhe der von ihm geschuldeten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben mitgeteilt worden ist."

19. Die Artikel 3 und 4 entsprachen im Wesentlichen denen der Artikel 218 und 219 des Zollkodex.

Sachverhalt und Verfahren

22. Zwischen dem 9. April 1992 und 23. Juni 1994 meldete die Molenbergnatie NV (im Folgenden: Molenbergnatie) als Zollagentin im Auftrag eines anderen Unternehmens mehrfach Einfuhren von Videokassetten aus Macao nach Belgien an.

20. Artikel 5 sah vor: „Wenn der sich aus einer Zollschuld ergebende Abgabenbetrag nicht gemäß den Artikeln 3 oder 4 oder zu einem niedrigeren Betrag als gesetzlich vorgesehen buchmäßig erfasst wurde, muss die buchmäßige Erfassung des zu erhebenden Betrags bzw. des nachzuerhebenden Restbetrags innerhalb von zwei Tagen ab dem Zeitpunkt erfolgen, zu dem die Zollbehörde davon Kenntnis erhalten hat und den gesetzlich vorgesehenen Betrag berechnen und die zur Zahlung verpflichtete Person bestimmen kann."

23. Für jede Einfuhr wurde ein von den zuständigen Behörden in Macao ausgestelltes „Ursprungszeugnis nach Formblatt A" vorgelegt, womit die Einfuhren nach dem System allgemeiner Zollpräferenzen für Waren mit Ursprung in Entwicklungsländern ohne Abgaben eingeführt werden konnten.

24. Im März 1992 ergab jedoch eine Nachprüfung durch die Gemeinschaft in Macao, dass die fraglichen Kassetten die für die abgabenfreie Einfuhr erforderlichen Ursprungskriterien nicht erfüllten.

25. Der Ausschuss für Ursprungsfragen [6] teilte daher den Mitgliedstaaten — allerdings erst am 10. August 1994 — mit, dass der

21. Artikel 6 Absatz 1 bestimmte: „Der Abgabenbetrag wird der zur Zahlung verpflichteten Person sofort nach der buchmäßigen Erfassung in geeigneter Form mitgeteilt."

6 — Eingesetzt durch Artikel 12 der Verordnung (EWG) Nr. 802/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über die gemeinsame Begriffsbestimmung für den Warenursprung (ABl. L 148, S. 1).

Präferenztarif auf diese Waren nicht anzuwenden sei, da sie ihren Ursprung in China hätten und Einfuhr- und Antidumpingzoll unterlägen.

26. Mit Einschreiben vom 27. Februar 1995 teilten die belgischen Zollbehörden dies Molenbergnatie mit und setzten, ohne Bezugnahme auf den Zollkodex, Einfuhrzoll und Antidumpingzoll in Höhe von 712 228 BEF und 7 451 403 BEF fest.

27. In seinen Erklärungen trägt Belgien vor, dass diese Beträge am 7. März 1995 buchmäßig erfasst worden seien. Molenbergnatie verweist dagegen in ihren Erklärungen darauf, dass das Datum der buchmäßigen Erfassung nicht überprüft werden könne, weil sich die belgischen Behörden weigerten, die Buchhaltung offen zu legen.

28. Am 29. September 1995 übersandten die Zollbehörden Molenbergnatie einen Nacherhebungsbescheid über die Beträge [7], in dem der Anspruch ausdrücklich auf Artikel 220 Absatz 1 des Zollkodex gestützt wurde.

7 — Im Fall des Einfuhrzolls wurde der Betrag geringfügig auf 712 243 BEF nach oben korrigiert.

29. Molenbergnatie legte dagegen Einspruch ein, und die Sache ist derzeit beim Hof van Beroep Antwerpen anhängig, der folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:

1. Sind die Artikel 217 bis 232 des Zollkodex auf die Erhebung einer Zollschuld anwendbar, wenn diese zwar vor dem 1. Januar 1994 entstanden ist, mit der Erhebung aber erst nach dem 1. Januar 1994 begonnen wurde?

2. Bei Bejahung der ersten Frage: Muss die in Artikel 221 des Zollkodex vorgeschriebene Mitteilung stets nach der buchmäßigen Erfassung des Zollschuldbetrags erfolgen oder, anders ausgedrückt, muss der Mitteilung die buchmäßige Erfassung des Zollschuldbetrags stets vorausgehen?

3. Führt eine verspätete Mitteilung des Zollschuldbetrags an den Zollschuldner, d. h. eine Mitteilung erst nach Ablauf der in der ursprünglichen Fassung des Artikels 221 Absatz 3 des Zollkodex der Gemeinschaften vorgesehenen Frist von drei Jahren, obwohl die Zollbehörden durchaus in der Lage waren, den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag

innerhalb der Dreijahresfrist fehlerfrei festzustellen, zur Unzulässigkeit einer weiteren Beitreibung der Zollschuld, zu deren Erlöschen oder zu irgendeiner anderen Rechtsfolge?

