URTEIL DES GERICHTSHOFES (Fünfte Kammer)

29. April 2004 *

In der Rechtssache C-222/01

betreffend ein dem Gerichtshof nach Artikel 234 EG vom Bundesfinanzhof (Deutschland) in dem bei diesem anhängigen Rechtsstreit

British American Tobacco Manufacturing BV

gegen

Hauptzollamt Krefeld

vorgelegtes Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung des Gemeinschaftsrechts über die Entstehung, den Erlass oder die Erstattung einer Zollschuld

* Verfahrenssprache: Deutsch.

erlässt

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

unter Mitwirkung des Richters C. W. A. Timmermans (Berichterstatter) in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Fünften Kammer sowie der Richter A. La Pergola und S. von Bahr,

Generalanwalt: A. Tizzano,
Kanzler: M.-F. Contet, Hauptverwaltungsrätin,

unter Berücksichtigung der schriftlichen Erklärungen:

— der British American Tobacco Manufacturing BV, vertreten durch H. Glashoff, Steuerberater,

— der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch J.-C. Schieferer als Bevollmächtigten,

aufgrund des Sitzungsberichts,

nach Anhörung der mündlichen Ausführungen der British American Tobacco Manufacturing BV und der Kommission in der Sitzung vom 6. Februar 2003,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts vom 26. Juni 2003

folgendes

Urteil

1 Mit Beschluss vom 24. April 2001, beim Gerichtshof eingegangen am 5. Juni 2001, hat der Bundesgerichtshof gemäß Artikel 234 EG drei Fragen nach der Auslegung des Gemeinschaftsrechts über die Entstehung, den Erlass oder die Erstattung einer Zollschuld zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der British American Tobacco Manufacturing BV (im Folgenden: BAT) und dem Hauptzollamt Krefeld (im Folgenden: Hauptzollamt) betreffend dessen Weigerung, dem von BAT gestellten Antrag auf Erstattung der wegen angeblicher Zuwiderhandlungen gegen das gemeinschaftliche Versandverfahren erhobenen Verbrauchsteuern stattzugeben.

Gemeinschaftsrecht

Die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren

3 Die Verordnung (EWG) Nr. 222/77 des Rates vom 13. Dezember 1976 über das gemeinschaftliche Versandverfahren (ABl. 1977, L 38, S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 474/90 des Rates vom 22. Februar 1990 (ABl. L 51, S. 1, im Folgenden: Verordnung Nr. 222/77), bestimmt:

„Im Sinne dieser Verordnung sind

a) der ‚Hauptverpflichtete':

die Person, die selbst oder durch einen befugten Vertreter durch eine zollamtlich geprüfte Anmeldung die Abfertigung zum gemeinschaftlichen Versandverfahren beantragt und damit gegenüber den zuständigen Behörden die Haftung für die ordnungsgemäße Durchführung dieses Verfahrens übernimmt;

...

c) die ‚Abgangszollstelle':

die Zollstelle, bei der das gemeinschaftliche Versandverfahren beginnt;

...

e) die ‚Bestimmungszollstelle':

die Zollstelle, der die Waren zur Beendigung des gemeinschaftlichen Versandverfahrens zu gestellen sind;

..."

4 Artikel 12 Absätze 1, 4 und 6 der Verordnung Nr. 222/77 lautet:

„(1) Sollen Waren im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren befördert werden, so sind sie nach Maßgabe dieser Verordnung mit einer Versandanmeldung T1 zum Versand anzumelden. ...

...

(4) Die Versandanmeldung T1 ist von demjenigen, der die Abfertigung zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren beantragt, oder seinem befugten Vertreter zu unterzeichnen; sie ist der Abgangszollstelle in mindestens drei Exemplaren vorzulegen.

...

(6) Der Versandanmeldung T1 ist das Beförderungspapier beizufügen.

Die Abgangszollstelle kann auf die Vorlage dieses Papiers bei der Erfüllung der Zollförmlichkeiten verzichten. Das Beförderungspapier ist jedoch während der Beförderung den Zollstellen auf Verlangen jederzeit vorzulegen."

5 Nach Artikel 13 der Verordnung Nr. 222/77 „[hat d]er Hauptverpflichtete ...:

a) die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den zuständigen Behörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen;

b) die Vorschriften über das gemeinschaftliche Versandverfahren und über den Versand in den bei der Beförderung berührten Mitgliedstaaten einzuhalten".

6 Artikel 17 Absatz 1 dieser Verordnung bestimmt:

„Die Abgangszollstelle trägt die Versandanmeldung T1 ein, bestimmt die Frist, innerhalb derer die Waren der Bestimmungszollstelle zu gestellen sind, und sichert die Nämlichkeit in der erforderlichen Weise."

7 In Artikel 18 Absätze 1 und 4 dieser Verordnung heißt es:

„(1)Die Nämlichkeit der Waren wird grundsätzlich durch Verschluss gesichert.

...

(4) Die Abgangszollstelle kann vom Verschluss absehen, wenn die Nämlichkeit der Waren durch Beschreiben in der Versandanmeldung T1 oder in den Begleitpapieren unter Berücksichtigung etwaiger anderer Maßnahmen zur Nämlichkeitssicherung festgestellt werden kann."

8 Artikel 19 Absatz 1 lautet:

„Die dem Hauptverpflichteten oder seinem Vertreter von der Abgangszollstelle ausgehändigten Exemplare des Versandscheins T1 müssen die Waren bei der Beförderung begleiten."

9 Artikel 20 bestimmt:

„Die Exemplare des Versandscheins T1 sind in jedem Mitgliedstaat den Zollstellen auf Verlangen vorzulegen; die Zollstellen können prüfen, ob noch ein ordnungsmäßiger Verschluss vorliegt. Die Waren werden nicht beschaut, es sei denn, dass der Verdacht einer Unregelmäßigkeit besteht, die zu Missbräuchen führen könnte."

10 Artikel 25 Absatz 1 lautet:

„Wird während der Beförderung der Verschluss ohne Absicht des Beförderers verletzt, so hat dieser in dem Mitgliedstaat, in dem sich das Beförderungsmittel befindet, von einer Zollstelle, wenn eine solche in der Nähe ist, anderenfalls von einer anderen befugten Behörde, so schnell wie möglich ein Protokoll aufnehmen zu lassen. Soweit möglich werden neue Verschlüsse angelegt."

11 Artikel 36 Absatz 1 der Verordnung 222/77 schließlich bestimmt:

„Wird festgestellt, dass im Verlauf eines gemeinschaftlichen Versandverfahrens in einem bestimmten Mitgliedstaat Zuwiderhandlungen begangen worden sind, so werden hierdurch fällig gewordene Zölle und andere Abgaben — unbeschadet der Strafverfolgung — von diesem Mitgliedstaat nach dessen Rechts- und Verwaltungsvorschriften erhoben."

