

**Mendel Verlag**

Schriftenreihe  
des Europäischen Forums  
für Aussenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.  
an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 1

**Europäisches Zollrecht  
in der niederländischen Rechtsprechung**

**von**

**Robert Figgener**

**Mendel Verlag**

Mendel Verlag OHG

Robensstraße 39, 52070 Aachen

Telefon +49-241-154355

Fax +49-241-1570816

E-Mail [info@mendel-verlag.de](mailto:info@mendel-verlag.de)

Internet [mendel-verlag.de](http://mendel-verlag.de)

ISBN: 3-930670-70-4

Alle Angaben ohne Gewähr. Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen jeglicher Art sind nur nach Genehmigung durch den Verlag erlaubt.

Herausgeber: Europäisches Forum für Aussenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.,  
Universitätsstr. 14 - 16, 48143 Münster, E-Mail: [efa@uni-muenster.de](mailto:efa@uni-muenster.de)

Gestaltung: KJM GmbH Werbeagentur, Hafengeweg 22, 48155 Münster, Internet:  
[www.KJM.de](http://www.KJM.de)

© 2001 by Mendel Verlag OHG, 52070 Aachen

Meinen Eltern



# Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2001 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Dissertation angenommen.

Herzlicher Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. iur. Hans-Michael Wolfgang, der die Anregung zu diesem Thema gab und die Fertigstellung der Arbeit in vielfältiger Weise gefördert hat. Dank gilt ebenso Herrn Prof. Dr. iur. Dieter Birk für die Erstellung des Zweitgutachtens. Ebenfalls danken möchte ich Herrn Meester in de Rechten Reginald A. Derks, der mir bei der Recherche in den Niederlanden behilflich war. Für Hilfe beim Korrekturlesen sowie Rat und Unterstützung möchte ich mich ganz herzlich bedanken bei Herrn Prof. Dr. med. Dr. med. dent. Ludger Figgener.

Besonders herzlicher Dank gilt meinen Eltern, denen ich diese Arbeit gewidmet habe. Erst ihre mannigfaltige Förderung meiner Ausbildung hat die Anfertigung der vorliegenden Dissertation ermöglicht.

Bonn, im Oktober 2001

Robert Figgener



# Inhaltsübersicht

	Seite
Widmung .....	V
Vorwort .....	VII
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abkürzungsverzeichnis .....	XIX
Literaturverzeichnis .....	XXI
Einleitung .....	1
I. Problemstellung.....	1
II. Die Entwicklung des Zollrechts.....	2
III. Rechtsschutz in Zollsachen in den Niederlanden .....	9
IV. Grundzüge des europäischen Zollrechts .....	12
V. Schwerpunkte der Untersuchung .....	13
1. Teil: Nacherhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben .....	15
I. Allgemeines.....	15
II. Sachlicher Anwendungsbereich .....	16
III. Zeitlicher Anwendungsbereich.....	18
IV. Verhältnis zu nationalen Vorschriften und Rechtsgrundsätzen .....	20
V. Nacherhebungsfrist .....	23
VI. Vertrauensschutz bei verbindlichen Tarif- und Ursprungsaus- künften.....	28
VII. Vertrauen in die Gültigkeit allgemeiner Vorschriften .....	29
VIII. Vertrauensschutz bei Irrtum der Zollbehörden.....	29
2. Teil: Erstattung und Erlaß von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben.....	79
I. Allgemeines.....	79

II.	Sachlicher Anwendungsbereich .....	79
III.	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	80
IV.	Verhältnis zu nationalen Vorschriften .....	81
V.	Die Erstattungs- und Erlaßtatbestände .....	81
3. Teil: Zollwertrecht .....		113
I.	Einführung.....	113
II.	Die Methoden zur Ermittlung des Zollwertes.....	115
4. Teil: Zollbefreiungen.....		147
I.	Allgemeines.....	147
II.	Abgabenbefreiung nach der ZollbefreiungsVO.....	147
5. Teil: Schlußbetrachtungen.....		157
Entscheidungsregister .....		161

# Inhaltsverzeichnis

Widmung .....	V
Vorwort .....	VII
Inhaltsübersicht.....	IX
<b>Einleitung</b> .....	<b>1</b>
I. Problemstellung.....	1
II. Die Entwicklung des Zollrechts .....	2
1. Allgemein .....	2
2. Entwicklung in den Niederlanden/Europäische Gemeinschaft.....	3
3. Rechtsquellen .....	5
a) <b>Allgemeines</b> .....	<b>5</b>
b) <b>Die Entwicklung der niederländischen Zollgesetzge-</b> <b>bung</b> .....	<b>6</b>
aa) <b>Das „Groot Placcaat“ von 1725</b> .....	<b>6</b>
bb) <b>Das „Wet van 1816“</b> .....	<b>6</b>
cc) <b>Das „Wet van 1819“</b> .....	<b>6</b>
dd) <b>Das „Stelselwet“ von 1821</b> .....	<b>6</b>
ee) <b>Das „Algemene Wet“ von 1822</b> .....	<b>7</b>
ff) <b>Das „Wet van 1870“</b> .....	<b>7</b>
gg) <b>Der „Koninklijk Besluit“</b> .....	<b>7</b>
hh) <b>Das „Algemene Wet“ von 1962</b> .....	<b>8</b>
III. Rechtsschutz in Zollsachen in den Niederlanden .....	9
1. Behördliches Rechtsbehelfsverfahren.....	9
2. Die niederländische Finanzgerichtsbarkeit .....	9
a) <b>Gerechtshoven</b> .....	<b>10</b>
b) <b>College van Beroep voor het Bedrijfsleven</b> .....	<b>10</b>
c) <b>Tariefcommissie</b> .....	<b>11</b>
IV. Grundzüge des europäischen Zollrechts .....	12
V. Schwerpunkte der Untersuchung .....	13
<b>1. Teil: Nacherhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben</b> .....	<b>15</b>
I. Allgemeines.....	15
II. Sachlicher Anwendungsbereich .....	16

1.	Ein- und Ausfuhrabgaben.....	16
2.	Anwendbarkeit auf nationale Abgaben.....	16
	a) Deutschland.....	17
	b) Niederlande.....	18
III.	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	18
1.	Rückwirkung.....	19
	a) Rechtsprechung des EuGH.....	19
	b) Niederländische Rechtsprechung.....	19
2.	Anknüpfungspunkt.....	20
3.	Zollkodex.....	20
IV.	Verhältnis zu nationalen Vorschriften und Rechtsgrundsätzen.....	20
1.	Grundsatz des Anwendungsvorrangs europäischen Rechts.....	20
	a) Rechtsprechung des EuGH.....	21
	b) Niederländische Rechtsprechung.....	21
	c) Deutsche Rechtsprechung.....	21
2.	Anwendbarkeit nationaler Rechtsgrundsätze.....	22
	a) Rechtsprechung des EuGH.....	22
	b) Niederländische Rechtsprechung.....	22
	c) Deutsche Rechtsprechung.....	23
V.	Nacherhebungsfrist.....	23
1.	Strafbare Handlungen.....	23
	a) Ordnungswidrigkeit als „strafbare Handlung“.....	24
	b) Strafverfolgung nicht erforderlich.....	24
	aa) Entscheidung der Tariefcommissie vom 17. April 1989.....	24
	bb) Deutsche Rechtsprechung.....	25
	cc) Entscheidung der Tariefcommissie vom 07. Juni 1994.....	25
2.	Zurechnung strafbarer Handlungen Dritter.....	27
VI.	Vertrauensschutz bei verbindlichen Tarif- und Ursprungsaus- künften.....	28
VII.	Vertrauen in die Gültigkeit allgemeiner Vorschriften.....	29
VIII.	Vertrauensschutz bei Irrtum der Zollbehörden.....	29
1.	Irrtum.....	30
	a) aktiver/passiver Irrtum.....	31
	aa) Europäische Kommission.....	31

bb)	Deutsche Zollverwaltung, Rechtsprechung und Literatur .....	32
cc)	Rechtsprechung des EuGH .....	32
dd)	Tendenz zur Ausdehnung des Irrtumsbegriffs .....	33
aaa)	Rechtsprechung des EuGH und des BFH .....	33
bbb)	Niederländische Rechtsprechung .....	34
b)	Stellungnahme .....	36
2.	Fallgruppen .....	36
a)	Ausdrückliche Anerkennung .....	37
b)	Bloße Annahme der Zollanmeldung .....	38
aa)	Entscheidung des CBB vom 21. Februar 1992 .....	38
bb)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 16. November 1992 .....	39
cc)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 21. November 1995 .....	41
aaa)	„Top Hit“-Entscheidung des EuGH .....	41
bbb)	„Hewlett Packard France“-Entscheidung des EuGH .....	42
ccc)	Stellungnahme .....	42
dd)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 16. Februar 1996 .....	43
ee)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. September 1995 .....	44
ff)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 8. Mai 1995 .....	45
gg)	Deutsche Rechtsprechung .....	46
c)	Falsche Rechtsanwendung durch die Behörde .....	47
d)	Gewährung von Abgabenbegünstigungen .....	48
e)	Zuständige Behörden .....	49
aa)	Drittlandsbehörde als „zuständige Behörde“: EuGH .....	50
bb)	Drittlandsbehörde als „zuständige Behörde“: Tariefcommissie .....	51
3.	Erkennbarkeit .....	52
a)	Art des Irrtums .....	54
aa)	Nichterkennbarkeit in der Rechtsprechung der Tariefcommissie .....	54
bb)	Erkennbarkeit in der Rechtsprechung der Tariefcommissie .....	56
b)	Erfahrung und Sorgfalt .....	58
aa)	Höhere Anforderungen an die Wirtschaft als an die Verwaltung .....	58

bb)	Pflicht zur Lektüre des Amtsblattes - auch in anderen Sprachen .....	58
cc)	Anforderungen der Tariefcommissie an den „Douane-Expeditieur“ .....	60
dd)	Anforderungen der Tariefcommissie an sonstige Wirtschaftsteilnehmer .....	62
c)	Irrtum nicht erkennbar .....	63
aa)	Nichterkennbarkeit bei Tarifierungsfehler .....	64
bb)	Nichterkennbarkeit wegen verwickelter Rechtslage .....	65
aaa)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 30. März 1994 .....	65
bbb)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 21. Dezember 1994 .....	65
ccc)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. September 1995 .....	66
4.	Gutgläubigkeit .....	68
a)	Entscheidung des CBB vom 21. Dezember 1990 .....	69
b)	Entscheidung des CBB vom 28. Dezember 1994 .....	69
5.	Einhaltung der geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung .....	70
a)	Rechtsprechung des EuGH .....	71
b)	Niederländische Rechtsprechung .....	72
aa)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 16. November 1992 .....	72
bb)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 18. Juli 1990 .....	73
cc)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 30. März 1994 .....	75
dd)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. September 1995 .....	76

**2. Teil: Erstattung und Erlaß von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben..... 79**

I.	Allgemeines.....	79
II.	Sachlicher Anwendungsbereich .....	79
1.	Ein- und Ausfuhrabgaben.....	79
2.	Anwendung auf EGKS-Waren .....	80
3.	Anwendung auf nationale Abgaben .....	80
III.	Zeitlicher Anwendungsbereich.....	80

IV.	Verhältnis zu nationalen Vorschriften .....	81
V.	Die Erstattungs- und Erlaßtatbestände .....	81
1.	Begriffsbestimmung .....	81
2.	Erstattung/Erlaß wegen nicht bestehender Abgabenschuld .....	82
	a) Allgemeines.....	82
	b) Ermittlung des Erstattungs-/Erlaßanspruchs.....	82
	c) Nachweis der anspruchsbegründenden Umstände.....	83
	aa) Niederländische Rechtsprechung .....	83
	bb) Deutsche Rechtsprechung .....	84
	d) Antrag/Antragsfrist .....	84
	aa) Fristverlängerung .....	85
	bb) Unvorhersehbares Ereignis / Höhere Gewalt.....	85
	cc) Wiederholte Antragstellung.....	87
3.	Erstattung/Erlaß gesetzlich nicht geschuldeter Beträge.....	87
	a) Vorsätzlich falsche Angaben des Abgabenschuldners .....	88
	aa) Ursprünglich Auffassung in der Rechtsprechung .....	88
	bb) Trendwende durch die „Deutsche Babcock“- Entscheidung des EuGH .....	88
	cc) Neufassung des Art. 236 Zollkodex .....	88
	aaa) Entscheidung des FG Bremen vom 23. Sep- tember 1988 .....	89
	bbb) Entscheidung der Tariefcommissie vom 23. Ju- ni 1993 .....	89
	ccc) Entscheidung des Hessischen FG vom 4. Juni 1991 .....	90
	ddd) Erstattungsanspruch bei Verjährung? .....	91
	eee) Entscheidung der Tariefcommissie vom 6. September 1993 .....	91
	fff) Behandlung der Problematik unter Geltung des Zollkodex.....	93
	ggg) Entscheidung der Tariefcommissie vom 10. Fe- bruar 1987.....	93
	hhh) Keine Unterschiede zur deutschen Rechtspre- chung .....	94
4.	Erstattung/Erlaß bei unzulässiger buchmäßiger Erfassung.....	94
5.	Erstattung wegen irrtümlich zum freien Verkehr angemeldeter Waren bzw. wegen für ungültig erklärter Zollanmeldung .....	94
	a) Irrtümliche Zollanmeldung .....	95
	aa) Irrtumsbegriff .....	95
	aaa) Irrtum des Zollbeteiligten.....	95

bbb)	Tatsächliche Bestimmung für anderes Zollverfahren.....	95
ccc)	Irrtum über die rechtlichen Folgen der Anmeldung beachtlich?.....	97
bb)	Besondere Umstände.....	99
cc)	Antrag/Antragsfrist .....	100
aaa)	Fristverlängerung.....	100
(1)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 17. November 1986 .....	101
(2)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 2. September 1988.....	101
(3)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 5. Juli 1988 .....	102
(4)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 24. Januar 1989.....	102
(5)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 14. Januar 1993.....	103
(6)	Entscheidung der Tariefcommissie vom 20. Juni 1995 .....	103
b)	Ungültigerklärung von Amts wegen .....	104
6.	Erstattung und Erlaß wegen Zurückweisung der Waren.....	104
a)	Allgemeines.....	104
b)	Schadhafte, vertragswidrige, gleichgestellte Waren .....	105
c)	Keine Verwendung oder Gebrauch .....	105
d)	Wiederausfuhr/Vernichtung oder Zerstörung.....	106
e)	Nämlichkeit .....	107
f)	Antrag/Frist .....	107
g)	Rechtsprechung .....	108
7.	Erstattung oder Erlaß in Sonderfällen bzw. aus Billigkeitsgründen.....	108
a)	Sonderfälle .....	108
b)	Billigkeitserlaß .....	109
c)	Rechtsprechung .....	110
<b>3. Teil:</b>	<b>Zollwertrecht.....</b>	<b>113</b>
I.	Einführung.....	113
1.	Allgemeines.....	113
2.	Zollwertbegriff .....	113
3.	Entwicklung des Zollwertrechts in den Niederlanden .....	114

II.	Die Methoden zur Ermittlung des Zollwertes.....	115
1.	Transaktionswert eingeführter Waren .....	115
	a) Voraussetzungen für die Anwendung der Transaktionswertmethode.....	115
	aa) Eingeführte Waren.....	116
	bb) Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft .....	116
	aaa) Verkauf .....	116
	bbb) Zur Ausfuhr in das Gemeinschaftszollgebiet .....	117
	(1) Transaktionswert bei Reihengeschäften.....	117
	(2) Zwischenlagerung im Zolllager.....	119
	cc) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis .....	122
	dd) Hinzurechnungen zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis.....	123
	(1) Entscheidung des BFH vom 25. September 1990 .....	124
	(2) Entscheidung der Tariefcommissie vom 1. Februar 1984.....	125
	(3) Entscheidung der Tariefcommissie vom 14. Februar 1986.....	127
	ee) Korrektur durch Abzüge.....	128
	aaa) Getrennter Ausweis .....	129
	bbb) Geltendmachung des Abzugsbegehrens .....	129
	ccc) Zeitpunkt des getrennten Ausweises .....	131
	ddd) Einzelfälle.....	132
	(1) Sachmängel.....	133
	α) Rechtsprechung des EuGH / BFH.....	133
	β) Niederländische Rechtsprechung .....	134
	(2) Quotakosten.....	135
	α) Ospig I .....	136
	β) Ospig II.....	136
	χ) Niederländische Rechtsprechung .....	137
	(3) Datenträger .....	138
	α) Rechtslage vor dem 1. Mai 1985.....	139
	β) Rückwirkung des Art. 8 a ZWVO? .....	139
	b) Ausschlußtatbestände .....	142
	c) Transaktionswert bei Verbundenheit.....	142
2.	Transaktionswert gleicher Waren .....	143
3.	Transaktionswert gleichartiger Waren.....	143
4.	Deduktive Methode .....	144
5.	Errechneter Wert.....	145

6.	Schlußmethode.....	145
<b>4. Teil: Zollbefreiungen</b>	.....	<b>147</b>
I.	Allgemeines.....	147
II.	Abgabenbefreiung nach der ZollbefreiungsVO.....	147
1.	Übersiedlungsgut.....	148
2.	Sonderfälle/Ausnahmefälle.....	149
a)	Vorzeitige Kündigung eines Arbeitsvertrages.....	149
b)	Vorzeitiger Umzug wegen persönlicher Bedrohung.....	150
c)	Lieferverzögerungen.....	151
d)	Erkrankung des Antragstellers.....	152
e)	Rückkehr aus gesundheitlichen Gründen.....	153
3.	Heiratsgut.....	154
<b>5. Teil: Schlußbetrachtungen</b>	.....	<b>157</b>
Entscheidungsregister.....		161

## Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AWDA	Algemene wet inzake de douane en de accijnzen
AW-Prax	Außenwirtschaftliche Praxis
Beschl.	Beschluß
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFHE	Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhofes
BGBI.	Bundesgesetzblatt
CBB	College van Beroep voor het Bedrijfsleven
ders.	derselbe
DVO	Durchführungsverordnung
EFA	Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchssteuern und Zoll
EFG	Finanzgerichtliche Entscheidungssammlung
EG	Europäische Gemeinschaft
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGV	Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EinzelfallVO	Einzelfallverordnung
Erstattungs-/ErlaßVO	Erstattungs-/Erlaßverordnung
EU	Europäische Union
EuG	Europäisches Gericht Erster Instanz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f. / ff.	folgende
FG	Finanzgericht
GA	Generalanwalt
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade
hfl	Niederländische Gulden
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung

HR	Hoge Raad der Nederlanden
Hrsg.	Herausgeber
i.S.d.	im Sinne des / der
i.V.m.	in Verbindung mit
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NacherhVO	Nacherhebungsverordnung
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
S.	Seite
s.	siehe
Slg.	Sammlung
Stb.	Staatsblad
TC	Tariefcommissie
u.	und
u.a.	unter anderem / und andere
UA	Unterabsatz
Urt.	Urteil
UTC	Uitspraken van de Tariefcommissie en andere Rechtscolleges, Inzake In- en Uitvoer
v.	vom
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VSF	Vorschriftensammlung der Finanzverwaltung
WD	Wet inzake de douane
WTO	World Trade Organization
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZK	Zollkodex
ZK-DVO	Zollkodex-Durchführungsverordnung
ZollbefreiungsVO	Zollbefreiungsverordnung
ZWVO	Zollwertverordnung

\* (derart gekennzeichnete Entscheidungen sind in der UTC mit einer kurzen Anmerkung versehen)

## Literaturverzeichnis

*Bachmann, Ernst-Udo*, Die Präferenzregelungen der Europäischen Gemeinschaft, ZfZ 1989, S. 12 – 15 (Teil I) u. ZfZ 1989, S. 34 – 44 (Teil II)

*Bail, Theodor/Schädel, Walter/Hutter, Hans*, Zollrecht der Bundesrepublik Deutschland und der Europäischen Gemeinschaften, Kommentar; Loseblatt, 51. Ergänzungslieferung; Bonn 1993

*Baumann, Ursula*, Vorschlag für einen Zollkodex der Gemeinschaften – Stand der Erörterung in den Institutionen der Gemeinschaft; ZfZ 1991, S. 212 – 221

*Birk, Dieter* (Hrsg.) Handbuch des europäischen Steuer- und Abgabenrechts; Herne, Berlin 1995 (zitiert: Birk-Bearbeiter), Zollkodex und Rechtsschutz; ZfZ 1991, S. 207 – 212

*Borchardt, Klaus-Dieter*, Nachthemden und Vorabentscheidung; EuZW 1998, S. 257

*Caenegem, R.C. van/Groenman, Sj./Lauwerier, H.A./Lissens, R.F./Mengelberg, M.M.C.*, Grote Winkler Prins – Encyclopedie in 25 Delen; 7. Aufl.; Amsterdam, Brüssel 1975, (zitiert: Caenegem)

*Chorus, J.M.J./Gerver, P.H.M./Hondius, E.H./Koekkoek, A.K.* (Hrsg.), Introduction to Dutch Law; 3. Aufl.; the Hague, London, Boston 1999 (zitiert: Chorus-Bearbeiter)

*Dausies, Manfred A.*, Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts; Loseblatt, 8. Ergänzungslieferung; 2. Aufl.; München 2000

*Dänzer-Vanotti, Wolfgang*, Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht; ZfZ 1988, S. 98 – 105

*Dolfen, Michael*, Nacherhebung, Erstattung und Erlaß von Abgaben nach dem neuen Zollkodex; EuZW 1993, S. 754 – 762

*Dorsch, Eberhard*, Zollrecht – Zollkodex, Zollverwaltungsgesetz, Einfuhrumsatzsteuer, EG-Außenwirtschaftsrecht, Antidumping, Statistik, Marktordnungsrecht, Kommentar; Loseblatt, 79. Aktualisierung; Bonn, Berlin 2001, (zitiert: Dorsch/Bearbeiter)

*Fabian, Frank*, Erstattung, Erlaß und Nacherhebung von Einfuhr- und Ausfuhrabgaben der Europäischen Gemeinschaft; Köln, Berlin, Bonn, München 1994

*Fehn, Bernd Josef/Müller, Volker*, Anmerkung zu: BFH, Urteil v. 12. Oktober 1999 VII R 6/99; ZfZ 2000, S. 93

*Friedrich, Klaus*, Keine Zollerstattung bei Verjährung? – Zum Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 04.06.1991, 7 K 7430787 (rechtskräftig) -; ZfZ 1992, S. 274 – 276

*Gellert, Lothar*, Die Entscheidungspraxis der Europäischen Kommission im Bereich der Erstattung und des Erlasses und der Nacherhebung von Einfuhrabgaben aus Billigkeitsgründen; ZfZ 1997, S. 2 – 7; ZfZ 1998, S. 218 – 225; ZfZ 1999, S. 110 – 118; ZfZ 2000, S. 146 – 152 u. S. 189 – 196, Anmerkung zu: EuGH, Urteil v. 16. Juli 1998, Rs. C-298/96; ZfZ 1999, S. 14 f.

*Gijsbers, B. C. M.*, Algemene douane- en aanverwante wetgeving; 2. Auflage; Deventer, Alphen a.d. Rijn, Brüssel 1993

*Grabitz, Eberhard/Hilf, Meinhard*, Das Recht der Europäischen Union, 15. Erg.-Lieferung; München 2000 (zitiert: Grabitz/Hilf-Bearbeiter)

*Hahn, Werner*, GATT-Zollwert-Kodex: Deduktive Methode; ZfZ 1981, S. 258 - 261

*Hampel, Hans*, Ein Überblick über die Rechtsprechung zur Nacherhebungs- und Erstattungs/Erlaßverordnung; ZfZ 1986, S. 98 – 105, Die Nacherhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben nach dem Zollkodex, ZfZ 2000, S. 110 – 117

*Hanel, Reiner*, Vom GATT zur WTO – Entwicklung und Struktur; ZfZ 1996, S. 104 – 110; 138 – 143; 174 – 177

*Huchatz, Wolfgang*, Erstattung und Erlaß von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben im Zollkodex; ZfZ 1993, S. 226 – 231

*Kaiser-Plessow, Uta*, Treu und Glauben im Zollrecht; RIW 1988, S. 71 – 73

*Knottenbelt, B./Torrington, R.A./Verheugt, J.W.P.*, Inleiding in het Nederlandse recht; Arnhem 1990

*Komen, A./Rutten-Roos, A.*, Nederlandsrecht in kort bestek; Deventer 1988

*Kruse, Heinrich Wilhelm*, Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht; Köln 1988, (zitiert: Kruse-Bearbeiter)

*Langereis, Charles J.*, Hoofdlijnen van het procesrecht in belastingzaken; 4. Auflage; Deventer 1994

*Lenz, Carl Otto*, EG-Vertrag: Kommentar zu dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften; 2. Auflage, Köln 1999 (zitiert: Lenz-Bearbeiter)

*Lichtenberg, Friedrich*, Die entscheidenden Neuerungen im EG-Zollkodex; ZfZ 1991, S. 204 – 206

*Lux, Michael*, Nacherhebung bei einem Fehler im Deutschen Gebrauchszolltarif – Anmerkung zum Urteil des EuGH in der Rechtssache 161/88 (Binder/Hauptzollamt Bad Reichenhall); ZfZ 1990, S. 73 – 76

*Müller, Manfred*, Erstattung und Erlaß von Eingangs- und Ausfuhrabgaben nach neuem Gemeinschaftsrecht; ZfZ 1979, S. 290 - 295, Gemeinschaftliches System der Zollbefreiungen; ZfZ 1984, S. 162 – 170

*Müller-Eiselt, Klaus Peter*; EG – Zollrecht, Zollkodex/Zollwert; Loseblatt, 28. Ergänzungslieferung; Heidelberg 2000, Rechtsschutz in Zollsachen durch BFH und EuGH; ZfZ 1994, S. 258 - 264, Trendwende beim Vorabentscheidungsverfahren (Art. 177 EGV)?; ZfZ 1997, S. 414 – 419

*Pagter, H. de*, Handboek voor in- en uitvoer; Loseblatt, Stand 1993; Deventer, Alphen a/d Rijn 1960

*Possen, Noot* (Anm.) zu EuGH, Rs. 348/89; UTC 1994/31\*, S. 143

*Punt, E.N./ Vliet, D.G. van*, Douanerechten – Inleiding tot het communautaire douanerecht; Deventer 2000

*Reiche, Klaus D.*, Zollwert von mangelbehafteten Einfuhrwaren – Anmerkung zum Vorlagebeschluß des BFH vom 10.12.1991; ZfZ 1992, S. 306 – 308, „Getrennter Ausweis“ der in Art. 33 Zollkodex genannten Aufwendungen oder Kosten; RIW 1995, S. 404 – 410

*Roke, Noot* (Anm.) zu TC v. 16.11.1992; UTC 1993/2\*, S. 7 – 9

*Scherney, Carsten*, Die Änderung einer Entscheidung im Zollrecht; Schwerte 1995

*Schrömbges, Ulrich*, Anmerkung zu: FG München, Beschl. v. 11. Januar 1999, 3 V 1410/98; ZfZ 1999, S. 389 f.