4. Müssen die Mitgliedstaaten festlegen, auf welche Weise die in Artikel 221 des Zollkodex der Gemeinschaften vorgeschriebene Mitteilung des Zollschuldbetrags an den Zollschuldner zu erfolgen hat? Bei Bejahung dieser Frage: Kann der Mitgliedstaat, der es versäumt hat, festzulegen, auf welche Weise die in Artikel 221 des Zollkodex der Gemeinschaften vorgeschriebene Mitteilung des Zollschuldbetrags an den Zollschuldner zu erfolgen hat, geltend machen, dass jedes beliebige Dokument, in dem der Zollschuldbetrag genannt ist und das dem Zollschuldner (nach der buchmäßigen Erfassung) zur Kenntnis gebracht wird, als die in Artikel 221 des Zollkodex der Gemeinschaften vorgeschriebene Mitteilung des Zollschuldbetrags an den Zollschuldner zu gelten hat, selbst wenn dieses Dokument weder auf Artikel 221 des Zollkodex der Gemeinschaften verweist noch angibt, dass es sich um eine Mitteilung des Zollschuldbetrags an den Zollschuldner handelt?

30. Molenbergnatie, Belgien und die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung ist nicht beantragt worden und hat nicht stattgefunden.

Zur ersten Frage: Anwendbarkeit der Artikel 217 bis 232 des Zollkodex

31. Es liegt auf der Hand, dass für die Erhebung der nach dem 1. Januar 1994 entstandenen Zollschulden nur die Bestimmungen des Zollkodex gelten können.

32. Hinsichtlich der ersten sechs Abgabenbeträge jedoch, die vor dem 1. Januar 1994 entstanden sind, stellt sich die Frage, ob sich ihre Erhebung, mit der erst nach diesem Datum begonnen wurde, nach den früheren Vorschriften oder nach dem Zollkodex richtet.

33. Ausgangspunkt der Überlegungen muss der vom Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung angewandte Grundsatz sein, dass Verfahrensvorschriften im Allgemeinen auf alle zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens anhängigen Verfahren anwendbar sind, während materiell-rechtliche Vorschriften gewöhnlich nicht für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte gelten [8].

34. Belgien macht geltend, die Artikel 217 bis 232 des Zollkodex enthielten nur mate-

8 — Vgl. aus jüngster Zeit Urteil vom 1. Juli 2004 in den Rechtssachen C-361/02 und C-362/02 (Tsapalos und Diamantakis, Slg. 2004, I-6405, Randnr. 19 und die dort zitierte Rechtsprechung).

riell-rechtliche Vorschriften und seien folglich nicht auf Zollschulden anwendbar, die aufgrund von Einfuhren vor dem 1. Januar 1994 entstanden seien.

35. Molenbergnatie und die Kommission, die auf das Urteil Salumi [9] verweisen, meinen dagegen, dass diese Artikel „sowohl Verfahrens- als auch materielle Bestimmungen [enthalten], die ein einheitliches Ganzes bilden und deren Einzelbestimmungen hinsichtlich ihrer zeitlichen Geltung nicht isoliert betrachtet werden dürfen" [10]. Nach dieser Rechtsprechung gälten derartige Artikel nicht für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte, es sei denn, hinreichend klare Anhaltspunkte sprächen dafür, dass sie Rückwirkung haben sollten [11], wofür es weder in den fraglichen Bestimmungen noch an anderer Stelle im Zollkodex Hinweise gebe.

36. Beide Ansichten führen also zu dem Ergebnis, dass die Artikel 217 bis 232 des Zollkodex nicht auf vor dem 1. Januar 1994 liegende Sachverhalte anwendbar sind.

37. Die Beteiligten sind jedoch uneins in der Frage, wann der relevante Sachverhalt entstanden ist.

38. Belgien und die Kommission meinen, der „Sachverhalt" sei entstanden, als bei der Einfuhr die Zollschuld entstanden sei (in sechs Fällen vor dem 1. Januar 1994). Molenbergnatie betrachtet hingegen als den „Sachverhalt" das Erhebungsverfahren, das mit der buchmäßigen Erfassung des Abgabenbetrags begonnen habe (in allen Fällen nach dem 1. Januar 1994).

39. Ich vermag mich meinerseits weder der Ansicht Belgiens anzuschließen, dass alle einschlägigen Vorschriften materiell-rechtlicher Art seien, noch der Molenbergnaties und der Kommission, dass im vorliegenden Fall der Ansatz des Urteils Salumi zugrunde zu legen sei.

