Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIILO JÄÄSKINEN
vom 8. März 2012 [1]

Rechtssache C-262/10

Döhler Neuenkirchen GmbH
gegen
Hauptzollamt Oldenburg

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Zollkodex der Gemeinschaften — Aktiver Veredelungsverkehr — Nichterhebungsverfahren — Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 — Art. 204 — Entstehung einer Einfuhrzollschuld wegen Nichterfüllung einer Pflicht — Nichtvorlage der Abrechnung innerhalb der vorgeschriebenen Fristen“

I – Einleitung

1. Der im Zollkodex [2] vorgesehene aktive Veredelungsverkehr ermöglicht es Gemeinschaftsherstellern, Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr aus dem Zollgebiet der Europäischen Gemeinschaft in Form von Veredelungserzeugnissen bestimmt sind, im Gemeinschaftsgebiet zu verarbeiten, ohne dass für diese Waren Einfuhrabgaben erhoben werden.

2. Für die Inanspruchnahme dieses Nichterhebungsverfahrens mit wirtschaftlicher Bedeutung ist eine Bewilligung erforderlich, deren Erteilung von Voraussetzungen abhängt, die im Zollkodex festgelegt sind [3]. Insbesondere setzen die Zollbehörden die Frist (im Folgenden: Frist für die Beendigung des Verfahrens) fest, innerhalb deren die verarbeiteten Erzeugnisse (im Folgenden: Veredelungserzeugnisse) wiederausgeführt worden sein oder eine andere zollrechtliche Bestimmung erhalten haben müssen. Diese zulässige neue zollrechtliche Bestimmung gilt als Beendigung des Verfahrens der aktiven Veredelung [4].

3. Eine Reihe von Angaben zum Ablauf des aktiven Veredelungsverkehrs sind den Zollbehörden binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens zu übermitteln (im Folgenden: Abrechnung).

1 — Originalsprache: Französisch.

2 — Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. L 302, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005 (ABl. L 117, S. 13) geänderten Fassung (im Folgenden: Zollkodex). Der Zollkodex ist durch die 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, im Folgenden: Modernisierter Zollkodex) aufgehoben worden, von der einige Bestimmungen schon am 24. Juni 2008 in Kraft getreten sind. In Anbetracht des Zeitraums, um den es im Ausgangsrechtsstreit geht, ist auf ihn jedoch weiterhin der Zollkodex anwendbar. Ich werde zu einem späteren Zeitpunkt auf die Frage zurückkommen, ob die in den vorliegenden Schlussanträgen vorgeschlagene Lösung auch unter der Geltung des Modernisierten Zollkodex gelten würde.

3 — Vgl. die Art. 84 Abs. 1, 85 und 87 des Zollkodex.

4 — Vgl. Art. 89 Abs. 1 des Zollkodex.

4. Im Ausgangsverfahren hat die Döhler Neuenkirchen GmbH (im Folgenden: Döhler Neuenkirchen) den aktiven Veredelungsverkehr für die Einfuhr von Nichtgemeinschaftswaren in Anspruch genommen.

5. Bei Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens sind die Veredelungserzeugnisse entweder wiederausgeführt worden oder haben eine zulässige neue zollrechtliche Bestimmung erhalten, d. h., sie sind im Einklang mit den genannten Voraussetzungen in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden. Allerdings ist Döhler Neuenkirchen ihrer Pflicht, die Abrechnung binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens vorzulegen, nicht nachgekommen.

6. Der Bundesfinanzhof möchte wissen, ob eine solche Verfehlung nach Art. 204 des Zollkodex zur Entstehung einer Zollschuld führt, insbesondere wenn die Waren größtenteils wiederausgeführt worden sind.

7. Ebenso wie die beim Gerichtshof anhängige Rechtssache Eurogate Distribution (C-28/11) – in der ich ebenfalls heute meine Schlussanträge vorlegen werde –, die allerdings die Nichterfüllung von Pflichten im Rahmen des Zolllagerverfahrens betrifft, wird die vorliegende Rechtssache es dem Gerichtshof ermöglichen, die Voraussetzungen für die Entstehung der Zollschuld nach Art. 204 des Zollkodex zu präzisieren. Obwohl sich der Sachverhalt und die Verfehlung, die nach diesem Artikel zur Entstehung einer Schuld führen kann, in diesen beiden Rechtssachen unterscheiden, ist festzustellen, dass die Rechtssachen die Auslegung derselben Rechtsvorschrift betreffen und dass beide Fälle Nichterhebungsverfahren – den aktiven Veredelungsverkehr in der Rechtssache C-262/10 und das Zolllagerverfahren in der Rechtssache C-28/11 – zum Gegenstand haben.

II – Rechtlicher Rahmen

A – *Der Zollkodex*

8. Wie sich aus Art. 4 des Zollkodex ergibt, bezeichnet der Begriff „Einfuhrzollschuld“ im Sinne des Zollkodex die Verpflichtung einer Person, die für eine bestimmte Ware im geltenden Gemeinschaftsrecht vorgesehenen Einfuhrabgaben zu entrichten. Die zollrechtliche Bestimmung einer Ware betrifft u. a. die Überführung in ein Zollverfahren oder ihre Wiederausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft. Ein Zollverfahren wiederum betrifft u. a. die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr oder die aktive Veredelung.