*Schwarz, Otfried/ Wockenfoth, Kurt*, Zollrecht; Kommentar, Texte und Entscheidungssammlung; Loseblatt, 21. Ergänzungslieferung; 3. Aufl.; Köln, Berlin, Bonn, München 2000, (zitiert:Schwarz/Wockenfoth-Bearbeiter)

*Sheridan, Maurice/ Cameron, James*, EC Legal Systems – An Introductory Guide; London, Dublin, Edinburgh, Brussels 1992 (zitiert: Sheridan/Cameron)

*Stobbe, Erhard*, Der Zollwert des Zollkodex; ZfZ 1994, S. 323 – 334 (Teil I), ZfZ 1994, S. 354 – 362 (Teil II), ZfZ 1995, S. 9 – 14 (Teil III), Von der Warenbezeichnung zur Codenummer; ZfZ 1997, S. 430 – 432 (Teil I), ZfZ 1998, S. 13 – 17 (Teil II), ZfZ 1998, S. 42 – 50 (Teil III)

*Streckmann, Rolf*, Aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung in Zollsachen, ZfZ 1991, S. 202 – 203.

*Terra, B. J. M.*, Douane – Inleiding tot het douanerecht; Arnhem 1986 (zitiert: Terra/Bearbeiter)

*Ungeheuer, Kornelia*, Zweierlei Maß beim Irrtum – Probleme mit Art. 3 VO 1430/79 und Art. 5 VO 1697/79; ZfZ 1990, S. 377 – 380

*Vaulont, Nikolaus*, Vertrauensschutz bei Zollverfahren; in: Tagungsband der 9. Jahrestagung des EFA am 19. und 20. Juni 1997 in Nürnberg; Köln 1998

*Voß, Reimer*, Aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung in Zoll- und Marktordnungssachen; ZfZ 1991, S. 195 – 206

*Weatherill, Stephen/ Beaumont, Paul*, EU – Law; 3. Aufl., London 1999

*Wilser, Otto*, Einkaufsprovisionen und Zollwert – und kein Ende?; ZfZ 1992, S. 299 – 300.

*Witte, Peter*, Zollkodex: mit DVO und ZollbefreiungsVO; Kommentar; 2. Auflage; München 1998, (zitiert: Witte/Bearbeiter), Das Neue am neuen Zollkodex der Gemeinschaft; ZfZ 1993, S. 162 – 169

*Witte, Peter / Wolfgang, Hans-Michael*, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts; 3. Auflage; Herne, Berlin 1998, (zitiert: Witte/Wolfgang-Bearbeiter)

*Wolfgang, Hans-Michael*, Management mit Zollpräferenzen: richtige Bestimmung des Präferenzursprungs; Gestaltung mit der paneuropäischen Kumulierung; 1. Auflage, Köln 1998, Zollpräferenzen bei Import und Export; AW-Prax 1995, S. 69 – 74

Anmerkung:

Die Übersetzungen aus dem Niederländischen in das Deutsche sind freie Übersetzungen des Verfassers.

# Einleitung

## I. Problemstellung

Im Zuge der fortschreitenden Harmonisierung des Rechts in Europa besteht mittlerweile auch im Bereich des Zollrechts ein weitgehend einheitliches gesetzliches Regelungswerk. Der Vollzug der EG-Normen und die gerichtliche Überprüfung der Anwendung des Rechts liegt jedoch in nationaler Kompetenz. Zwar ist zur Wahrung der einheitlichen Rechtsanwendung in der Gemeinschaft gemäß Art. 234 EGV<sup>1</sup> die Möglichkeit und teilweise auch die Verpflichtung vorgesehen, Zweifelsfragen bezüglich der Auslegung von Gemeinschaftsrecht im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens durch den EuGH klären zu lassen, zunächst sind es jedoch die nationalen Gerichte, die über die Anwendung und Auslegung des europäischen Rechts zu befinden haben. Ob ein Gericht den EuGH zwecks Vorabentscheidung anruft, steht grundsätzlich in dessen eigenem Ermessen.<sup>2</sup> Streitigkeiten über die bloße Anwendung des Gemeinschaftsrechts bedürfen keiner Vorlage. Ferner besteht nach der Rechtsprechung des EuGH dann keine Vorlagepflicht, „wenn die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig (ist), daß keinerlei Raum für vernünftige Zweifel an der Entscheidung der gestellten Frage bleibt“.<sup>3</sup>

In vielen Fällen behalten also die nationalen Gerichte das letzte Wort. Ihre Entscheidungen erwachsen in Rechtskraft und werden in den jeweiligen Mitgliedstaaten als Präzedenzfälle zitiert. Aufgrund dieser Situation können in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union unterschiedliche Rechtsanwendungen und sogar Rechtsauslegungen ein und desselben Gemeinschaftsrechts festzustellen sein. Eine solche Entwicklung soll zwar das Vorabentscheidungsverfahren zum EuGH verhindern, aufgrund der erwähnten nationalen Kompetenzen kann sie aber nicht ausgeschlossen werden. Um gleiche Wettbewerbschancen für die Unternehmen in allen Mitgliedsstaaten zu erreichen, bedarf es jedoch einer Rechtseinheit, die sich nicht allein aus der Schaffung einheitlicher gesetzlicher Grundlagen ergeben kann, sondern notwendig auch die einheitliche Rechtsanwendung durch Rechtsprechung und Verwaltung zur Voraussetzung hat.<sup>4</sup>

1 Zuvor Art. 177 EGV.

2 EuGH, Rs. 283/81, C.I.L.F.I.T., Slg. 1982, 3415 (3429).

3 EuGH, Rs. 283/81, C.I.L.F.I.T., a.a.O.

4 Vgl. dazu Voß, ZfZ 1991, 195 (201).

Sollte sich in den einzelnen Mitgliedstaaten tatsächlich eine unterschiedliche Entwicklung bezüglich der Anwendung und Auslegung des europäischen Rechts vollziehen, stellte sich die Frage nach der Binnenmarktkonformität des Verwaltungsvollzugs. Dies wiederum könnte die Forderung nach stärkerer Harmonisierung des gemeinschaftlichen Zollrechts bis hin zur vereinheitlichten Regelung der Verwaltungspraxis begründen. Um diesem Phänomen gegebenenfalls entgegenwirken zu können, ist es zunächst erforderlich, daß in den Mitgliedstaaten die Entscheidungspraxis der Gerichte der jeweils anderen Mitgliedstaaten bekannt gemacht und daraufhin untersucht wird, ob und inwieweit Unterschiede oder Gemeinsamkeiten in der Rechtsanwendung und Rechtsauslegung bestehen.

Dieses ist jedoch mit Schwierigkeiten verbunden. So wird der Rechtsanwender eines Mitgliedsstaates in aller Regel alleine von denjenigen Entscheidungen Kenntnis nehmen können, welche durch die nationalen Gerichte im eigenen Land getroffen wurden, da regelmäßig nur diese in den nationalen Publikationen veröffentlicht werden. Die Kenntnisnahme von Entscheidungen der nationalen Gerichte anderer Mitgliedsstaaten hingegen bereitet aufgrund der Vielzahl an Informationsquellen und der damit verbundenen Schwierigkeiten der Informationsbeschaffung einerseits und aufgrund sprachlicher Barrieren andererseits in der Praxis nicht unerhebliche Probleme. Ziel dieser Arbeit ist es, durch Darstellung und vergleichende Auswertung der Zollrechtsprechung in den Niederlanden einen Beitrag zur Überwindung dieser Probleme zu leisten und somit einen Teil des Weges zur weiteren Vereinheitlichung der Rechtsanwendung zu ebnen.

## **II. Die Entwicklung des Zollrechts**

### **1. Allgemein**

Als Abgaben, die Staaten oder Zollunionen bei Warenbewegungen erheben, zählen Zölle zu den ältesten Abgaben der Menschheitsgeschichte. So war die Erhebung von Zöllen für Warenbewegungen bereits im Altertum etwa in Indien, Ägypten, China und Griechenland üblich. Etymologisch ist das Wort „Zoll“ auf das altgriechische „telos“ zurückzuführen.

Eine rechtlich allgemeingültige Definition des Zollbegriffes existiert indes nicht. Dies ist auf den Umstand zurückzuführen, daß den Zöllen im Wandel der Zeiten unterschiedliche Funktionen zukamen. Das Motiv der Zollerhebung war ursprünglich ausschließlich fiskalischer Natur. Mithin stand die Erzielung von Staatseinnahmen im Vordergrund. Während die Zölle zu-

nächst eher Gebührencharakter hatten, so daß ihnen eine konkrete Gegenleistung etwa für das Passierenlassen von Land- und Wasserstraßen, Brücken u. ä. gegenüber stand (sog. Passierzölle), wurden Zölle schon bald für das bloße Verbringen von Waren über Staatsgrenzen hinweg erhoben (Gebietszölle). Die Erzielung von Staatseinnahmen ist in vielen Entwicklungsländern auch heute noch vornehmliches Ziel der Zollerhebung. Ein weiteres Motiv der Erhebung von Zöllen war der Schutz der einheimischen Wirtschaft vor ausländischer Konkurrenz (Schutzzölle).

In der Zeit nach dem 2. Weltkrieg ist die Zollpolitik zunehmend zu einem Element der allgemeinen Wirtschafts- und Handelspolitik geworden. Heute dient die Erhebung von Zöllen vornehmlich der Steuerung des internationalen Warenverkehrs und der Erreichung eines gerechten Wettbewerbs. Diese Funktionen drücken sich in der heute gebräuchlichen Bezeichnung des Zolls als Wirtschaftszoll aus.<sup>5</sup>

## **2. Entwicklung in den Niederlanden/Europäische Gemeinschaft**

In den Niederlanden wurden die ersten Zölle bereits in der karolingischen Zeit für die Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren erhoben (sog. „tollen“).<sup>6</sup> Während des Aufstands gegen Spanien im 80-jährigen Krieg wurden dann „convooi-“ und „licentgelden“ eingeführt. Dabei handelte es sich um die Vergütung für bewaffneten Geleitschutz von Schiffstransporten sowie die Gebühr für die Genehmigung, Waren in das feindliche Ausland ausführen zu dürfen. Die „convooigelden“ waren ursprünglich jedoch noch keine Abgaben im abgabenrechtlichen Sinne, sondern reine Gebühren, welche als Gegenleistung für in Anspruch genommene Dienstleistungen (Geleitschutz) der Städte erhoben wurden.

Nachdem die Regionen (insbesondere Holland und Zeeland) anstelle der Städte den Schutz der Schiffstransporte übernahmen, wurden zur Deckung der Kosten in Zeeland Abgaben auf den Warenhandel mit feindlichen Ländern, in Holland allgemein Ein- und Ausfuhrabgaben erhoben. Diese anfänglich durch die Regionen erhobenen Abgaben fielen 1586 in den Zuständigkeitsbereich der dann als regionenübergreifende Staatsbehörde entstandenen Zollbehörde.

5 Vgl. zum Zollbegriff: Müller-Eiselt, Fach 4100, Rn. 1; Dorsch, Rn. 1 ff.

6 Zur geschichtlichen Entwicklung des Zolls in den Niederlanden vgl. Terra-de Jong, S. 89 ff.; Punt/van Vliet, S. 3 ff.

Die Zölle sind, wie bereits dargestellt, ursprünglich zum Zwecke der Einnahmenerzielung und somit als „Finanzzölle“ erhoben worden. Später wurde dieser Aspekt auf internationaler Ebene in zunehmendem Maße durch den Einsatz von Zöllen als Wirtschaftsregulativ verdrängt. Zum Schutz der inländischen Landwirtschaft und Industrie vor ausländischer Konkurrenz wurden „Schutzzölle“ erhoben.

Diese Entwicklung vollzog sich jedoch in erster Linie in Ländern mit bedeutender Industrie und Landwirtschaft. In den Niederlanden hingegen, wo seit dem frühen Mittelalter der internationale Handel eine große Rolle spielte, waren die Zölle noch lange Zeit vergleichsweise niedrig und hatten vornehmlich Finanzzollcharakter.

Erst infolge des starken wirtschaftlichen Abschwungs gegen Ende der 30er Jahre des 20. Jahrhunderts war auch dort eine Trendwende in Richtung der Schutzzölle zu erkennen. Dieser auch in den meisten anderen Ländern auflebende und während des 2. Weltkriegs weitergeführte Protektionismus führte zu einem starken Rückgang des Welthandelsvolumens. Ein 1942 veröffentlichtes Dokument des Völkerbundes charakterisierte diese Situation, indem es feststellte, der Handel sei als eine Form der Kriegsführung betrachtet worden.<sup>7</sup>

Um dieser Entwicklung entgegenzuwirken, gründeten 23 Staaten, darunter die Niederlande, am 30.10.1947 in Genf das Allgemeine Zoll- und Handelsabkommen<sup>8</sup> (GATT) als Grundstein für eine Wiederbelebung des Welthandels. Die Bundesrepublik Deutschland trat dem GATT 1951 bei. Ziel des am 1. Januar 1948 in Kraft getretenen GATT-Abkommens ist die Förderung des Welthandels durch den Abbau von Handelshemmnissen.<sup>9</sup> Als Ergebnis der am 20. September 1986 begonnenen „Uruguay-Runde“ wurde das GATT als Vertragswerk umgeformt in eine institutionalisierte Organisation, die WTO (World Trade Organization). Diese wurde zum 1. Januar 1995 von 76 Staaten gegründet, ihr gehören mittlerweile mehr als 130 Länder an.

Ein weiterer Beitrag zur Belebung des Welthandels wurde dadurch geleistet, daß sich Zollunionen gründeten, die unter Beseitigung der Zölle zwischen den Mitgliedsländern einen gemeinsamen Außenzolltarif gegenüber Drittländern vereinbarten.

7 League of Nation, Commercial Policy in the Interwar Period, Off. No. 1942. II. A. 6., S. 116 u. 120.

8 General Agreement on Tariffs and Trade v. 30.10.1947; BGBl. II 1951, 173.

9 Vgl. dazu Hanel, ZfZ 1996, 104, 138, 174.

Die Niederlande gründeten gemeinsam mit Belgien und Luxemburg mit Vertrag vom 03. Februar 1958 eine solche Zollunion, die sogenannte „Benelux“.<sup>10</sup> Als Grundlage für den gemeinsamen Außentarif diente der Mittelwert der Vorkriegstarife der Niederlande und der BLEU<sup>11</sup>. Mit Abschluß der Römischen Verträge am 25.03.1957 traten die Niederlande mit Belgien, Frankreich, Luxemburg, Italien und der Bundesrepublik Deutschland in eine Zollunion. Auch hier wurde als Außentarif der Mittelwert der bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden Tarife der Teilnehmerstaaten zugrunde gelegt.

### 3. Rechtsquellen

#### a) Allgemeines

In den Mitgliedstaaten der Europäischen Union werden schon seit langem im Bereich des Zollrechts die nationalen Rechtsnormen zunehmend durch völker- und europarechtliche Regelungen beeinflusst oder verdrängt. Nachdem bereits ein Großteil des Zollrechts durch EG-Verordnungen geregelt war, fand diese Entwicklung ihren Höhepunkt mit dem vollständigen Inkrafttreten des Zollkodex<sup>12</sup> sowie der zugehörigen Durchführungsverordnung<sup>13</sup> am 01.01.1994. Seit diesem Datum besteht ein einheitliches Gesetzeswerk, welches auf den der Zoll- und Wirtschaftsunion entsprechenden Grundsätzen beruht und für alle Mitgliedstaaten unmittelbar geltendes Recht darstellt.<sup>14</sup>

Trotz der umfassenden Regelungen des Zollkodex bzw. der vor dessen Inkrafttreten geltenden zahlreichen EG-Verordnungen bestand und besteht auch heute noch das Erfordernis nationaler Regelungen, die jedoch vornehmlich ergänzende oder lückenfüllende Funktion haben bzw. Verfahrensregeln enthalten.

10 Vgl. dazu Caenegem, Band 4, S. 94 f.

11 Belgisch Luxemburgse Economische Unie: Mit Vertrag v. 25.07.1921 beschlossen Belgien und Luxemburg die Begründung einer Zollunion zum 01.05.1922. Es wurde ein gemeinsamer Zolltarif für Einfuhren aus Drittstaaten eingeführt, ferner wurde freier Warenverkehr zwischen den beiden Ländern und eine Koppelung der Landeswährungen vereinbart. Vgl. dazu: Caenegem, Band 4, S. 64.

12 VO (EWG) 2913/92, Abl. (EG) 1992 Nr. L 302/1.

13 VO (EWG) 2454/93, Abl. (EG) 1993 Nr. L 231/1.

14 vgl. dazu Baumann, ZfZ 1991, S. 212 ff.; Lichtenberg, ZfZ 1991, S. 204 ff.; Witte, ZfZ 1993, 162 ff.

In Deutschland finden sich diese Regelungen in erster Linie im Zollverwaltungsgesetz.<sup>15</sup> In den Niederlanden sind diese Regelungen heute in erster Linie im „Wet inzake de douane“ (Zollgesetz) sowie im „In- en uitvoerwet“ (Ein- und Ausfuhrgesetz) kodifiziert.

## **b) Die Entwicklung der niederländischen Zollgesetzgebung**

### **aa) Das „Groot Placcaat“ von 1725**

Mit dem „Groot Placcaat“ von 1725 wurden in den Niederlanden erstmalig Zollvorschriften gesetzlich normiert. Das „Groot Placcaat“ enthielt Vorschriften über die „convooi-“ und „licentgelden“<sup>16</sup>. Dieses Gesetz war mit Ausnahme der Zeit von 1810 - 1813 bis zum Jahr 1816 in Kraft. Die Aufhebung des „Groot Placcaat“ erfolgte vornehmlich auf Betreiben der Belgier, welche sich im Bereich der Gesetzgebung im allgemeinen eher an Frankreich orientierten. Das „Groot Placcaat“ erlangte jedoch später nochmals Bedeutung, als es in seinen wesentlichen Zügen für den Entwurf des „Algemene Wet“ von 1822 als Grundlage diente.

### **bb) Das „Wet van 1816“**

Das „Groot Placcaat“ wurde durch das Gesetz von 1816 ersetzt, welches die Erhebung von Ein-, Aus- und Durchfuhrabgaben neu regelte. Daneben traten einige Gesetze zur Regelung der Verbrauchsteuererhebung in Kraft.

### **cc) Das „Wet van 1819“**

Mit dem Gesetz von 1819 wurden gemeinsame Vorschriften für Ein- und Ausfuhrabgaben sowie für besondere Verbrauchsteuern in einem einheitlichen Regelungswerk zusammengefaßt. Diese Koppelung wurde erst 1992 mit Erlaß des „Wet op de accijns“ (Verbrauchsteuergesetz) wieder aufgehoben.

### **dd) Das „Stelselwet“ von 1821**

Das sogenannte „Stelselwet“<sup>17</sup> (Systemgesetz) ließ dem Gesetzgeber die Wahl, ein allgemeines Zoll- und Verbrauchsteuergesetz zu erlassen, oder aber eine Aufspaltung in zwei eigenständige Gesetze jeweils zur Regelung der Zölle und der besonderen Verbrauchsteuern zu bewirken.

15 Zollverwaltungsgesetz (ZollVG) v. 21. Dezember 1992, BGBl. I S. 2125.

16 Gesetz v. 26.08.1822, Stb. 38.

17 Gesetz v. 12.07.1821, Stb. 9.

Der Vorschlag einer solchen Aufspaltung traf indes auf heftigen Widerstand des Parlaments, so daß ein Entwurf für ein allgemeines, beide Bereiche erfassendes Gesetz erstellt wurde.

**ee) Das „Algemene Wet“ von 1822**

Auf der Grundlage dieses Entwurfs ist am 26.08.1822 das „Algemene Wet“<sup>18</sup> erlassen worden. In diesem Gesetz waren die im Zusammenhang mit der Erhebung von Zöllen und Verbrauchsteuern erforderlichen Verfahrensregelungen enthalten.

Aufgrund der damaligen rasanten Entwicklung auf dem Gebiet des Transportwesens erwiesen sich die getroffenen Regelungen jedoch schon bald als unzureichend, um den Belangen von Handel, Industrie und Schifffahrt in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen.

Um Abhilfe zu schaffen, wurde zunächst der „Krone“ durch das „Tarievenwet“ von 1845 und 1862 die Befugnis erteilt, im Bereich der Durchfuhr von Waren Regelungen in Abweichung von den bestehenden gesetzlichen Bestimmungen zu treffen. Als sich auch dies als unzureichend erwies, wurden durch ministerielle Beschlüsse weitere Vereinfachungen durchgesetzt.

**ff) Das „Wet van 1870“**

Art. 1 dieses Gesetzes<sup>19</sup> verlieh der „Krone“ in Fortführung der Bestimmungen des „Tarievenwet“ weitreichende Befugnisse, um von den gesetzlichen Bestimmungen hinsichtlich der Ein-, Aus- und Durchfuhr von Waren abweichende Beschlüsse zu fassen, soweit dies im Interesse von Handel, Industrie oder Schifffahrt erforderlich erschien.

**gg) Der „Koninklijk Besluit“**

Der „Koninklijk Besluit“ vom 26.03.1872<sup>20</sup> ist der bedeutendste auf Grundlage des „Wet van 1870“ erlassene Königliche Beschluß. Dieser Beschluß enthielt Bestimmungen hinsichtlich der Förmlichkeiten bei Ein-, Aus- und Durchfuhr auf dem Seeweg, auf dem Landweg per Lastwagen sowie über Flüsse und Kanäle, welche fakultativ neben den im „Algemene Wet“ von 1822 getroffenen Regelungen Anwendung fanden.

18 Gesetz v. 26.08.1822, Stb. 38.

19 Gesetz v. 04.04.1870, Stb. 61.

20 Koninklijk Besluit v. 26.03.1872, Stb. 19.

## hh) Das „Algemene Wet“ von 1962

Das 1962 erlassene „Algemene Wet inzake de douane en de accijnzen“<sup>21</sup> (AWDA / Allgemeines Zoll- und Verbrauchsteuergesetz) ist nach mehrfachen Änderungen per 01.01.1993 umbenannt worden in „Wet inzake de douane“ (WD / Zollgesetz), welches die heute gültigen nationalen Bestimmungen enthält.

Der Grund für den Erlaß dieses neuen Gesetzes lag darin, daß das „Algemene Wet van 1822“ aufgrund der abweichenden Königlichen Beschlüsse kaum noch Bestimmungen enthielt, die mit der tatsächlichen Rechtslage in Einklang standen. Dieser Umstand führte zur Unübersichtlichkeit und Lückenhaftigkeit des geltenden Rechts.

Deshalb erstellte eine 1929 durch den damaligen Finanzminister eingesetzte Kommission<sup>22</sup> einen Entwurf für ein neues allgemeines Zoll- und Verbrauchsteuergesetz, welchen sie im Jahre 1936 unterbreitete.

Obwohl in der nachfolgenden Zeit umfangreiche Veränderungen im Bereich von Gesetzgebung sowie Wissenschaft und Technik erfolgten und so weitreichende Neuerungen wie die Gründung der BENELUX stattfanden, ist der Entwurf von 1936 die durchaus brauchbare Basis für das „Algemene Wet inzake de douane en de accijnzen“ von 1962 geblieben.

Zielsetzung beim Entwurf des AWDA war zwar vor allem die Anpassung des Zollgesetzes an die tatsächlich bestehende Rechtslage, darüber hinaus wurden jedoch auch einige Änderungen etwa auf den Gebieten Zollerhebung, Zollschuldner, Zollstrafrecht sowie Bußgelderhebung vorgenommen.

Nachdem das Verbrauchsteuerrecht reformiert worden war und 1991 eine eigene gesetzliche Grundlage im „Wet op de accijns“<sup>23</sup> (Verbrauchsteuergesetz) gefunden hatte, wurden alle diesbezüglich im AWDA enthaltenen Bestimmungen per 01.01.1992 aufgehoben.

Weitere Änderungen des AWDA / WD standen vornehmlich mit der Einführung gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen im Zusammenhang. Die letzte bedeutende Änderung war die am 03. Dezember 1993 beschlossene Anpassung des Gesetzes an den Zollkodex.<sup>24</sup>

21 Gesetz v. 26.01.1961, Stb. 31.

22 Diese Kommission wird nach dem damaligen Finanzminister Van den Dries auch „Commissie-Van den Dries“ genannt.

23 Stb. 1991, 561.

24 Koninklijk Besluit v. 03.12.1993; Stb. 632.

### III. Rechtsschutz in Zollsachen in den Niederlanden

Ebenso wie in Deutschland<sup>25</sup> bestand in den Niederlanden bereits vor Einführung des Zollkodex ein zweistufiges Rechtsbehelfsverfahren, wie es nunmehr in Art. 243 ff. Zollkodex zwingend vorgesehen ist.

#### 1. Behördliches Rechtsbehelfsverfahren

Für die Festsetzung der Zollschuld zuständige Behörde ist in den Niederlanden der „inspecteur der invoerrechten en accijnzen“. Will sich der Zollbeteiligte gegen eine Maßnahme der Zollbehörde wenden, so steht in den Niederlanden ebenso wie in Deutschland am Anfang des Rechtsbehelfsverfahrens grundsätzlich ein Abhilfeersuchen an die zuständige Behörde.

Gemäß Art. 108 WD kann gegen die in Abs. 1 dieser Bestimmung im einzelnen bezeichneten Amtshandlungen innerhalb von zwei Monaten Einspruch<sup>26</sup> bei der Zollbehörde („inspecteur“) erhoben werden. Die Erhebung des Einspruchs kann sowohl schriftlich als auch mündlich erfolgen<sup>27</sup>, jedoch genügt allein die Schriftform den Anforderungen, die Art. 108 WD an einen förmlichen Rechtsbehelf als Voraussetzung für eine spätere Klageerhebung stellt.<sup>28</sup>

#### 2. Die niederländische Finanzgerichtsbarkeit

Als erstinstanzliche Gerichte sind in den Niederlanden in abgabenrechtlichen Streitigkeiten grundsätzlich die „Gerechtshoven“ zuständig.<sup>29</sup> Abweichend von diesem Grundsatz liegt die Zuständigkeit bei der „Tarijecommissie“, sofern Einfuhrabgaben oder Verbrauchsteuern Gegenstand des Verfahrens sind. Darüber hinaus war für die per 01.07.1995 abgeschafften Agrarabschöpfungen das „College van Beroep voor het Bedrijfsleven“ zuständig.