40. Zunächst und vor allem erscheinen mir die Regelungen der Artikel 217 bis 232 des Zollkodex überwiegend und recht eindeutig verfahrensrechtlicher Natur zu sein. Nur wenige dieser Vorschriften betreffen materielle Rechte und Pflichten, und — insoweit stimme ich auch nicht mit der Kommission überein — keine davon findet sich in Artikel 221, auf den die übrigen Fragen des nationalen Gerichts zielen. (Falls auf die dritte Frage zu antworten wäre, dass die Schuld erloschen ist, so wäre dies zwar eine materiell-rechtliche Regelung, aber dies ist meiner Meinung nach nicht der Fall; vgl. dazu unten Nrn. 73 ff.)

9 — Urteil vom 12. November 1981 in den Rechtssachen 212/80 bis 217/80 (Salumi u. a., Slg. 1981, 2735, Randnrn. 6 bis 12); vgl. ferner Urteil von 6. November 1997 in der Rechtssache C-261/96 (Conserchimica, Slg. 1997, I-6177, Randnrn. 14 bis 22). Beide Urteile betrafen die Verordnung Nr. 1697/79.

10 — Urteil Salumi (Randnr. 11).

11 — Urteil Salumi (Randnr. 12).

41. Dies allein dürfte ein ausreichender Grund sein, dem normalen Grundsatz zu folgen und auf den vorliegenden Fall nicht die früher geltenden Verfahrensvorschriften anzuwenden.

42. Weiterhin bin ich jedoch der Ansicht, dass der im Urteil Salumi gewählte Ansatz, wonach eine gemischte, verfahrens- und materiell-rechtliche Regelung wie eine rein materiell-rechtliche zu behandeln ist, im vorliegenden Fall unangemessen ist.

43. Zunächst denke ich, dass diesem Ansatz generell nur behutsam zu folgen ist, denn zu großzügig herangezogen, drohte er, die grundlegende Unterscheidung zu untergraben, wonach neue Verfahrensvorschriften auf anhängige Verfahren anzuwenden sind, nicht aber neue materiell-rechtliche Vorschriften auf bestehende Sachverhalte. Viele Regelwerke umfassen sowohl materielle als auch Verfahrensvorschriften, aber nur wo beide untrennbar miteinander verbunden sind, erscheint der Ansatz des Urteils Salumi angebracht.

44. Um festzustellen, ob dies der Fall ist, kann es nicht genügen, die gemischten Vorschriften jeweils isoliert zu betrachten; sie müssen vielmehr auch mit dem früheren Recht verglichen werden, bevor entschieden werden kann, ob die verfahrensrechtlichen Elemente selbständig auf Verfahren angewandt werden können, die unter dem alten Recht entstanden sind.

45. In dieser Hinsicht besteht meiner Ansicht nach ein Unterschied zwischen dem Übergang von der früheren Gemeinschaftsregelung zum Zollkodex und dem damaligen, dem Urteil Salumi zugrunde liegenden Übergang von einem disparaten Satz nationaler Vorschriften zu einer einheitlichen Gemeinschaftsregelung.

46. Für die Verfahren, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung Nr. 1697/79 anhängig waren, hatte eine Vielzahl nationaler Regelungen über die Nacherhebung, besonders die Verpflichtung zur Nacherhebung und die für sie geltenden Ausschlussfristen, gegolten; selbst die Vorschriften über die Entstehung einer Zollschuld waren noch nicht harmonisiert worden [12]. Wie der Gerichtshof in Randnummer 14 seines Urteils Salumi festgestellt hat, hätte die Anwendung der neuen Gemeinschaftsregelung auf diese Verfahren — je nach Praxis der nationalen Behörden hinsichtlich der Einleitung von Verfahren — zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung von Vorgängen führen können, die unter vergleichbaren Umständen stattfanden, was mit den Grundsätzen von Gleichheit und Gerechtigkeit unvereinbar gewesen wäre.

12 — Dies erfolgte durch die Richtlinie 79/623/EWG des Rates vom 25. Juni 1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld (ABl. L 179, S. 31), die bis zum 1. Januar 1982 umzusetzen war.

47. Dies ist im vorliegenden Zusammenhang überhaupt nicht der Fall, da die vor 1994 geltenden Vorschriften und Verfahren in der gesamten Gemeinschaft einheitlich waren und heute in weitem Umfang einfach im Zollkodex kodifiziert sind. Unter diesen Umständen sehe ich keine Notwendigkeit, vom Ausgangsgrundsatz abzuweichen und die Artikel 217 bis 232 des Zollkodex als ein einheitliches Ganzes zu betrachten, dessen verfahrensrechtliche Elemente nicht auf Verfahren anwendbar sind, die bei ihrem Inkrafttreten anhängig waren. Selbst wenn diese Elemente von den vorher geltenden Vorschriften abweichen, so führt ihre Anwendung ex nunc zu keinerlei Konflikten, da sie in einem harmonisierten und größtenteils unveränderten rechtlichen Rahmen zur Anwendung kommen. Ferner ist erneut darauf hinzuweisen, dass die in Rede stehenden Vorschriften die des Artikels 221, also rein verfahrensrechtlicher Natur sind.