9. In Bezug auf den aktiven Veredelungsverkehr sieht Art. 114 des Zollkodex vor:

„(1) Im aktiven Veredelungsverkehr können unbeschadet des Artikels 115 folgende Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft einem oder mehreren Veredelungsvorgängen unterzogen werden:

a) Nichtgemeinschaftswaren, die zur Wiederausfuhr aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft in Form von Veredelungserzeugnissen bestimmt sind, und zwar, ohne dass für diese Waren Einfuhrabgaben erhoben oder handelspolitische Maßnahmen angewandt werden;

…

(2) Im Sinne dieser Verordnung sind oder ist

a) Nichterhebungsverfahren: der aktive Veredelungsverkehr in der in Absatz 1 Buchstabe a) vorgesehenen Form;

…

c) Veredelungsvorgänge:

— die Bearbeitung von Waren einschließlich ihrer Montage, Zusammensetzung und Anpassung an andere Waren;

— die Verarbeitung von Waren;

…“

10. Art. 118 Abs. 1 und 2 des Zollkodex sieht vor:

„(1) Die Zollbehörden setzen die Frist fest, in der die Veredelungserzeugnisse ausgeführt oder wiederausgeführt worden sein oder eine andere zollrechtliche Bestimmung erhalten haben müssen. …

(2) Die Frist beginnt mit dem Zeitpunkt der Überführung der Nichtgemeinschaftswaren in das Verfahren der aktiven Veredelung. Die Zollbehörden können sie auf hinreichend begründeten Antrag des Bewilligungsinhabers verlängern.

Zur Vereinfachung kann bestimmt werden, dass die Fristen, die während eines Kalendermonats oder eines Vierteljahres beginnen, jeweils am letzten Tag eines darauffolgenden Kalendermonats oder Vierteljahres ablaufen.“

11. Titel VII („Zollschuld“) des Zollkodex enthält in seinem Kapitel 2 die Vorschriften über das Entstehen der Zollschuld.

12. Art. 201 des Zollkodex legt folgende Grundregel fest:

„(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht,

a) wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird oder

…

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.

…“

13. Art. 204 des Zollkodex sieht einen Auffangtatbestand vor. Er lautet:

„(1) Eine Einfuhrzollschuld entsteht, wenn in anderen als den in Artikel 203 genannten Fällen

a) eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben, oder

…

es sei denn, dass sich diese Verfehlungen nachweislich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

(2) Die Zollschuld entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder dem Zeitpunkt, in dem die Ware in das betreffende Zollverfahren übergeführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in das Verfahren oder für die Gewährung eines ermäßigten Einfuhrabgabensatzes oder einer Einfuhrabgabenfreiheit aufgrund der Verwendung der Ware zu besonderen Zwecken nicht wirklich erfüllt war.

…“

B – *Die Durchführungsverordnung*

14. Der Zollkodex wurde durch die Durchführungsverordnung (EWG) Nr. 2454/93 ergänzt [5].

15. Gemäß Art. 496 Buchst. m der Durchführungsverordnung gilt als „Frist für die Beendigung des Verfahrens“ die „Frist, innerhalb welcher die Waren oder Erzeugnisse eine zulässige neue zollrechtliche Bestimmung erhalten müssen …“.

16. Art. 521 der Durchführungsverordnung betrifft u. a. die Abrechnung und bestimmt:

„(1) Spätestens nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens, unabhängig davon, ob eine Globalisierung gemäß Artikel 118 Absatz 2 Unterabsatz 2 des Zollkodex Anwendung findet, ist der Überwachungszollstelle

— bei aktiver Veredelung (Nichterhebungsverfahren) … die Abrechnung binnen 30 Tagen vorzulegen;

…

Wenn besondere Umstände es rechtfertigen, können die Zollbehörden die Frist verlängern, auch wenn die ursprüngliche Frist abgelaufen ist.

(2) Sofern die Überwachungszollstelle nichts anderes vorschreibt, müssen die Abrechnung oder der Antrag auf Erstattung oder Erlass folgende Angaben enthalten:

…

(3) Die Überwachungszollstelle kann die Abrechnung selbst vornehmen.“

17. Art. 546 der Durchführungsverordnung sieht vor:

„In der Bewilligung ist anzugeben, ob Einfuhrwaren, in Form von Veredelungserzeugnissen oder unverändert sowie vorbehaltlich etwaiger Verbote oder Beschränkungen, ohne Zollanmeldung in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden dürfen. In diesem Fall gelten die Waren im Zeitpunkt des Ablaufes der Frist für die Beendigung des Verfahrens als in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, wenn sie keine zollrechtliche Bestimmung erhalten haben.

Für die Zwecke des Artikels 218 Absatz 1 Unterabsatz 1 des Zollkodex gilt eine Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr im Zeitpunkt der Vorlage der Abrechnung als abgegeben und angenommen und die Überlassung der Waren als erteilt.

…“

5 — Verordnung der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 (ABl. L 253, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 (ABl. L 141, S. 1) geänderten Fassung (im Folgenden: Durchführungsverordnung).