25 Zum Rechtsschutz im Zollrecht unter besonderer Berücksichtigung des deutschen Rechtssystems vgl. Birk, ZfZ 1991, S. 207 ff.

26 „bezwaar bij de inspecteur“.

27 Pagter/Peeters, Handboek C, Art. 108, Anm. 2.

28 Das ergibt sich bereits aus der in Art. 108 verwendeten Bezeichnung „bezwaarschrift“ (Beschwerdeschrift).

29 Vgl. zur Gerichtsbarkeit in den Niederlanden: Chorus-Brenninkmeijer, S. 51 ff.; Langereis, S. 66 ff.; Sheridan/Cameron, S. 6 ff.

### **a) Gerechtshoven**

Während abgabenrechtliche Streitigkeiten ursprünglich in die Zuständigkeit der „Rechtbanken“ fielen, sind seit dem Jahre 1956 die „Gerechtshoven“ als erstinstanzliche Gerichte für diesen Bereich zuständig.<sup>30</sup> Bei den „Rechtbanken“ handelt es sich um ordentliche erstinstanzliche Gerichte, die bezüglich ihrer Zuständigkeiten grundsätzlich den deutschen Amtsgerichten vergleichbar sind. Den deutschen Landgerichten vergleichbare Gerichte, die sowohl als ordentliches Gericht erster Instanz als auch als Berufungsgericht fungieren, bestehen in den Niederlanden für die sonstigen Rechtsgebiete nicht. Die „Gerechtshoven“ sind grundsätzlich nur Berufungsinstanz zur Entscheidung über Urteile der „Rechtbanken“. Eine Ausnahme bildet jedoch nunmehr der Bereich der abgabenrechtlichen Streitigkeiten. Für diesen Bereich wurden 1956 bei den „Gerechtshoven“ Kammern für Steuersachen eingerichtet.

Es gibt fünf „Gerechtshoven“, die ihren Sitz in Amsterdam, Arnheim, Den Haag, s'Hertogenbosch und in Leeuwarden haben. In jedem „Gerechtshof“ bestehen für abgabenrechtliche Sachen jeweils mindestens eine mit drei Richtern und einem Schriftführer besetzte Kammer sowie mehrere mit einem Richter und einem Schriftführer besetzte Kammern.

Gegen Urteile der „Gerechtshoven“ sind Rechtsmittel beim „Hoge Raad der Nederlanden“ möglich. Dieses höchste Gericht der Niederlande mit Sitz in Den Haag ist ein Kassationsgericht. Mithin wird - anders als bei der hiesigen üblichen Revision - ausschließlich die von der betreffenden Partei erhobene konkrete Rüge überprüft, eine weitergehende Prüfung von Amts wegen entfällt. Ferner kann das Gericht in der Sache nicht selbst entscheiden, sondern es besteht lediglich die Möglichkeit, die Sache zwecks erneuter Entscheidung zurückzuverweisen.

### **b) College van Beroep voor het Bedrijfsleven**

Soweit es sich um eine Streitigkeit handelt, die Abschöpfungen zum Gegenstand hat, ist das „College van Beroep voor het Bedrijfsleven“ zuständig. Das CBB hat seinen Sitz in Den Haag. Besetzt ist dieses Gericht mit fünf Richtern, wobei neben drei Berufsrichtern stets zwei ehrenamtliche Richter dem Spruchkörper angehören.<sup>31</sup>

30 Vgl. dazu im einzelnen: Langereis, S. 68 ff.

31 Vgl. dazu im einzelnen: Knottenbelt, S. 319; Komen/Rutten-Roos, S. 107.

### c) **Tariefcommissie**

Die Zuständigkeit für Streitigkeiten, die Einfuhrabgaben oder Verbrauchsteuern zum Gegenstand haben, liegt nicht bei den „Gerechtshoven“, sondern bei der „Tariefcommissie“ in Amsterdam.<sup>32</sup> Die gesetzlichen Regelungen über Zusammensetzung, Zuständigkeiten u.ä. finden sich im „Tariefcommissiewet“.<sup>33</sup> Das seit 1925 bestehende Gericht weist gegenüber den „Gerechtshoven“ gewisse Besonderheiten auf: Bis zum 31. August 1999 konnten auch Laienrichter Mitglieder des Spruchkörpers sein. Neben dem Präsidenten, den Vizepräsidenten und den sonstigen Richtern, die alle auf Lebenszeit ernannt werden, wurden bis zu diesem Zeitpunkt die Laienrichter als außerordentliche Mitglieder, die aus dem Bereich der Wirtschaft stammten, eingesetzt.

Die „Tariefcommissie“ verfügt über ein Sekretariat, welches neben Verwaltungsaufgaben auf Antrag der Richter Vorabbegutachtungen der anhängig gemachten Sachen vornimmt.

Voraussetzung für die Zulässigkeit der Klage ist ein zuvor erfolglos durchgeführtes Rechtsbehelfsverfahren bei der Zollbehörde. Innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung der Entscheidung der Zollbehörde über den Einspruch kann Klage bei der Tariefcommissie erhoben werden. Nach Eingang der Klageschrift wird durch das Sekretariat eine Abschrift an den Inspecteur (Zollbehörde) gesandt, worauf dieser innerhalb vier Wochen eine Stellungnahme abgeben muß.

Der Vorsitzende der Tariefcommissie hat die Möglichkeit, statt des Erlasses eines Endurteils die Klage ohne nähere Prüfung per Beschluß als offensichtlich unzulässig oder auch unbegründet abzuweisen. Gegen einen solchen Beschluß kann innerhalb von sechs Wochen Widerspruch bei der Tariefcommissie erhoben werden.

Die mündlichen Verhandlungen werden in der Regel von mit fünf Richtern besetzten Kammern geleitet, die in der Sache mit einfacher Mehrheit entscheiden. Ist die Sache nach Auffassung der Kammer geeignet, von einem Einzelrichter entschieden zu werden, so erfolgt eine entsprechende Verweisung.

Die mündliche Verhandlung beginnt gewöhnlich mit dem Vortrag des Klägers, gefolgt von einer Entgegnung des Inspecteurs. Danach können die

32 Vgl. dazu im einzelnen: Langereis, S. 206 ff; Punt/van Vliet, S. 438 ff.

33 Gesetz v. 28. Juni 1935, Stb. 381, zuletzt grundlegend geändert durch Gesetz vom 29. Oktober 1998, Stb. 621, V-N 1998/56.5, in Kraft seit dem 1. September 1999.

Kammermitglieder Fragen stellen. Die Verhandlungen sind regelmäßig nicht öffentlich, das Gericht kann jedoch in Ausnahmefällen die Öffentlichkeit zulassen, wenn sich aus diesem Umstand keine Nachteile für die Parteien ergeben können.

Gegen die Entscheidungen der „Tariefcommissie“ sind im Unterschied zu den Entscheidungen der „Gerechtshoven“ keine Rechtsmittel mehr möglich. Die Tariefcommissie ist demnach gleichzeitig erste und letzte Instanz.

Gemäß Art. 234 Abs. 2 EGV ist ein nationales Gericht bei Zweifeln hinsichtlich der Auslegung von Gemeinschaftsrecht im Interesse der Wahrung der Rechtseinheit innerhalb der Gemeinschaft berechtigt, Auslegungsfragen zwecks Entscheidung dem EuGH vorzulegen.<sup>34</sup> Können Entscheidungen des betreffenden nationalen Gerichts mit Rechtsmitteln des innerstaatlichen Rechts nicht mehr angegriffen werden, so besteht gemäß Art. 234 Abs. 3 EGV nicht nur das Recht, sondern die Verpflichtung, diese Frage im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens klären zu lassen.<sup>35</sup> Daraus folgt, daß die Tariefcommissie als letztinstanzliches Gericht gemäß Art. 234 Abs. 3 EGV bei Zweifelsfragen zur Anrufung des EuGH verpflichtet ist.

#### **IV. Grundzüge des europäischen Zollrechts**

Nach Art. 23 EGV<sup>36</sup> ist die Grundlage der Europäischen Gemeinschaft eine Zollunion, die sich auf den gesamten Warenaustausch erstreckt. Bereits seit dem 1. Juli 1968 gilt innerhalb der Gemeinschaft das Verbot, zwischen den Mitgliedstaaten Zölle und Abgaben gleicher Wirkung zu erheben. Ferner gilt seit diesem Zeitpunkt in allen Mitgliedstaaten ein gemeinsamer Zolltarif in bezug auf Waren, die aus Drittländern in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt werden.

Seit Vollendung des Gemeinsamen Binnenmarktes am 1. Januar 1993 sind innerhalb der Gemeinschaft für alle Waren Grenzkontrollen aus zollrechtlichen Gründen an den Binnengrenzen überflüssig geworden, weil alle im

34 Vgl. dazu: Birk-Pieper, § 9, Rn. 31 – 41; Grabitz/Hilf-Wohlfahrt, Art. 177, Rn 48 ff.; Lenz-Borchardt, Art. 234, Rn. 19 - 34; Punt/van Vliet, S. 448 f.; Weatherwill/Beaumont, Kapitel 9, S. 314 ff.

35 Vgl. dazu: Grabitz/Hilf-Wohlfahrt, Art. 177, Rn 48 ff.; Lenz-Borchardt, Art. 234, Rn. 135 - 48; Punt/van Vliet, S. 448 f.

36 bislang: Art. 9 EGV.

Zollgebiet der Gemeinschaft beförderten Waren als Gemeinschaftswaren gelten und damit keiner Zollkontrolle mehr unterliegen.<sup>37</sup>

Im Falle der Einfuhr von Waren aus Drittländern in das Gemeinschaftsgebiet werden hingegen regelmäßig Einfuhrzölle erhoben. So entsteht mit Verbringen der Ware in das Gemeinschaftszollgebiet grundsätzlich gemäß Art. 59 Zollkodex die Verpflichtung des Verbringers, die Ware mittels Zollanmeldung in ein Zollverfahren zu überführen. Unter Zugrundelegung der Angaben in der Zollanmeldung wird darauf seitens der Zollbehörde geprüft, inwieweit eine Einfuhrzollschuld zu erheben ist. Ob und in welcher Höhe eine Zollschuld entstanden ist, bestimmt sich aufgrund der allgemeinen zollrechtlichen Vorschriften des Zollkodex sowie anhand des Gemeinsamen Zolltarifs der Gemeinschaft.

Der Zolltarif erfaßt alle Waren durch systematische Auflistung nach Positionen (Zolltarifschema) und enthält zudem die entsprechenden Zollsätze. Zur Ermittlung der Höhe der Zollschuld ist die eingeführte Ware zunächst einer Tarifposition zuzuordnen (Einreihung). Anhand der Einreihung der Ware läßt sich schließlich der Zollsatz ermitteln. Im Gemeinsamen Zolltarif der Gemeinschaft sind dies vorwiegend Wertzölle, d. h. die Zollbelastung wird in Prozent des Warenwertes ausgedrückt. Anhand dieser Bemessungsgrundlage wird sodann der Zollbescheid erlassen, welcher die Zollfestsetzung enthält.

## **V.      Schwerpunkte der Untersuchung**

Die niederländischen Gerichte haben sich seit Inkrafttreten der europäischen zollrechtlichen Regelungen im wesentlichen mit Problemen aus den Bereichen Nacherhebung, Erstattung/Erlaß, Zollwert, Zollbefreiungen und Zolltarifrecht befaßt. Wegen des vornehmlich technischen Schwerpunktes der tarifrechtlichen Entscheidungen wird auf deren Darstellung vorliegend verzichtet. Berücksichtigt ist die Rechtsprechung seit 1980. Vor diesem Zeitpunkt bestanden innerhalb der damaligen Europäischen Gemeinschaft im wesentlichen keine einheitlichen gesetzlichen Regelungen im Bereich des Zollrechts.

Bevor die entsprechenden gerichtlichen Entscheidungen dargestellt und analysiert werden, soll zunächst jeweils eine Einführung in die einzelnen Themenbereiche erfolgen. Diese Einführungen dienen einerseits der leichte-

37 Vgl. zum Europäischen Zollrecht allgemein: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts.

ren Einordnung der dargestellten Rechtsprechung in den jeweiligen Themenkomplex und lassen andererseits eventuell bestehende Unterschiede zwischen den aktuellen Neuregelungen des Zollkodex und den entsprechenden Vorgängerregelungen deutlich werden.

# 1. Teil: Nacherhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben

## I. Allgemeines

Aus unterschiedlichsten Gründen kommt es nicht selten vor, daß Einfuhrabgaben zu hoch oder zu niedrig erfaßt, festgesetzt oder entrichtet werden. Zur Korrektur dieser Fälle sind das Erstattungs-/Erlaßverfahren<sup>1</sup> sowie das Nacherhebungsverfahren geschaffen worden. Die Zollbehörden sind grundsätzlich verpflichtet, nach Entdecken der fehlerhaften Abgabenerhebung die Zollbeteiligten zur Nachentrichtung der Differenzbeträge aufzufordern. Dieses Prinzip findet seinen Ursprung in dem Grundsatz der Gleichheit vor den öffentlichen Lasten.<sup>2</sup> Aus diesem Grundsatz folgt, daß die Belastung mit Einfuhrabgaben in allen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft grundsätzlich gleich hoch sein soll. Erfolgt keine Korrektur von unrichtigen Abgabenerhebungen, so führt dies zu einer ungleichmäßigen Abgabenerhebung, welche wiederum einen Eingriff in den freien Wettbewerb der Marktteilnehmer darstellt. Andererseits kann es unter Vertrauensschutzgesichtspunkten erforderlich sein, in Einzelfällen dennoch von der Nacherhebung abzusehen.

Soll nun unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes im Einzelfall von der Nacherhebung abgesehen werden, so kann nicht allein darauf abgestellt werden, ob der Zollbeteiligte ein berechtigtes Vertrauen in die Richtigkeit der Zollfestsetzung geltend machen kann. Vielmehr ist ebenso das Gemeinschaftsinteresse unter dem Aspekt der Gleichbehandlung der Marktteilnehmer zu berücksichtigen. Daraus folgt, daß der Vertrauensschutz im Nacherhebungsrecht keine uneingeschränkte Wirkung entfalten kann, sondern auf diejenigen Fälle begrenzt werden muß, welche eine unverhältnismäßige Härte für die Betroffenen darstellen. Diesem Erfordernis hat der Gemeinschaftsgesetzgeber durch die abschließende Normierung der verschiedenen Vertrauensschutztatbestände in der NacherhebungsVO bzw. in den entsprechenden Vorschriften des Zollkodex nebst Durchführungsverordnung Rechnung getragen.

Für den Bereich des Nacherhebungsrechts hat der Gemeinschaftsgesetzgeber zum 01.07.1980 erstmalig einheitliche Regelungen in Form einer un-

1 Vgl. dazu unten 3. Teil, S. 87 ff.

2 Vgl. dazu: EuGH, Rs. 14/60 u.a., Meroni u.a., Slg. 1961, 345 (365).

mittelbar in den Mitgliedstaaten anwendbaren Verordnung erlassen.<sup>3</sup> Die „Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 des Rates 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“ (NacherhebungsVO)<sup>4</sup> ist mit Inkrafttreten des Zollkodex<sup>5</sup> am 01.01.1994 gemäß Art. 251 Abs. 1 Zollkodex aufgehoben und durch diesen ersetzt worden. Seither ist die Nacherhebung von Ein- und Ausfuhrabgaben in Titel VII, Kapitel 3 des Zollkodex in den Art. 220 und 221 geregelt.

Die Vorschriften des Zollkodex bezüglich der Nacherhebung decken sich weitestgehend mit denjenigen der NacherhVO. Somit kann die zur NacherhVO ergangene Rechtsprechung grundsätzlich auch zur Klärung von Rechtsfragen unter Geltung des Zollkodex herangezogen werden.

## **II. Sachlicher Anwendungsbereich**

### **1. Ein- und Ausfuhrabgaben**

Gemäß Art. 1 Abs. 1 NacherhVO bzw. Art. 220 Abs. 1 Zollkodex beziehen sich die Nacherhebungsregeln auf Ein- und Ausfuhrabgaben. Aufgrund der Gesetzgebungskompetenz der EG-Organen kann es sich dabei zunächst nur um Abgaben der Europäischen Gemeinschaft handeln.<sup>6</sup>

### **2. Anwendbarkeit auf nationale Abgaben**

Nach Inkrafttreten der Nacherhebungsvorschriften bestand sowohl in Deutschland als auch in den Niederlanden zunächst Unklarheit hinsichtlich der Frage, inwieweit die neuen Bestimmungen auf nationale Abgaben wie die Einfuhrumsatzsteuer und die besonderen Verbrauchsteuern anwendbar sind.<sup>7</sup>

3 Vgl. zum vereinheitlichten Zollrecht: Müller, ZfZ 1979, S. 290 – 295.

4 Abl. (EG) Nr. L 197 v. 03.08.1979.

5 VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates v. 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, Abl. (EG) Nr. L 302 v. 19.10.1992.

6 S. dazu: EuGH, Rs. 14/60 u.a., Meroni u.a., Slg. 1961, 345 (365).

7 Vgl. zum Verhältnis zwischen gemeinschaftlichem und nationalem Zollrecht: Dänzer-Vanotti, ZfZ 1988, S. 98 – 105.

**a) Deutschland**

Das FG Hamburg hatte in seinem Urteil vom 21. September 1984<sup>8</sup> zu klären, ob die Bestimmungen der NacherhebungsVO auf die Einfuhrumsatzsteuer anwendbar sind. Die Entscheidung fiel wie folgt aus:

„Für die EUST sind nach § 21 Abs. 2 UStG die jeweiligen Vorschriften für Zölle sinngemäß anwendbar. (...) Zweck des § 21 Abs. 2 UStG ist es, bezüglich der EUST die Einfuhr der Ware möglichst nach denselben Regeln abzuwickeln, um aus Gründen der Einfachheit und Übersichtlichkeit eine in verfahrensrechtlicher und materiellrechtlicher Hinsicht einheitliche Handhabung zu erreichen, soweit dies der Sonderstatus der EUST zuläßt. (...) Die EUST bezweckt den umsatzsteuerlichen Ausgleich für die inländische Besteuerung bei der Einfuhr von Gegenständen, steht jedoch in ihrer Ausgestaltung - abgesehen vom Steuersatz und Vorsteuerabzug - den Zöllen näher als der Umsatzsteuer.“

Mit dieser Begründung hielt das Gericht hinsichtlich der EUST zumindest die Art. 2 und 5 NacherhVO für sinngemäß anwendbar.

Das FG München hingegen erklärte die NacherhVO für nicht (auch nicht sinngemäß) anwendbar auf die Einfuhrumsatzsteuer.<sup>9</sup> Als Begründung für diese Auffassung wurden die in § 21 Abs. 1 und 2 UStG getroffenen Regelungen angeführt:

Einziger Sinn des § 21 Abs. 1 UStG sei es, die in der AO enthaltenen Verbrauchsteuerregelungen auf die EUST zu übertragen. Eine sinngemäße Anwendung von Zollvorschriften aufgrund von § 21 Abs. 2 UStG komme nur in Betracht, soweit einfuhrumsatzsteuerrechtliche Regelungen nicht im UStG selbst oder in der AO getroffen worden sind. Die Vorschrift des § 21 Abs. 1 sei gegenüber der allgemeinen Verweisungsvorschrift des Abs. 2 die speziellere.

Der BFH kam in der Revision des vorstehenden Urteils indes zu der Auffassung, daß § 21 Abs. 1 UStG gerade keine Verweisungsvorschrift sei, sondern lediglich eine Legaldefinition darstelle.<sup>10</sup> Daraus ergebe sich, daß die Vorschriften der AO für die Einfuhrumsatzsteuer nur gelten, wenn nicht die nach § 21 Abs. 2 UStG sinngemäß anzuwendenden Vorschriften für Zölle etwas anderes bestimmen. Dabei entspricht es nach Auffassung des BFH auch Sinn und Zweck des § 21 Abs. 2 UStG 1980, daß nicht nur die natio-

8 FG Hamburg, Urt. v. 21.09.1984, ZfZ 1985, S. 123.

9 FG München, Urt. v. 10.02.1988, ZfZ 1988, S. 310.

10 BFH, Urt. v. 3.5.1990, ZfZ 1991, S. 17.

nalen zollrechtlichen Regelungen Anwendung finden, sondern auch diejenigen des Gemeinschaftsrechts.

## **b) Niederlande**

Auch in der niederländischen Rechtsprechung wurde die Frage erörtert, ob die Vorschriften der NacherhVO auf die EUSt anwendbar sind. Der Hoge Raad behandelte diese Frage im Urteil vom 12. Juni 1985.<sup>11</sup>

In diesem Rechtsstreit berief sich der Kläger im Zusammenhang mit der Nachforderung von Einfuhrumsatzsteuerbeträgen unter anderem auf die Vorschriften der NacherhVO. Das Gericht erachtete jedoch bezüglich der vorliegenden Streitigkeit ausschließlich nationale Bestimmungen und nicht etwa darüber hinaus diejenigen der NacherhVO für einschlägig.

Weder sei die NacherhVO unmittelbar auf die Umsatzsteuer anwendbar, noch ergebe sich deren Anwendbarkeit aus den Verweisungen in den entsprechenden niederländischen Bestimmungen.<sup>12</sup> Ebenso ergebe sich die Anwendbarkeit nicht aus Art. 10 Abs. 3 der 6. Richtlinie.<sup>13</sup> Der Kläger könne sich nicht auf die NacherhVO berufen, weil sich diese lediglich auf einige in der Verordnung selbst genannten gemeinschaftlichen Abgaben beziehe, nicht jedoch auf die nach den Bestimmungen des niederländischen Umsatzsteuergesetzes (Wet op de Omzetbelasting 1968) erhobene Einfuhrumsatzsteuer.

Sofern die Nacherhebungseregelungen auf die EUSt angewendet werden sollen, kann dies demnach nur aufgrund ausdrücklicher Verweisungen im jeweiligen nationalen Recht des einzelnen Mitgliedsstaates erfolgen, den europarechtlichen Vorschriften läßt sich dies hingegen unmittelbar nicht entnehmen.

## **III. Zeitlicher Anwendungsbereich**

Wie bereits erwähnt, ist die NacherhVO ist per 01.07.1980 in Kraft getreten und wurde per 01.01.1994 mit Inkrafttreten des Zollkodex durch dessen Regelungen abgelöst.

11 Hoge Raad v. 12.06.1985, UTC 1985/27\*, S. 152.

12 Art. 22 Abs. 1 Satz 1 Wet OB 1968 (Wet op de Omzetbelasting = Umsatzsteuergesetz).

13 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, Abl. (EG) Nr. L 145/1.

## 1. Rückwirkung

Nach Inkrafttreten der NacherhVO bestand zunächst Unklarheit darüber, ob und inwieweit die Neuregelungen der VO Rückwirkung entfalten würden.

### a) Rechtsprechung des EuGH

Diese Frage wurde vom EuGH mit Urteil vom 12. November 1981<sup>14</sup> dahingehend beantwortet, daß eine Rückwirkung der NacherhebungsVO nicht bestehe. In dem zugrunde liegenden Fall waren die betreffenden Abgabenbescheide bereits vor Inkrafttreten der Verordnung ergangen, jedoch wurden die Rechtsbehelfsverfahren erst nach deren ersten Geltungstag abgeschlossen.

Der Gerichtshof räumte ein, daß Verfahrensvorschriften im allgemeinen auf alle im Zeitpunkt ihres Inkrafttretens anhängigen Rechtsstreitigkeiten anwendbar seien, sah jedoch keine Anwendbarkeit dieses Grundsatzes auf materiellrechtliche Vorschriften. Die NacherhebungsVO sei als Gesamteregelung anzusehen, die sowohl Verfahrensbestimmungen als auch materielle Bestimmungen enthalte und deren Einzelbestimmungen hinsichtlich ihrer zeitlichen Geltung nicht isoliert betrachtet werden dürften. Eine Rückwirkung könne somit nur dann angenommen werden, wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür sprechen. Weder dem Wortlaut noch dem Aufbau der Verordnung lasse sich jedoch ein Argument für die Rückwirkung entnehmen.

### b) Niederländische Rechtsprechung

Auch die niederländische Rechtsprechung hatte sich mit dieser Thematik zu befassen. Das College van Beroep voor het Bedrijfsleven hat in seinem Urteil vom 01. Dezember 1989<sup>15</sup> ebenfalls unter Bezugnahme auf die o.g. Entscheidung des EuGH die Anwendbarkeit der NacherhebungsVO für die Zeit vor dem 01.07.1980 verneint. Daß auch das CBB in dieser Weise geurteilt hat, war zu erwarten, da diese recht einfache Frage zuvor durch den EuGH eindeutig und unmißverständlich geklärt worden war. Bemerkenswert erscheint jedoch, daß diese Frage, soweit ersichtlich, erst neun Jahre nach Inkrafttreten der entsprechenden Regelungen innerhalb eines Verfahrens der Klärung bedurfte.

14 EuGH, Rs. 212-217/80, Salumi, Slg. 1981, 2735 (2752), Rn. 12.

15 CBB v. 01.12.1989, UTC 1990/60\*, S. 220.

## **2. Anknüpfungspunkt**

Unklarheit bestand zunächst auch hinsichtlich der Frage, auf welches Stadium im Rahmen des Zollverfahrens bezüglich der Anwendbarkeit der Nacherhebungsvorschriften abzustellen ist. Der EuGH hat entschieden, daß diejenigen Vorschriften anzuwenden sind, welche zum Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung Gültigkeit besaßen.<sup>16</sup> Demnach sei der Zeitpunkt ausschlaggebend, zu dem die Zollbehörden die Berechnung des der Zollschild entsprechenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrages und seine Eintragung in die Bücher oder sonstige statt dessen verwendete Unterlagen vorgenommen hat. Folglich ist es in diesem Zusammenhang unerheblich, zu welchem Zeitpunkt der Antrag gestellt wurde.

## **3. Zollkodex**

An die Stelle der NacherhVO sind seit dem 01.01.1994 die Regelungen der Art. 220 ff. Zollkodex getreten. Der zeitliche Anwendungsbereich der Vorschriften des Zollkodex bestimmt sich nach den gleichen Grundsätzen, wie sie im Hinblick auf die NacherhVO entwickelt wurden. Somit ist auf Nacherhebungen, bezüglich derer der maßgebliche Zeitpunkt auf den Zeitraum vor dem 1. Januar 1994 entfällt, die NacherhVO anzuwenden, während ab diesem Datum die Vorschriften des Zollkodex Anwendung finden.