48. Wollte man im vorliegenden Fall dem Ansatz des Urteils Salumi folgen, so würde dies außerdem zu einigen problematischen oder überraschenden Konsequenzen führen.

49. So z. B. dazu, dass 16 der 253 Artikel des Zollkodex als ein gesondertes, einheitliches Ganzes angesehen werden müssten, obwohl sie zwei der fünf Kapitel des Titels über die Zollschuld bilden, der seinerseits eindeutig einen zusammenhängenden Teil innerhalb eines Regelwerks darstellt, das ausdrücklich als ein in sich geschlossener Rechtsakt konzipiert wurde. Eine solche Aufteilung erscheint weder einfach noch wünschenswert.

50. Es würde — in diesem Fall, aber aller Wahrscheinlichkeit nach auch in jedem Fall, der sich im Zusammenhang mit der fraglichen Regelung noch ergeben könnte — auch bedeuten, die Verfahrensvorschriften eines aufgehobenen Rechtsakts wiederaufleben zu lassen, um sie auf Verfahren anzuwenden, die zum Zeitpunkt seiner Aufhebung noch nicht anhängig waren, und auf einen Sachverhalt, dessen Existenz damals noch gar nicht bekannt war. Ein solches Ergebnis wird von den Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sicherlich nicht gefordert und läuft ihnen vielleicht sogar zuwider. Wenn neue Verfahrensvorschriften grundsätzlich auf anhängige Verfahren anwendbar sind, dann muss dies erst recht für Verfahren gelten, die erst noch einzuleiten sind.

51. Schließlich möchte ich darauf hinweisen, dass der Gerichtshof im Urteil Niederlande/Kommission [13] eine Reihe von Bestimmungen des Zollkodex — einschließlich des in Rede stehenden Artikels 221 — zusammen mit ihren Vorgängerbestimmungen untersucht hat. Zwar hat der Gerichtshof klargestellt, dass die Verfahrensvorschriften auf am 1. Januar 1994 anhängige Verfahren anwendbar sind, während die materiell-rechtlichen Bestimmungen keine Rückwirkung haben, aber er folgte nicht dem Grundsatz des Urteils Salumi, sondern behandelte jede Vorschrift einzeln. Obwohl das Urteil keine

13 — Urteil vom 13. März 2003 in der Rechtssache C-156/00 (Slg. 2003, I-2527, insb. Randnrn. 35, 36 und 62 bis 67).

Begründung für diese Vorgehensweise gibt, ist zu vermuten, dass Überlegungen, wie ich sie gerade angestellt habe, eine Rolle spielten.

52. Meiner Ansicht nach sollte daher die Antwort auf die erste Frage des nationalen Gerichts lauten, dass die in den Artikeln 217 bis 232 des Zollkodex der Gemeinschaften enthaltenen Verfahrensvorschriften auf die Erhebung einer Zollschuld anwendbar sind, die vor dem 1. Januar 1994 entstanden ist; hingegen gelten materiell-rechtliche Vorschriften nicht für Sachverhalte, die vor ihrem Inkrafttreten entstanden sind.

53. Da die in den übrigen Fragen erwähnten Vorschriften — jedenfalls nach genauerer Prüfung — alle verfahrensrechtlicher Natur zu sein scheinen, sollte daher Artikel 221 des Zollkodex zur Anwendung kommen; dennoch werde ich bei der Prüfung dieser Fragen sowohl diese Bestimmung als auch die frühere Regelung heranziehen.

Zur zweiten Frage: Zeitliche Abfolge der buchmäßigen Erfassung und der Mitteilung an den Schuldner

54. Die zweite Frage des nationalen Gerichts betrifft den zeitlichen Ablauf.

55. Wenn ersichtlich wird, dass eine Zollschuld entstanden ist, aber nicht buchmäßig erfasst wurde, so gilt sowohl nach der früheren als auch nach der gegenwärtigen Regelung jedenfalls, dass ihre Erfassung innerhalb von zwei Tagen nach dem Zeitpunkt zu erfolgen hat, an dem die Zollbehörden in der Lage sind, den Betrag zu berechnen sowie den Zollschuldner zu bestimmen [14], und dass sie dem Zollschuldner unverzüglich mitzuteilen ist [15]. Heute darf die Mitteilung jedoch nicht später als drei Jahre nach dem Zeitpunkt erfolgen, zu dem die Zollschuld entstanden ist [16]; früher betrug die Frist drei Jahre ab dem Datum der „buchmäßigen Erfassung" im Sinne der Verordnung Nr. 1697/79 [17].