18. Art. 859 der Durchführungsverordnung führt die Fälle auf, in denen die Nichterfüllung einer der in Art. 204 Abs. 1 des Zollkodex genannten Pflichten nicht zur Entstehung einer Zollschuld führt, weil die Verfehlungen sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben.

III – Ausgangsrechtsstreit, Vorlagefrage und Verfahren vor dem Gerichtshof

19. Während des ersten Kalendervierteljahrs 2006 führte Döhler Neuenkirchen Fruchtsaftkonzentrate ein, die sie im Rahmen des ihr bewilligten aktiven Veredelungsverkehrs verarbeitete. Gemäß der erteilten Bewilligung endete die Frist für die Beendigung des Verfahrens der aktiven Veredelung mit dem vierten darauffolgenden Kalendervierteljahr, d. h. am 31. März 2007.

20. Im Rahmen des aktiven Veredelungsverkehrs ist die Abrechnung innerhalb einer Frist von 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens vorzulegen. Im vorliegenden Fall hätte die Abrechnung also spätestens am 30. April 2007 vorgelegt werden müssen, was Döhler Neuenkirchen trotz einer Mahnung des Hauptzollamts Oldenburg (im Folgenden: Hauptzollamt), das diese Abrechnung für den 20. Juni 2007 verlangte, unterließ.

21. Da die Abrechnung fehlte, setzte das Hauptzollamt Einfuhrabgaben für sämtliche Einfuhrwaren, für die das Verfahren am 31. März 2007 beendet war, in Höhe eines Gesamtbetrags von 1 403 188,49 Euro fest.

22. Am 10. Juli 2007 legte Döhler Neuenkirchen schließlich die Abrechnung vor, die wegen einer wesentlich geringeren Menge nicht fristgerecht bis zum 31. März 2007 ausgeführter Einfuhrwaren einen niedrigeren Einfuhrabgabenbetrag, nämlich 217 338,39 Euro, auswies.

23. Sie beanstandete den Differenzbetrag zwischen dem vom Hauptzollamt festgesetzten Einfuhrabgabenbetrag und dem aus ihrer Abrechnung resultierenden Betrag und erhob Klage beim Finanzgericht Hamburg.

24. Das Finanzgericht Hamburg wies die Klage ab, da es der Ansicht war, dass Döhler Neuenkirchen durch die Überschreitung der für die Vorlage der Abrechnung festgelegten Frist ihre Pflichten nicht erfüllt habe, was zum Entstehen einer Zollschuld nach Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex geführt habe. Das Finanzgericht stellte außerdem fest, dass die verspätete Vorlage der Abrechnung nicht als Verfehlung im Sinne von Art. 859 Nr. 9 der Durchführungsverordnung angesehen werden könne, die sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung des Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt habe[6].

25. Hierzu stellte das Finanzgericht Hamburg fest, dass zum einen die Frist für die Vorlage der Abrechnung bei rechtzeitiger Antragstellung nicht hätte verlängert werden können, weil keine besonderen, eine solche Fristverlängerung rechtfertigenden Umstände im Sinne von Art. 521 Abs. 1 Unterabs. 2 der Durchführungsverordnung vorgelegen hätten, und dass Döhler Neuenkirchen zum anderen grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen sei, weil ihr als im Verfahren der aktiven Veredelung erfahrenem Wirtschaftsteilnehmer die Verpflichtung, zu bestimmten Zeitpunkten Abrechnungen vorzulegen, bekannt gewesen und sie außerdem von Seiten des Hauptzollamts auf dieses Erfordernis hingewiesen worden sei.

26. Döhler Neuenkirchen legte daraufhin Revision zum Bundesfinanzhof ein und machte geltend, dass das Zollverfahren am 31. März 2007 beendet gewesen sei und dass jegliche Nichterfüllung einer Pflicht nach diesem Datum, wie die verspätete Vorlage der Abrechnung, keinen Einfluss auf das Verfahren haben und erst recht keine Zollschuld in einem späteren Stadium entstehen lassen könne.

6 — Nr. 9 betrifft die Überschreitung der zulässigen Frist für die Vorlage der Abrechnung im Fall der aktiven Veredelung und des Umwandlungsverfahrens, sofern die Frist bei rechtzeitiger Antragstellung entsprechend verlängert worden wäre.

27. Der Bundesfinanzhof führt nach einer Analyse der Rechtsansicht von Döhler Neuenkirchen, dass eine Pflichtverletzung nach der Beendigung des betreffenden Zollverfahrens nicht zur Entstehung einer Zollschuld führen könne, aus, würde man diesem Ansatz folgen, müsste man annehmen, dass die Europäische Kommission in Art. 859 Nr. 9 der Durchführungsverordnung einen die Entstehung der Zollschuld ausschließenden Tatbestand ohne sinnvolle Bedeutung geschaffen habe. Im Hinblick auf die vom Hauptzollamt vertretene These, dass aus Art. 521 Abs. 1 Unterabs. 1 erster Gedankenstrich der Durchführungsverordnung folge, dass der aktive Veredelungsverkehr nicht bereits – wie es Art. 89 Abs. 1 des Zollkodex beschreibe – mit dem Erhalt einer zulässigen neuen zollrechtlichen Bestimmung der Einfuhrwaren „beendet“ sei, sondern erst mit der Vorlage der Abrechnung, fragt sich das vorlegende Gericht, ob die Kommission hiermit ihre Befugnis, Durchführungsmodalitäten zu den Vorschriften des Zollkodex zu erlassen, überschritten habe, und hebt die Gefahr der Entstehung einer doppelten Zollschuld bei einer Fehlmenge hervor.