# **IV. Verhältnis zu nationalen Vorschriften und Rechtsgrundsätzen**

## **1. Grundsatz des Anwendungsvorrangs europäischen Rechts**

Sowohl der Zollkodex als auch die vor dessen Inkrafttreten anwendbaren EG-Regelungen sind als allgemein geltende Verordnungen im Sinne des Art. 189 EGV erlassen worden. Demgemäß handelt es sich um in den Mitgliedstaaten unmittelbar geltendes, die nationalen Bestimmungen verdrängendes Recht. Der Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts ergibt sich, da EG-Verordnungen gemäß Art. 249 EGV (zuvor: Art. 189 EGV) in jedem Mitgliedstaat „unmittelbar“ gelten, so daß nationale Bestimmungen keine Wirksamkeit entfalten können.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> EuGH, Rs. 212-217/80, Salumi, Slg. 1981, 2735 (2752), Rn. 12.

<sup>17</sup> Lenz-Hetmeier, Art. 249, Rn. 19.

### a) **Rechtsprechung des EuGH**

Der EuGH hat bereits 1964 in der Rechtssache „Costa ./ ENEL“<sup>18</sup> zum Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts Stellung genommen und diesen neben einem Verweis auf Art. 189 EGV mit der Erwägung begründet, dem Gemeinschaftsrecht könnten keine wie immer gearteten innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgehen, „wenn ihm nicht sein Charakter als Gemeinschaftsrecht aberkannt und wenn nicht die Rechtsgrundlage der Gemeinschaft selbst in Frage gestellt werden soll“.

### b) **Niederländische Rechtsprechung**

Die niederländischen Gerichte hatten sich mehrmals mit der Frage zu beschäftigen, inwieweit nach Inkrafttreten der europarechtlichen Nacherhebungsregelungen noch Raum für die Anwendung von nationalen Bestimmungen verbleibt. Obwohl die Gerichte bereits wiederholt klargestellt hatten, daß für die Anwendung der entsprechenden nationalen Bestimmungen seit Inkrafttreten der NacherhVO kein Raum mehr besteht, beriefen sich auch in jüngerer Zeit immer wieder Kläger auf nationale Vorschriften.<sup>19</sup> So nahm etwa im von der Tariefcommissie am 08. Mai 1995 entschiedenen Fall die Klägerin den Standpunkt ein, es stehe im Widerspruch zum (niederländischen) Rechtssystem, wenn eine niederländische Vorschrift von einer ungünstigeren europäischen Vorschrift verdrängt werde, somit müsse das ihr günstigere niederländische Recht Anwendung finden.<sup>20</sup> Die Tariefcommissie wandte freilich unter Hinweis auf Art. 189 EGV die Vorschriften der NacherhVO an.

### c) **Deutsche Rechtsprechung**

Mit der Frage, inwieweit nach Inkrafttreten der europarechtlichen Regelungen noch Raum für die Anwendung der nationalen Bestimmungen in diesem Bereich bleibt, hatten sich, soweit ersichtlich, die deutschen Gerichte unmittelbar in keinem Fall zu beschäftigen.<sup>21</sup> Wohl läßt sich einem Urteil des FG Düsseldorf, welches den zeitlichen Anwendungsbereich der NacherhVO zum Gegenstand hatte, entnehmen, daß der Anwendungsvorrang der NacherhVO gegenüber dem nationalen Recht als selbstverständlich voraus-

18 EuGH, Rs. 6/64, Costa ./ ENEL, Slg. 1964, 1251 (1270).

19 TC v. 01.02.1993, UTC 1993/36\*, S. 143 (145); 1993/37\*, S. 150 (151); 1993/38\*, S. 154 (156); CBB v. 01.12.1989, UTC 1990/60\*, S. 220 (222).

20 TC v. 08.05.1995, UTC 1995/46, S. 181 (183).

21 Zur Behandlung dieser Frage in der Literatur vgl.: Dänzer-Vanotti, ZfZ 1988, S. 98 ff.

gesetzt wurde.<sup>22</sup> In diesem Urteil wurde lediglich problematisiert, ab welchem Zeitpunkt das eine Recht durch das andere abgelöst wurde - nicht jedoch, ob das nationale Recht möglicherweise weiterhin, etwa subsidiär, Anwendung findet.

## **2. Anwendbarkeit nationaler Rechtsgrundsätze**

Ebenso wie dem Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang vor dem geschriebenen nationalstaatlichen Recht zukommt, können im Zusammenhang mit der Anwendung europarechtlicher Regelungen nationale Rechtsgrundsätze keine Berücksichtigung finden. Die Anwendung nationaler Rechtsgrundsätze im Gemeinschaftsrecht würde zu einem Auseinanderdriften der Auslegung des an sich einheitlichen europäischen Rechts führen und ist mithin abzulehnen.<sup>23</sup>

### **a) Rechtsprechung des EuGH**

Zu dieser Problematik hatte der EuGH bereits in seinem Urteil in der Rechtssache Hauer<sup>24</sup> wie folgt Stellung genommen:

„Die Aufstellung besonderer, von der Gesetzgebung oder der Verfassungsordnung eines bestimmten Mitgliedstaates abhängiger Beurteilungskriterien würde die materielle Einheit und die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts beeinträchtigen und hätte daher unausweichlich die Zerstörung der Einheit des Gemeinsamen Marktes und eine Gefährdung des Zusammenhalts der Gemeinschaft zur Folge.“

### **b) Niederländische Rechtsprechung**

Ungeachtet dessen beriefen sich in den Niederlanden in einer Vielzahl von Klagen die Beteiligten auf allgemeine Rechtsgrundsätze, wie etwa den Gleichheitsgrundsatz, den Vertrauensschutzgrundsatz oder auf die „Grundsätze der ordnungsgemäßen Verwaltung“ (beginselen van behoorlijk bestuur).<sup>25</sup> Die niederländischen Gerichte haben jedoch durchgängig die Anwendbarkeit von nationalen Rechtsgrundsätzen im Gemeinschaftsrecht verneint.<sup>26</sup>

22 FG Düsseldorf, Urt. v. 04.04.1984, ZfZ 1984, S. 342 ff.

23 S. zu dieser Problematik: Kaiser-Plessow, RIW 1988, S. 71 ff.

24 EuGH, Rs. 44/79, Hauer, Slg. 1979, 3727 (3744), Rn. 14.

25 Vgl. dazu: Punt/van Vliet, S. 426 f.

26 TC v. 24.08.1999, UTC 2000/18\*, S. 117 (120); TC v. 13.04.1999, UTC 1999/33\*, S. 182 (186); TC v. 23.02.1999, UTC 1999/31, S. 173 (177); TC v. 13.10.1998, UTC

Die vorstehenden Beispiele erwecken den Eindruck, daß auch der Rechtsanwender in den Niederlanden vielfach noch nicht die Bedeutung und Reichweite des europäischen Rechts vollständig erfaßt hat, obwohl dieses bereits seit Jahrzehnten Anwendung findet.

### c) **Deutsche Rechtsprechung**

Ebenso ist jedoch auch in Deutschland in jüngerer Zeit noch die Anwendbarkeit nationaler Rechtsgrundsätze im Gemeinschaftsrecht Gegenstand gerichtlicher Entscheidungen gewesen.<sup>27</sup>

## **V. Nacherhebungsfrist**

Hat die Zollbehörde festgestellt, daß ein Abgabebetrag nicht oder mit einem geringeren als dem gesetzlich geschuldeten Betrag erhoben wurde, so ist sie gemäß Art. 220 Abs. 1 Zollkodex grundsätzlich verpflichtet, innerhalb von zwei Tagen nach Kenntnis von diesem Umstand zur Nacherhebung des entsprechenden Betrages überzugehen. Die im Rahmen der Nacherhebung erforderliche Mitteilung des Abgabebetrages an den Zollschuldner kann gem. Art. 2 Abs. 1, Satz 2 NacherhVO bzw. Art. 221 Abs. 3, Satz 1 Zollkodex grundsätzlich nur innerhalb von drei Jahren nach Entstehen der Zollschuld erfolgen.

Sofern der Abgabebetrag jedoch aufgrund einer strafbaren Handlung nicht genau ermittelt werden konnte, ist gegebenenfalls die Nacherhebung auch noch nach Ablauf der Dreijahresfrist möglich. Sehen die nationalstaatlichen Regelungen bei Vorliegen strafbarer Handlungen eine über die Dreijahresfrist der Nacherhebungsregeln hinausgehende Frist für die Mitteilung über die zu erhebenden oder nachzuerhebenden Abgabebeträge vor, so ist gemäß Art. 3 NacherhVO bzw. Art. 221 Abs. 3, Satz 2 Zollkodex diese Frist maßgeblich.

### **1. Strafbare Handlungen**

Als strafbare Handlungen im Sinne der Nacherhebungsvorschriften kommen in Deutschland die Steuer-Zollstraftaten gemäß §§ 369 ff. AO, insbesondere

1998/58\*, S. 274 (277 f.); TC v. 19.10.1994, UTC 1995/45, S. 175 (176); CBB v. 28.12.1994, UTC 1995/9\*, S. 31 (34); TC v. 06.09.1993, UTC 1994/7\*, S. 16 (18); CBB v. 12.10.1990, UTC 1991/9\*, S. 48 (50); CBB v. 01.12.1989, UTC 1990/60\*, S. 220 (222); TC v. 10.02.1987, UTC 1987/29, S. 140 (143).

<sup>27</sup> So etwa FG Düsseldorf, Urt. v. 02.09.1987, RIW 1987, S. 462.

die Steuerhinterziehung (§ 370 AO), der qualifizierte Schmuggel (§ 373 AO) und die Steuerhehlerei (§ 374 AO) in Betracht.<sup>28</sup>

**a) Ordnungswidrigkeit als „strafbare Handlung“**

Ob auch die leichtfertige Steuerverkürzung gemäß § 378 AO als strafbare Handlung im Sinne des Art. 3 NacherhVO anzusehen ist, hatte der EuGH mit Urteil vom 27. September 1991<sup>29</sup> aufgrund einer Vorlage des Hessischen Finanzgerichts<sup>30</sup> zu entscheiden. Danach sind unter strafrechtlich verfolgbaren Handlungen nur solche Handlungen zu verstehen, die nach der Rechtsordnung des Mitgliedsstaates als Taten im Sinne des nationalen Strafrechts eingestuft sind. Bei der leichtfertigen Steuerverkürzung handele es sich indes nicht um eine Steuerstraftat, sondern um eine Ordnungswidrigkeit. Somit komme in diesem Fall keine Verlängerung der Dreijahresfrist in Anwendung nationaler Vorschriften in Betracht.

**b) Strafverfolgung nicht erforderlich**

Mit dem Begriff der strafrechtlich verfolgbaren Handlungen im Sinne des Art. 3 NacherhVO hatten sich auch die niederländischen Gerichte mehrmals zu beschäftigen.

**aa) Entscheidung der Tariefcommissie vom 17. April 1989**

Die Zollbehörde hatte in diesem Fall<sup>31</sup> zu wenig erhobene Abgaben nach Ablauf der Dreijahresfrist nachgefordert. Die Behörde wertete das Verhalten des Abgabenschuldners, welches zur ursprünglich zu niedrigen Abgabenschuldfestsetzung geführt hatte, als Steuerstraftat. Aus diesem Grund vertrat sie die Ansicht, in Anwendung des Art. 3 NacherhVO sei nicht die Dreijahresfrist der NacherhVO, sondern eine sich aus den niederländischen Vorschriften ergebende Sechsjahresfrist gegeben.

Die Klägerin sah die außerhalb der Dreijahresfrist vorgenommene Nacherhebung hingegen als verfristet an, weil nach ihrer Auffassung keine strafbare Handlung im Sinne des Art. 3 NacherhVO vorlag. Die Klägerin begründete ihre Auffassung damit, daß der konkrete Sachverhalt zu keinem Zeitpunkt Gegenstand eines Strafverfahrens gewesen sei.

28 S. dazu: Dorsch/Worms, Art. 221, Rn. 10.

29 EuGH, Rs. C-273/90, Meico-Fell, Slg. 1991, I-5569 (I-5586 f.).

30 Hessisches Finanzgericht, Beschluß v. 28.08.1990, Abl. Nr. C 263, S. 14; vgl. zur Problematik: Streckmann, ZfZ 1991, 202 (203).

31 TC v. 17.04.1989, UTC 1989/38\*, S. 161 ff.

Die Zollbehörde behauptete hingegen, es habe ein Ermittlungsverfahren stattgefunden, die Staatsanwaltschaft habe jedoch das Verfahren infolge eines „Vergleiches“ eingestellt.

Das Gericht ging der Frage, ob ein Strafverfahren tatsächlich durchgeführt wurde, nicht nach, sondern beurteilte die strafrechtliche Qualität des Sachverhaltes selbst. Nach Bewertung des Sachverhalts sah das Gericht einen Straftatbestand als verwirklicht an, wobei es lediglich auf das Vorliegen der objektiven Tatbestandsmerkmale einging. Aufgrund dieses Umstands erklärte die Tariefcommissie die auf nationalen Bestimmungen basierende sechsjährige Verjährungsfrist für anwendbar. Dabei stellten die Richter in ihren Ausführungen klar, daß es hinsichtlich der Anwendbarkeit des Art. 3 nicht darauf ankomme, ob tatsächlich eine Strafverfolgung stattgefunden hat, sondern allein auf die Verwirklichung eines Straftatbestandes.

Nach Auffassung der Tariefcommissie ist somit hinsichtlich der Frage, ob eine strafrechtlich verfolgbare Handlung vorliegt, einzig von Belang, ob die in Rede stehende Handlung den Tatbestand einer Strafnorm erfüllt.<sup>32</sup> Sofern dies der Fall ist, ergibt sich die Anwendbarkeit nationaler Verjährungsvorschriften, und zwar unberührt davon, ob tatsächlich eine Verurteilung erfolgt ist.

#### **bb) Deutsche Rechtsprechung**

Eine einschränkende Auslegung des Begriffes der strafbaren Handlung ist, soweit ersichtlich, in dieser Form in Deutschland bislang nicht diskutiert worden. Sowohl der damals zugrunde gelegte Wortlaut des Art. 3 NacherhVO als auch der heute gültige Wortlaut des Art. 221 Abs. 3 Satz 2 Zollkodex sind jedoch eindeutig. Insbesondere die Formulierung des Art. 3 NacherhVO „Handlungen, die strafrechtlich verfolgbar sind“, läßt erkennen, daß es lediglich darauf ankommt, ob die Tat dem Grunde nach Gegenstand einer Strafverfolgung sein kann, und nicht etwa, ob sie tatsächlich strafrechtlich verfolgt wird. Der gleiche Schluß läßt sich auch aus dem nahezu gleichlautenden Text der niederländischsprachigen Fassung „strafrechtelijk vervolgbare handeling“ ziehen.

#### **cc) Entscheidung der Tariefcommissie vom 07. Juni 1994**

Um die Verlängerung der Nacherhebungsfrist aufgrund strafbarer Handlungen ging es auch in dem Urteil der Tariefcommissie vom 07. Juni 1994<sup>33</sup>. Die Klägerin, eine Mineralölgesellschaft, wandte sich gegen einen Nacher-

32 Vgl. auch TC v. 23.03.1999, UTC 1999/24, S. 117 (122).

33 TC v. 07.06.1994, UTC 1994/48\*, S. 219 ff.

hebungsbescheid in Höhe von 1.309.409,60 hfl, da sie die Auffassung vertrat, eine Nachforderung sei wegen Verfristung nicht mehr möglich.

Zu der Nacherhebung war es infolge einer im Jahre 1987 durchgeführten Betriebsprüfung gekommen, die die Geschäftsjahre 1983 und 1984 betraf.<sup>34</sup> Die Klägerin räumte ein, daß die von ihr vorgenommenen Zollanmeldungen nicht korrekt gewesen seien. Dies sei jedoch die Folge irrtümlicher Auslegung eines Informationsschreibens des Finanzministeriums und mithin ein Versehen gewesen, keinesfalls habe jedoch Vorsatz vorgelegen.

Das von der Klägerin erwähnte Informationsschreiben diene der Klarstellung hinsichtlich einer dem vorliegenden Fall verwandten Problematik, ohne jedoch den vorliegenden Fall mit zu erfassen. Dies ging indes nicht eindeutig aus dem Schreiben hervor, vielmehr war das Schreiben derartig formuliert, daß insoweit Zweifel verblieben.

Nach Auffassung des Inspecteurs hätte die Klägerin die verbleibenden Zweifel durch Rückfrage ausräumen müssen. Da sie dies nicht getan habe und infolge dieses Umstandes unkorrekte Zollanmeldungen vorgenommen habe, sei ein Zollstraftatbestand<sup>35</sup> verwirklicht, so daß sich die Nacherhebungsfrist nach nationalen Vorschriften bestimme. Ob es tatsächlich zu einer Strafverfolgung gekommen ist, sei insoweit unbeachtlich.

Die Tariefcommissie verneinte hingegen das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Fristverlängerung nach Art. 3 NacherhVO. Das Gericht stellte auf die Mißverständlichkeit des genannten Informationsschreibens ab. Berücksichtige man, daß die Klägerin aufgrund dieser Umstände zu der Annahme gelangt sei, die von ihr abgegebenen Zollanmeldungen seien korrekt, so bleibe kein Raum für die Annahme, es liege eine strafbare Handlung vor, welche unter Anwendung des Art. 3 NacherhVO eine Fristverlängerung rechtfertige.

34 Bemerkenswert erscheint in diesem Zusammenhang, daß sich diese Betriebsprüfung auf einen Zeitraum bezog, der außerhalb der regelmäßigen Nacherhebungsfrist des Art. 2 NacherhVO lag, so daß eine Nacherhebung nur noch im Falle einer Fristverlängerung gem. Art. 3 NacherhVO möglich war.

35 Konkret wurde der Zollstraftatbestand des Art. 171 AWDA bezeichnet.

## 2. Zurechnung strafbarer Handlungen Dritter

Ebenfalls im Zusammenhang mit Fristverlängerungen vor dem Hintergrund strafrechtlich verfolgbarer Handlungen steht eine Entscheidung des „College van Beroep voor het Bedrijfsleven“ vom 12. Oktober 1990.<sup>36</sup>

Die Klägerin betrieb eine Zollspedition. Diese hatte für einen Auftraggeber Zollanmeldungen vorgenommen. Nach späterer Prüfung durch den FIOD<sup>37</sup> ergab sich, daß der Zollwert der eingeführten Ware zu niedrig angegeben worden war. Dazu kam es, weil die von der Klägerin vorgelegten Rechnungen zuvor von ihrem Auftraggeber gefälscht worden waren. Infolge dessen sind zu niedrige Einfuhrabgaben erhoben worden. Die Klägerin wurde deshalb per Nacherhebungsbescheid zur Nachzahlung der entsprechenden Abgabenbeträge aufgefordert. Die Klägerin wandte sich unter anderem mit der Begründung gegen den Nachforderungsbescheid, die dreijährige Nacherhebungsfrist des Art. 2 Abs. 1, Satz 2 NacherhVO sei verstrichen und eine Fristverlängerung gem. Art. 3 NacherhVO komme nicht in Betracht, da ihr selbst keine strafrechtlich verfolgbare Handlung im Sinne dieser Vorschrift zur Last zu legen sei.

Das Gericht sah hingegen die Voraussetzungen des Art. 3 NacherhVO als gegeben an und erklärte somit die längere, auf nationalen Vorschriften basierende Verjährungsfrist für einschlägig. Dazu führte das Gericht aus:

„Auch die Klägerin räumt ein, daß der Abgabebetrag aufgrund einer strafbaren Handlung im Sinne des Art. 3 NacherhVO nicht genau ermittelt werden konnte. Die Frage, ob die betreffenden Handlungen der Klägerin zuzurechnen sind, kann jedoch unberücksichtigt bleiben, da dies keine Voraussetzung der oben genannten Vorschrift darstellt. Das Gericht verweist zur weiteren Begründung dieser Auffassung auch auf die Rechtsprechung des EuGH. Nach einem - wengleich in anderem Zusammenhang stehenden - Urteil des EuGH vom 13. November 1984<sup>38</sup> liegt es im Wesen der Tätigkeit einer Zollspedition, daß sie sowohl für die Zahlung der Eingangsabgaben als auch für die Ordnungsmäßigkeit der von ihr den Zollbehörden vorgelegten Papiere einzustehen hat.“

Die Tariefcommissie stellt demnach ausschließlich darauf ab, ob eine im Grundsatz strafbare Handlung in irgendeiner Form für die unrichtige Abgabenerhebung kausal geworden ist, wer diese Handlung begangen hat, ist hingegen unerheblich.

36 CBB v. 12.10.1990, UTC 1991/9\*, S. 48 ff.

37 Fiscale Inlichtingen en Opsporings Dienst = Steuer-/Zollfahndung.

38 EuGH, Rs. 98 u. 320/83, Van Gend & Loos, Slg. 1984, 3763 (3779), Rn. 16.

In der deutschen Rechtsprechung ist dieses Problem, soweit ersichtlich, bislang nicht behandelt worden. In der hiesigen Literatur wird jedoch ebenfalls die Auffassung vertreten, eine Fristverlängerung über Art. 3 NacherhVO bzw. Art. 221 Abs. 3, Satz 2 Zollkodex komme in Betracht, wenn die strafbare Handlung nicht durch den Zollschuldner, sondern durch einen Dritten begangen worden ist.<sup>39</sup>

Während aus dem o. g. Urteil des CBB gefolgert werden kann, daß in der niederländischen Rechtspraxis allein das Zugrundeliegen einer strafbaren Handlung ohne das Erfordernis weiterer Voraussetzungen zur Anwendbarkeit der Fristverlängerungsregelung führt, müssen in Deutschland für eine Zurechnung die Voraussetzungen des § 169 Abs. 1 UA 2 Satz 2 AO vorliegen. Demnach ist eine Zurechnung nur dann vorzunehmen, wenn der Steuerschuldner nicht nachweist, daß er durch die Tat des Dritten keinen Vermögensvorteil erlangt hat und daß sie auch nicht darauf beruht, daß er die im Verkehr erforderlichen Vorkehrungen zur Verhinderung von Steuerverkürzungen unterlassen hat.

## **VI. Vertrauensschutz bei verbindlichen Tarif- und Ursprungsankünften**

Der Zollbeteiligte hat gemäß Art. 12 Zollkodex die Möglichkeit, zur Vereinfachung der Kalkulation bezüglich der Zollsätze und der Ursprungsbestimmung der Importware verbindliche Ankünfte bei den Zollbehörden zu beantragen. Gemäß Art. 220 Abs. 2 i. V. m. Art. 217 Abs. 1 UA 2 b) Zollkodex darf nicht buchmäßig erfaßt und somit nicht nachgefordert werden, wenn der gesetzlich geschuldete Betrag höher ist als derjenige, der auf Grundlage einer solchen verbindlichen Zolltarifauskunft oder einer verbindlichen Ursprungsankunft festgelegt wurde.<sup>40</sup> Die Geltungsdauer der Tarifauskunft beträgt gem. Art. 12 Abs. 4 Zollkodex grundsätzlich sechs Jahre, diejenige der Ursprungsankunft drei Jahre. Während dieses Zeitraums besteht Vertrauensschutz jedoch nur insoweit, als die Erteilung der Ankünfte nicht auf unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Antragstellers beruht (Art. 12 Abs. 4 Zollkodex). Dem Gesetzeswortlaut läßt sich entnehmen, daß es in

<sup>39</sup> Dorsch/Worms, Art. 221, Rn. 10.

<sup>40</sup> In der VO 1697/79 (NacherhVO) waren die verbindlichen Tarifauskünfte von Art. 5 Abs. 1, 1. Spiegelstrich erfaßt. Die verbindliche Ursprungsankunft sowie der entsprechende Vertrauensschutztatbestand sind hingegen als Novum erst per 01. Januar 1997 in den Zollkodex aufgenommen worden (Änderungs-VO 82/97 v. 19.12.96, Abl. EG 1997 Nr. L 17/1).

diesem Zusammenhang nicht darauf ankommt, ob der Beteiligte die Unrichtigkeit seiner eigenen Angaben kannte oder hätte kennen müssen; vielmehr sind hier allein objektive Kriterien anzusetzen. Für den Ausschluß der Nacherhebung ist es in dieser Fallgruppe weiter nicht erforderlich, daß ein etwaiger Irrtum der auskunfterteilenden Zollbehörde von dem Abgabenschuldner erkannt werden konnte, denn diese Vorschriften bezwecken gerade den besonderen Schutz des Vertrauens der Abgabenschuldner in Auskünfte, welche die Behörden binden.<sup>41</sup>

## VII. Vertrauen in die Gültigkeit allgemeiner Vorschriften

Ein weiterer Vertrauenstatbestand ist gem. Art. 220 Abs. 2 a) Zollkodex gegeben, wenn die ursprüngliche Entscheidung, keine Zölle oder einen niedrigeren als den gesetzlich geschuldeten Abgabebetrag buchmäßig zu erfassen, aufgrund von allgemeinen Vorschriften ergangen ist, die später durch eine gerichtliche Entscheidung für ungültig erklärt worden sind.<sup>42</sup> Innerhalb dieser Fallgruppe ist der Vertrauensschutz sehr eng eingegrenzt. So ist das Vertrauen in die Gültigkeit einer Vorschrift nicht bereits dann geschützt, wenn diese durch eine neue Regelung rückwirkend aufgehoben wird, sondern einzig im Falle der Ungültigerklärung durch ein Gericht.

Wenngleich der Gesetzeswortlaut nicht ausdrücklich vorsieht, daß der Zollschuldner in bezug auf die Gültigkeit der zugrunde gelegten Vorschriften gutgläubig sein muß, so ergibt sich dies bereits aus dem Umstand, daß es sich um einen Vertrauensschutztatbestand handelt. Ein berechtigtes Vertrauen kann nur dann angenommen werden, wenn auch Gutgläubigkeit vorliegt.<sup>43</sup>

## VIII. Vertrauensschutz bei Irrtum der Zollbehörden

Gemäß Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex bzw. Art. 5 Abs. 2 NacherhVO soll keine Nacherhebung erfolgen, wenn ein Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörde nicht oder zu niedrig buchmäßig erfaßt bzw. erhoben worden ist. Die Vorschrift des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO bzw. Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex enthalten hinsichtlich des Absehens von der Nacherhebung folgende Voraussetzungen:

41 EuGH, Rs. C-371/90, Beirafrio, Slg. 1992, I-2715 (I-2735), Rn. 22.

42 Dieser Sachverhalt war zuvor in Art. 5 Abs. 1, 2. Alt. NacherhVO geregelt.

43 Dorsch/Gellert, Art. 220, Rn. 49; a.A.: Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 220, Rn. 79; Witte/Alexander, Art. 220, Rn. 7.