12 Die am 1. Juli 1977 in Kraft getretene Verordnung Nr. 222/77 wurde gemäß Artikel 46 und 47 der Verordnung (EWG) Nr. 2726/90 des Rates vom 17. September 1990 über das gemeinschaftliche Versandverfahren (ABl. L 262, S. 1) am 1. Januar 1993 aufgehoben. Gemäß Artikel 129 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1214/92 der Kommission vom 21. April 1992 mit Durchführungsvorschriften sowie Maßnahmen zur Vereinfachung des gemeinschaftlichen Versandverfahrens (ABl. L 132, S. 1) wurden jedoch Beförderungen, die vor dem 1. Januar 1993 begonnen hatten, nach diesem Zeitpunkt gemäß der Verordnung Nr. 222/77 und deren Durchführungsvorschriften fortgesetzt.

Die Vorschriften über die Entstehung und das Erlöschen der Zollschuld

13 Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates vom 13. Juli 1987 über die Zollschuld (ABl. L 201, S. 15) definiert diese als „die Verpflichtung einer Person, die sich aus den geltenden Vorschriften ergebenden Eingangsabgaben (Einfuhrzollschuld) oder Ausfuhrabgaben (Ausfuhrzollschuld) für eingangs- oder ausfuhrabgabenpflichtige Waren zu entrichten".

14 Nach Artikel 2 Absatz 1 Buchstaben c und d der Verordnung Nr. 2144/87 „[entsteht e]ine Einfuhrzollschuld ...,

...

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

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

15 Artikel 3 Buchstaben c und d der Verordnung Nr. 2144/87 bestimmt:

„Als Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrzollschuld gilt:

...

c) in den Fällen des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe c) der Zeitpunkt, zu dem die Waren der zollamtlichen Überwachung entzogen werden;

d) in den Fällen des Artikels 2 Absatz 1 Buchstabe d) entweder der Zeitpunkt, zu dem die Pflicht, deren Nichterfüllung die Zollschuld entstehen lässt, nicht mehr erfüllt wird, oder der Zeitpunkt, zu dem die Ware in das betreffende Zollverfahren überführt worden ist, wenn sich nachträglich herausstellt, dass eine der Voraussetzungen für die Überführung dieser Ware in dieses Verfahren in Wirklichkeit nicht erfüllt war;

...“

16 Artikel 8 Absatz 1 der Verordnung Nr. 2144/87 schließlich lautet:

„Unbeschadet der geltenden Bestimmungen über das Erlöschen der Nacherhebung des Betrags der Zollschuld bei Verjährung dieser Schuld sowie über die Nichterhebung des genannten Betrags in den Fällen, in denen die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners gerichtlich festgestellt worden ist, erlischt die Zollschuld

a) durch die Entrichtung der Eingangs- oder Ausfuhrabgaben auf die betreffenden Waren oder gegebenenfalls durch Erlass dieser Abgaben nach den geltenden Gemeinschaftsvorschriften;

b) durch Einziehung der Ware. ...“

Die Vorschriften über die Bestimmung der zur Erfüllung einer Zollschuld verpflichteten Personen

17 Artikel 4 der Verordnung (EWG) Nr. 1031/88 des Rates vom 18. April 1988 über die zur Erfüllung einer Zollschuld verpflichteten Personen (ABl. L 102, S. 5) bestimmt:

„(1) Ist eine Zollschuld gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c) der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 entstanden, so ist zur Erfüllung dieser Schuld die Person verpflichtet, die die Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen hat.

Ferner sind nach den geltenden Vorschriften der Mitgliedstaaten zur Erfüllung dieser Zollschuld gesamtschuldnerisch verpflichtet:

a) Personen, die an der Entziehung aus zollamtlicher Überwachung beteiligt waren, sowie Personen, die die betreffende Ware erworben haben oder im Besitz hatten;

b) alle weiteren Personen, die für diese Entziehung verantwortlich sind.

(2) Ferner ist die Person gesamtschuldnerisch zur Erfüllung dieser Zollschuld verpflichtet, die die Verpflichtungen einzuhalten hat, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer eingangsabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das diese Ware überführt worden ist, ergeben."

18 Artikel 5 der Verordnung Nr. 1031/88 lautet:

„Ist eine Zollschuld gemäß Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe d) der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 entstanden, so ist entweder die Person zur Erfüllung der Zollschuld verpflichtet, die die Verpflichtungen einzuhalten hat, die sich aus der vorübergehenden Verwahrung einer eingangsabgabenpflichtigen Ware oder aus der Inanspruchnahme des Zollverfahrens, in das die Ware überführt worden ist, ergeben, oder aber die Person, die die Bedingungen für die Überführung der Ware in dieses Verfahren zu erfüllen hat."

Die Vorschriften über die Erstattung oder den Erlass von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben

19 Artikel 1 Absatz 2 Buchstaben c und d der Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 2. Juli 1979 über die Erstattung oder den Erlass von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben (ABl. L 175, S. 1) in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 3069/86 des Rates vom 7. Oktober 1986 (ABl. L 286, S. 1, im Folgenden: Verordnung Nr. 1430/79) bestimmt:

„Im Sinne dieser Verordnung gelten als:

...

c) ‚Erstattung': die vollständige oder teilweise Rückzahlung von entrichteten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben;

d) ‚Erlass': der vollständige oder teilweise Verzicht auf die Erhebung von durch die für die Erhebung zuständige Behörde buchmäßig erfassten, jedoch noch nicht entrichteten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben."

20 Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 lautet:

„Eingangsabgaben werden insoweit erstattet oder erlassen, als den zuständigen Behörden nachgewiesen wird, dass der buchmäßig erfasste Betrag:

— Waren betrifft, für die keine Zollschuld entstanden ist oder für die die Zollschuld aus einem anderen Grund als wegen Entrichtung des entsprechenden Betrags oder Verjährung erloschen ist;

— die gesetzlich zu erhebenden Abgaben aus irgendeinem Grunde übersteigt."

21 Artikel 13 Absatz 1 dieser Verordnung schließlich sieht vor:

„Die Eingangsabgaben können außer in den in den Abschnitten A bis D genannten Fällen bei Vorliegen besonderer Umstände erstattet oder erlassen werden, sofern der Beteiligte nicht in betrügerischer Absicht oder offensichtlich fahrlässig gehandelt hat.

Die Voraussetzungen und die Modalitäten für die Anwendung von Unterabsatz 1 werden nach dem Verfahren des Artikels 25 festgelegt. Für die Erstattung und den Erlass können besondere Voraussetzungen gelten."