28. Da der Bundesfinanzhof der Ansicht ist, dass die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits von der Auslegung des Gemeinschaftsrechts abhängt, hat er beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex dahin auszulegen, dass er auch die Nichterfüllung solcher Pflichten betrifft, die erst nach der Beendigung des betreffenden in Anspruch genommenen Zollverfahrens zu erfüllen sind, so dass bei im Rahmen eines aktiven Veredelungsverkehrs nach dem Nichterhebungsverfahren fristgerecht teilweise wieder ausgeführten Einfuhrwaren die Verletzung der Pflicht, der Überwachungszollstelle binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens die Abrechnung vorzulegen, zur Entstehung einer Zollschuld für die gesamte Menge der abzurechnenden Einfuhrwaren führt, sofern die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 der Durchführungsverordnung nicht vorliegen?

29. Döhler Neuenkirchen, das Hauptzollamt, die tschechische Regierung und die Kommission haben schriftliche Erklärungen abgegeben.

30. Der Gerichtshof hat die Rechtssache der Siebten Kammer zugewiesen, die am 13. April 2011 eine mündliche Verhandlung durchgeführt hat. Am 22. September 2011 hat die Siebte Kammer jedoch beschlossen, die Rechtssache gemäß Art. 44 § 4 der Verfahrensordnung dem Gerichtshof vorzulegen, damit sie einem größeren Spruchkörper zugewiesen wird. Der Gerichtshof hat beschlossen, die Rechtssache C-262/10 der Dritten Kammer zuzuweisen und nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts über sie zu entscheiden.

31. Die Dritte Kammer des Gerichtshofs hat daher mit Beschluss vom 25. Oktober 2011 die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens angeordnet und die Parteien zu einer neuen Sitzung geladen. Döhler Neuenkirchen, die italienische Regierung und die Kommission haben dieser zweiten Sitzung, die am 1. Dezember 2011 in dieser und der Rechtssache Eurogate Distribution (C-28/11) durchgeführt worden ist, beigewohnt.

IV – Würdigung

A – *Vorbemerkungen*

32. Der Gerichtshof hat im vorliegenden Fall über die Frage, welche Faktoren zur Entstehung einer Zollschuld führen können, und konkret darüber zu befinden, inwieweit die Nichterfüllung der im Rahmen eines Verfahrens der aktiven Veredelung vorgeschriebenen Voraussetzungen zur Entstehung einer Zollschuld führt.

33. Im Ausgangsverfahren geht es nicht um eine vollständige Missachtung von Vorschriften und erst recht nicht um eine Weigerung, mit den Zollbehörden zusammenzuarbeiten. Der im Ausgangsverfahren in Rede stehende aktive Veredelungsverkehr ist nämlich mit Ausnahme des Zeitpunkts der Absendung der Abrechnung korrekt abgelaufen.

34. Zur Prüfung des Sachverhalts möchte ich wie folgt vorgehen. Zunächst werde ich auf den normativen Kontext hinweisen, in den sich Art. 204 des Zollkodex in Bezug auf die Entstehung der Zollschuld und die Frage der Kumulierung von Zollschulden einfügt. Sodann werde ich die in Art. 204 des Zollkodex aufgeführten „Pflichten", die im Rahmen eines Nichterhebungsverfahrens, hier des Verfahrens der aktiven Veredelung, zu erfüllen sind, einer Prüfung unterziehen. Schließlich werde ich darauf eingehen, ob eine Zollschuld, wie Döhler Neuenkirchen vorträgt, als Sanktion oder gar als unverhältnismäßige Sanktion einzustufen sein kann, sowie auf die Frage der Auswirkung des Modernisierten Zollkodex.

B – *Entstehung der Zollschuld*

35. Im „Normalfall", auf den sich Art. 201 des Zollkodex bezieht, entsteht eine Einfuhrzollschuld zu dem Zeitpunkt, zu dem die Zollanmeldung angenommen und die fragliche Ware in den freien Verkehr übergeführt wird. Die Zollschuld entsteht durch die ordnungsgemäße Überführung der betreffenden Ware in den freien Verkehr und somit durch eine ordnungsgemäße Änderung ihres Status [7].

36. Zu den nachfolgenden Artikeln des Zollkodex hat Generalanwältin Kokott demgegenüber zu Recht festgestellt, dass „sich die Entstehung der Einfuhrzollschuld nach den Artikeln 202 bis 205 des Zollkodex [richtet], wenn bestimmte zollrechtliche Verfehlungen begangen werden. Je nach Sachverhalt sehen diese Artikel in ihren Absätzen 2 und 3 unterschiedliche Zeitpunkte für die Entstehung der Zollschuld und unterschiedliche Zollschuldner vor." [8]

37. So entsteht die Zollschuld nach Art. 202 des Zollkodex, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. Darüber hinaus entsteht die Zollschuld nach Art. 203 des Zollkodex, wenn eine solche Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird. Gemäß Art. 204 des Zollkodex entsteht die Zollschuld schließlich u. a. dann, wenn „eine der Pflichten nicht erfüllt wird, die sich bei einer einfuhrabgabenpflichtigen Ware aus deren vorübergehender Verwahrung oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das sie übergeführt worden ist, ergeben".