56. Die erste Einfuhr erfolgte am 9. April 1992. Innerhalb von drei Jahren ab diesem Datum, am 27. Februar 1995, informierten die Zollbehörden Molenbergnatie, dass eine Abgabe zu entrichten sei. Nach Angabe der belgischen Regierung haben die Behörden den Betrag am 7. März 1995, also ebenfalls noch innerhalb der Dreijahresfrist, buchmäßig erfasst. Am 29. September 1995, also nach Ablauf der Dreijahresfrist für die erste Einfuhr, aber noch innerhalb der Frist für die übrigen Einfuhren, erließen sie sodann einen Erhebungsbescheid.

14 — Artikel 220 Absatz 1 des Zollkodex; Artikel 5 der Verordnung Nr. 1854/89.

15 — Artikel 221 Absatz 1 des Zollkodex; Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1854/89.

16 — Artikel 221 Absatz 3 des Zollkodex.

17 — Artikel 2 Absatz 1 Unterabsatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79.

Die Verordnung Nr. 1697/79

57. Die Kommission, nach deren Auffassung die Frage auf der Grundlage der Verordnung Nr. 1697/79 zu beantworten ist, zitiert die Entscheidung des Gerichtshofes in der Rechtssache Antero [18]: „Der Ausdruck ‚buchmäßige Erfassung' in den Artikeln 1 Absatz 2 Buchstabe c und 2 Absatz 1 Unterabsatz 2 der [Verordnung Nr. 1697/79] bezeichnet den Verwaltungsakt, mit dem die von den zuständigen Behörden zu erhebenden Eingangs- oder Ausfuhrabgaben ordnungsgemäß festgesetzt werden, und nicht die Eintragung dieses Betrages durch die Zollbehörde in die Bücher oder andere stattdessen verwendete Unterlagen. Eine solche Eintragung ist keine notwendige Voraussetzung für die Einleitung eines Nacherhebungsverfahrens."

58. Es ließe sich hinzufügen, dass nach dem Beschluss William Hinton & Sons [19], der im oben genannten Beschluss zitiert wird, die buchmäßige Erfassung im hier relevanten Zusammenhang ein Verwaltungsakt ist, der nicht zwangsläufig in der Eintragung in die Bücher zu bestehen braucht, aber der Mitteilung und der Erhebung vorausgeht, da er spätestens in dem Zeitpunkt als erlassen gilt, in dem der Betrag dem Abgabenschuldner mitgeteilt wird.

18 — Beschluss vom 8. Juli 2002 in der Rechtssache C-203/01 (nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, vgl. ABl. 2002, C 274, S. 16).

19 — Beschluss vom 11. Oktober 2001 in der Rechtssache C-30/00 (Slg. 2001, I-7511, Randnrn. 45 und 46).

59. Unabhängig davon, ob die Mitteilung durch das Schreiben vom 27. Februar 1995 oder durch das vom 29. September 1995 erfolgte, ist also davon auszugehen, dass die buchmäßige Erfassung im Sinne der Verordnung Nr. 1697/79 davor stattgefunden hat.

60. Falls die Verordnung Nr. 1697/79 tatsächlich anwendbar ist und, wie die belgische Regierung in ihren Erklärungen angibt, der Schuldbetrag tatsächlich am 7. März 1995 in die Bücher eingetragen wurde, so mag es jedoch noch eine einfachere Lösung für die Frage geben, über die das nationale Gericht zu entscheiden hat.

61. Nach der Verordnung Nr. 1697/79 beträgt die Frist für die Einleitung des Abgabenerhebungsverfahrens „[drei Jahre] ... seit der buchmäßigen Erfassung des ursprünglich vom Abgabenschuldner angeforderten Betrages oder, sofern eine buchmäßige Erfassung unterblieben ist, seit dem Tag, an dem die Zollschuld für die betreffende Ware entstanden ist".

62. Vor diesem Hintergrund ist klar, dass die Mitteilung vom 29. September 1995, deren Gültigkeit Molenbergnatie aus anderen Gründen offensichtlich nicht in Frage stellt, nach und auch innerhalb von drei Jahren nach der tatsächlichen Eintragung in die Bücher am 7. März 1995 — falls dieses Datum nachgewiesen werden kann — erfolgte, die ihrerseits innerhalb von drei Jahren nach den Daten sämtlicher Einfuhren stattfand.