Nationales Recht

22 § 10 Absatz 1 des Tabaksteuergesetzes 1980 vom 13. Dezember 1979 (BGBl. 1979 I, S. 2118) in der auf den maßgeblichen Zeitraum anwendbaren Fassung (im Folgenden: TabStG) bestimmte:

„Werden Tabakwaren oder Zigarettenhüllen in das Erhebungsgebiet [der Verbrauchsteuer] eingeführt, gelten für die Entstehung der Steuer und den Zeitpunkt, der für ihre Bemessung maßgebend ist, für die Person des Steuerschuldners, die persönliche Haftung, den Steuerzuschlag bei Nichtbeachtung von Steuervorschriften, das Steuerverfahren und, wenn die Steuer nicht durch Verwendung von Steuerzeichen entrichtet wird, für die Fälligkeit, den Zahlungsaufschub, den Erlass und die Erstattung die Vorschriften für Zölle sinngemäß. Das gilt auch dann, wenn Zoll nicht zu erheben ist."

Ausgangsverfahren und Vorabentscheidungsfragen

23 Am 9. Juli 1992 ließ die Rothmans Manufacturing BV (im Folgenden: Rothmans) mit Sitz in Zevenaar (Niederlande) auf Weisung einer schweizerischen Gesellschaft des Konzerns, zu dem auch sie gehört, eine Sendung mit 11 Millionen

Zigaretten der Marke „Golden American" zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren abfertigen. Die Frist zur Wiedergestellung der Waren wurde von der Abgangszollstelle — dem Zollamt Zevenaar — auf den 16. Juli 1992 bestimmt. Der in diesem Zusammenhang ausgestellte Versandschein enthielt keine Angaben zur Nationalität und Identität des verwendeten Beförderungsmittels. Die darin als Empfänger der Waren angegebene Firma in St. Petersburg (Russland) stimmte im Übrigen weder mit den Angaben im Lieferschein für die Waren noch mit denen in der Rechnung überein.

24 Gemäß den Angaben des Fahrers des LKW, mit dem die Zigaretten transportiert wurden, wurden ihm die Zoll- und Transportpapiere während des Transports dreimal abgenommen und anschließend wieder zurückgegeben. Er konnte jedoch nicht sagen, ob diese Papiere ausgetauscht oder verändert wurden, als sie ihm vorübergehend von Osteuropäern — wie er behauptete — abgenommen worden waren.

25 Am 16. Juli 1992 wurde der LKW mit dem Auflieger auf den Hof der Spedition gebracht, wo er vom Fahrer mit einem Bolzenschneider, den er sich von einem Arbeiter der Spedition geliehen hatte, geöffnet und teilweise entladen wurde. Die Ladung wurde stichprobenweise auf ihren Inhalt hin überprüft. Dabei ergab sich, dass sich in sämtlichen Kartons Zigaretten ohne Steuerzeichen befanden, woraufhin der Fahrer und sein Beifahrer festgenommen wurden. Die bei der Entladung des LKW in der Spedition anwesenden Zollbeamten hatten diese zunächst verdeckt beobachtet und dann bei der körperlichen Durchsuchung des Fahrers eine abgerissene niederländische Zollplombe gefunden. Anschließend beschlagnahmten sie den LKW nebst Ladung zum Zweck ihrer späteren Einziehung und vernichteten die Zigaretten später.

26 Wie sich aus dem Vorlagebeschluss ergibt, wurde die Verhaftung der Schmuggler durch einen ihnen gegenüber als verdeckter Ermittler auftretenden Zollfahndungsbeamten möglich. Diesem war im Juni 1992 über einen Mittelsmann eines

namentlich unbekannten osteuropäischen Verkäufers ein Container mit Zigaretten der Marke „Golden American", die zur Ausfuhr nach Polen bestimmt sein sollten und keine Steuerbanderole tragen sollten, zum Kauf angeboten worden. Bei einem näheren Kontakt des verdeckten Ermittlers mit dem Verkäufer wurden die Zahlungs- und Übergabemodalitäten vereinbart; danach sollten die Zigaretten am 16. Juli 1992 auf dem Gelände einer bestimmten Spedition in Nettetal-Kaldenkirchen (Deutschland) übergeben werden. Bei dieser Gelegenheit zeigte der Verkäufer dem verdeckten Ermittler auf dessen Verlangen aus einiger Entfernung einen in Polen zugelassenen Auflieger, in dem sich die Zigaretten befinden sollten. Da der verdeckte Ermittler jedoch nicht näher an den Auflieger herangelassen wurde, konnte er die Zollverschlüsse nicht sehen.

27 Unter diesen Umständen sah das Hauptzollamt in der Verletzung des Zollverschlusses und der anschließenden Entladung der Zigaretten vom LKW eine Entziehung der Ware aus der zollamtlichen Überwachung und nahm deshalb Rothmans als Hauptverpflichtete durch Steuerbescheid vom 7. August 1992 gemäß § 10 Absatz 1 TabStG wegen Tabaksteuer in Höhe von 1 436 776 DM in Anspruch.

28 Am 24. November 1992 beantragte Rothmans beim Hauptzollamt den Erlass der Tabaksteuer, insbesondere wegen Vorliegens besonderer Umstände im Sinne von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79. Das Hauptzollamt lehnte diesen Antrag mit Verfügung vom 14. Januar 1993 in der Fassung der Beschwerdeentscheidung vom 4. Mai 1993 ab. Rothmans erhob daraufhin Klage beim Finanzgericht Düsseldorf auf Erstattung der inzwischen an das Hauptzollamt gezahlten Verbrauchsteuer; diese Klage wurde jedoch mit der Begründung abgewiesen, nach der Verordnung Nr. 1430/79, auf die § 10 Absatz 1 TabStG verweise, stehe Rothmans kein Erstattungsanspruch zu.

29 Nach Auffassung des Finanzgerichts konnte sich Rothmans zum einen nicht auf Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 berufen, da eine Abgabenschuld durch Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung bereits dadurch entstanden

sei, dass der Versandschein und das Beförderungspapier vorübergehend von der Ware entfernt worden seien. Die Abgabenschuld sei nicht dadurch erloschen, dass die Zigaretten vom Zoll eingezogen worden seien, weil § 10 Absatz 1 TabStG insoweit nicht auf die entsprechenden gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über das Erlöschen der Zollschuld verweise.

30 Zum anderen konnte sich Rothmans nach Auffassung des Finanzgerichts auch nicht auf Artikel 13 der Verordnung Nr. 1430/79 berufen, da das Verhalten der von ihr mit der Durchführung des gemeinschaftlichen Versandverfahrens betrauten Personen zumindest das Vorliegen einer betrügerischen Absicht belege, die eine Erstattung oder einen Erlass der entrichteten Abgaben ausschließe. Selbst wenn ein Fehlen der betrügerischen Absicht angenommen werden sollte, seien die Voraussetzungen für eine Erstattung oder einen Erlass der Eingangsabgaben hier jedenfalls nicht erfüllt. Weder die Schwächen des gemeinschaftlichen Versandverfahrens noch das Tätigwerden des verdeckten Ermittlers seien nämlich ein besonderer Umstand im Sinne von Artikel 13. Zwischen der Entstehung der Steuerschuld durch das Entfernen der Versandpapiere und der Tätigkeit des verdeckten Ermittlers bestehe kein Zusammenhang.