38. Jeder Artikel hat somit seinen eigenen Anwendungsbereich, ohne dass Überschneidungen bestünden. Der Gerichtshof hat im Urteil Hamann International [9] ausdrücklich hervorgehoben, dass die Art. 203 und 204 des Zollkodex einen unterschiedlichen Anwendungsbereich haben: „Während der erstgenannte Artikel die Handlungen betrifft, die dazu führen, dass die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen wird, bezieht sich der Zweitgenannte auf Pflichtverletzungen und die Nichterfüllung von Voraussetzungen im Zusammenhang mit den verschiedenen Zollverfahren, die sich auf die zollamtliche Überwachung nicht ausgewirkt haben."

7 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. Februar 2001, D. Wandel (C-66/99, Slg. 2001, I-873, Randnrn. 41 und 42).

8 — Vgl. Nr. 23 der Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache, in der das Urteil vom 3. März 2005, Papismedov u. a. (C-195/03, Slg. 2005, I-1667), ergangen ist.

9 — Urteil vom 12. Februar 2004 (C-337/01, Slg. 2004, I-1791, Randnr. 28).

39. Auch wenn unbestreitbar ist, dass ein Sachverhalt wie der des Ausgangsverfahrens unter die Vorschriften des Zollkodex fällt, ist Art. 859 der Durchführungsverordnung in Verbindung mit deren Art. 860 nach der Rechtsprechung gleichwohl eine abschließende Regelung von zehn Verfehlungen im Sinne von Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex, die sich „auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben“ [10].

40. Nach den Angaben des vorlegenden Gerichts steht jedoch fest, dass die Umstände des Ausgangsverfahrens nicht unter eine dieser zehn in Art. 859 der Durchführungsverordnung aufgezählten Verfehlungen fallen [11].

41. Die Einfuhr von Waren in einem Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, die zur Nichterhebung von Zöllen führt, hat Ausnahmecharakter und ist aus diesem Grund bestimmten Voraussetzungen unterworfen. Wie ich dargelegt habe, entsteht die Zollschuld nach Art. 201 des Zollkodex grundsätzlich zu dem Zeitpunkt, zu dem die Ware in der Gemeinschaft eintrifft und eine Zollerklärung abgegeben und angenommen wird. In derartigen Fällen berührt eine spätere Wiederausfuhr die vorherige Entstehung einer Zollschuld für die Einfuhrwaren daher nicht. Bei einem Nichterhebungsverfahren entsteht die Zollschuld jedoch nicht, wenn die Ware unter zollamtlicher Überwachung bleibt und die Voraussetzungen des betreffenden Verfahrens bis zu dessen Beendigung erfüllt sind.

42. Wird jedoch ein Teil der Waren im Einklang mit der Bewilligung für die aktive Veredelung und gemäß den im Zollkodex vorgesehenen Modalitäten in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt, entsteht für diesen Teil nach dem in Art. 201 des Zollkodex genannten Grundsatz eine Zollschuld.

C – *Zollschuld: Mehrfachschulden, zeitlicher Aspekt und doppelte Belastung*

43. Im Ausgangsverfahren kann nicht ausgeschlossen werden, dass zu verschiedenen Zeitpunkten mehrere Zollschulden entstanden sind, so dass sich die Frage der doppelten Belastung stellen kann.

44. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass der Gedanke der Zollunion als solcher einer doppelten Belastung von Waren bei ihrer Verbringung in das Zollgebiet der Gemeinschaft entgegensteht [12]. Das Unionsrecht verbietet es somit grundsätzlich, dass auf ein- und derselben Ware eine doppelte Zollschuld lasten kann [13].

45. Deshalb ist zwischen den Begriffen „Ware“, „Fall“ und „Tatbestand“ zu unterscheiden. Ein- und dieselbe „Ware“ kann nicht Gegenstand mehrfacher Belastung sein. Ein „Fall“, der als Verweis auf die jeweilige Handlung verstanden wird [14], kann nicht mehr als einer Vorschrift, die die Entstehung einer Zollschuld vorsieht, zugeordnet werden. Eine pauschale – also die Gesamtheit der Waren betreffende – Zollschuld kann sich aus verschiedenen, möglicherweise konvergierenden „Tatbeständen“ ergeben [15].

10 — Vgl. Urteil vom 11. November 1999, Söhl & Söhlke (C-48/98, Slg. 1999, I-7877, Randnr. 43).

11 — Ganz ausnahmsweise kann im Übrigen Art. 204 des Zollkodex gar nicht anwendbar sein; dies war in der Rechtssache, in der das Urteil vom 15. Juli 2010, DSV Road (C-234/09, Slg. 2010, I-7333, Randnrn. 32 und 37), ergangen ist, der Fall. Auf den vorliegenden Fall trifft es jedoch nicht zu.

12 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. September 1988, Kiwall (252/87, Slg. 1988, 4753, Randnr. 11).

13 — Vgl. in diesem Sinne Art. 208 Abs. 1 des Zollkodex.