- Die Nacherhebung ist auf einen Irrtum der zuständigen Behörden zurückzuführen.
- Der Zollschuldner konnte den Irrtum der zuständigen Behörde nicht erkennen.
- Der Zollschuldner muß gutgläubig gehandelt haben.
- Der Zollschuldner muß alle für die Zollanmeldung geltenden Bestimmungen eingehalten haben.

Ein Absehen von der Nacherhebung kommt nur in Betracht, wenn diese Voraussetzungen kumulativ vorliegen.<sup>44</sup> Sind die Voraussetzungen erfüllt, so eröffnet dies nicht etwa einen Ermessensspielraum seitens der Zollbehörde, sondern es entsteht eine rechtliche Verpflichtung der Behörde, von der Nacherhebung abzusehen.<sup>45</sup> Andererseits ist ein Antrag auf Absehen von der Nacherhebung bereits dann nicht begründet, wenn eine der genannten Voraussetzungen nicht vorliegt.<sup>46</sup>

Soweit sich der EuGH mit dem Vertrauensschutz wegen Irrtümern der Zollbehörden befaßt hat, ist in den entsprechenden Entscheidungen regelmäßig nur von drei Voraussetzungen die Rede, obwohl der Gesetzeswortlaut vier Voraussetzungen enthält. Dies ist darauf zurückzuführen, daß der Gerichtshof die Erkennbarkeit des Irrtums und die Gutgläubigkeit des Zollschuldners als eine einzige Voraussetzung ansieht.<sup>47</sup>

## 1. Irrtum

Der Gesetzeswortlaut verlangt für das Absehen von der Nacherhebung die unrichtige Festsetzung bzw. buchmäßige Erfassung des gesetzlich geschuldeten Abgabebetrages aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden. Im Rahmen der Nacherhebungsvorschriften stellt sich insbesondere die Auslegung dieses Begriffs als problematisch dar. Weder die NacherhVO noch der Zollkodex enthalten eine Definition des Irrtumsbegriffs.

Unbestritten ist, daß dann ein Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften anzunehmen ist, wenn der Zollbehörde bei der Berechnung der Einfuhr-

44 EuGH, Rs. 314/85, Foto-Frost, Slg. 1987, 4199 (4232), Rn. 22.

45 EuGH, Rs. C-292/91, Gebr. Weis, Slg. 1993, I-2219 (2236), Rn. 14.

46 EuG, Rs. T-75/95, Guenzler Aluminium, Slg. 1996, II-497 (II-512), Rn. 42.

47 EuGH, Rs. 314/85, Foto-Frost, Slg. 1987, S. 4225 (4233), Rn. 25; vgl dazu unten 2. Teil, H. IV., S. 75 f.

oder Ausfuhrabgaben ein Schreib- oder Rechenfehler unterlaufen ist.<sup>48</sup> Dieser Fall ist bereits in den Erwägungsgründen der NacherhVO ausdrücklich erfaßt. Anerkannt ist ebenso, daß ein Irrtum im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO bzw. Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex sowohl ein Tatsachen- als auch ein Rechtsirrtum sein kann.<sup>49</sup>

Die Subsumtion dieser Sachverhalte unter den Irrtumsbegriff wurde auch durch den EuGH ausdrücklich anerkannt. Dazu führte der Gerichtshof in seinem Urteil vom 27. Juni 1991<sup>50</sup> aus, Art. 5 Abs. 2 NacherhVO solle das berechnete Vertrauen des Abgabenschuldners in die Richtigkeit aller Gesichtspunkte schützen, die bei der Entscheidung darüber Berücksichtigung finden, ob Zölle nacherhoben werden oder nicht. Daraus ergebe sich, daß der Begriff des Irrtums jedweden Irrtum erfasse, der die getroffene Entscheidung fehlerhaft macht, was insbesondere bei einer unrichtigen Auslegung oder Anwendung der einschlägigen Rechtsvorschriften der Fall sei. Dies schließe jedoch einen Irrtum aus, der auf unrichtige Erklärungen des Abgabenschuldners zurückgeht, es sei denn, deren Unrichtigkeit ist nur die Folge unrichtiger Auskünfte, die von zuständigen Behörden erteilt wurden und diese binden.

Grundsätzlich setzt der EuGH mithin für die Annahme eines Irrtums ein Handeln der Zollbehörden voraus, welches für den Irrtum ursächlich ist. Ein schutzwürdiges Vertrauen des Zollschuldners ist somit regelmäßig nur zu bejahen, wenn die Zollbehörde den Irrtum selbst begeht, nicht hingegen, wenn sie ihm unterliegt.<sup>51</sup>

#### **a) aktiver/passiver Irrtum**

Hinsichtlich der Frage, ob ein beachtlicher Irrtum im Sinne des Nacherhebungsrechts vorliegt, haben sich unterschiedliche Begrifflichkeiten herausgebildet.

##### **aa) Europäische Kommission**

So hat die Europäische Kommission den Begriff des „aktiven Irrtums“ geprägt.<sup>52</sup> Demnach sind nur „aktive“ Irrtümer, also solche, die auf einem

48 Dorsch/Gellert, Art. 220, Rn. 52; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 220, Rn. 85; Witte/Alexander, Art. 220, Rn. 13.

49 FG Baden-Württemberg v. 10.12.1991, ZfZ 1992, 323 f.

50 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (3306 f.), Rn. 19 ff.

51 Ständige Rechtsprechung des BFH, Ur. v. 04.08.1992, ZfZ 1993, S. 53 m.w.N.

52 S. dazu: Vulont, EFA-Tagungsband, S. 52.

Handeln der zuständigen Behörde beruhen, beachtlich, während „passive“, also alle anderen Irrtümer, grundsätzlich kein Vertrauen begründen können.

### **bb) Deutsche Zollverwaltung, Rechtsprechung und Literatur**

Auch die deutsche Zollverwaltung bestimmt in der entsprechenden Dienst-anweisung, daß nur „aktive“ Irrtümer ein Absehen von der Nacherhebung rechtfertigen können.<sup>53</sup> Dieser Anweisung zufolge ist ein Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften nur dann anzunehmen, wenn die Angaben in der Zollanmeldung tatsächlich geprüft wurden und das Ergebnis dieser Prüfung der Abgabensfestsetzung zugrunde gelegt wurde. Sofern jedoch die Angaben nur hingenommen werden, etwa mit dem Vermerk „wie angemeldet angenommen“, wird das Vorliegen eines Irrtums verneint.

Im deutschen Schrifttum hat sich ebenfalls überwiegend die Verwendung der Begrifflichkeit des aktiven bzw. passiven Irrtums durchgesetzt.<sup>54</sup> Ebenso verwenden die deutschen Finanzgerichte<sup>55</sup> und der BFH<sup>56</sup> regelmäßig den Begriff des „aktiven“ Irrtums.

### **cc) Rechtsprechung des EuGH**

Der Rechtsprechung des EuGH hingegen ist eine derartige Unterscheidung unmittelbar nicht zu entnehmen. Hinweise auf eine solche Differenzierung finden sich jedoch auch dort. So führte der Gerichtshof im Mecerarte-Urteil aus: „Ein Irrtum im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO ist jeder Irrtum bei der Auslegung oder Anwendung der Vorschriften über Eingangs- oder Ausfuhrabgaben, der von einem verständigen Abgabenschuldner nicht erkannt werden konnte, falls er auf ein *Handeln* der für die Nacherhebung zuständigen Behörden oder der Behörden des Mitgliedstaats der Ausfuhr zurückzuführen ist.“<sup>57</sup>

In der deutschen Sprachfassung dieses Urteils wird nicht unmittelbar der Begriff des „aktiven Irrtums“ erwähnt, sondern dort heißt es, der Irrtum müsse auf ein „Handeln der zuständigen Behörden“ zurückzuführen sein.<sup>58</sup>

53 VSF Z 11 Abs. 131.

54 Dorsch/Gellert, Art. 220, Rn. 52; Hampel, ZfZ 2000, S. 110 (113); Müller-Eiselt, EFA Tagungsband, S. 95 (100); Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 220, Rn. 85; Witte/Alexander, Art. 220 Rn. 11.

55 FG Bremen, Urt. v. 08.06.1993, ZfZ 1993, S. 46 (47); FG Hamburg, Urt. v. 19.12.1995, ZfZ 1997, S. 62 ff. m.w.N.

56 BFH, Urteil v. 22.11.94, BFHE 176, 170; Urteil v. 02.05.91, BFH/NV 1992, 420 (421); Urteil v. 15.10.91, BFH/NV 1992, 496 (497).

57 EuGH, Rs. 348/89, Slg. 1991, 3277 (3307); Rn. 24.

58 EuGH, Rs. 348/89, a.a.O., Rn. 23.

Auch diese Formulierung spricht jedoch dafür, daß der EuGH ebenfalls grundsätzlich nur „aktive“ Irrtümer für beachtlich hält. Deutlicher wird dies in der niederländischen Sprachfassung. Dort heißt es: „(...) vergissingen die aan een *actieve* gedraging van de bevoegde autoriteiten zijn toe te schrijven (...)“. In wortgetreuer Übersetzung bedeutet dies: „Irrtümer, die einem aktiven Verhalten der zuständigen Behörden zuzuschreiben sind“.

Die strenge sprachliche Unterscheidung in Deutschland legt die Annahme nahe, von der Nacherhebung könne nur abgesehen werden, wenn die unrichtige Abgabefestsetzung auf ein aktives Verhalten der Zollbehörde zurückzuführen ist. Alle jene Fälle, in denen die unzutreffende Abgabefestsetzung auf Angaben des Zollanmelders zurückgeht, die dieser irrtümlich in gutem Glauben oder auch bewußt unzutreffend gemacht hat, wären demnach als passive Irrtümer unbeachtlich im Sinne der Nacherhebungsvorschriften.

#### **dd) Tendenz zur Ausdehnung des Irrtumsbegriffs**

Inzwischen läßt sich jedoch in der Rechtsprechung eine Tendenz zur Ausdehnung des Irrtumsbegriffs über den „aktiven“ Irrtum hinaus erkennen, so daß in Ausnahmefällen auch dann ein beachtlicher Irrtum angenommen wird, wenn ein an sich lediglich passives Verhalten der Behörde zugrunde liegt.

#### **aaa) Rechtsprechung des EuGH und des BFH**

Diese Tendenz wurde bereits in der Foto-Frost-Entscheidung des EuGH<sup>59</sup> deutlich. In diesem Fall hatte der Gerichtshof die widerspruchslose Entgegennahme einer Zollanmeldung als (beachtlichen) Irrtum anerkannt. Die Richter führten dazu aus, ein beachtlicher Irrtum sei in derartigen Fällen dann anzunehmen, wenn die Zollanmeldung alle für die Anwendung der betreffenden Regelung erforderlichen Angaben enthielt und diese Angaben zutreffend waren, so daß eine eventuelle nachträgliche Überprüfung durch die zuständigen Behörden keine neue Tatsache ergeben kann.

Unter Bezugnahme auf die Foto-Frost-Entscheidung nahm der EuGH auch in der Rechtssache „Hewlett Packard France“<sup>60</sup> die Subsumtion an sich passiven Verhaltens der Behörde unter den Irrtumsbegriff vor. Im zugrundeliegenden Fall erfolgte die widerspruchslose Übernahme einer falschen Tarifierung durch die Zollbehörde, obwohl dieser Fehler bei einem Vergleich der angemeldeten Tarifposition mit der ausdrücklichen Bezeichnung der Waren entsprechend den Spezifikationen der Nomenklatur zu erkennen war. Der

59 EuGH, Rs. C-314/85, Foto-Frost, Slg. 1987, 4199 (4232 f.), Rn. 24.

60 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819.

Gerichtshof hat dieses Verhalten als Irrtum der Zollbehörde im Sinne der Nacherhebungsvorschriften bewertet. Obwohl dieses Verhalten für sich genommen als passiv zu bewerten wäre, bejahte das Gericht das Vorliegen eines beachtlichen Irrtums im Sinne der Nacherhebungsvorschriften aufgrund des Umstandes, daß die zuständigen Behörden „ungeachtet der Zahl und der Bedeutung der vom Abgabenschuldner getätigten Einfuhren“ keinerlei Einwände gegen die Tarifierung vorgebracht haben.<sup>61</sup> Es muß sich demnach um Einfuhren von einer gewissen Erheblichkeit und Dauer handeln; bezüglich einzelner kleinerer Einfuhren wäre somit unter Umständen anders zu entscheiden.

Auch der BFH nimmt im Falle antrags- und anmeldungsgemäßer Abfertigung nicht befundgerechter Zollanmeldungen einen (beachtlichen) Irrtum an.<sup>62</sup>

Nach alledem können entsprechend der Rechtsprechung von EuGH und BFH bei Vorliegen besonderer Umstände auch „passive“ Irrtümer als beachtlich im Sinne der Nacherhebungsvorschriften bewertet werden. Es ist somit eine Abkehr von der engen Auslegung des Irrtumsbegriffs erkennbar.<sup>63</sup>

### **bbb) Niederländische Rechtsprechung**

In der niederländischen Rechtsprechung wurde bisher die Unterscheidung zwischen „aktivem“ und „passivem“ Irrtum regelmäßig nicht ausdrücklich vorgenommen. In den Entscheidungen, die den Irrtumsbegriff zum Gegenstand hatten, wurde lediglich in allgemeiner Form das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen eines Irrtums im Sinne der Nacherhebungsvorschriften festgestellt. Wie im Folgenden noch dargestellt wird, bejaht jedoch auch die niederländische Rechtsprechung in Ausnahmefällen trotz Zugrundeliegens passiver Verhaltensweisen das Vorliegen eines (beachtlichen) Irrtums.<sup>64</sup>

Allerdings hat auch die Tariefcommissie in einer neueren Entscheidung das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Art. 220 Abs. 2 Zollkodex damit begründet, daß kein „aktives Verhalten“ der Zollbehörde vorgelegen habe.<sup>65</sup> In dieser Entscheidung kam es jedoch auf die Auslegung des Irrtumsbegriffes nicht an, da die Nacherhebungsvorschriften nicht einschlägig waren.

61 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819, (1846), Rn. 21.

62 BFH, Urt v. 15.10.1991, BFHE 172, 561; Urt. v. 04.07.1996, ZfZ 1997, 90.

63 Vgl. dazu auch: Scherney, S. 58.

64 So etwa TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4, S. 11 ff.; vgl. dazu unten S. 49.

65 TC v. 14.01.1997, UTC 1997/15, S. 63 (65).

Im der Entscheidung zugrunde liegenden Fall richtete sich die Klägerin gegen einen Zollbescheid, der sich in einzelnen Punkten nicht mit der Zollanmeldung deckte, so daß die Festsetzung der Abgabenschuld höher ausfiel, als die Klägerin dies aufgrund der Zollanmeldung erwartet hatte. Zur Begründung der Klage berief sich die Klägerin auf Vertrauensschutz. Sie trug vor, sie habe hinsichtlich der Berechnung der Abgabenschuld auf mündliche Informationen seitens der Zollbehörde vertraut. Die Festsetzung einer höheren Zollschuld sei nur deshalb erfolgt, da die Zollbehörde nunmehr eine andere Berechnungsmethode zugrunde gelegt habe, als zunächst mitgeteilt.

Da sich die Klägerin auf Vertrauensschutz berief, wies das Gericht lediglich unter dem Gesichtspunkt auf Art. 220 Abs. 2 Zollkodex und dessen Voraussetzungen hin, daß nur bei Vorliegen der Voraussetzungen dieser Vorschrift Vertrauensschutz gewährt werden könne. Unter den gegebenen Umständen war die Vorschrift des Art. 220 Abs. 2 Zollkodex jedoch nicht einschlägig, da bereits keine Nacherhebung vorlag.

Somit ist in der Verwendung der Begrifflichkeit „aktives Verhalten“ noch keine Abkehr von der bisherigen Praxis zu sehen, die eine Unterscheidung zwischen „aktiv“ und „passiv“ nicht kannte. Vielmehr hat das Gericht offenbar lediglich die Formulierung des EuGH übernommen, die in der Mecanarte-Entscheidung<sup>66</sup> Verwendung gefunden hatte, ohne daß eine Auslegung des Irrtumsbegriffs tatsächlich erforderlich oder erkennbar bezweckt war.

Auch in der Entscheidung der Tariefcommissie vom 23. Februar 1999 verneint das Gericht das Vorliegen eines beachtlichen Irrtums unter Hinweis darauf, daß die Behörde „keinen aktiven Beitrag“ geleistet habe.<sup>67</sup> In der Entscheidung der Tariefcommissie vom 24. August 1999 verwendet das Gericht in diesem Zusammenhang ebenfalls die Formulierung „aktives Verhalten“.<sup>68</sup> Wenngleich abermals der Begriff „aktiv“ verwendet wird, so spricht die Tariefcommissie nach wie vor nicht von einem „aktiven Irrtum“. In zwei weiteren Entscheidungen der Tariefcommissie vom selben Tag hat das Gericht hingegen auf die Verwendung der Begriffe „aktiv“ bzw. „passiv“ verzichtet.<sup>69</sup> Ob das Gericht seine sprachliche Ausrichtung in diesem Zusammenhang weiter verlagern wird, bleibt somit abzuwarten.

66 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277; vgl. oben S. 34.

67 TC v. 23.02.1999, UTC 1999/31, S. 173 (178).

68 TC v. 24.08.1999, UTC 1999/61\*, S. 356 (360).

69 TC v. 24.08.1999, UTC 2000/12\*, S. 64 (67); TC v. 24.08.1999, UTC 2000/18\*, S. 117 (122).

## **b. Stellungnahme**

Die Unterscheidung zwischen aktivem und passivem Verhalten bzw. Irrtum erscheint zur Beurteilung der Frage, ob ein Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften vorliegt, lediglich als Hilfsmittel bei der Bewertung bestimmter Fallgruppen geeignet. Generell sollte diese Bewertung jedoch im Rahmen einer Gesamtabwägung der Umstände erfolgen, wobei die Abgrenzung zwischen „aktiv“ und „passiv“ lediglich als unverbindliche Leitlinie dienen kann.

Eine eindeutige Zuordnung zum Begriff des „aktiven“ Irrtums ist häufig schwerlich möglich, obwohl eine Bewertung der Umstände ein Absehen von der Nacherhebung durchaus gerechtfertigt erscheinen läßt. Um dennoch den Ausnahmetatbestand des Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex bejahen und somit zum gewünschten, weil sachgerechten Ergebnis gelangen zu können, muß dann mit allen Mitteln versucht werden, den Irrtum als „aktiv“ darzustellen. Ein Verhalten, das nach normalem Sprachverständnis eindeutig der Kategorie „aktiv“ oder „passiv“ zuzuordnen ist, muß mithin in derartigen Fällen unter den jeweils anderen Begriff „gezwängt“ werden. Besonders deutlich wird dies am Beispiel Hewlett Packard France.<sup>70</sup> Obwohl die Zollbehörde lediglich die unzutreffende Tarifierung des Zollanmelders übernommen hatte, was ja grundsätzlich gerade keinen beachtlichen Irrtum darstellt, wurde die Beachtlichkeit unter Hinweis auf die Erheblichkeit der Einfuhren und die Dauer der genannten Praxis vom EuGH bejaht. Allein aufgrund äußerer Umstände wechselt so ein und dasselbe Verhalten den Status von „passiv“ zu „aktiv“. Ein Verzicht auf die strenge begriffliche Spezifikation, die ohnehin vornehmlich ein deutsches Phänomen zu sein scheint, würde es erleichtern, zu einem sachgerechten Ergebnis zu gelangen, ohne hier einen „Kunstgriff“ tun zu müssen.

Gestützt wird diese These durch die Praxis der niederländischen Rechtsprechung, die, wie im Folgenden dargestellt wird, bisher auch ohne eine derartige Unterscheidung bezüglich dieser Frage regelmäßig zu sachgerechten Ergebnissen gelangt ist.

## **2. Fallgruppen**

Seit Inkrafttreten der NacherhebungsVO ist in einer Vielzahl von Fällen entschieden worden, ob ein Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften vorlag oder nicht. Im Folgenden soll die Behandlung der wesentlichen Fallgruppen durch Rechtsprechung und Literatur dargestellt werden.

70 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819.

**a) Ausdrückliche Anerkennung**

Ein beachtlicher Irrtum wird angenommen, wenn die Zollbehörde Angaben des Anmelders, die sich später als nicht zutreffend erweisen, ausdrücklich als richtig anerkannt hat, oder wenn sie der Abfertigung ausdrücklich andere Bemessungsgrundlagen als die angegebenen zugrunde gelegt hat, was zur Folge hatte, daß der gesetzlich geschuldete Betrag unzutreffend erfaßt wurde.<sup>71</sup>

Eine derartige Fallkonstellation war auch Gegenstand der Entscheidung der Tariefcommissie vom 18. Juli 1990.<sup>72</sup> Die Behörde hatte in diesem Fall eine unvollständige Zollanmeldung angenommen und sodann wegen bestehender Zweifel hinsichtlich der Tarifierung eine Warenprobe zur Analyse gegeben. Nachdem die Zollanmeldung durch Nachreichen der noch fehlenden Unterlagen vervollständigt worden war, erkannte die Behörde infolge eines Versehens die Zollanmeldung ausdrücklich als richtig an, obwohl das Analyseergebnis noch nicht vorlag. Nach Auswertung des Analyseergebnisses ergab sich, daß die Ware einer falschen Tarifposition zugeordnet worden war. Unter Hinweis auf dieses Ergebnis ging die Zollbehörde zur Nacherhebung über.

In der Urteilsbegründung wurde das Vorliegen eines Irrtums nicht problematisiert, sondern den weiteren Erwägungen als selbstverständlich gegeben zugrunde gelegt.

Auf dieser Linie liegt auch die Entscheidung der Tariefcommissie vom 30. März 1994.<sup>73</sup> Aufgrund falscher Anwendung des Übergangsrechts betreffend den Handel mit der Deutschen Demokratischen Republik in der Zeit zwischen Währungsunion und Wiedervereinigung hatte der Zollanmelder aus der Deutschen Demokratischen Republik stammende Waren nach Beratung mit der Zollbehörde in der Zollanmeldung als Gemeinschaftsware bezeichnet. Waren mit dem Status „Gemeinschaftsware“ sind infolge des Grundsatzes des freien Warenverkehrs gem. Titel I des EG-Vertrages nicht mit Einfuhrabgaben zu belegen. Die Zollbehörde übernahm sämtliche Angaben des Anmelders. Entsprechend dieser Angaben hatte die Behörde den Status als Gemeinschaftsware ausdrücklich anerkannt, indem sie im Zollbefund vermerkte, daß „definitiv keine Zollschuld“ bestehe.

71 EuGH, Rs. 378/87, Top Hit, Slg. 1989, 1359 (1384), Rn. 19; Dorsch/Gellert, Art. 220, Rn. 52; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 220, Rn. 87.

72 TC v. 18.07.1990, UTC 1990/63\*, S. 233 ff.

73 TC v. 30.03.1994, UTC 1994/45\*, S. 205 ff.

Das Gericht problematisierte dann auch in der Urteilsbegründung nicht, ob ein beachtlicher Irrtum vorlag, sondern lediglich, ob der – hier wohl als offenkundig angenommene - Irrtum erkennbar gewesen ist. Die Tariefcommissie setzte somit zutreffend den Irrtum als gegeben voraus.

Die Behandlung derartiger Fälle weist mithin keine Unterschiede zur Praxis des EuGH auf.

### **b) Bloße Annahme der Zollanmeldung**

Grundsätzlich kein beachtlicher Irrtum soll hingegen dann vorliegen, wenn die Zollbehörde Angaben, die sich später als unrichtig herausstellen, als richtig annimmt, oder wenn sie ungültige oder falsche Unterlagen als gültig annimmt, ohne eine Prüfung dieser Angaben oder Unterlagen vorzunehmen (z.B. mit dem Vermerk „wie angemeldet angenommen“).<sup>74</sup>

Mit der Frage, ob eine solche Annahme von falschen oder ungültigen Unterlagen als beachtlicher Irrtum angesehen werden kann, hat sich die niederländische Rechtsprechung in mehreren Fällen beschäftigt. Die Bewertung dieses Sachverhalts ist im wesentlichen einheitlich. Im Ergebnis wurde regelmäßig das Vorliegen eines beachtlichen Irrtums in derartigen Fällen unproblematisch verneint.<sup>75</sup>

### **aa) Entscheidung des CBB vom 21. Februar 1992**

Interessant erscheint in diesem Zusammenhang das Urteil des College van Beroep voor het Bedrijfsleven vom 21. Februar 1992.<sup>76</sup> Im zugrundeliegenden Fall wurde im Rahmen der Zollanmeldung eine Abgabenvergünstigung für Waren mit dem Ursprung Swasiland beantragt. Derartige Vergünstigungen werden seitens der Gemeinschaft unter anderem bei Warenimporten aus verschiedenen Entwicklungsländern zur Förderung der dortigen Wirtschaft bewilligt. Voraussetzung ist jedoch stets die Einhaltung bestimmter Förmlichkeiten wie etwa die Vorlage von Nachweisen über die Ursprungseigen-

74 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277; Rs. 98/83 und 230/83, Van Gend & Loos, Slg. 1984, 3763 (3780), Rn. 20; Dorsch/Gellert, Art. 220, Rn. 53; Witte/Alexander, Art. 220, Rn. 18.

75 TC v. 24.09.1990, UTC 1990/68, S. 250 ff.; CBB v. 12.10.1990, UTC 1991/9\*, S. 48 ff.; TC v. 31.07.1991, UTC 1992/31\*, S. 149 ff. (Anm.: In dieser Entscheidung wird jedoch nicht explizit das Vorliegen eines Irrtums verneint, sondern nur in allgemeiner Form das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Art. 5 NacherhVO festgestellt.); TC v. 01.02.1993, UTC 1993/36\*, 1993/37\*, 1993/38\*, S. 143 ff. (Anm.: Das Vorliegen der Voraussetzungen des Art. 5 NacherhVO wird ebenfalls nur in allgemeiner Form verneint.); TC v. 21.11.1995, UTC 1996/8, S. 24 ff.

76 CBB v. 21.02.1992, UTC 1992/24\*, S. 116 ff.

schaft der Ware.<sup>77</sup> Die Zollbehörde hatte die für die Gewährung der Vergünstigung als Ursprungsnachweis erforderliche „EUR-1 Warenverkehrsbescheinigung“ widerspruchlos angenommen und die Vergünstigung entsprechend gewährt. Später stellte sich heraus, daß diese mit gefälschten Stempeln versehen war und nicht, wie zunächst angenommen, aus Swasiland stammte. Somit waren die Voraussetzungen für die Gewährung der Abgabenvergünstigung nicht gegeben. Aus diesem Grunde ging die Behörde zur Nacherhebung der zu wenig erhobenen Agrarabschöpfungen über.