31 Rothmans — an deren Stelle am 1. Januar 2000 BAT in das Verfahren eintrat — legte daraufhin beim Bundesfinanzhof Revision ein, da das Finanzgericht Düsseldorf ihrer Auffassung nach die Tragweite der Verordnung Nr. 1430/79 verkannt hatte, und trug in diesem Rahmen zwei Argumente vor.

32 Was zunächst einmal Artikel 2 der Verordnung Nr. 1430/79 angehe, stellten die vorübergehende Trennung der Versandpapiere sowie der Bruch des Zollverschlusses und das Abladen der Ware kein Entziehen dieser Ware aus der zollamtlichen Überwachung dar, weil in den beiden letztgenannten Fällen Zollbeamte den Vorgang von Beginn an ununterbrochen beobachtet hätten. Selbst wenn aufgrund eines der genannten Umstände die Entstehung einer

Zollschuld anzunehmen wäre, müssten die entrichteten Abgaben auf jeden Fall erstattet werden, da § 10 Absatz 1 TabStG ausdrücklich auf die Gemeinschaftsvorschriften über den Erlass und die Erstattung von Zöllen verweise und diese Vorschriften — insbesondere Artikel 2 Absatz 1 erster Gedankenstrich der Verordnung Nr. 1430/79 — die Erstattung oder den Erlass der Einfuhrabgaben vorsähen, wenn die Zollschuld anders als durch Zahlung oder Verjährung erloschen sei. Das sei hier gerade der Fall, denn die Zigaretten seien eingezogen worden, und die Einziehung sei eine der Arten des Erlöschens der Zollschuld.

33 Was zweitens Artikel 13 der Verordnung Nr. 1430/79 angehe, so stellten im vorliegenden Fall die Anwesenheit und das Verhalten der Zollbeamten sowie die Einziehung der Zigaretten und die fehlende Möglichkeit zur Abwälzung der Steuer zweifellos besondere Umstände im Sinne dieser Vorschrift dar, die eine Erstattung der gezahlten Abgaben rechtfertigten. Eine solche Erstattung sei nur dann ausgeschlossen, wenn der Wirtschaftsteilnehmer selbst in betrügerischer Absicht gehandelt habe. Im vorliegenden Fall könne BAT jedoch keine betrügerische Absicht unmittelbar zugerechnet werden. Das Hauptzollamt müsse ihr deshalb und weil es im Gemeinschaftsrecht oder im nationalen Recht keinen Grundsatz einer Verantwortung für fremdes Verschulden gebe, die entrichteten Abgaben erstatten.

34 Der Bundesfinanzhof weist die Ansicht von BAT, dass ein Vorabentscheidungsersuchen sich schon deswegen erübrige, weil die Steuerschuld infolge der Einziehung der Zigaretten durch die Zollverwaltung erloschen sei, zwar zurück, da § 10 Absatz 1 TabStG nicht auf die Gemeinschaftsvorschriften über das Erlöschen der Zollschuld verweise, teilt in seinem Vorlagebeschluss jedoch deren Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen für die Entstehung der Steuerschuld wie auch daran, dass keine besondere Umstände gegeben seien, die hier eine Erstattung der gezahlten Abgaben rechtfertigen würden.

35 Zu der Auffassung des Finanzgerichts, die vorübergehende Entfernung des Versandscheins und des Beförderungspapiers stelle eine „Entziehung der fraglichen Ware aus der zollamtlichen Überwachung" dar, weist der Bundesfinanzhof darauf hin, dass der letztgenannte Begriff vom Gerichtshof in Randnummer 47 des Urteils vom 1. Februar 2001 in der Rechtssache C-66/99 (D. Wandel, Slg. 2001, I-873) in der Weise definiert worden sei, dass er „jede Handlung oder Unterlassung umfass[e], die dazu führ[e], dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und der Durchführung der ... [insoweit] vorgesehenen Prüfungen gehindert ... [werde]". Im vorliegenden Fall habe die zeitweilige Entfernung des Versandscheins jedoch nicht auf die Ware selbst eingewirkt und den zur Nämlichkeitssicherung angelegten zollamtlichen Verschluss nicht beeinträchtigt, da die Zollverwaltung zu keinem Zeitpunkt die Vorlage des Versandscheins verlangt und ebenso wenig festgestellt habe, dass er ihr auf Verlangen nicht ohne nennenswerte Verzögerung hätte vorgelegt werden können.

36 Was sodann den Bruch der vom niederländischen Zoll angebrachten Zollverschlüsse und die teilweise Entladung der Zigaretten auf dem Hof der Spedition angeht, teilt der Bundesfinanzhof die Auffassung des Finanzgerichts, diese Handlungen stellten grundsätzlich eine Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung dar, die eine Zollschuld begründeten. Er bezweifelt allerdings, dass diese Beurteilung unter Umständen wie denjenigen des vorliegenden Falles gilt. Zum einen habe der Vorgang nämlich auf eine Verabredung der Schmuggler mit einem eingeschleusten Zollfahndungsbeamten stattgefunden, und zum anderen sei er ständig von Zollfahndungsbeamten beobachtet worden. Die Zollverwaltung habe also jederzeit die Möglichkeit gehabt, auf die Ware zuzugreifen, was letztlich auch durch die Beschlagnahme der Zigaretten und deren anschließende Vernichtung geschehen sei.

37 Für den Fall schließlich, dass eine Zollschuld tatsächlich aufgrund eines der erwähnten Vorgänge entstanden sei, meint der Bundesfinanzhof im Unterschied zum Finanzgericht, dass hier besondere Umstände vorlägen, die eine Erstattung der von BAT entrichteten Abgaben rechtfertigten. Zum einen sei nämlich der Verstoß gegen das gemeinschaftliche Versandverfahren durch die Tätigkeit des eingeschleusten Zollfahndungsbeamten provoziert worden, so dass sich der Hauptverpflichtete gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofes — u. a. Urteile vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-86/97 (Trans-Ex-Import, Slg. 1999,

I-1041) und vom 7. September 1999 in der Rechtssache C-61/98 (De Haan, Slg. 1999, I-5003) — im Verhältnis zu anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausübten, in einer besonderen Situation befunden habe. Zum anderen ergebe sich auch aus den Feststellungen des Finanzgerichts, dass BAT selbst kein Verschulden treffe und dass sie auch nicht offensichtlich fahrlässig gehandelt habe, da nur denjenigen, die den Transport für sie durchgeführt hätten, ein solches schuldhaftes Verhalten vorgeworfen werden könne.