14 — Wie Generalanwältin Kokott bin ich der Ansicht, dass ein solcher „Fall“ nicht als pauschaler, auf den gesamten Einfuhrvorgang ausgedehnter Verweis anzusehen ist. Vgl. Nr. 91 der Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Papismedov u. a.

15 — Die Art. 201 bis 205 des Zollkodex enthalten die „Tatbestände“ für das Entstehen einer Einfuhrzollschuld. Vgl. Urteil vom 16. Oktober 2003, Hannl + Hofstetter (C-91/02, Slg. 2003, I-12077, Randnr. 3).

46. Liegen mehrere Tatbestände vor, ist der Tatbestand zu ermitteln, der zur Entstehung der Zollschuld führt. Hierbei kann es sich um den ersten Tatbestand oder um den schwerwiegendsten Tatbestand handeln. Aus chronologischer Sicht scheint mir insoweit das Kriterium, das beispielsweise Art. 215 des Zollkodex zugrunde liegt, wonach der erste Tatbestand die Zollschuld entstehen lässt, ausschlaggebend zu sein [16]. In dieser Frage teile ich also die Auffassung der tschechischen Regierung und löse mich damit vom Kriterium des „schwerwiegendsten Tatbestands", das von der Kommission unter Bezugnahme auf Schlussanträge von Generalanwältin Kokott vorgeschlagen wurde [17].

47. Aus den Akten der vorliegenden Rechtssache ergibt sich, dass die Veredelungserzeugnisse im vorliegenden Fall von Döhler Neuenkirchen größtenteils wiederausgeführt worden sind, während ein Teil der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist. Im Normalfall wäre – wie Döhler Neuenkirchen zu Recht vorgeschlagen hat – auf den in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten Teil der Waren Art. 201 des Zollkodex anzuwenden, während auf die wiederausgeführten Waren überhaupt keine Zölle erhoben werden. Im vorliegenden Fall ist, auch wenn das Verfahren der aktiven Veredelung ordnungsgemäß beendet worden ist, die Abrechnung jedoch nicht innerhalb der vorgeschriebenen Frist vorgelegt worden. Daher hat das Hauptzollamt nach Art. 204 des Zollkodex Einfuhrzölle auf die Gesamtheit der Waren erhoben.

D – *Voraussetzungen, deren Nichterfüllung zur Anwendung von Art. 204 des Zollkodex führt*

48. Es stellt sich die Frage, welche Voraussetzungen im Fall ihrer Nichterfüllung zur Anwendung von Art. 204 des Zollkodex führen. Meines Erachtens handelt es sich hierbei um die Nichterfüllung sämtlicher in diesem Artikel aufgeführten und im betreffenden Verfahren vorgesehenen Voraussetzungen, mit Ausnahme der in Art. 859 der Durchführungsverordnung vorgesehenen Fälle. Nebenbei bemerkt kennt das Zollrecht der Union in diesem Punkt die von einigen Autoren im deutschen Schrifttum vorgeschlagene Unterscheidung zwischen materiell-rechtlichen und verfahrensrechtlichen Pflichten meiner Meinung nach nicht.

49. Wie der Gerichtshof ausgeführt hat, ist Art. 859 der Durchführungsverordnung eine wirksam zustande gekommene und abschließende Regelung der Verfehlungen im Sinne von Art. 204 Abs. 1 Buchst. a des Zollkodex, die „sich auf die ordnungsgemäße Abwicklung der vorübergehenden Verwahrung oder des betreffenden Zollverfahrens nicht wirklich ausgewirkt haben" [18]. Für jeden Fall, der nicht unter diese Ausnahme fällt, gilt daher Art. 204 des Zollkodex.

50. Meines Erachtens besteht kein Zweifel daran, dass die Nichtvorlage der Abrechnung innerhalb der vorgeschriebenen Frist zur Anwendung von Art. 204 des Zollkodex führt. Die Beendigung des Verfahrens der aktiven Veredelung auf der Grundlage der dazugehörigen Abrechnung bestimmt nämlich abweichend von der allgemeinen Regelung das endgültige Schicksal der Einfuhrwaren. Mit der Abrechnung gibt der Importeur gegenüber den Zollbehörden die Bestimmung der unter Bedingungen eingeführten Waren an. Die Abrechnung stellt daher ein zentrales Dokument dar, wie auch die detaillierten Angaben zeigen, die nach Art. 521 Abs. 2 der Durchführungsverordnung darin enthalten sein müssen [19].

16 — Zum Grundsatz der „zeitlichen Priorität" im Zollrecht der Union vgl. beispielsweise Urteil vom 3. April 2008, Militzer & Münch (C-230/06, Slg. 2008, I-1895, Randnr. 28): „Werden mehrere Zuwiderhandlungen im Gebiet verschiedener Mitgliedstaaten vorgenommen, ist der Mitgliedstaat für die Erhebung der Zollschuld zuständig, in dessen Hoheitsgebiet die erste Zuwiderhandlung begangen wurde …"

17 — Zur Stützung ihres Vorschlags verweist die Kommission auf Nr. 95 und Fn. 44 der Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Papismedov u. a.

18 — Urteil Söhl & Söhlke (Randnr. 43).