Der Zollkodex

63. Mit seiner zweiten Frage ersucht das nationale Gericht jedoch ausdrücklich um eine Auslegung des Artikels 221 des Zollkodex, der meiner Ansicht nach anstelle der Verordnung Nr. 1697/79 anwendbar ist.

64. In diesem Fall beträgt die Frist nicht drei Jahre seit dem Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung, sondern drei Jahre seit Entstehung der Zollschuld, d. h. seit dem Zeitpunkt der Einfuhr [20]. Daher stellt sich die Frage, ob das Schreiben vom 27. Februar 1995 als eine gültige Mitteilung angesehen werden kann, obwohl es offenbar der buchmäßigen Erfassung vorausging, während die Bestimmungen des Zollkodex eine Erfassung vor der Mitteilung zu fordern scheinen.

65. Die Beschlüsse in den Rechtssachen Antero und Hinton beruhten auf einer Definition der „buchmäßigen Erfassung", die speziell nach der Verordnung Nr. 1697/79 galt, nämlich als ein Verwaltungsakt, der den zu erhebenden Betrag festsetzt, was der Mitteilung des Betrages logischerweise vorausgehen muss.

66. Artikel 217 Absatz 1 des Zollkodex definiert jedoch denselben Begriff als die Handlung, mit der der Zollschuldbetrag von den Zollbehörden „in die Bücher oder in sonstige stattdessen verwendete Unterlagen eingetragen" wird, eine Definition, die eindeutig nicht aus der Verordnung Nr. 1697/79, sondern aus der Verordnung Nr. 1854/89 stammt („von der Zollbehörde vorgenommene Eintragung ... in die Bücher oder in sonstige statt dessen verwendete Unterlagen").

67. Daher erscheint es nach dem Zollkodex nicht möglich, als den Zeitpunkt, in dem die buchmäßige Erfassung erfolgt ist, einen anderen Zeitpunkt anzusehen als den der tatsächlichen Eintragung in die entsprechenden Unterlagen.

68. Gemäß Artikel 221 Absatz 1 des Zollkodex ist der Abgabenbetrag dem Zollschuldner „mitzuteilen, sobald der Betrag buchmäßig erfasst worden ist". Dieser Wortlaut, der durch die anderen Sprachfassungen bestätigt wird, kann keine andere Reihenfolge bedeuten, als dass der Erfassung die Mitteilung nachfolgt.

69. Ich glaube nicht, dass diese Auslegung in Widerspruch zu dem im Beschluss Antero zitierten Urteil De Haan [21] oder dem im

20 — Genauer gesagt seit dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird (vgl. Artikel 201 Absatz 2 des Zollkodex).

21 — Urteil vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-61/98 (Slg. 1999, I-5003, Randnr. 34).

Urteil De Haan zitierten Urteil Covita [22] steht, wonach die Nichtbeachtung der Fristen der Artikel 3 und 5 der Verordnung Nr. 1854/89 der Nacherhebung nicht entgegensteht, da diese Fristen nur das Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft betreffen und eine zügige und einheitliche Anwendung der Vorschriften durch die Zollbehörden sicherstellen sollen.

70. Erstens betreffen die in diesen Rechtssachen behandelten Fristen die buchmäßige Erfassung innerhalb eines bestimmten Zeitraums, nachdem die Behörden von der Zollschuld Kenntnis erlangt haben, und nicht die Mitteilung an den Schuldner innerhalb eines bestimmten Zeitraums nach der buchmäßigen Erfassung. Zweitens ist Artikel 221 des Zollkodex eine neue und neu strukturierte Bestimmung, er setzt die aus der Verordnung Nr. 1854/89 hergeleitete Definition der buchmäßigen Erfassung in unmittelbare Beziehung zur Frist für die Mitteilung an den Schuldner nach der Verordnung Nr. 1697/79, und er kann nicht dahin ausgelegt werden, dass er nur das Verhältnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Gemeinschaft betrifft.

71. Meiner Ansicht nach sollte daher auf die zweite Frage des nationalen Gerichts geantwortet werden, dass nach Artikel 221 des Zollkodex der Gemeinschaften der Abgabenbetrag buchmäßig erfasst werden muss, bevor er dem Schuldner mitgeteilt wird.

22 — Urteil vom 26. November 1998 in der Rechtssache C-370/96 (Slg. 1998, I-7711, Randnrn. 36 und 37).

72. Folglich wurde das Schreiben vom 27. Februar 1995 zwar hinsichtlich aller Fälle innerhalb der Dreijahresfrist versandt, jedoch war ihm nicht die buchmäßige Erfassung ordnungsgemäß vorausgegangen; das Schreiben vom 29. September 1995 wurde bezüglich aller Einfuhren außer der ersten innerhalb der Dreijahresfrist versandt, und ihm war auch die buchmäßige Erfassung ordnungsgemäß vorausgegangen, sofern die Behörden nachweisen können, dass die Erfassung tatsächlich am 7. März 1995 erfolgte.