38 Da der Bundesfinanzhof unter diesen Umständen der Ansicht ist, dass die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits von der Auslegung des Gemeinschaftsrechts abhänge, hat er das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Wird eine zum gemeinschaftlichen Versandverfahren abgefertigte Ware dadurch der zollamtlichen Überwachung entzogen, dass der Versandschein T1 zeitweilig von der Sendung entfernt wird?

2. Für den Fall, dass der Gerichtshof die unter Nummer 1 gestellte Frage verneint:

   Ist eine zum gemeinschaftlichen Versandverfahren abgefertigte Ware der zollamtlichen Überwachung entzogen worden, indem der zu ihrer Nämlichkeitssicherung angebrachte Zollverschluss geöffnet und die Ware teilweise entladen wurde, ohne dass die Sendung zuvor ordnungsgemäß wieder gestellt wurde, obwohl der Vorgang von unerkannt tätig gewordenen Zollfahndungsbeamten mit den betreffenden Personen verabredet und in allen Einzelheiten beobachtet worden ist?

3. Für den Fall, dass der Gerichtshof eine der unter Nummern 1 und 2 gestellten Fragen bejaht:

   Liegen besondere Umstände im Sinne des Artikels 13 der Verordnung Nr. 1430/79 vor, wenn ein als verdeckter Ermittler tätig gewordener Zollfahndungsbeamter Zuwiderhandlungen im gemeinschaftlichen Versandverfahren provoziert hat? Schließt die betrügerische Absicht oder das offensichtlich fahrlässige Verhalten von Personen, deren sich der Hauptverpflichtete bei der Erfüllung seiner im gemeinschaftlichen Versandverfahren übernommenen Pflichten bedient, eine Erstattung der durch die Entziehung der zum gemeinschaftlichen Versandverfahren abgefertigten Waren aus der zollamtlichen Überwachung entstandenen Abgaben an den Hauptverpflichteten aus?

Zur Zulässigkeit der Vorlagefragen

39 Da es im Ausgangsrechtsstreit um die Erstattung von ausschließlich nach nationalem Recht geschuldeten Verbrauchsteuern geht, ist vorab die Zulässigkeit der Fragen des vorlegenden Gerichts zu prüfen, die sich ihrerseits auf die Auslegung des Zollrechts der Gemeinschaft beziehen.

40 Insoweit genügt der Hinweis darauf, dass — wie der Gerichtshof in anderen Rechtssachen, in denen die Gemeinschaftsvorschriften, deren Auslegung begehrt wurde, nur aufgrund einer vom nationalen Recht vorgenommenen Verweisung anwendbar waren, in ständiger Rechtsprechung entschieden hat —, wenn sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung eines innerstaatlichen Sachverhalts nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen richten, um u. a. sicherzustellen, dass in vergleichbaren Fällen ein einheitliches Verfahren angewandt wird, ein klares Interesse der Gemeinschaft daran besteht, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsdivergenzen zu verhindern (vgl. u. a. Urteile vom 18. Oktober 1990 in den Rechtssachen C-297/88 und C-197/89, Dzodzi, Slg. 1990, I-3763, Randnr. 37, vom 17. Juli 1997 in der Rechtssache C-130/95, Giloy, Slg. 1997, I-4291, Randnr. 28, und vom 15. Mai 2003 in der Rechtssache C-300/01, Salzmann, Slg. 2003, I-4899, Randnr. 34).

41 Im vorliegenden Fall steht jedoch außer Streit, dass das nationale Recht sich hinsichtlich der für einen innerstaatlichen Sachverhalt vorgesehenen Lösungen an denjenigen des Gemeinschaftsrechts orientiert hat, da das TabStG hinsichtlich der Voraussetzungen für die Entstehung der Zollschuld als auch der Vorschriften über deren Erlass und Erstattung vollständig auf das Gemeinschaftsrecht verweist. Der Umstand, dass das nationale Recht im Zusammenhang mit den Voraussetzungen für das Erlöschen der Zollschuld womöglich keine solche Verweisung auf das Gemeinschaftsrecht enthält, tut dieser Feststellung keinen Abbruch.

42 Die vorgelegten Fragen sind daher zulässig.

Zur ersten Frage

43 Die erste Frage des vorlegenden Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob eine zum externen gemeinschaftlichen Versandverfahren abgefertigte Ware im Fall einer zeitweiligen Entfernung des Versandscheins T1 von dieser Ware der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2144/87 entzogen wird, insbesondere wenn diese Entfernung nicht auf die Ware selbst eingewirkt und den zur Nämlichkeitssicherung angelegten zollamtlichen Verschluss nicht beeinträchtigt hat und wenn die Zollverwaltung zu keinem Zeitpunkt die Vorlage des Versandscheins verlangt und ebenso wenig festgestellt hat, dass er ihr auf Verlangen nicht ohne nennenswerte Verzögerung hätte vorgelegt werden können.

44 BAT schlägt vor, diese Frage zu verneinen, da das Versandgut durch das zeitweilige Entfernen des Versandscheins weder in unzulässiger Weise behandelt noch dadurch seine erneute Gestellung und Prüfung bei der Bestimmungszollstelle vereitelt werde.

45 Die Kommission hingegen hält diese vorübergehende Entfernung des Versandscheins und des Beförderungspapiers durchaus für eine Entziehung der betreffenden Waren aus der zollamtlichen Überwachung, da die genannten Papiere entgegen den Bestimmungen u. a. der Artikel 12 Absatz 6, 19 Absatz 1 und 20 der Verordnung Nr. 222/77 nicht bei der ersten Aufforderung der Zollbehörden hätten vorgelegt werden können. Außer den in Artikel 18 Absatz 4 dieser Verordnung angeführten Fällen könne die zollamtliche Kontrolle somit nur dann effizient sein, wenn die Zollbeamten während des Versandverfahrens jederzeit in der Lage seien, gleichzeitig den zollamtlichen Verschluss und den Versandschein mit den Beförderungspapieren zu überprüfen.

46 Vorab ist festzustellen, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber zwar im Rahmen der Fälle, in denen eine Einfuhrzollschuld entstehen kann, den Fall vorgesehen hat, dass Waren der zollamtlichen Überwachung im Rahmen einer vorübergehenden Verwahrung oder eines Zollverfahrens, das eine zollamtliche Überwachung einschließt, entzogen werden (vgl. Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2144/87), dass er diesen Begriff der Entziehung jedoch nicht definiert hat und die Voraussetzungen, durch deren Nichterfüllung eine solche Zollschuld jedenfalls entstehen würde, nicht aufgeführt hat.