19 — Dem ist hinzuzufügen, dass es nicht darauf ankommt, welche Informationen die Zollbehörden angefordert haben. Die praktischen Modalitäten können zwar variieren, doch die Pflicht zur Vorlage einer Abrechnung bleibt davon unberührt.

51. Der Gerichtshof hat bereits hervorgehoben, dass „das Verfahren der aktiven Veredelung, das zur Nichterhebung von Zöllen führt, eine Ausnahmemaßnahme ist, die den Ablauf bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten vereinfachen soll. Da dieses Verfahren erkennbare Risiken für die ordnungsgemäße Anwendung der zollrechtlichen Regelung und die Erhebung der Zölle enthält, müssen diejenigen, denen dieses Verfahren zugutekommt, die Verpflichtungen, die sich aus ihm ergeben, genau einhalten. Ebenso sind die Folgen, die eine Nichteinhaltung ihrer Verpflichtungen für sie hat, strikt auszulegen“ [20].

52. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die nach Art. 204 des Zollkodex entstandene Zollschuld, da eine doppelte Belastung ausgeschlossen ist, keine Waren einbeziehen darf, für die wegen ihrer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr bereits nach Art. 201 des Zollkodex eine Zollschuld entstanden ist. Für die übrigen Waren, auch wenn diese nach Verarbeitung wiederausgeführt worden sein sollten, entsteht die Zollschuld aufgrund von Art. 204 des Zollkodex.

E – *Die Entstehung einer Zollschuld ist keine Sanktion*

53. Döhler Neuenkirchen trägt vor, die Erhebung von Zöllen habe im vorliegenden Fall Sanktionscharakter.

54. Ich teile diese Auffassung aus folgenden Gründen nicht.

55. Der Gerichtshof hat den Grundsatz aufgestellt, dass die Mitgliedstaaten befugt sind, die geeigneten Maßnahmen zu erlassen, um die Beachtung des Zollrechts der Gemeinschaft zu sichern. Dabei müssen die zu ergreifenden Maßnahmen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten [21].

56. Diese Sanktionen können verwaltungsrechtlicher (einschließlich steuerrechtlicher) oder strafrechtlicher Natur sein. Der u. a. in Art. 4 Abs. 1 des Protokolls Nr. 7 zu der am 4. November 1950 in Rom unterzeichneten Europäischen Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten verankerte Grundsatz *ne bis in idem* beschränkt die kumulative Anwendung dieser beiden Sanktionsarten auf ein- und dieselbe Zuwiderhandlung [22].

57. Die Rechtsprechung scheint mir jedoch zu bestätigen, dass die Entstehung einer Zollschuld keinen Sanktionscharakter hat [23]. Nach der Rechtsprechung wird eine einmal entstandene Zollschuld nämlich durch eine spätere Änderung der die Tatbestände enthaltenden Vorschriften selbst dann nicht berührt, wenn der Zollschuldner einen Rechtsbehelf gegen ihre Erhebung eingelegt hat. Würde es sich um eine Sanktion handeln, hätte einer solchen Auslegung logischerweise nicht gefolgt werden dürfen [24]. Es handelt sich daher nicht um eine Sanktion, so dass der Grundsatz *ne bis in idem* im vorliegenden Fall nicht anwendbar ist.

20 — Vgl. Urteil vom 14. Januar 2010, Terex Equipment u. a. (C-430/08 und C-431/08, Slg. 2010, I-321, Randnr. 42).

21 — Vgl. Urteil Hannl + Hofstetter (Randnrn. 19 und 20).

22 — Vgl. u. a. EGMR, Urteile Zolotoukhine/Russland vom 10. Februar 2009 (Nr. 14939/03) und Ruotsalainen/Finnland vom 16. Juni 2009 (Nr. 13079/03). Vgl. auch Urteile des Gerichtshofs vom 15. Oktober 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij u. a./Kommission (C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P bis C-252/99 P und C-254/99 P, Slg. 2002, I-8375, Randnr. 59), und vom 7. Februar 2004, Aalborg Portland u. a./Kommission (C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P und C-219/00 P, Slg. 2004, I-123, Randnr. 338), sowie die derzeit beim Gerichtshof anhängige Rechtssache *Åkerberg Fransson (C-617/10).*

23 — Vgl. Urteil Hamann International (Randnr. 33): „Hinzuzufügen ist zum einen, dass diese Feststellung auch nicht dadurch entkräftet wird, dass Artikel 512 der Durchführungsverordnung in der Fassung der Verordnung Nr. 993/2001 nicht mehr die Verpflichtung enthält, Waren wie die des Ausgangsverfahrens bei ihrer Beförderung zur Ausgangszollstelle zum externen Versandverfahren abzufertigen, denn diese Bestimmung, die nicht rückwirkend gilt, ist erst nach den Handlungen in Kraft getreten, die dem Ausgangsrechtsstreit zugrunde liegen.“ Würde es sich bei dieser Vorschrift um eine Sanktion handeln, wären die günstigeren Vorschriften (nach dem Grundsatz der *lex mitius*) schon ab ihrem Inkrafttreten anzuwenden.