Gegen die Nacherhebung wandte sich die Klägerin unter Berufung auf Art. 5 Abs. 2 NacherhVO. Sie sah einen (beachtlichen) Irrtum der Behörde darin begründet, daß die vorgelegten Unterlagen bei der Ermittlung der Zollschuld Verwendung gefunden hatten, ohne auf ihre Echtheit überprüft worden zu sein, obwohl dies auf einfache Weise, nämlich durch Vergleich der Stempel mit einer Mustervorlage, möglich gewesen sei.

Das Gericht hat die Klage hingegen mit folgender Begründung abgewiesen: „Von einem Irrtum der zuständigen Behörde im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO kann hier keine Rede sein. Der Umstand, daß der betreffende Beamte das Ursprungszeugnis nicht auf seine Echtheit überprüft hat, läßt, auch wenn dieser - angeblich - die Möglichkeit dazu hatte, im vorliegenden Fall keine andere Bewertung zu.“<sup>78</sup>

Das College van Beroep voor het Bedrijfsleven sieht mithin keine besondere Überprüfungspflicht seitens der Behörde, sofern der Zollanmeldung bestimmte Nachweispapiere beigelegt werden müssen.

Auch der deutschen Rechtsprechung läßt sich nicht entnehmen, daß die Zollbehörde einer besonderen Überprüfungspflicht hinsichtlich der Echtheit der eingereichten Dokumente unterliegt.<sup>79</sup>

### **bb) Entscheidung der Tarifcommissie vom 16. November 1992**

Eine abweichende Bewertung des Sachverhalts der Vorlage falscher Unterlagen scheint die Tarifcommissie in ihrem Urteil vom 16. November 1992 vorgenommen zu haben.<sup>80</sup> Im zugrunde liegenden Fall hatte die Zollbehörde entsprechend den Angaben in der Zollanmeldung antragsgemäß einen Präfe-

77 S. dazu im einzelnen: Bachmann, ZfZ 1989, S. 12 – 15 (Teil I) und ZfZ 1989, S. 34 – 44 (Teil II); Witte/Wolfgang-Wolfgang, Rn. 1654 ff; Wolfgang, Management mit Zollpräferenzen, S. 1 ff.; derselbe, AW-Prax 1995, S. 69 ff.

78 CBB a.a.O., S. 116 (122).

79 BFH, Urt. v. 12.10.1999, VII R 6/99, ZfZ 2000, S. 90 ff mit Anm. von Fehn/Müller.

80 TC v. 16.11.1992, UTC 1993/2\*, S. 4 ff.

renzzollsatz angewendet. Später stellte sich heraus, daß der Stempel auf der als Präferenznachweis vorgelegten „Warenverkehrsbescheinigung EUR-1“ nicht von der zuständigen Behörde des Ursprungslandes stammte und mithin ungültig war. Demnach wurden die Abgaben in voller Höhe geschuldet, so daß die Zollbehörde zur Nacherhebung des Differenzbetrages überging.

Die Klägerin hielt die Nacherhebung unter Berufung auf Art. 5 Abs. 2 NacherhVO für unrechtmäßig, während die Zollbehörde die Voraussetzungen dieser Vorschrift mangels Vorliegens eines Irrtums als nicht erfüllt ansah. Insoweit weist der Sachverhalt keine Unterschiede zu den bereits erwähnten Fällen auf. Die Tariefcommissie urteilte indes wie folgt:

„Der Berufung auf Art. 5 Abs. 2 NacherhVO kann nicht gefolgt werden, und zwar bereits deshalb nicht, weil die Klägerin nicht alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat. (...) die Nacherhebung ist somit zu Recht erfolgt.“<sup>81</sup>

Das Gericht stellte hier unmittelbar auf die letzte Voraussetzung des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO ab, ohne sich mit den sonstigen Voraussetzungen, nämlich dem Vorliegen eines Irrtums sowie dessen Erkennbarkeit zu befassen.

Diese Entscheidung ist bezüglich des Ergebnisses nicht zu beanstanden, Bedenken bestehen jedoch hinsichtlich der Begründung. Zwar mußte tatsächlich nicht unter Vertrauensschutzgesichtspunkten von der Nacherhebung abgesehen werden, dies jedoch aus anderen Gründen, als vom Gericht angeführt. Der vorliegende Sachverhalt kann nicht, wie vom Gericht vertreten, als ein Nichteinhalten der geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung angesehen werden.<sup>82</sup> Vielmehr kam ein Absehen von der Nacherhebung bereits deshalb nicht in Betracht, weil kein Irrtum im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO vorlag.

Zu diesem Ergebnis kann man unter Anwendung der engen Auslegung des Irrtumsbegriffs bereits deshalb gelangen, weil hier offensichtlich kein aktives Verhalten der Zollbehörde zugrunde lag.

Ein anderes Ergebnis läßt sich jedoch auch dann nicht vertreten, wenn man mit der neueren Rechtsprechung der Ansicht folgt, die ausnahmsweise den Irrtumsbegriff auf passive Verhaltensweisen der Behörde ausdehnt. Denn auch nach dieser Auffassung kann ein Irrtum nicht angenommen werden, ohne daß besondere Umstände hinzutreten, die ein schutzwürdiges Vertrauen des Zollbeteiligten zu begründen vermögen. Somit kann hier selbst bei

81 TC v. 16.11.1992, UTC 1993/2\*, S. 4 (6).

82 Vgl. unten S. 79 f.

großzügiger Auslegung des Irrtumsbegriffs diese Voraussetzung des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO nicht als gegeben angesehen werden.

Daß die Tariefcommissie den Irrtumsbegriff grundsätzlich in dieser Form auslegt, ergibt sich aus den zeitlich nach diesem Urteil ergangenen niederländischen Entscheidungen. Dort wurde bei widerspruchslloser Annahme falscher Unterlagen ausdrücklich das Vorliegen eines Irrtums der Zollbehörde verneint.<sup>83</sup> Diese Entscheidungen enthalten indes keine Ausführungen hinsichtlich einer etwaigen Nachprüfungspflicht seitens der Behörde, auch wurden keine sonstigen Voraussetzungen aufgestellt, die in derartigen Fällen die Annahme eines Irrtums rechtfertigten.

### cc) **Entscheidung der Tariefcommissie vom 21. November 1995**

Insbesondere das Urteil der Tariefcommissie vom 21. November 1995<sup>84</sup> macht jedoch deutlich, daß seitens der Tariefcommissie keine besondere Nachprüfungspflicht der Behörde gesehen wird. Im zugrunde liegenden Fall ging es ebenfalls um eine Nacherhebung wegen der Gewährung von Abgabenvergünstigungen infolge der Vorlage gefälschter Warenverkehrsbescheinigungen. Die Tariefcommissie führte in diesem Urteil aus: *„Die Berufung auf Art. 5 Abs. 2 NacherhVO muß verworfen werden. Ein Irrtum der zuständigen Behörde liegt nicht vor, wenn sie Unterlagen annimmt, die bei einer allgemeinen Überprüfung als glaubwürdig erscheinen.“*

Interessant an diesem Fall ist vor allem der Standpunkt der Klägerin. Diese vertrat die Ansicht, es handele sich um einen Irrtum der zuständigen Behörde, weil diese bei der Einfuhr die Echtheit der Unterlagen zu kontrollieren habe.<sup>85</sup> Daß ein Irrtum vorliege, ergebe sich auch aus der Vergleichbarkeit mit den Fällen, in denen die Zollanmeldung unbeanstandet angenommen wird, obwohl die Ware einer anderen Tarifposition zuzuordnen ist, als in der Anmeldung angegeben. Denn ein solcher Sachverhalt sei, wie sich aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache „Top Hit“<sup>86</sup> ergebe, als (beachtlicher) Irrtum zu werten.

### aaa) **„Top Hit“-Entscheidung des EuGH**

Wie bereits dargestellt, läßt sich in der Tat sowohl in der Rechtsprechung des EuGH als auch der nationalen Gerichte eine dahingehende Tendenz er-

83 TC v. 01.02.1993, UTC 1993/36\*, 1993/37\*, 1993/38\*, S. 143 ff; TC v. 21.11.1995, UTC 1996/8, S. 24 ff.

84 TC v. 21.11.1995, UTC 1996/8, S. 24 ff.

85 TC v. 21.11.1995, a.a.O., S. 24 (26 f.).

86 EuGH, Rs. 378/87, Top Hit, Slg. 1989, S. 1359.

kennen, daß die widerspruchslose Übernahme von Angaben des Zollanmelders in bestimmten Fällen als irrtumsbegründendes Verhalten ausgelegt werden kann.<sup>87</sup> In dieser Weise hat etwa der EuGH auch in der von der Klägerin genannten Top Hit-Entscheidung<sup>88</sup> geurteilt. Im zugrunde liegenden Fall hatte die Zollbehörde die von der Klägerin in der Zollanmeldung unzutreffend angegebene Tarifierung in einer Vielzahl von Fällen übernommen. Dieser Umstand alleine führte den EuGH jedoch noch nicht zu der Annahme eines Irrtums. Hinzu kam, daß die Ware einer Beschau unterzogen worden war und daß die Behörde die Tarifierung durch ausdrücklichen Bezug auf den Wortlaut der Zollanmeldung bestätigt hatte.

### **bbb) „Hewlett Packard France“-Entscheidung des EuGH**

Ebenso verlangte der EuGH in seinem Urteil vom 01. April 1993<sup>89</sup> über die Tatsache der bloßen Übernahme der Angaben aus der Zollanmeldung hinaus das Vorliegen weiterer Umstände. Der Gerichtshof führte aus, ein Irrtum der zuständigen Behörden liege dann vor, wenn die Behörde ungeachtet der Zahl und des Umfangs der vom Abgabenschuldner getätigten Einfuhren keine Einwände in bezug auf die Tarifierung der fraglichen Waren erhoben hat. Dies gelte jedoch nur unter der Voraussetzung, daß die falsche Tarifierung bei einem Vergleich der angemeldeten Tarifposition mit der ausdrücklichen Bezeichnung der Waren entsprechend den Spezifikationen der Nomenklatur zu erkennen war.

### **ccc) Stellungnahme**

Eine Übertragung dieser Rechtsprechung auf den Fall der Vorlage falscher Dokumente ist indes aufgrund dieser Voraussetzung nicht ohne weiteres möglich. So würde es nicht ausreichen, daß die Behörde die Unterlagen widerspruchslos angenommen hat, sondern es müßte auch bei dieser Fallkonstellation das Vorliegen weiterer Umstände zugrunde gelegt werden. Entsprechend der Voraussetzung, daß die richtige Tarifposition anhand der Warenbezeichnung zu erkennen war, müßte etwa verlangt werden, daß die Unechtheit der Dokumente ohne nähere Untersuchung erkennbar gewesen ist.

Diese Ansicht vertritt vorliegend offenbar auch die Tariefkommission, denn sie sieht in einem derartigen Fall jedenfalls dann keinen beachtlichen Irrtum,

87 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819; Rs. 378/87, Top Hit Holz, Slg. 1989, 1359; TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4, S. 11 ff.

88 EuGH, Rs. 378/87, Top Hit Holz, Slg. 1989, 1359.

89 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819.

„wenn die Unterlagen bei einer allgemeinen Überprüfung als glaubwürdig erscheinen“.<sup>90</sup> Gerade das ist hier jedoch der Fall, denn die Unterlagen wurden zwecks Überprüfung der Echtheit später eigens der (vermeintlichen) ausstellenden Behörde vorgelegt. Daraus läßt sich schließen, daß die Unechtheit gerade nicht ohne weiteres zu erkennen war. Das Vorliegen eines beachtlichen Irrtums im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO ist somit nach zutreffender Ansicht der Tariefcommissie zu verneinen.

In dieser Entscheidung ist bereits eine dahingehende Tendenz erkennbar, daß die Tariefcommissie unter bestimmten Umständen auch die bloße Übernahme der Angaben aus der Zollanmeldung als beachtlichen Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften ansieht. Zwar stellt das Gericht hier nur klar, daß dann kein beachtlicher Irrtum vorliegt, wenn die Unterlagen bei allgemeiner Überprüfung als glaubwürdig erscheinen, diese Aussage legt jedoch den Umkehrschluß nahe, daß dann ein beachtlicher Irrtum anzunehmen ist, wenn die Unrichtigkeit der Angaben des Zollanmelders bereits im Rahmen einer allgemeinen Überprüfung relativ offen zutage treten und sich der Zollbehörde somit Zweifel geradezu aufdrängen müßten.

#### **dd) Entscheidung der Tariefcommissie vom 16. Februar 1996**

Auf dieser Linie liegt auch die Entscheidung der Tariefcommissie vom 16. Februar 1996.<sup>91</sup> In diesem Fall war in der Zollanmeldung ein zu geringer Zollwert angegeben. Die Zollbehörde hatte zunächst den angegebenen Zollwert nach Beschau der Ware übernommen. Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei dem Lieferanten stellte sich dann heraus, daß die Ware tatsächlich einen höheren Zollwert hatte, so daß der zu wenig erhobene Betrag nachgefordert wurde. Unter Berufung auf Vertrauensschutzgesichtspunkte wandte sich die Klägerin gegen die Nacherhebung.

Das Gericht wies die Klage jedoch ab. In der Begründung stellten die Richter auf den Umstand ab, daß die Preise, die die Klägerin dem Zollwert zugrunde gelegt hatte, nicht extrem niedrig gewesen seien, und erst eine Prüfung beim Lieferanten habe ergeben können, daß der Zollwert zu niedrig angegeben worden sei. Insoweit sei zu Recht keine nähere Überprüfung der Zollanmeldung erfolgt, so daß unter diesen Umständen kein Irrtum im Sinne des Art. 5 NacherhVO anzunehmen sei.

Auch in dieser Urteilsbegründung wird darauf abgestellt, daß die vom Zollanmelder übernommenen Angaben ohne nähere Überprüfung keinen Anlaß

90 TC v. 21.11.1995, UTC 1996/8, S. 24 (28).

91 TC v. 16.02.1996, UTC 1996/27, S. 113 ff.

boten, an deren Richtigkeit zu zweifeln. Daraus kann wiederum der Umkehrschluß gezogen werden, daß die Tariefcommissie dann das Vorliegen eines Irrtums bejaht hätte, wenn die dem Zollwert zugrunde gelegten Preise auffällig niedrig gewesen wären.

Nimmt man bei der Übernahme augenscheinlich unrichtiger Angaben des Zollanmelders einen beachtlichen Irrtum der Zollbehörde an, so wird in diesen Fällen dennoch regelmäßig nicht von der Nacherhebung abgesehen werden können. Denn wenn die Unrichtigkeit der dem Irrtum zugrundeliegenden Angaben relativ offensichtlich ist, dann wird bis auf wenige Ausnahmen die Erkennbarkeit des Irrtums für den Zollschuldner gegeben sein. Mithin wird in aller Regel die zweite Voraussetzung des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO bzw. Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex nicht erfüllt sein.

### **ee) Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. September 1995**

Die Tendenz, bei Vorliegen besonderer Umstände auch die bloße Übernahme von Angaben des Zollanmelders als Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften zu bewerten, konkretisierte sich in der Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. September 1995<sup>92</sup>. Es ging um folgenden Sachverhalt: Die Klägerin führte ein fiktives Zolllager mit Waren aus den USA. Die Fakturierung der Ware erfolgte in US-Dollar. Zur Berechnung des Zollwertes in Niederländischen Gulden zog die Klägerin stets einen monatlich errechneten Durchschnittskurs heran. Bei einer Prüfung im Jahre 1986 kam der Rijksaccountantsdienst<sup>93</sup> zu dem Ergebnis, daß diese Berechnungsmethode nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprach. Danach müsse nicht ein Durchschnittskurs, sondern vielmehr der jeweils zum Auslagerungszeitpunkt gültige Tageskurs herangezogen werden. In dem an die Zollbehörde gerichteten Prüfungsbericht räumte der Rijksaccountantsdienst jedoch ein, daß sich auf lange Sicht im Vergleich zur tagesgenauen Berechnungsmethode lediglich geringfügige Abweichungen ergäben. Aus diesem Grund wurde der Zollbehörde die Empfehlung gegeben, die bis dahin praktizierte Methode auch weiterhin zu akzeptieren. Der Klägerin wurde eine Abschrift dieses Prüfungsberichtes durch den Rijksaccountantsdienst ausgehändigt. Im Zeitraum 1991/1992 ist eine erneute Prüfung erfolgt. Der inzwischen zuständige „Douanedistrict B“ vertrat dabei im Gegensatz zum früher zuständigen Rijksaccountantsdienst die Ansicht, daß nur die tagesgenaue Berechnungsmethode zulässig sei. Nach dieser Methode ergab sich gegenüber der prakti-

92 TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4, S. 11 ff.

93 Rijksaccountantsdienst=Reichsrechnungsprüfungsdienst.

zierten eine im zugrunde gelegten Zeitraum insgesamt höhere Zollschuld. Daraufhin ging die Zollbehörde zur Nacherhebung über.

Die Klägerin wandte sich mit der Begründung gegen die Nacherhebung, aufgrund des die praktizierte Methode grundsätzlich bestätigenden Prüfungsberichts und aufgrund der Tatsache, daß die Zollbehörde diese Methode über mehrere Jahre akzeptiert habe, sei ein Vertrauenstatbestand gesetzt worden.

Die Tariefcommissie gab der Klage statt. Sie nahm unter diesen Umständen das Vorliegen eines Irrtums im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO an. Das Gericht führte dazu aus: *„Nach Auffassung der Tariefcommissie ist vorliegend ein Irrtum im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO gegeben (...). Der genannte Irrtum ist darin gelegen, daß der Inspecteur zu Unrecht der Ansicht war, daß ihm die Freiheit zukam, der Klägerin die vorliegende Abweichung von den gesetzlichen Bestimmungen bezüglich der Zollwertanmeldung stillschweigend zuzugestehen.“*

Diese „Stillhalte-Position“ der Zollbehörde als „aktiven“ Irrtum zu qualifizieren, bereitet Schwierigkeiten, denn der Inspecteur hat ja gerade nur die Zollanmeldungen unbeanstandet übernommen. Dadurch, daß die Zollbehörde vom Inhalt des Prüfungsberichts Kenntnis erlangte, war ihr jedoch bewußt, daß die Angaben des Zollschuldners bezüglich des Zollwerts unzutreffend waren. Daß sie in Kenntnis dieses Umstandes weiterhin die Zollanmeldungen unbeanstandet beließ, mußte indes als vertrauensbegründend und somit als beachtlicher Irrtum angesehen werden, so daß der Entscheidung im Ergebnis zuzustimmen ist. An diesem Beispiel wird abermals deutlich, daß die sprachliche Unterscheidung zwischen „aktiven“ und „passiven“ Irrtümern in konsequenter Anwendung nicht immer zum richtigen Ergebnis führt. Der Ansatz der Tariefcommissie, unter den gegebenen Umständen einen beachtlichen Irrtum anzunehmen, war neu. Mit dieser Entscheidung begann die Tariefcommissie, den Irrtumsbegriff auszudehnen.

#### **ff) Entscheidung der Tariefcommissie vom 8. Mai 1995**

Ebenfalls um die bloße Übernahme von Angaben des Zollschuldners ging es im Urteil der Tariefcommissie vom 08. Mai 1995.<sup>94</sup> In diesem Fall hatte die Klägerin den in der Zollanmeldung angegebenen Zollwert der von ihr eingeführten Ware über mehrere Jahre hinweg abweichend von den Bestimmungen der ZollwertVO<sup>95</sup> ermittelt. Vor der ersten Einfuhr der in Rede stehen-

94 TC v. 08.05.1995, UTC 1995/46, S. 181 ff.

95 Zum Zollwertrecht vgl. unten 4. Teil, S. 123 ff.

den Ware hatte die Zollbehörde der Klägerin aufgezeigt, nach welchen Methoden die Zollwertermittlung der von ihr eingeführten Ware erfolgen könne. An diese Vorgaben hatte sich die Klägerin jedoch nur teilweise gehalten. Die Zollbehörde hatte die Zollanmeldungen über den gesamten Zeitraum nicht beanstandet. Nach einer Überprüfung durch das „Landelijk Waarde-team“ erlangte sie Kenntnis von der Unrichtigkeit des angegebenen Zollwertes und ging somit zur Nacherhebung des Differenzbetrages über.

Die Tarifcommissie verneinte unter diesen Umständen das Vorliegen eines Irrtums. Zur Begründung führte sie an, die Klägerin habe keinen Beweis dafür erbracht, daß die Zollbehörde die Methode bewußt akzeptiert habe. Wenn über einen bestimmten Zeitraum einzelne Bestandteile von Zollanmeldungen nicht kontrolliert worden seien, könne daraus nicht der Schluß gezogen werden, daß möglicherweise unrichtige Elemente dieser Zollanmeldungen bewußt als Grundlage für die Ermittlung der Zollschild heran-gezogen worden sind.<sup>96</sup>

Das Gericht kam somit zu der zutreffenden Ansicht, ein Irrtum liege hier nicht vor. Zwar lassen sich gewisse Parallelen zu dem am 29. September 1995 entschiedenen Fall<sup>97</sup> erkennen, denn auch dort blieben über einen längeren Zeitraum hinweg Zollanmeldungen, in denen ein unrichtiger Zollwert angegeben war, unbeanstandet. Der wesentliche Unterschied liegt hier jedoch in der Tatsache, daß die Zollbehörde in dem Fall Kenntnis von der Unrichtigkeit hatte. Allein die Tatsache, daß die Zollbehörde über einen längeren Zeitraum bestimmte Angaben des Zollanmelders nicht überprüft, reicht somit nach der Rechtsprechung der Tarifcommissie nicht aus, um einen Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften anzunehmen.

### **gg) Deutsche Rechtsprechung**

Auch die deutsche Rechtsprechung hat im Falle langjährig gleichbleibender Praxis der Zollbehörde nur dann einen Irrtum der Zollbehörde angenommen, wenn zusätzlich besondere Umstände vorlagen. So hat das Finanzgericht München einen Irrtum für den Fall angenommen, daß die Zollstelle über viele Jahre hinweg die Ware stets gleichbleibend einer unzutreffenden Tarifposition zugewiesen hat und diese Einreihung durch stichprobenweise Überprüfungen, durch eine Außenprüfung und in einer Bewilligungsverfügung eines Sammelzollanmeldeverfahrens bestätigt wurde.<sup>98</sup> Wurde hingegen die Zollanmeldung ohne nähere Überprüfung angenommen und enthielt

96 TC a.a.O., S. 184.

97 TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4, S. 11 ff.; vgl. im einzelnen oben S. 49.

98 FG München, Urt. v. 11.07.1990, ZfZ 1991, S. 184.

diese etwa eine unzutreffende Tarifierung der Ware, so wird in der deutschen Rechtsprechung das Vorliegen eines beachtlichen Irrtums ebenfalls verneint.<sup>99</sup> In der Entscheidung vom 22.11.1994 räumt der BFH zwar ein, daß insoweit ein Verhalten der Zollbehörde vorliege, als diese kraft eigener Willensbildung den Zollsatz festlegt, stellt jedoch klar, daß diese Handlung den Irrtum nicht begründet, sondern lediglich Folge des vorhergehenden Irrtums sei, dem die Behörde passiv unterlegen sei.

### c) Falsche Rechtsanwendung durch die Behörde

Ein Irrtum der Zollbehörde wird vom EuGH auch dann angenommen, wenn die Zollanmeldung alle für die Anwendung der betreffenden Regelung erforderlichen Angaben enthält und diese zutreffend sind, die Angaben aber von der Behörde rechtlich unzutreffend gewürdigt werden.<sup>100</sup>

In der deutschen Rechtsprechung wird ein solcher Sachverhalt in gleicher Weise behandelt.<sup>101</sup> Nichts anderes ergibt sich aus der niederländischen Rechtsprechung:

In seiner Entscheidung vom 28. Dezember 1994 hat das College van Beroep voor het Bedrijfsleven einen beachtlichen Irrtum der Behörde angenommen, als diese einen inzwischen geänderten, zu niedrigen Abgabensatz angewendet hatte.<sup>102</sup> Dazu kam es, weil die Behörde der Abgabensatzfestsetzung Informationen zugrunde gelegt hatte, die aus dem verwaltungsinternen elektronischen Dokumentationssystem „SAGITTA“ der niederländischen Zollbehörden stammten. Zu diesem Zeitpunkt arbeitete dieses System nach Bekunden der Zollbehörde noch nicht einwandfrei und wies infolgedessen noch den alten Abgabensatz aus. Das Gericht nahm hier ohne weiteres einen Irrtum der Behörde an und beschäftigte sich lediglich mit dessen Erkennbarkeit.

Ebenfalls aufgrund von nicht mehr aktuellen Daten im Computersystem „SAGITTA“ hatte die Zollbehörde in dem am 15. März 1996 von der Tarifcommissie entschiedenen Fall einen falschen Abgabensatz angewen-

99 BFH, Urt. v. 2.5.1991, BFH/NV 1992, S. 420 f.; Urt. v. 15.10.1991, BFH/NV 1992, S. 496 f.; Urt. v. 22.11.1994, BFHE 176, 170.

100 EuGH, Rs. 314/85, Foto-Frost, Slg. 1987, 4199 (4233), Rn. 26; Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (3308), Rn.26; Rs. C-153, Faroe Seafood, Slg. 1996, I-2465 (2542), Rn. 95.

101 BFH, Urt. v. 07.09.1993, BFHE 172, 561; Das FG Ba-Wü (Urt. v. 10.12.1991, ZfZ 1992, S. 323 f.) hatte selbst dann einen beachtlichen Irrtum bejaht, als in der Zollanmeldung eine unrichtige Tarifposition angegeben war, welche auch von der Behörde als einschlägig erachtet worden war.

102 CBB v. 28.12.1994, UTC 1995/9\*, S. 31 (35).

det.<sup>103</sup> Auch hier nahm das Gericht unproblematisch einen Irrtum an. In dieser Entscheidung wies die Tariefcommissie ausdrücklich darauf hin, auch mittels automatischer Datenverarbeitungssysteme könnten Irrtümer begangen werden.