47 Im Zusammenhang mit Rechtssachen, die Waren betrafen, die in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren bzw. in das Zolllagerverfahren überführt worden waren, hat der Gerichtshof entschieden, dass dieser Begriff der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung so zu verstehen ist, dass er jede Handlung oder Unterlassung umfasst, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde auch nur zeitweise am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der vom gemeinschaftlichen Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird (vgl. Urteil D. Wandel, Randnr. 47, sowie Urteile vom 11. Juli 2002 in der Rechtssache C-371/99, Liberexim, Slg. 2002, I-6227, Randnr. 55, und vom 12. Februar 2004, Hamann International, C-337/01, Slg. 2004, I-1791, Randnr. 31).

48 In Anbetracht dieser Rechtsprechung sind die mit dem externen gemeinschaftlichen Versandverfahren verfolgten Ziele sowie die Rolle zu prüfen, die in diesem Zusammenhang insbesondere dem Versandschein T1 zukommt, um zu ermitteln, ob dessen Entfernung von der Ware, auf die er sich bezieht, die Kontrollmöglichkeiten der Zollverwaltung beeinträchtigt.

49 Insoweit ergibt sich u. a. aus der fünften und sechsten Begründungserwägung der Verordnung Nr. 222/77, dass das externe gemeinschaftliche Versandverfahren die Warenbeförderung innerhalb der Gemeinschaft dadurch flüssiger gestalten soll, dass diese Waren vom Ort der Einfuhr in die Gemeinschaft bis zum Bestimmungsort oder, im Falle der Durchfuhr durch die Gemeinschaft, bis zur Ausgangszollstelle befördert werden können, ohne dass beim Übergang von einem Mitgliedstaat in einen anderen erneut Zollförmlichkeiten zu erfüllen sind.

50 Hierzu sieht die Verordnung Nr. 222/77 die Abgabe einer von demjenigen, der die Abfertigung zu dem betreffenden Versandverfahren beantragt, oder seinem befugten Vertreter unterzeichneten Versandanmeldung bei der Abgangszollstelle vor. Diese trägt die Versandanmeldung förmlich ein, bestimmt die Frist für die Gestellung der Waren und sichert die Nämlichkeit in der erforderlichen Weise (siehe Artikel 12 Absätze 1 und 4 sowie 17 Absatz 1 dieser Verordnung).

51 Die Artikel 19 Absatz 1 und 20 der Verordnung Nr. 222/77 bestimmen weiter, dass die dem Hauptverpflichteten oder seinem Vertreter von der Abgangszollstelle ausgehändigten Exemplare des Versandscheins T1 die Waren bei der Beförderung begleiten müssen und dass sie von diesen in jedem Mitgliedstaat den Zollstellen auf Verlangen vorzulegen sind.

52 Wie sich aus diesen Vorschriften — sowie aus Artikel 13 Buchstabe a der Verordnung Nr. 222/77, dem zufolge der Hauptverpflichtete u. a. verpflichtet ist, die Waren unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen — ergibt, ist der Versandschein T1, mit dem die in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren überführten Waren befördert werden, zweifellos ein wesentlicher Faktor für das gute Funktionieren dieses Verfahrens. Daher ist eine auch nur vorübergehende Entfernung dieses Dokuments geeignet, die mit diesem Verfahren verfolgten Ziele zu beeinträchtigen, wenn sie entgegen Artikel 20 der Verordnung Nr. 222/77 verhindert, dass der Versandschein den Zollstellen auf Verlangen vorgelegt wird. Eine solche vorübergehende Entfernung erschwert ferner sowohl die Feststellung der Nämlichkeit der Waren, die Gegenstand des Versandverfahrens sind, als auch die Feststellung des auf sie anwendbaren Zollverfahrens.

53 Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die Waren, auf die sich der Versandschein T1 bezieht, dadurch, dass er von ihnen vorübergehend entfernt wird, der zollamtlichen Überwachung „entzogen" werden. Nach der vom Gerichtshof in den Urteilen D. Wandel, Liberexim und Hamann International vertretenen Auslegung stellt diese Entfernung nämlich eine Handlung dar, die dazu führt, dass die zuständige Zollbehörde, sei es auch nur zeitweise, am Zugang zu einer unter zollamtlicher Überwachung stehenden Ware und an der Durchführung der vom gemeinschaftlichen Zollrecht vorgesehenen Prüfungen gehindert wird.

54 Was die Feststellung des vorlegenden Gerichts angeht, die Entfernung des Versandscheins habe im vorliegenden Fall keine konkreten Auswirkungen auf den zur Nämlichkeitssicherung angelegten zollamtlichen Verschluss gehabt, da die Zollverwaltung zu keinem Zeitpunkt die Vorlage des Versandscheins verlangt und ebenso wenig festgestellt habe, dass er ihr nicht ohne nennenswerte Verzögerung hätte vorgelegt werden können, genügt der Hinweis darauf, dass es für die Entziehung einer Ware aus der zollamtlichen Überwachung nach ständiger Rechtsprechung nur darauf ankommt, dass objektive Voraussetzungen, wie z. B. das körperliche Fehlen der Ware am zugelassenen Verwahrungsort zu dem Zeitpunkt, zu dem die Zollbehörde die Beschau dieser Ware vornehmen möchte, erfüllt sind (vgl. Urteile D. Wandel, Randnr. 48, und Liberexim, Randnr. 60).

55 Wie der Generalanwalt in Randnummer 30 seiner Schlussanträge vorgetragen hat, reicht es daher für ein „Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung" aus, wenn die Ware etwaigen zollamtlichen Überprüfungen objektiv entzogen wurde, unabhängig davon, ob diese von der zuständigen Behörde tatsächlich vorgenommen worden wären.

56 Nach alledem ist auf die erste Frage zu antworten, dass die zeitweilige Entfernung des Versandscheins T1 von der Ware, auf die er sich bezieht, es verhindert, dass er auf Verlangen der Zollstellen vorgelegt werden kann, und damit eine Entziehung dieser Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung Nr. 2144/87 darstellt, auch wenn die Zollverwaltung zu keinem Zeitpunkt die Vorlage des Versandscheins verlangt oder festgestellt hat, dass er ihr nicht ohne nennenswerte Verzögerung hätte vorgelegt werden können.

Zur zweiten Frage

57 Da die zweite Frage nur für den Fall einer Verneinung der ersten Frage gestellt wurde, braucht sie nicht beantwortet zu werden.

Zum ersten Teil der dritten Frage

58 Der erste Teil der dritten Frage des vorlegenden Gerichts geht im Wesentlichen dahin, ob der Umstand, dass die Zuwiderhandlungen gegen das gemeinschaftliche Versandverfahren auf das Verhalten eines als verdeckter Ermittler tätig gewordenen Zollfahndungsbeamten zurückgehen, einen besonderen Umstand im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 darstellt, der gegebenenfalls den Erlass oder die Erstattung der vom Hauptverpflichteten gezahlten Abgaben rechtfertigt.