24 — Vgl., *mutatis mutandis*, Urteile des Gerichtshofs vom 3. Mai 2005, Berlusconi u. a. (C-387/02, C-391/02 und C-403/02, Slg. 2005, I-3565, Randnrn. 67 bis 69), und vom 11. März 2008, Jager (C-420/06, Slg. 2008, I-1315, Randnr. 59). Aus diesen Urteilen geht hervor, dass der Grundsatz der rückwirkenden Anwendung des milderen Strafgesetzes zu den gemeinsamen Verfassungstraditionen der Mitgliedstaaten gehört.

58. Der aktive Veredelungsverkehr im Nichterhebungsverfahren bedeutet die Gewährung eines bedingten Vorteils. Die reguläre Zollerhebung wird für die Dauer des Veredelungsverfahrens unter dem Vorbehalt ausgesetzt, dass das Verfahren ordnungsgemäß beendet wird. Wird das Verfahren ordnungsgemäß beendet, dann – und nur dann – werden keine Zölle geschuldet.

59. Werden die Voraussetzungen hingegen nicht erfüllt, kann dieser bedingte Vorteil nicht gewährt werden. Daher stellt die Pflicht zur Entrichtung von Zöllen in einem solchen Fall keine Sanktion dar, sondern ist die schlichte Folge der Feststellung, dass die Voraussetzungen für den Erhalt des Vorteils, der sich aus der Anwendung der Regelung über den aktiven Veredelungsverkehr ergibt, nicht erfüllt sind, so dass eine Aussetzung nicht möglich und die Zollerhebung folglich gerechtfertigt ist [25].

F – *Der objektive Charakter der Entstehung der Zollschuld*

60. Nach dem Zollkodex und der hierzu ergangenen Rechtsprechung richtet sich die Entstehung der Zollschuld nach objektiven Merkmalen, aus denen sich ein bestimmter Tatbestand ergibt, und zwar unabhängig davon, ob der steuerliche Zweck, der dieser Regelung zugrunde liegt, erreicht worden ist oder nicht. Meines Erachtens entspricht eine Zollschuld im Sinne des Zollkodex nicht dem Begriff einer „wirtschaftlichen" Zollschuld, wonach eine Zollschuld ausschließlich in Bezug auf Waren entsteht, die in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind. Daraus folgt, dass Zölle auch auf Waren erhoben werden können, die das Gebiet der Europäischen Union tatsächlich verlassen haben [26].

61. Die Kommission hat in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass sich dieser Sachverhalt unter der Geltung des Modernisierten Zollkodex ändern werde. Nach diesem Kodex erlischt eine Zollschuld, wenn sich aus der wirtschaftlichen Analyse der Zollvorgänge ergibt, dass die Waren das Zollgebiet der Union tatsächlich verlassen haben [27].

62. Die Bestimmungen des Modernisierten Zollkodex sind jedoch nicht im Vorgriff auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

V – Ergebnis

63. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefrage des Bundesfinanzhofs wie folgt zu antworten:

Art. 204 Abs. 1 Buchst. a der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 648/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 13. April 2005 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass er die Nichterfüllung sämtlicher mit dem betreffenden Zollverfahren verbundener Pflichten betrifft, einschließlich solcher, die nach der Beendigung dieses Verfahrens zu erfüllen sind.

Daher führt im Fall von Einfuhrwaren, die im Rahmen eines aktiven Veredelungsverkehrs nach einem Nichterhebungsverfahren fristgerecht teilweise wieder ausgeführt werden, die Verletzung der Pflicht, der Überwachungszollstelle binnen 30 Tagen nach Ablauf der Frist für die Beendigung des Verfahrens

25 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 14. Dezember 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Slg. 2000, I-11569, Randnr. 56), und vom 4. Juni 2009, Pometon (C-158/08, Slg. 2009, I-4695, Randnr. 28).

26 — Selbst wenn mit Zöllen u. a. die heimische Erzeugung vor ausländischem Wettbewerb geschützt werden soll (im Deutschen spricht man vom „Wirtschaftszollgedanken"), werden die einschlägigen Vorschriften gleichwohl mechanisch und formal angewandt, wodurch sich Situationen ergeben können, in denen Zölle erhoben werden, obwohl kein Schutz erforderlich ist, weil die betreffenden Waren nicht in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind. Vgl. Willemoes Jørgensen, C., *Toldskuldens opståen og ophør*, Kopenhagen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2009, S. 148, sowie Urteil vom 29. April 2004, British American Tobacco (C-222/01, Slg. 2004, I-4683, Randnr. 55).

27 — Zum Erlöschen der Zollschuld unter der Geltung des Modernisierten Zollkodex vgl. dessen Art. 86 Abs. 1 Buchst. k.

die Abrechnung vorzulegen, zur Entstehung einer Zollschuld aufgrund dieses Artikels für die gesamte Menge der abzurechnenden Einfuhrwaren, einschließlich der wiederausgeführten Waren, sofern die Voraussetzungen des Art. 859 Nr. 9 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92 in der durch die Verordnung (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 4. Mai 2001 geänderten Fassung nicht vorliegen.

Für Waren, für die aufgrund eines früheren Tatbestands wie ihrer Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr bereits eine Zollschuld entstanden ist, führt die Anwendung von Art. 204 der Verordnung Nr. 2913/92 auf einen solchen Sachverhalt hingegen nicht zur Entstehung einer zweiten Zollschuld.