Um einen beachtlichen Irrtum infolge falscher Rechtsanwendung geht es auch in dem Urteil der Tariefcommissie vom 21. Dezember 1994.<sup>104</sup> In diesem Fall hatte die Zollbehörde eine Einfuhrabgabenbefreiung nach den Vorschriften über Rückwaren gewährt. Eine derartige Abgabenbefreiung kann gewährt werden, wenn Gemeinschaftswaren nur vorübergehend aus dem Gemeinschaftszollgebiet entfernt werden. Voraussetzung für die Abgabenbefreiung ist jedoch, daß ein Nachweis erbracht wird, daß es sich bei der wieder eingeführten Ware um dieselbe (die „nämliche“) handelt, die zuvor ausgeführt wurde.<sup>105</sup> Die Abgabenbefreiung erfolgte, obwohl die Klägerin das als Nämlichkeitsnachweis dienende Auskunftsblatt INF-3 nicht vorlegen konnte, sondern lediglich auf andere Weise die Herkunft der Waren darlegte. Nach den zugrunde liegenden Vorschriften (Art. 3 VO 754/76; Art. 6 u. 9 VO 2945/76) war die Vorlage des Auskunftsblattes INF-3 jedoch Voraussetzung für die Einfuhrabgabenbefreiung.

Die Tariefcommissie urteilte wie folgt: „Die Abgabenbefreiung für diese Waren durfte aufgrund eines formellen Fehlers, nämlich der Nichtvorlage des INF-3 Formulars, nicht gewährt werden. Unter diesen Umständen kommt die Tariefcommissie zu dem Schluß, daß es als Irrtum der Behörde im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO anzusehen ist, daß sie trotz dieses Fehlers die Abgabenbefreiung gewährt hatte.“<sup>106</sup>

Dieser Entscheidung ist zuzustimmen, es handelt sich um einen typischen Fall der „falschen Rechtsanwendung“. In diesem Zusammenhang sei angemerkt, daß nach heute geltendem Recht gemäß Art. 848 ZK-DVO der Nämlichkeitsnachweis nicht mehr nur durch Vorlage des INF-3 Auskunftsblattes, sondern auch auf andere Weise geführt werden kann.<sup>107</sup>

#### **d) Gewährung von Abgabenbegünstigungen**

Einen weiteren Fall der falschen Rechtsanwendung stellt die fälschliche Gewährung von Abgabenbegünstigungen im Zusammenhang mit Zollplafonds dar. Bei Zollplafonds handelt es sich um zolltarifliche Abgabenbegün-

103 TC v. 15.03.1996, UTC 1996/49, S. 255 ff.

104 TC v. 21.12.1994, UTC 1995/22\*, S. 85 ff.

105 Vgl.dazu im einzelnen: Witte/Wolffgang-Kampf, Rn.1804 ff.

106 TC v. 21.12.1994, UTC 1995/22\*, S. 85 (88).

107 Witte/Kampf, Art. 185, Rn. 9.

stigungen seitens der Gemeinschaft für bestimmte Waren aus bestimmten Ländern zur Stärkung der Wirtschaft der Ausfuhrstaaten. Diese Abgabenbegünstigungen drücken sich in Ermäßigungen des Zollsatzes bis zum Nullsatz aus, wobei die Vergünstigungen grundsätzlich auf unbestimmte Zeit, jedoch auf eine bestimmte Einfuhrmenge beschränkt gewährt werden. Der Regelzollsatz tritt jedoch nicht bei Erreichen der Einfuhrmenge automatisch wieder in Kraft, vielmehr bedarf es dazu gemäß Art. 20 Abs. 5 b) Zollkodex des Erlasses einer Kommissionsverordnung.<sup>108</sup>

Hat die Zollbehörde im Rahmen von Präferenzregelungen eine solche Abgabenbegünstigung gewährt, obwohl diese zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung entfallen war, so wird dies einheitlich als beachtlicher Irrtum angesehen.<sup>109</sup>

In gleicher Weise wird diese Fallkonstellation in der niederländischen Rechtsprechung behandelt. Ausnahmslos wurden derartige Fälle als Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften angesehen.<sup>110</sup>

#### e) **Zuständige Behörden**

Voraussetzung für ein Absehen von der Nacherhebung ist gemäß Art. 5 Abs. 2 NacherhVO, daß der Irrtum auf Seiten der zuständigen Behörde liegt. Die Nachfolgeregelung des Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex setzt ihrem Wortlaut nach nur noch allgemein einen Irrtum der Zollbehörden voraus. Eine Änderung ergibt sich daraus indes nicht. In Art. 4 Nr. 3 Zollkodex findet sich nunmehr eine Definition des Behördenbegriffes, wonach Zollbehörden die unter anderem für die Anwendung des Zollrechts *zuständigen* Behörden sind.

Unproblematisch werden als zuständige Behörden im Sinne der Nacherhebungsvorschriften die für die Erhebung der Eingangsabgaben zuständigen Zollstellen angesehen.<sup>111</sup> Dabei handelt es sich um die Behörden des Einfuhr-Mitgliedstaates. Schwierigkeiten bereitet diese Frage jedoch, wenn neben der Erhebungsbehörde auch andere Behörden am Zollverfahren beteiligt

108 Witte/Wolfgang-Wolfgang, Rn. 1638.

109 Dorsch/Gellert, Art. 220, Rn. 52; Hessisches FG v. 16.12.1991, ZfZ 1992, S. 150.

110 TC v. 10.02.1987, UTC 1987/29, S. 140 ff.; TC v. 22.08.1988, UTC 1988/45, S. 167 ff.; TC v. 25.07.1988, UTC 1988/51\*, S. 182 ff.; TC v. 21.11.1988, UTC 1989/7, S. 23 ff.; TC v. 05.07.1989, UTC 1989/41, S. 176 ff.; TC v. 27.07.1990, UTC 1990/56, S. 194 ff.; TC v. 22.02.1991, UTC 1991/11\*, S. 57 ff.; TC v. 24.01.1992, UTC 1992/11\*, S. 53 ff.; TC v. 17.01.1992, UTC 1992/12\*, S. 56 ff.; TC v. 19.10.1995, UTC 1995/61, S. 240 ff.; TC v. 15.03.1996, UTC 1996/49, S. 255 ff.

111 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819 (I-1845), Rn. 16.

sind. Das ist etwa dann der Fall, wenn zwecks Gewährung von Abgabenvergünstigungen für Waren aus bestimmten Herkunftsländern Präferenznachweise erbracht werden müssen. Dabei handelt es sich beispielsweise um den Nachweis der Herkunft der Ware mittels Ursprungszeugnis, welches von den Behörden des Ursprungslandes ausgestellt werden muß.

Nicht selten erscheinen unrichtige oder verfälschte Präferenznachweise im Wirtschaftsverkehr, so daß in der Folge auch die Abgabenerhebung fehlerhaft ist. Beruhen diese Fehler auf Irrtümern der Behörden in Drittstaaten, stellt sich die Frage, inwieweit auch diese Irrtümer beachtlich sind. Der Gesetzeswortlaut gibt diesbezüglich keinen Aufschluß, denn dort ist nur allgemein von *Behörden* die Rede.

#### **aa) Drittländersbehörde als „zuständige Behörde“: EuGH**

Erste Klarheit brachte der EuGH mit seiner Entscheidung in der Rechtssache „Mecanarte“. Der Gerichtshof urteilte, daß der Begriff der zuständigen Behörde weit auszulegen sei. Demnach komme als Behörde im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO nicht nur die für die Erhebung der Eingangsabgaben zuständige Zollstelle in Betracht. Vielmehr könne dies jede Behörde sein, die im Rahmen ihrer Zuständigkeiten Gesichtspunkte beiträgt, die bei der Erhebung von Zöllen zu berücksichtigen sind und so beim Abgabenschuldner ein berechtigtes Vertrauen entstehen lassen können, als zuständige Behörde im Sinne der Nacherhebungsvorschriften angesehen zu werden.<sup>112</sup> Dies gelte insbesondere für die Zollbehörden des Ausfuhrmitgliedstaats, die im Zusammenhang mit der Zollanmeldung tätig werden. Unter Anwendung dieser Grundsätze hatte der EuGH in dieser Rechtssache den Irrtum der Zollbehörde eines Ausfuhrmitgliedstaates bei der Ausstellung von Warenverkehrsbescheinigungen als Irrtum der zuständigen Behörde angesehen.

Während in der Rechtssache „Mecanarte“ die Ausdehnung des Behördenbegriffs noch insoweit eine Einschränkung erfuhr, als explizit nur die Behörden von *Mitgliedstaaten* als zuständige Behörden im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO angesehen wurden, erfolgte in der *Seafood*-Entscheidung<sup>113</sup> eine weitere Ausdehnung dieses Begriffes. In diesem Fall hatte der Gerichtshof klargestellt, daß auch die Zollbehörden eines Landes, welches kein Mitglied der Europäischen Gemeinschaften ist, zuständige Behörden im Sinne der Nacherhebungsvorschriften sein können.<sup>114</sup> Voraussetzung dafür ist jedoch, daß die Behörden von der Gemeinschaft an der Ermittlung der bei der

112 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (3307), Rn. 22.

113 EuGH, Rs. C-153/94, Faroe Seafood, Slg. 1996, I-2465.

114 EuGH, Rs. C-153/94, Faroe Seafood, Slg. 1996, I-2465 (I-2541), Rn. 90.

Zollerhebung zu berücksichtigenden Gesichtspunkte beteiligt werden.<sup>115</sup> Diese Beteiligung bestand im zugrunde liegenden Fall darin, daß die Zollbehörde des Ausfuhrlandes im Rahmen des Präferenzabkommens laut Verordnung verpflichtet war, vor dem Ausstellen von Ursprungszeugnissen den Ursprung der Waren und das Vorliegen aller sonstigen zur Präferenzgewährung erforderlichen Voraussetzungen nachzuprüfen. Mittlerweile ist somit vom EuGH anerkannt, daß auch Behörden von Drittstaaten zuständige Behörden im Sinne der Nacherhebungsvorschriften sein können.

#### **bb) Drittlandsbehörde als „zuständige Behörde“: Tariefcommissie**

In diesem Zusammenhang ist auf das Urteil der Tariefcommissie vom 24. September 1990<sup>116</sup> hinzuweisen. Im der Entscheidung zugrunde liegenden Fall waren aus Südkorea stammende Waren antragsgemäß mit einem Präferenzzollsatz belegt worden. Später wurden die von der Klägerin als Präferenznachweis der Zollanmeldung beigefügten „Formblätter A“ durch die niederländische Zollverwaltung den koreanischen Behörden zur Überprüfung zugeleitet. Aufgrund des Ergebnisses dieser Überprüfung erklärten die dortigen Behörden die Nachweispapiere für ungültig, weil die ausgeführten Waren nicht den Anforderungen des Präferenzabkommens genügten.

Die Klägerin wandte sich gegen die daraufhin eingeleitete Nacherhebung unter Berufung auf Vertrauensschutzgesichtspunkte. Sie machte dabei geltend, das Prüfungsgutachten der koreanischen Behörde enthalte keine Hinweise darauf, daß die von den „zuständigen Behörden“ erstellten Nachweispapiere aufgrund falscher oder unzulänglicher Informationen des Exporteurs erstellt worden seien. Vielmehr erwecke der Inhalt des Gutachtens den Eindruck, daß erst im Nachhinein das Vorliegen der Präferenzvoraussetzungen überprüft worden sei. Sie stellte somit auf ein Fehlverhalten seitens der koreanischen Behörde bei der Erstellung der Nachweispapiere ab und sah demgemäß auch einen Irrtum von Behörden außerhalb der Gemeinschaft als beachtlich an.

Das Gericht wies die Klage ab. In der Urteilsbegründung heißt es, die von der koreanische Behörde angeführten Gründe für die Ungültigerklärung der Nachweispapiere unterlägen nicht der Überprüfung der Tariefcommissie. Aufgrund der Ungültigerklärung seien jedoch die Voraussetzungen für eine Präferenzgewährung entfallen. Somit sei gemäß Art. 2 NacherhVO der Differenzbetrag nachzuerheben. Ein Absehen von der Nacherhebung könne nur nach Maßgabe des Art. 5 NacherhVO erfolgen, es bestünden jedoch keine

115 EuGH, Rs. C-153/94, Faroe Seafood, Slg. 1996, I-2465 (I-2541), Rn. 90.

116 TC V. 24.09.1990, UTC 1990/68, S. 250 ff.

Anhaltspunkte dafür, daß die Voraussetzungen dieser Vorschrift gegeben seien.

Das Gericht ging hingegen nicht der Frage nach, aufgrund welcher Umstände es zur Ausstellung der Zertifikate gekommen war. Daraus läßt sich schließen, daß das Gericht ein eventuelles Fehlverhalten der koreanischen Behörde in jedem Falle für unbeachtlich hielt und mithin eine Ausdehnung des Behördenbegriffs auch auf Behörden von Drittstaaten nicht in Betracht gezogen hat.

Wenngleich sich die Klägerin nicht ausdrücklich auf die Vorschrift des Art. 5 NacherhVO berief, sondern lediglich den Grundsatz des Vertrauensschutzes erwähnte, so entspricht ihre Argumentation doch bereits den später vom EuGH in den Rechtssachen Mecanarte<sup>117</sup> und Seafood<sup>118</sup> entwickelten Grundsätzen. Dies insofern, als auch in diesem Fall von einem Irrtum einer Zollbehörde ausgegangen wurde, welche nicht die für die Erhebung der Eingangsabgaben zuständige Zollstelle war, sondern eine in das Besteuerungsverfahren eingebundene Behörde eines Drittstaates. Weiter wurde darauf hingewiesen, daß die Ausstellung der Ursprungsnachweise nicht auf unrichtigen oder unvollständigen Informationen gegenüber der Behörde beruhte. Genau diese Einschränkung nahm später auch der EuGH im Mecanarte-Urteil vor.<sup>119</sup> Die Tariefcommissie hielt es offenbar nicht für erforderlich, sich näher mit dieser Problematik auseinanderzusetzen und sich gegebenenfalls mittels eines Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 234 EGV bezüglich dieser Fragen Klarheit zu verschaffen. Es mag sein, daß das Gericht - ebenso wie der Inspecteur - der Überzeugung war, daß die Zertifikate aufgrund unrichtiger Informationen gegenüber der Behörde ausgestellt worden waren und somit ein Absehen von der Nacherhebung in jedem Fall nicht möglich gewesen wäre. Aus der Urteilsbegründung geht dies jedoch nicht klar hervor.

### **3. Erkennbarkeit**

Weitere Voraussetzung für ein Absehen von der Nacherhebung ist gemäß Art. 5 Abs. 2 NacherhVO bzw. Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex, daß der Zollschuldner den Irrtum der Zollbehörde nicht erkennen konnte. Hinsichtlich der Beurteilung der Erkennbarkeit gibt es verschiedene Ansatzpunkte. Es wird die Auffassung vertreten, daß die Nichterkennbarkeit des Irrtums

117 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277.

118 EuGH, Rs. C-153/94, Faroe Seafood, Slg. 1996, I-2465.

119 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (I-3307), Rn. 24.

grundsätzlich nur nach einem objektiven Maßstab zu bestimmen sei.<sup>120</sup> Etwas anderes ergibt sich jedoch aus der Rechtsprechung des EuGH. Bei der Beurteilung der Erkennbarkeit ist danach vor allem auf die Art des Irrtums, die Erfahrung des betreffenden Wirtschaftsteilnehmers und die von ihm aufgewandte Sorgfalt abzustellen.<sup>121</sup> Demgemäß sind ebenso subjektive Gesichtspunkte zu berücksichtigen.

Auch nach Ansicht der Europäischen Kommission ist allein die Feststellung, daß objektiv die Möglichkeit bestand, den Irrtum zu erkennen, nicht ausreichend, vielmehr seien ebenso subjektive Aspekte zu berücksichtigen.<sup>122</sup> Zu dieser Auffassung gelangte die Kommission unter Bezugnahme auf die englischsprachige und die französischsprachige Fassung des Gesetzestextes. Während in der deutschen Fassung des Art. 5 NacherhVO lediglich von „Irrtum (...) der nicht erkannt werden konnte“ die Rede ist, verlangen diese Fassungen zusätzlich, daß der Irrtum „reasonably“ bzw. „raisonnablement“, also „vernünftigerweise“ nicht erkannt werden konnte. Auch in der niederländischen Fassung findet sich eine entsprechende Formulierung. Dort heißt es: „vergissing (...) die de belastingschuldige *redelijkerwijze* niet kon ontdekken“.<sup>123</sup>

In der niederländischen Rechtsprechung finden in diesem Zusammenhang ebenfalls subjektive Aspekte Berücksichtigung: Bei der Beurteilung der Erkennbarkeit wird regelmäßig zunächst die Frage geklärt, ob der Zollschuldner „nicht imstande war oder nicht imstande zu sein brauchte“, sich von der aktuellen Rechtslage Kenntnis zu verschaffen.<sup>124</sup> Teilweise wird zusätzlich darauf abgestellt, daß der Zollschuldner „infolge von Umständen, auf die er keinerlei Einfluß ausüben konnte“ dazu nicht imstande war oder nicht im-

120 So die spanische Regierung in: Sitzungsbericht, Rs. 64/89, Slg. 1990, I-2536 (2540); Dorsch/Worms, Art. 220, Rn. 37, (bis 77. Erg.-Lfg.).

121 EuGH, Rs. 64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2535 (2556), Rn. 19; Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819 (1848), Rn. 28; Rs. C-153/94 u. C-204/94, Faroe Seafood, Slg. 1996, I-2465 (2543), Rn. 99 m.w.N.

122 Kommission in: Sitzungsbericht, Rs. 64/89, Slg. 1990, I-2536 (2540); ebenso: Fabian, S. 125; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 220, Rn. 95.

123 „Redelijkerwijze“ entspricht dem deutschen Wort „vernünftigerweise“.

124 TC v. 22.08.1988, UTC 1988/45, S. 167 (169); TC v. 25.07.1988, UTC 1988/51\*, S. 182 (185); TC v. 21.11.1988, UTC 1989/7, S. 23 (26); TC v. 27.06.1990, UTC 1990/56, S. 194 (196); TC v. 24.01.1992, UTC 1992/11\*, S. 53 (55); TC v. 17.01.1992, UTC 1992/12\*, S. 56 (61); TC v. 19.10.1995, UTC 1995/61, S. 240 (243); TC v. 15.03.1996, UTC 1996/49, S. 255 (257).

stande zu sein brauchte.<sup>125</sup> Insoweit ergeben sich keine Abweichungen von der Rechtsprechung des EuGH.

Mittlerweile ist es ständige Rechtsprechung, daß bei der Bewertung der Erkennbarkeit des Irrtums für den Zollschuldner von einer konkreten Beurteilung aller Umstände des Einzelfalls auszugehen ist, bei der namentlich die Art des Irrtums, die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers zu berücksichtigen sind.<sup>126</sup> Die genannten Kriterien sind zwar die wesentlichen, und sie sind somit als Maßstab der Prüfung zu berücksichtigen, es handelt sich dabei jedoch nicht um eine abschließende Aufzählung.<sup>127</sup>

### a) **Art des Irrtums**

Weiteres objektives Kriterium ist die Art des Irrtums. Dabei kommt es darauf an, ob die betreffende Regelung verwickelt oder im Gegenteil so einfach ist, daß eine Prüfung der Umstände einen Irrtum leicht erkennbar macht.<sup>128</sup> Als verwickelt oder schwierig ist die Rechtslage nach der Rechtsprechung des EuGH dann anzusehen, wenn die Lösung keinesfalls durch die bloße Lektüre der geltenden Vorschriften erkennbar ist.<sup>129</sup> Als Anhaltspunkt dafür, daß das zu lösende Problem verwickelt ist, wird auch ein wiederholter Irrtum der Zollbehörde angesehen.<sup>130</sup> Ein gewichtiges Indiz dafür, daß das zu lösende Problem komplexer Natur und somit verwickelt ist, sieht der Gerichtshof etwa darin gelegen, wenn es angesichts von Meinungsverschiedenheiten über die Auslegung einer Vorschrift zwischen den Mitgliedstaaten erforderlich war, eine Verordnung zur Klärung der Rechtsfrage zu erlassen.<sup>131</sup>

### aa) **Nichterkenbarkeit in der Rechtsprechung der Tariefcommissie**

Mit dem Aspekt der verwickelten Rechtslage hat sich auch die niederländische Rechtsprechung bei der Bewertung der Erkennbarkeit eines Behördenirrtums in ihrem Urteil vom 30. März 1994 beschäftigt.<sup>132</sup> Dieses

125 TC v. 22.08.1988, UTC 1988/45, S. 167 (169); TC v. 25.07.1988, UTC 1988/51\*, S. 182 (185); TC v. 21.11.1988, UTC 1989/7, S. 23 (26).

126 EuGH Rs. C-64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2551 (2556 f.); Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819 (1848), Rn. 28; Rs. C-153/94 u. C-204/94, Faroe Seafood, Slg. 1996, I-2465 (2543), Rn. 99 m.w.N.

127 Vgl. dazu auch: BFH, Beschl. v. 15.12.1992, BFH/NV 1994, S. 65 (66).

128 EuGH, Rs. 64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2551 (2557), Rn. 20.

129 EuGH, Rs. C-292/91, Gebr. Weis, Slg. 1993, I-2219 (2237), Rn. 17.

130 EuGH, Rs. C-64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2535 (2551), Rn. 20.

131 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819 (1846), Rn. 23.

132 TC v. 30.03.1994, UTC 1994/45\*, S. 205 ff.

Urteil ist nicht nur hinsichtlich des Ergebnisses interessant, sondern fällt auch durch eine im Vergleich zur sonstigen Praxis der Tariefcommissie außergewöhnlich umfassende Urteilsbegründung auf. In diesem Fall ging es um die Nacherhebung von Zoll wegen falscher Rechtsanwendung. Dabei handelte es sich um das im Zusammenhang mit der deutschen Wiedervereinigung per 01. Juli 1990 in Kraft getretene Übergangsrecht hinsichtlich der zollrechtlichen Behandlung von Waren aus der Deutschen Demokratischen Republik.<sup>133</sup>

Die betreffenden aus der Deutschen Demokratischen Republik eingeführten Waren befanden sich bereits vor dem 01. Juli 1990 - dem Tag der deutsch-deutschen Währungsunion - in einem Zolllager des Anmelders in den Niederlanden, wurden jedoch erst am 02. Juli 1990 zu einem Zollverfahren angemeldet. In dem ebenfalls am 02. Juli 1990 von der Zollbehörde ausgestellten Zollbefund war der Vermerk enthalten, daß „definitiv keine Einfuhrabgaben geschuldet werden“. Später, am 06. Juli, kam die Behörde zu der Erkenntnis, daß eine Zollbefreiung nach Maßgabe der betreffenden Verordnungen nur für solche Waren gewährt werden konnte, die seit dem 01. Juli in das Gemeinschaftsgebiet verbracht worden sind. Die Klägerin wandte sich daraufhin unter Berufung auf Vertrauensschutzgesichtspunkte erfolglos gegen die Nacherhebung und erhob sodann Klage bei der Tariefcommissie.

Die Tariefcommissie gab der Klägerin mit folgender Begründung Recht: „(...) Die Tariefcommissie muß in dieser Streitigkeit lediglich untersuchen, ob der betreffende Irrtum für die Klägerin erkennbar war, denn bezüglich des Vorliegens der übrigen Voraussetzungen (des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO) bestehen keine Zweifel. (...) Es entspricht ständiger Rechtsprechung des EuGH und der Tariefcommissie, daß die irrtümliche Nichtanwendung von ordnungsgemäß im Amtsblatt der EG veröffentlichten gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften an sich noch keinen Grund für das Absehen von der Nacherhebung darstellt, denn aufgrund der Veröffentlichung konnte der Anmelder den Irrtum erkennen. Auf diese Rechtsprechung hat sich dann auch die Zollbehörde zur Begründung ihrer Entscheidung im wesentlichen berufen.

Vorliegend kommt es jedoch nicht auf die Möglichkeit an, vom Inhalt der einschlägigen Verordnungen Kenntnis nehmen zu können, sondern darauf, wie diese gemeinschaftsrechtlichen Regelungen auszulegen sind. In seinem Urteil in der Rechtssache C-64/89 vom 26. Juni 1990<sup>134</sup> hat der EuGH ausgeführt, daß bei der Beurteilung der Frage, ob der betreffende Unternehmer einen Irrtum erkennen konnte, auch die Verwickeltheit der einschlägigen

133 VO (EWG) 1794/90, Abl. (EG) Nr. L 166.

134 EuGH, Rs. C.-64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2535.

Vorschriften berücksichtigt werden muß und daß der nationale Richter diesbezüglich selbst eine Entscheidung treffen kann.

Die Tariefcommissie erachtet die beiden Freistellungsverordnungen für durchaus komplex. Hinsichtlich ihres gegenseitigen Verhältnisses sowie der exakten Bedeutung dieses Übergangsrechts treten notwendig rechtliche Fragen hervor. Die Zollbehörde konnte diese Fragen am 02. Juli 1990 selbst noch nicht eindeutig beantworten. Erst am 06. Juli wurde von ihr ein klarer Standpunkt hinsichtlich des Übergangsrechts vertreten. Wie auch der Vertreter der Zollbehörde eingeräumt hat, handelt es sich vorliegend um 'hastige Gesetzgebung in einer verworrenen Zeit'.

Unter Berücksichtigung obenstehender Erwägungen gelangt die Tariefcommissie zu der Auffassung, daß die vorliegende Rechtslage derartig verwickelt war, daß auch von einem erfahrenen Zollspediteur am 02. Juli noch nicht erwartet werden konnte, Zweifel an der Auslegung durch die Zollbehörde zu erheben, welche im übrigen auch der eigenen Ansicht der Klägerin entsprach. Somit konnte die Klägerin den Irrtum der Behörde nicht erkennen. Daraus ergibt sich, daß unter den gegebenen Umständen eine Nacherhebung nicht erfolgen durfte.“

Diese Entscheidung läßt erkennen, daß auch die Tariefcommissie neben objektiven Kriterien gleichfalls subjektive Aspekte zur Bewertung der Erkennbarkeit heranzieht, denn hier wurde ausdrücklich auf die Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers abgestellt.

Bei diesem Urteil handelt es sich um einen der seltenen Fälle, in denen die Tariefcommissie die Nacherhebung mangels Erkennbarkeit des Irrtums für rechtswidrig erklärt hat.