59 Nach Auffassung von BAT ist diese Frage zu bejahen, da durch das Verhalten der Zollfahnder im vorliegenden Fall das von einem Wirtschaftsteilnehmer zu tragende normale Geschäftsrisiko weit überschritten worden sei. Auch wenn die Verschlussverletzung und die anschließende Entladung der Ware aus ermittlungstaktischen Gründen nicht zu vermeiden gewesen seien, sei die Zollverwaltung doch verpflichtet gewesen, die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um einen ihr möglicherweise entstehenden Schaden abzuwenden. Da diese Maßnahmen im Streitfall nicht getroffen worden seien und sie selbst nicht an der Zuwiderhandlung beteiligt gewesen sei, habe BAT sich als Hauptverpflichtete in einer Lage befunden, die gegenüber anderen Wirtschaftsteilnehmern, die die gleiche Tätigkeit ausübten, außergewöhnlich gewesen sei, so dass ihr nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes die von ihr entrichteten Abgaben zu erstatten seien.

60 Die Kommission dagegen hält eine solche Erstattung nur für gerechtfertigt, wenn die Entziehung der Waren aus der zollamtlichen Überwachung und die damit verbundene Entstehung der Zollschuld allein aus der Verschlussverletzung und der anschließenden Entladung der Waren unter der Beobachtung der Zollfahndungsbeamten resultiert hätten. Im vorliegenden Fall sprächen jedoch mehrere Gesichtspunkte in den Akten dafür, dass die Zuwiderhandlung gegen das gemeinschaftliche Transitverfahren vor dem Bruch des Zollverschlusses begangen worden sei, da die Hauptverpflichtete selbst Zigaretten herstelle und diese unter besonderen Umständen — nach den Weisungen einer Schweizer Firma, die zum selben Konzern wie sie gehöre — in ein externes gemeinschaftliches Versandverfahren gegeben habe. Das vorlegende Gericht, das über das Vorliegen besonderer Umstände zu entscheiden habe, die die Erstattung der von BAT entrichteten Abgaben rechtfertigten, müsse daher zuvor prüfen, ob das streitige Transitverfahren nur auf die Handlung des als verdeckter Ermittler tätig gewordenen Zollfahndungsbeamten oder auf die vorher bestehende Absicht von BAT zurückgehe, Zigaretten zu verkaufen, ohne überhaupt nach der Rechtmäßigkeit des fraglichen Transitverfahrens zu fragen.

61 Insoweit ist daran zu erinnern, dass nach Artikel 13 Absatz 1 Unterabsatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 „[d]ie Eingangsabgaben ... bei Vorliegen besonderer

Umstände erstattet oder erlassen werden [können], sofern der Beteiligte nicht in betrügerischer Absicht oder offensichtlich fahrlässig gehandelt hat".

62 Wie der Gerichtshof mehrfach ausgeführt hat, ist Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 eine auf Billigkeitserwägungen beruhende Generalklausel, die andere als die praktisch am häufigsten vorkommenden Fälle, für die bei Erlass der Verordnung eine besondere Regelung geschaffen werden konnte, erfassen soll (vgl. u. a. Urteile vom 12. März 1987 in den verbundenen Rechtssachen 244/85 und 245/85, Cerealmangimi und Italgrani/Kommission, Slg. 1987, 1303, Randnr. 10, und vom 18. Januar 1996 in der Rechtssache C-446/93, SEIM, Slg. 1996, I-73, Randnr. 41).

63 Vor diesem Hintergrund hat der Gerichtshof u. a. einerseits festgestellt, dass dieser Artikel dann Anwendung finden soll, wenn die Umstände, die die Beziehung zwischen dem Wirtschaftsteilnehmer und der Verwaltung bestimmen, sich so darstellen, dass es unbillig wäre, diesem Wirtschaftsteilnehmer einen Nachteil aufzuerlegen, den er normalerweise nicht erlitten hätte (vgl. Urteil vom 26. März 1987 in der Rechtssache 58/86, Coopérative agricole d'approvisionnement des Avirons, Slg. 1987, 1525, Randnr. 22).

64 In einer Rechtssache, in der es darum ging, dass die Zollbehörden es unterlassen hatten, den Hauptverpflichteten über die Gefahr eines Betrugs zu unterrichten, in den er nicht verwickelt war, dessen Durchführung aber zur Entstehung einer ihn treffenden Zollschuld führen konnte, hat der Gerichtshof andererseits festgestellt, dass das Gemeinschaftsrecht zwar von den Zollbehörden nicht verlangt, dem Hauptverpflichteten mitzuteilen, dass er infolge dieses Betrugs zur Zahlung von Zoll herangezogen werden könnte, die Erfordernisse von Ermittlungen der Zoll- oder Polizeibehörden, wenn dem Abgabenschuldner keine betrügerische Absicht oder Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann und wenn er über den Verlauf der Ermittlungen nicht unterrichtet worden ist, jedoch einen besonderen Umstand im Sinne von Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 begründen können. Denn es mag zwar gerechtfertigt sein, dass die nationalen Behörden die Begehung von Zuwiderhandlungen oder Ordnungswidrigkeiten absichtlich nicht verhin-

dern, um besser ein Netz zerschlagen, Betrüger ermitteln und Beweise finden oder untermauern zu können, doch widerspricht es dem den einschlägigen Gemeinschaftsvorschriften zugrunde liegenden Ziel der Billigkeit, dem Abgabenschuldner die Zollschuld aufzubürden, die sich aus diesen Entscheidungen im Zusammenhang mit der Verfolgung von Zuwiderhandlungen ergibt, und ihn dadurch in eine Lage zu bringen, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil De Haan, Slg. 1999, I-5003, Randnrn. 36 und 53).

65 Dies gilt umso mehr, wenn die Zuwiderhandlungen gegen das gemeinschaftliche Zollverfahren von den Zollbehörden selbst begangen oder provoziert worden sind. Geht die Entziehung der Waren aus der — mit deren Überführung in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren notwendig verbundenen — zollamtlichen Überwachung auf das Verhalten eines als verdeckter Ermittler tätig gewordenen Zollfahndungsbeamten zurück und kann dem Hauptverpflichteten keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden, was vom nationalen Gericht nachzuprüfen ist, befindet dieser sich nämlich ebenfalls in einer Lage, die gegenüber derjenigen anderer Wirtschaftsteilnehmer, die die gleiche Tätigkeit ausüben, außergewöhnlich ist und damit gegebenenfalls den Erlass oder die Erstattung der entrichteten Abgaben rechtfertigt.

66 Nach alledem ist auf den ersten Teil der dritten Frage zu antworten, dass der Umstand, dass die Zuwiderhandlungen gegen das gemeinschaftliche Versandverfahren auf das Verhalten eines als verdeckter Ermittler tätig gewordenen Zollfahndungsbeamten zurückgehen, einen besonderen Umstand im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 darstellt, der gegebenenfalls den Erlass oder die Erstattung der vom Hauptverpflichteten gezahlten Abgaben rechtfertigt, sofern ihm keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann.