Zur dritten Frage: Rechtsfolgen einer Mitteilung mehr als drei Jahre nach Entstehung der Zollschuld

73. Artikel 221 Absatz 3 des Zollkodex schreibt vor, dass die Mitteilung an den Zollschuldner normalerweise [23] nach Ablauf einer Frist von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld, hier nach der Einfuhr, nicht mehr erfolgen darf. Das nationale Gericht fragt nach den Rechtsfolgen einer Mitteilung außerhalb dieser Frist und insbesondere danach, ob in diesem Fall die Zollschuld erlischt oder nur nicht durchsetzbar ist.

74. Die erste Einfuhr erfolgte am 9. April 1992. Auf der Grundlage der von mir vorgeschlagenen Antworten auf die ersten beiden Fragen kann nicht davon ausgegan-

23 — Vgl. dazu unten, Nr. 77.

gen werden, dass innerhalb von drei Jahren nach diesem Zeitpunkt eine ordnungsgemäße Mitteilung erfolgte; in den anderen Fällen stellt sich das Problem hingegen nicht, sofern die Behörden die buchmäßige Erfassung am 7. März 1995 nachweisen können. Falls jedoch die Verordnung Nr. 1697/79 für anwendbar gehalten wird, so wäre die Frist auf jeden Fall eingehalten worden (vgl. oben, Nrn. 57 bis 62).

75. Molenbergnatie, Belgien und die Kommission stimmen darin überein, dass der Ablauf der Dreijahresfrist nicht dass Erlöschen der Schuld bewirkt, sondern sie undurchsetzbar macht. Diese Beurteilung erscheint mir zutreffend.

76. Sie ergibt sich, wie Belgien ausführt, aus dem Urteil des Gerichtshofes in der Rechtssache SPKR [24]. Die entsprechende Vorschrift in der Verordnung Nr. 1697/79 wurde vom Gerichtshof im Urteil Conserchimica [25] außerdem als eine „Verjährungsvorschrift" bezeichnet. Ferner ist in allen drei Erklärungen darauf hingewiesen worden, dass die Artikel 233 und 234 des Zollkodex eine erschöpfende Aufzählung der verschiedenen Gründe für das Erlöschen einer Zollschuld enthalten; diese umfassen nicht den Ablauf der Frist in Artikel 221 Absatz 3.

77. Ferner ist zu beachten, dass auch nach Artikel 221 Absatz 3 die Mitteilung unter bestimmten Umständen noch nach Ablauf der Dreijahresfrist erfolgen darf, wenn die Zollbehörden aufgrund einer strafbaren Handlung den gesetzlich geschuldeten Abgabenbetrag nicht ermitteln konnten. Nach der jetzigen Fassung der Bestimmung [26] wird die Frist für die Dauer der Einlegung eines Rechtsbehelfs gegen eine Entscheidung der Zollbehörden ausgesetzt. Der Ablauf der Dreijahresfrist ist daher nicht unter allen Umständen ein Erhebungshindernis; dies bestätigt die Ansicht, dass die Schuld dadurch nicht erlischt.

78. Die Antwort auf die dritte Frage des nationalen Gerichts sollte daher lauten, dass die Zollschuld, wenn der geschuldete Abgabenbetrag dem Schuldner nicht innerhalb der in Artikel 221 Absatz 3 des Zollkodex festgelegten Dreijahresfrist mitgeteilt wird, nicht erlischt, aber ihre Nacherhebung nur noch in den ausdrücklich in diesem Artikel geregelten Fällen zulässig ist.

Zur vierten Frage: Form der Mitteilung

79. Die vierte Frage des nationalen Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob die Mit-

24 — Urteil vom 14. November 2002 in der Rechtssache C-112/01 (Slg. 2002, I-10655, insb. Randnrn. 30 bis 32).

25 — Oben zitiert in Fußnote 9; vgl. Randnr. 20.

26 — Vgl. Fußnote 3.

gliedstaaten die „geeignete Form" festlegen müssen, in der der Abgabenbetrag dem Zollschuldner mitzuteilen ist, und ob, soweit sie dies nicht getan haben, jedes beliebige Dokument, in dem der Zollschuldbetrag genannt ist und das dem Zollschuldner zur Kenntnis gebracht wird, als eine solche Mitteilung gelten kann, selbst wenn das Dokument weder auf Artikel 221 des Zollkodex verweist noch angibt, dass das eine Mitteilung des Zollschuldbetrags ist.

80. Diese Frage ist für das Ausgangsverfahren nur dann von Bedeutung, wenn die Mitteilung innerhalb der einschlägigen Dreijahresfrist erfolgte und im Übrigen ordnungsgemäß war.