Zum zweiten Teil der dritten Frage

67 Mit dem auf den Fall, dass die Tätigkeit eines als verdeckter Ermittler tätig gewordenen Zollfahndungsbeamten als besonderer Umstand im Sinne des

Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1430/79 angesehen werden könnte, bezogenen zweiten Teil der dritten Frage möchte das vorlegende Gericht schließlich wissen, ob die nach dieser Vorschrift vorgesehene Erstattung der Abgaben ausgeschlossen ist, wenn eine betrügerische Absicht oder ein offensichtlich fahrlässiges Verhalten vorliegt, das nicht auf den Hauptverpflichteten selbst, sondern auf Personen zurückgeht, deren er sich bei der Erfüllung seiner im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren übernommenen Pflichten bedient.

68 Hierzu ist festzustellen, dass nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes, insbesondere nach dem Urteil De Haan, der Umstand, dass Personen, deren sich der Hauptverpflichtete bei der Erfüllung seiner im externen gemeinschaftlichen Verfahren übernommenen Pflichten bedient, in betrügerischer Absicht oder offensichtlich fahrlässig gehandelt haben, als solcher die Erstattung der vom Hauptverpflichteten entrichteten Abgaben nicht ausschließt. In der Rechtssache, die zu dem letztgenannten Urteil führte, erkannte der Gerichtshof im Kern für Recht, dass die Voraussetzungen für die Erstattung der vom Hauptverpflichteten, dem keine betrügerische Absicht und keine offensichtliche Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden konnte, ungeachtet dessen erfüllt waren, dass einer seiner Mitarbeiter offensichtlich an den im Versandverfahren begangenen Zuwiderhandlungen beteiligt war.

69 Entsprechendes gilt umso mehr im Fall von Zuwiderhandlungen, die von Personen begangen wurden, die nichts mit dem Unternehmen des Hauptverpflichteten zu tun haben und deren dieser sich bei der Erfüllung seiner durch die Überführung von Waren in das externe gemeinschaftliche Versandverfahren begründeten Pflichten bedient hatte. Solche Zuwiderhandlungen schließen daher grundsätzlich die Erstattung der vom Hauptverpflichteten entrichteten Abgaben nicht aus, wenn ihm keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann.

70 Im vorliegenden Fall erlauben die vom vorlegenden Gericht gemachten Angaben es jedoch nicht, mit Sicherheit davon auszugehen, dass diese letztgenannte Voraussetzung erfüllt ist, da, wie u. a. in Randnummer 23 dieses Urteils

festgestellt, der von der Abgangszollstelle ausgestellte Versandschein keine Angaben zur Nationalität und Identität des verwendeten Beförderungsmittels enthielt und die darin als Empfänger der Waren angegebene Firma weder mit den Angaben im Lieferschein für die Waren noch mit denen der Rechnung übereinstimmte.

71 Aufgrund alldessen ist es daher Sache des vorlegenden Gerichts, zu entscheiden, ob dem Hauptverpflichteten eine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann, und zwar unter Berücksichtigung der Pflichten, die ihm nach den maßgeblichen Gemeinschaftsvorschriften, insbesondere Artikel 13 Buchstabe a der Verordnung Nr. 222/77, dem zufolge der Hauptverpflichtete die Waren innerhalb der vorgeschriebenen Frist unter Beachtung der von den zuständigen Behörden zur Nämlichkeitssicherung getroffenen Maßnahmen unverändert der Bestimmungszollstelle zu gestellen hat, obliegen, sowie der Berufserfahrung des Hauptverpflichteten, des Ausmaßes an Sorgfalt, mit der er die Personen ausgewählt hat, denen er die Beförderung der Waren übertragen hat, und gegebenenfalls der Umsicht, die er an den Tag gelegt hat, als der Verdacht von Zuwiderhandlungen aufkam.

72 In diesem Zusammenhang ist der Art der beförderten Waren besondere Aufmerksamkeit zu schenken, da der Zigarettenmarkt, wie der Gerichtshof bereits festgestellt hat, für die Entwicklung eines illegalen Handels besonders anfällig ist (siehe Urteil vom 10. Dezember 2002 in der Rechtssache C-491/01, British American Tobacco [Investments] und Imperial Tobacco, Slg. 2002, I-11453, Randnr. 87).

73 Nach alledem ist auf den zweiten Teil der dritten Frage zu antworten, dass eine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit der Personen, deren sich der Hauptverpflichtete bedient hat, um Pflichten zu erfüllen, die er im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren übernommen hat, als solche die Erstattung der Abgaben, die durch die Entziehung der in dieses Verfahren überführten Waren

aus der zollamtlichen Überwachung entstanden sind, an ihn nicht ausschließt, soweit ihm keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann.

Kosten

74 Die Auslagen der Kommission, die Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben hat, sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts.

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF (Fünfte Kammer)

auf die ihm vom Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 24. April 2001 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. **Die zeitweilige Entfernung des Versandscheins T1 von der Ware, auf die er sich bezieht, verhindert es, dass er auf Verlangen der Zollstellen vorgelegt**

werden kann, und stellt damit eine Entziehung dieser Ware aus der zollamtlichen Überwachung im Sinne von Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe c der Verordnung (EWG) Nr. 2144/87 des Rates vom 13. Juli 1987 über die Zollschuld dar, auch wenn die Zollverwaltung zu keinem Zeitpunkt die Vorlage des Versandscheins verlangt oder festgestellt hat, dass er ihr nicht ohne nennenswerte Verzögerung hätte vorgelegt werden können.

2. Der Umstand, dass die Zuwiderhandlungen gegen das gemeinschaftliche Versandverfahren auf das Verhalten eines als verdeckter Ermittler tätig gewordenen Zollfahndungsbeamten zurückgehen, stellen einen besonderen Umstand im Sinne des Artikels 13 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 2. Juli 1979 über die Erstattung oder den Erlass von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 3069/86 des Rates vom 7. Oktober 1986 dar, der gegebenenfalls den Erlass oder die Erstattung der vom Hauptverpflichteten gezahlten Abgaben rechtfertigt, sofern ihm keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann.

3. Eine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit der Personen, deren sich der Hauptverpflichtete bedient hat, um Pflichten zu erfüllen, die er im externen gemeinschaftlichen Versandverfahren übernommen hat, schließt als solche die Erstattung der Abgaben, die durch die Entziehung der in dieses Verfahren überführten Waren aus der zollamtlichen Überwachung entstanden sind, an ihn nicht aus, soweit ihm keine betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden kann.

Timmermans La Pergola von Bahr

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 29. April 2004.

Der Kanzler

R. Grass

Der Präsident

V. Skouris