81. Ist — wovon ich ausgehe — der Zollkodex anwendbar, so wurde zwar, wie oben gesagt[27], das Schreiben vom 27. Februar 1995 hinsichtlich aller Fälle innerhalb der Dreijahresfrist versandt, jedoch war ihm nicht ordnungsgemäß die buchmäßige Erfassung vorausgegangen, während das Schreiben vom 29. September 1995 bezüglich aller Einfuhren außer der ersten innerhalb der Dreijahresfrist versandt wurde und ihm auch die buchmäßige Erfassung ordnungsgemäß vorausging, sofern die Behörden nachweisen können, dass diese tatsächlich am 7. März 1995 erfolgte. Wäre hingegen die frühere Regelung anwendbar, so wäre beiden Schreiben die „buchmäßige Erfassung" im Sinne der Verordnung Nr. 1697/79 ordnungsgemäß vorausgegangen.

27 — Vgl. Nr. 72.

82. Artikel 221 Absatz 1 des Zollkodex schreibt vor, dass der Abgabenbetrag dem Zollschuldner „in geeigneter Form mitzuteilen" ist; der Wortlaut von Artikel 6 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1854/89 weicht davon geringfügig ab, aber die Abweichungen, die je nach Sprachfassung variieren, sind offensichtlich nicht erheblich. Artikel 2 Absatz 2 der Verordnung Nr. 1697/79 sah vor, dass die Nachforderung als erhoben galt, „wenn dem Betreffenden die Höhe der von ihm geschuldeten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben mitgeteilt worden ist".

83. Aus diesem Wortlaut kann keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten herausgelesen werden, eine bestimmte Form oder ein bestimmtes Verfahren für die Mitteilung festzulegen. Ebenso wenig wird eine bestimmte Form oder ein bestimmtes Verfahren durch das Gemeinschaftsrecht vorgeschrieben.

84. Nach dem Zollkodex und der Verordnung Nr. 1854/89 muss die Form allerdings „geeignet" sein.

85. Molenbergnatie und die Kommission tragen überzeugend vor, dass aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes der Schuldner jedenfalls in der Lage sein muss, die Art, die Begründung und die Rechtswirkungen der Mitteilung sowie den Zeitpunkt des Eintritts dieser Rechtswirkungen klar zu erkennen. Wie die Kommission ausführt, ist die Einhaltung dieser Kriterien

jedoch, da spezielle Vorschriften insoweit fehlen, eine Sachverhaltsfrage, die vom zuständigen nationalen Gericht zu beurteilen ist.

86. Die Antwort auf die vierte Frage des nationalen Gerichts sollte daher lauten, dass die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, die Form festzulegen, in der der Abgabenbetrag dem Schuldner nach Artikel 221 des Zollkodex mitzuteilen ist, dass aber die Mitteilung auf eine Weise erfolgen muss, die es dem Schuldner ermöglicht, ihre Art, ihre Begründung und ihre Rechtswirkungen klar zu erkennen, besonders was den Abgabenbetrag, das sein Entstehen auslösende Ereignis und den Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens anbelangt.

Ergebnis

87. Ich bin daher der Ansicht, dass der Gerichtshof die vom Hof van Beroep Antwerpen vorgelegten Fragen wie folgt beantworten sollte:

1. Die in den Artikeln 217 bis 232 des Zollkodex enthaltenen Verfahrensvorschriften sind auf die Erhebung einer Zollschuld anwendbar, die vor dem 1. Januar 1994 entstanden ist; hingegen gelten materiell-rechtliche Vorschriften nicht für Sachverhalte, die vor ihrem Inkrafttreten entstanden sind.

2. Nach Artikel 221 des Zollkodex muss der Abgabenbetrag buchmäßig erfasst werden, bevor er dem Schuldner mitgeteilt wird.

3. Wird der geschuldete Abgabenbetrag dem Schuldner nicht innerhalb der in Artikel 221 Absatz 3 des Zollkodex festgelegten Dreijahresfrist mitgeteilt, so erlischt die Zollschuld nicht, jedoch ist ihre Nacherhebung nur noch in den in diesem Artikel ausdrücklich geregelten Fällen zulässig.

4. Die Mitgliedstaaten sind nicht verpflichtet, die Form festzulegen, in der der Abgabenbetrag dem Schuldner nach Artikel 221 des Zollkodex mitzuteilen ist. Diese Mitteilung muss aber auf eine Weise erfolgen, die es dem Schuldner ermöglicht, ihre Art, ihre Begründung und ihre Rechtswirkungen klar zu erkennen, besonders was den Abgabenbetrag, das sein Entstehen auslösende Ereignis und den Zeitpunkt ihres Wirksamwerdens anbelangt.