### **bb) Erkennbarkeit in der Rechtsprechung der Tariefcommissie**

In der Mehrzahl der Fälle sah die Tariefcommissie die Rechtslage jedoch nicht als verwickelt an, sondern kam zu dem Ergebnis, daß eine Prüfung der Umstände einen Irrtum leicht erkennbar machte.<sup>135</sup> Im wesentlichen betraf dies die Fälle, in denen im Rahmen eines Zollplafonds Abgabenvergünstigungen gewährt wurden, obwohl die Berechtigung dazu im Zeitpunkt der

135 TC v. 10.02.1987, UTC 1987/29, S. 140 ff.; TC v. 22.08.1988, UTC 1988/45, S. 167 ff.; TC v. 21.11.1988, UTC 1989/7, S. 23 ff.; TC v. 05.07.1989, UTC 1989/41, S. 176 ff.; TC v. 27.06.1990, UTC 1990/56, S. 194 ff.; TC v. 24.01.1992, UTC 1992/11\*, S. 53 ff.; TC v. 17.01.1992, UTC 1992/12, S. 56 ff.; TC v. 19.10.1995, UTC 1995/61, S. 240 ff.; TC v. 15.03.1996, UTC 1996/49, S. 255 ff.

Annahme der Zollanmeldung wieder entfallen war und dies auch durch Veröffentlichung bekanntgegeben worden war.

Diese von der Tariefcommissie eingenommene Haltung erscheint nachvollziehbar, denn in derartigen Fällen kann es schwerlich zu Verständnisschwierigkeiten kommen. Das einzige Problem wird hier darin bestehen, rechtzeitig Zugriff zu den aktuellen Regelungen zu erlangen.

Daß es auch in diesem Bereich im Einzelfall aus Sicht des Zollschuldners zu kaum einsehbaren Härten kommen kann, zeigt die nachstehende Entscheidung der Tariefcommissie vom 25. Juli 1988.<sup>136</sup> Der Kläger hatte in der Zollanmeldung die von ihm eingeführte Ware einer unrichtigen Tarifposition zugeordnet. Für Waren der angegebenen Tarifposition konnte eine Abgabenvergünstigung gewährt werden, was auch beantragt wurde. Nach Analyse einer Warenprobe kam die Zollbehörde zu dem Ergebnis, daß die Ware unrichtig tarifiert worden war. Die Behörde teilte daraufhin dem Zollanmelder die Korrektur der Tarifierung unter Angabe der zutreffenden Einreihung mit, wobei sie darauf hinwies, daß dies keine Auswirkungen auf die Höhe der Zollschuld habe. Dabei hatte die Behörde jedoch übersehen, daß eine Abgabenvergünstigung für Waren dieser Tarifposition zu keinem Zeitpunkt vorgesehen war. Nachdem dieser Fehler aufgefallen war, ging die Behörde zur Nacherhebung über.

Die Tariefcommissie sah in diesem Fall den Irrtum der Behörde als erkennbar und somit das Vertrauen der Klägerin in die Richtigkeit des Abgabenbescheides als nicht schutzwürdig an. Zur Begründung führte das Gericht an, es sei von einem gewerbsmäßig mit der Wareneinfuhr befaßten Zollbeteiligten zu erwarten, daß dieser in der Lage ist, den am Tag der Einfuhr geltenden Zollsatz in Erfahrung zu bringen. Weiter seien keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, daß die Klägerin nicht wissen konnte oder nicht wissen mußte, welcher Zollsatz anwendbar war.<sup>137</sup>

Der Entscheidung ist grundsätzlich zuzustimmen, da es sich vorliegend ganz offensichtlich nicht um eine verwickelte Rechtslage handelte. Die Klägerin hätte durch einfachen Blick in die einschlägigen Vorschriften den Fehler erkennen können, wenngleich ein solches Verhalten vor dem Hintergrund einer derart eindeutigen Aussage seitens der Zollbehörde eher fernliegend erscheint.

136 TC v. 25.07.1988, UTC 1988/51\*, S. 182 ff.

137 TC v. 25.07.1988, UTC 1988/51\*, S. 182 (185).

## **b) Erfahrung und Sorgfalt**

Als subjektives Kriterium zur Beurteilung der Erkennbarkeit ist die Erfahrung des Zollschuldners zu berücksichtigen. Bezüglich dieses Kriteriums kommt es nach der Rechtsprechung des EuGH darauf an, ob der Zollschuldner gewerbsmäßig im wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrgeschäft tätig ist und ob er bereits über eine gewisse Erfahrung im Handel mit den betreffenden Waren verfügt, insbesondere ob er in der Vergangenheit Geschäfte dieser Art durchgeführt hat, für die die Zölle richtig berechnet wurden.<sup>138</sup>

Je größer die Erfahrung des Zollschuldners ist, desto höher sind die Anforderungen an dessen Sorgfalt. Sofern sich der Zollschuldner eines Vertreters bedient, ist auch auf dessen Sorgfalt und Erfahrung abzustellen.<sup>139</sup> Bezüglich der anzuwendenden Sorgfalt wird auf die Frage abgestellt, ob sich der Zollschuldner, sobald er Zweifel an der Richtigkeit der Berechnung der Zollschuld hat, informieren und sich weitestgehend Aufschluß darüber verschaffen muß, ob seine Zweifel berechtigt sind.<sup>140</sup>

### **aa) Höhere Anforderungen an die Wirtschaft als an die Verwaltung**

Die Anforderungen an die Sorgfalt des Zollschuldners sind im Interesse der Rechtmäßigkeit der Abgabenerhebung und der Gleichheit der Wirtschaftsteilnehmer hoch. Dies geht so weit, daß von einem erfahrenen Wirtschaftsteilnehmer nach der Rechtsprechung des EuGH sogar weitergehende Kenntnisse verlangt werden können, als von den mit der Abfertigung befaßten Zollstellen.<sup>141</sup> Gewerbliche Wirtschaftsteilnehmer haben sich über die sie betreffenden Rechtsvorschriften zu informieren und sich insbesondere bei Zweifelsfragen fachkundiger Hilfe zu bedienen. Einem gewerbsmäßig handelnden Zollbeteiligten wird auch dann eine gewisse Erfahrung unterstellt, wenn er nur gelegentlich Ein- und Ausfuhren durchführt.<sup>142</sup>

### **bb) Pflicht zur Lektüre des Amtsblattes - auch in anderen Sprachen**

Sofern es um die Kenntnis von gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften geht, wird es vom EuGH nicht als ausreichend erachtet, daß der Zollschuldner die Informationen nationalen Zusammenstellungen wie etwa dem Deutschen

138 EuGH, Rs. 64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2535 (2557), Rn. 19, 21.

139 FG Baden-Württemberg v. 10.12.1991, ZfZ 1992, S. 323 f.; FG Bremen v. 08.06.93, ZfZ 1994, S. 46.

140 EuGH, Rs. C-64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2535 (2557), Rn. 22.

141 EuGH, Rs. C-64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2535 (2556), Rn. 19 f.; BFH, ZfZ 1993, S. 52; BFH, BFH/NV 1991, S. 640.

142 EuG, Rs. T-75/95, Günzler Aluminium, Slg. 1996, II-497.

Gebrauchs-Zolltarif entnimmt. Vielmehr wird von gewerblichen Wirtschaftsteilnehmern verlangt, daß sie sich durch Lektüre der einschlägigen Amtsblätter der EG Gewißheit über das mit ihren Geschäften im Zusammenhang stehende Gemeinschaftsrecht verschaffen.<sup>143</sup> Während dies bislang ausdrücklich nur von solchen gewerblichen Wirtschaftsteilnehmern verlangt wurde, die schwerpunktmäßig Im- und Exportgeschäfte tätigen, hat das EuG mit Urteil vom 05.06.1996 klargestellt, daß diese Pflicht darüber hinaus auch für alle diejenigen Wirtschaftsteilnehmer besteht, die lediglich eine gewisse Erfahrung mit der Einfuhr der betreffenden Waren erworben haben.<sup>144</sup>

Selbst wenn der Zollbeteiligte - pflichtgemäß - die erforderlichen Informationen dem Amtsblatt der EG entnimmt, kann er dennoch nicht uneingeschränkt auf die Richtigkeit der dort enthaltenen Informationen vertrauen. Sind die Informationen in der jeweiligen Sprachfassung des Amtsblattes aufgrund von Übersetzungsfehlern oder aus sonstigen Gründen unrichtig, so ist nach der Rechtsprechung des EuGH vom Zollbeteiligten unter bestimmten Voraussetzungen zu erwarten, daß er sich bei Zweifeln unter Zuhilfenahme der anderen Sprachfassungen Gewißheit verschafft. In der Rechtssache „Lubella“<sup>145</sup> etwa ging es um die rückwirkende Berichtigung der Erhebung von Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr von Sauerkirschen aus Polen. Die deutsche Sprachfassung der einschlägigen Verordnung sah fälschlicherweise die Erhebung von Ausgleichsabgaben für „Süßkirschen“ statt für „Sauerkirschen“ vor, was später im Amtsblatt berichtigt wurde. Der Gerichtshof ließ die rückwirkende Berichtigung unbeanstandet. Zur Begründung führte er an, infolge der Notwendigkeit einer einheitlichen Auslegung der Gemeinschaftsverordnungen schließe sich die isolierte Betrachtung nur einer Sprachfassung aus, vielmehr sei es geboten, die Vorschrift im Lichte der anderen Sprachfassungen auszulegen und anzuwenden.<sup>146</sup> In jüngster Zeit scheint sich in der deutschen Rechtsprechung jedoch eine Tendenz dahingehend erkennen, daß die den Zollbeteiligten treffende Informationspflicht der Gewährung von Vertrauensschutz i.S.d. Art. 220 Abs. 2 ZK nur dann entgegensteht, wenn der Zoll über eine eindeutige Rechtslage irrt.<sup>147</sup>

143 EuGH, Rs. 161/88, Binder, Slg. 1989, 2415 (2438), Rn. 19 ff. (s. dazu auch: Lux, ZfZ 1990, S. 73); EuGH, Rs. C-80/89, Behn Verpackungsbedarf, Slg. 1990, I-2659 (2676), Rn. 13.

144 EuG, Rs. T-75/95, Guenzler Aluminium, Slg. 1996, II-497 (II-513), Rn. 46.

145 EuGH, Rs. C-64/95, Lubella, Slg. 1996, I-5105 (5133), Rn. 17.

146 Dazu kritisch: Müller-Eiselt, EFA-Tagungsband, S. 95 (104).

147 FG München, Beschl. v. 11. 01.1999, ZfZ 1999, S. 388 f.; vgl. dazu: Schrömbges, ZfZ 1999, S. 389 f.

**cc) Anforderungen der Tariefcommissie an den „Douane-Expediteur“**

In der Mehrzahl der veröffentlichten niederländischen Entscheidungen war der Zollschuldner ein Zollspediteur („douane-expediteur“). Dabei handelt es sich um eine in den Niederlanden gesetzlich geregelte Sonderform des Spediteurs, der in eigenem Namen, jedoch für fremde Rechnung Einfuhrgeschäfte für Dritte abwickelt. Bis Inkrafttreten des Zollkodex war diese Form der indirekten Stellvertretung gem. Art. 3 Abs. 2 der ZollanmelderVO<sup>148</sup> nur zulässig, wenn die Mitgliedstaaten entsprechende Bestimmungen erlassen hatten. Dies war in Deutschland nicht der Fall. Mittlerweile ist die indirekte Stellvertretung durch Art. 5 Abs. 2 Zollkodex neben der direkten Stellvertretung in das Gemeinschaftszollrecht obligatorisch implementiert.<sup>149</sup>

Bei Zollspediteuren wird von der Tariefcommissie der Umfang der Erfahrung nicht individuell untersucht. Vielmehr werden generell höhere Anforderungen an deren Sorgfalt bereits aufgrund dieser Eigenschaft gestellt. So wird grundsätzlich von einem Zollspediteur erwartet, daß dieser sich über Gesetzesänderungen, insbesondere auch über die Beendigung einer Abgabenbegünstigung, durch Lektüre der entsprechenden Publikationen ständig informiert.<sup>150</sup> Während der EuGH erstmalig mit Urteil vom 12. Juli 1989 ausdrücklich zur Informationspflicht mittels des Amtsblattes Stellung nahm<sup>151</sup>, hat die Tariefcommissie dies bereits am 22. August 1988 und somit etwa ein Jahr vor dem EuGH getan<sup>152</sup>.

Ebenso wie der EuGH verlangt die Tariefcommissie, daß der Zollschuldner sich zur Information über Änderungen im Gemeinschaftsrecht nicht auf die Lektüre nationaler Publikationen beschränkt, sondern stets das Amtsblatt der EG zu Rate zieht.<sup>153</sup>

148 Verordnung (EWG) Nr. 3632/85 des Rates v. 12. Dezember 1985; Abl (EG) Nr. L 350/1.

149 Witte/Reiche, Art. 5, Rn. 2.

150 TC v. 22.08.1988, UTC 1988/45, S. 167 (169); TC v. 25.07.1988, UTC 1988/51\*, S. 182 (185); TC v. 21.11.1988, UTC 1989/7, S. 23 (26); TC v. 27.06.1990, UTC 1990/56, S. 194 (196); TC v. 22.02.1991, UTC 1991/11\*, S. 57 (59); TC v. 24.01.1992, UTC 1992/11\*, S. 53 (55); TC v. 17.01.1992, UTC 1992/12\*, S. 56 (60 f.); TC v. 15.03.1996, UTC 1996/49, S. 255 (257).

151 EuGH, Rs. 161/88, Binder, Slg. 1989, 2415 (2438), Rn. 19 ff.

152 TC v. 22.08.1988, UTC 1988/45, S. 167 (169).

153 TC v. 24.01.1992, UTC 1992/11\*, S. 53 (55 f.); TC v. 17.01.1992, UTC 1992/12\*, S. 56 (60).

Interessant erscheint in diesem Zusammenhang vor allem folgender, am 17. Januar 1992<sup>154</sup> entschiedene Fall. In dieser Rechtssache vertrat die Klägerin - eine Zollspedition („douane-expediteur“) - den Standpunkt, es sei ausreichend, die erforderlichen Informationen nationalen Veröffentlichungen zu entnehmen. Zur Begründung führte sie an, das Amtsblatt sei „bisweilen zu spät verfügbar und durch einen Überfluß an nicht relevanten Informationen kaum zugänglich“. Weiterhin gab die Klägerin zu bedenken, das Amtsblatt werde nur von 2 - 3 % der niederländischen Zollspediteure abonniert. Nach dem in den Niederlanden bezüglich der Mitglieder dieser Berufsgruppe angesetzten Maßstab könne nicht erwartet werden, daß diese sich unmittelbar Kenntnis vom Inhalt des Amtsblattes verschaffen. Zwar sei die Rechtsprechung des EuGH in dieser Hinsicht streng, sie beziehe sich jedoch in erster Linie auf den „deutschen Zollvertreter“ und nicht auf den niederländischen „douane-expediteur“. Diese beiden gewerblichen Wirtschaftsteilnehmer seien aufgrund unterschiedlicher Ausbildung und Befugnisse nicht miteinander zu vergleichen.

Die Tariefcommissie entgegnete: „Zwischen Veröffentlichung der Aufhebung einer Abgabenvergünstigung und deren Inkrafttreten liegt gewöhnlich nur eine kurze Zeitspanne. Andere Publikationen, für deren Erstellung die notwendigen Informationen ebenfalls dem Amtsblatt entnommen werden müssen, können somit häufig erst nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung Auskunft darüber geben. Der Zollspediteur kann demnach den an ihn gestellten Sorgfaltsanforderungen nur durch die Lektüre des Amtsblattes genügen. Der Rechtsprechung des EuGH läßt sich nicht entnehmen, daß derartig hohe Sorgfaltsanforderungen lediglich an den deutschen Zollvertreter, nicht jedoch an den niederländischen „douane-expediteur“ zu stellen sind.“<sup>155</sup>

Mit diesem Urteil stellt die Tariefcommissie zum wiederholten Male klar, daß an den „douane-expediteur“ bezüglich der Erkennbarkeit von Behördenirrtümern relativ hohe Anforderungen zu stellen sind. Der Ansatz der Klägerin hingegen, die strenge Rechtsprechung des EuGH zu dieser Problematik im Hinblick auf die niederländischen Zollspediteure für unanwendbar zu erklären, war neu und zugleich verwunderlich, denn es stellt sich die Frage, was genau mit der Bezeichnung „Zollvertreter“ gemeint war. Tatsächlich existiert in Deutschland keine derartige „Institution“. Der Ansatz der Klägerin erscheint nur unter dem Aspekt nachvollziehbar, als sich die Urteile des EuGH zu dieser Problematik durchweg auf Vorlagefragen deutscher Ge-

154 TC v. 17.01.1992, UTC 1992/12\*, S. 56 (60 f.)

155 TC v. 17.01.1992, UTC 1992/12\*, S. 56 (60 f.).

richte beziehen. Die klare Position der Tariefcommissie bezüglich dieser Frage erscheint dann auch unter Berücksichtigung von Aufgaben und Stellung der niederländischen Zollspediteure als gewerbliche Wirtschaftsteilnehmer zutreffend und somit wenig überraschend.

#### **dd) Anforderungen der Tariefcommissie an sonstige Wirtschaftsteilnehmer**

Während die Mehrzahl der von der niederländischen Rechtsprechung zu entscheidenden Fälle Zollspediteure betraf, untersuchte die Tariefcommissie im Urteil vom 19. Oktober 1995<sup>156</sup>, inwieweit erhöhte Sorgfaltsanforderungen auch an einen gewerblichen Wirtschaftsteilnehmer, der nicht Zollspediteur ist, zu stellen sind.

Bei der Klägerin handelte es sich um ein Import- und Großhandelsunternehmen für elektrische und elektronische Artikel. Die Behörde hatte im Zusammenhang mit einer Wareneinfuhr zunächst eine von der Klägerin beantragte Zollbegünstigung gewährt. Später stellte sich heraus, daß diese Begünstigung bereits einige Wochen zuvor aufgehoben worden war. Aus diesem Grunde ging die Zollbehörde zur Nacherhebung über. Die Klägerin hielt die Nacherhebung unter Berufung auf Art. 5 Abs. 2 NacherhVO für rechtswidrig. Zur Begründung gab sie an, daß von ihr - anders als von einem Zollspediteur - keine besonderen „Zollkenntnisse“ erwartet werden konnten. Das ergebe sich aus der Rechtsprechung des EuGH in den Rechtssachen „Foto-Frost“<sup>157</sup> und „Deutsche Fernsprecher“<sup>158</sup>.

Bemerkenswert ist, daß die niederländische Klägerin ihre Auffassung nicht nur durch die genannten Urteile des EuGH gestützt sah, sondern zusätzlich auf ein Urteil eines deutschen Gerichts verwies. Dabei handelt es sich um ein Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 16. Dezember 1991.<sup>159</sup> In diesem Urteil hatte das Finanzgericht der Klägerin, die eine Produktionsfirma betrieb und gelegentlich Waren importierte, in einer eine Nacherhebung betreffenden Streitigkeit Recht gegeben. Auch in diesem Fall hatte die Zollbehörde irrtümlich eine Zollpräferenz gewährt, obwohl diese bereits wieder aufgehoben worden war. Bezüglich der Erkennbarkeit dieses Irrtums führte das Gericht aus, die Klägerin verfüge über keine besonderen Erfahrungen im Bereich der Präferenzen. Deshalb hieße es, die Anforderungen an die Sorgfalt zu überspannen, wenn man verlange, daß sich der Wirtschaftsteilnehmer

156 TC v. 19.10.1995, UTC 1995/61, S. 240 f.

157 EuGH, Rs. 314/85, Foto-Frost, Slg. 1987, 4199.

158 EuGH, Rs. C-64/89, Deutsche Fernsprecher, Slg. 1990, I-2535.

159 Hessisches Finanzgericht v. 16.12.1991, ZfZ 1992, S. 150.

vor jeder Einfuhr durch Einsichtnahme in sämtliche Amtsblätter der Europäischen Gemeinschaft darüber vergewissern müsse, ob zwischenzeitlich eine Änderung eingetreten ist.

Die Tariefcommissie ging indes mit keinem Wort auf das Urteil des deutschen Gerichtes ein. Sie führte lediglich aus, es entspreche ständiger Rechtsprechung sowohl des EuGH als auch der Tariefcommissie (wie etwa im Urteil v. 17. Januar 1992<sup>160</sup>), daß sich ein erfahrener Wirtschaftsteilnehmer nicht erfolgreich auf Art. 5 Abs. 2 NacherhVO stützen kann, wenn sich die Behörde hinsichtlich einer veröffentlichten gemeinschaftsrechtlichen Regelung geirrt hatte und der Wirtschaftsteilnehmer durch Lektüre des Amtsblattes der EG Kenntnis von dieser Regelung hätte erlangen können.

Auf der Grundlage dieser Rechtsprechung müsse die vorliegende Klage abgewiesen werden: „In ihrer Branche ist die Klägerin in besonderem Maße sachkundig und hat offenbar Kenntnis von den bestehenden Präferenzregelungen. Vor diesem Hintergrund kann von ihr erwartet werden, daß sie sich vergewissert, ob die betreffenden Präferenzen zum fraglichen Zeitpunkt noch bestehen.“

Die Klägerin sah ihren Standpunkt hinsichtlich der nur eingeschränkten Informationspflicht zusätzlich dadurch gestützt, daß der Zollbehörde mittels eines elektronischen Informationssystems in hinreichendem Maße Kontrollmöglichkeiten gegeben seien. Die Tariefcommissie stellte indes klar, daß auch bei Bestehen von automatisierten Kontrollsystemen Irrtümer nicht auszuschließen seien und dieser Umstand somit den Zollschuldner nicht von der Pflicht zur Lektüre des Amtsblattes befreien könne.

### c) **Irrtum nicht erkennbar**

Hinsichtlich der Erkennbarkeit von Irrtümern ist die Rechtsprechung der Tariefcommissie, ebenso wie diejenige der deutschen Gerichte und des EuGH, überwiegend restriktiv.

In einigen wenigen Fällen hatte jedoch die niederländische Rechtsprechung den Klägern mangels Erkennbarkeit des Behördenirrtums Vertrauensschutz zugebilligt. Während der EuGH erstmalig im Jahre 1987 die Erkennbarkeit eines Irrtums verneint hatte und mithin ein Absehen von der Nacherhebung für geboten hielt<sup>161</sup>, findet sich in der niederländischen Rechtsprechung erst im Jahre 1990 ein dahingehendes Urteil.

160 TC v. 17.01.1992, UTC 1992/12, S. 56 ff.

161 EuGH, Rs. 314/85, Foto-Frost, Slg. 1987, 4199.

**aa) Nichterkennbarkeit bei Tarifierungsfehler**

In der Entscheidung der Tariefcommissie vom 18. Juli 1990<sup>162</sup> ging es um die Nacherhebung von Zoll infolge fehlerhafter Einreihung einer Ware in den Zolltarif. Die Klägerin hatte die Ware in der Zollanmeldung einer Tarifposition zugeordnet, die zu diesem Zeitpunkt einfuhrabgabefrei war. Im Rahmen der Überprüfung der Zollanmeldung hatte die Zollbehörde eine Warenprobe entnommen und zur chemischen Analyse weitergegeben, was die Klägerin wußte. Bevor jedoch der Behörde das Analyseergebnis vorlag, erstellte sie infolge eines Versehens einen Zollbefund, der den Inhalt der Zollanmeldung bestätigte. Dieser Zollbefund wurde sodann der Klägerin ausgehändigt. Auf der Grundlage des Analyseergebnisses kam die Behörde jedoch in der Folgezeit zu dem Schluß, daß die Ware einer anderen, einfuhrabgabepflichtigen Tarifposition zuzuordnen war. Daraufhin ging sie zur Nacherhebung des entsprechenden Betrages über. Die Zollbehörde sah die Erkennbarkeit des Irrtums als gegeben an, denn der Zollbefund sei zwei Wochen nach der Zollanmeldung erstellt worden und die Klägerin habe wissen müssen, daß zu diesem Zeitpunkt das Analyseergebnis noch nicht vorgelegen haben könne. Weiter habe die Klägerin bei Empfang des Zollbefundes wissen können, daß das Analyseergebnis noch nicht vorgelegen hatte, da entsprechendes im Zollbefund nicht vermerkt gewesen sei.

Die Tariefcommissie folgte dieser Argumentation nicht, sondern beurteilte den Sachverhalt im Sinne der Klägerin. Die Erkennbarkeit des Irrtums könne sich nicht daraus ergeben, daß die Erstellung des Zollbefundes zwei Wochen nach der Zollanmeldung erfolgt ist. Vielmehr sei es sehr wohl möglich, eine derartige Warenanalyse innerhalb dieses Zeitraums durchzuführen. Auch das Fehlen des Analyseergebnisses im Zollbefund konnte nach Auffassung des Gerichts nicht zu einer anderen Bewertung führen. Es sei nicht unüblich, daß die Behörden auf eine nähere Begründung bezüglich der Zollfestsetzung verzichten, soweit sie der Ansicht des Zol Schuldners in jeder Hinsicht folgen oder seinen Bedenken entgegenkommen. Weiterhin bezog die Tariefcommissie den Umstand in ihre Erwägungen ein, daß zum fraglichen Zeitpunkt hinsichtlich der korrekten Einreihung der Ware eine gewisse Unsicherheit bestanden hatte, die erst durch ein später ergangenes Urteil des EuGH beseitigt werden konnte.

Diese Entscheidung steht in Einklang mit der Entscheidung des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10. Dezember 1991<sup>163</sup>. In diesem Urteil verneinte das Gericht die Erkennbarkeit eines Irrtums, da dem Abgaben-

162 TC v. 18.07.1990, UTC 1990/63\*, S. 233 ff.

163 FG Baden-Württemberg, Urt. v. 10.12.1991, ZfZ 1992, S. 323.

schuldner von der Zollbehörde mitgeteilt wurde, eine Prüfung der Tarifierung durch die Zolltechnische Prüfungsanstalt und Lehranstalt habe ergeben, die Tarifierung seitens des Abgabenschuldners sei zutreffend.

### **bb) Nichterkennbarkeit wegen verwickelter Rechtslage**

Die Frage, ob ein Irrtum wegen verwickelter Rechtslage nicht erkennbar war, ist von der niederländischen Rechtsprechung mehrmals behandelt worden.

#### **aaa) Entscheidung der Tarifcommissie vom 30. März 1994**

Mit Urteil vom 30. März 1994<sup>164</sup> hatte die Tarifcommissie über einen Fall zu befinden, in dem die Zollbehörde aus der ehemaligen DDR stammende Ware in falscher Anwendung des anlässlich der Wiedervereinigung geltenden Übergangsrechts einfuhrabgabenfrei beließ. Das Gericht verneinte die Erkennbarkeit des Behördenirrtums mit der Begründung, daß auch innerhalb der niederländischen Steuerbehörden zunächst Unklarheit über die Auslegung der einschlägigen Verordnungen herrschte und mithin eine verwickelte Rechtslage vorgelegen habe.<sup>165</sup>

#### **bbb) Entscheidung der Tarifcommissie vom 21. Dezember 1994**

Auch in der Entscheidung vom 21. Dezember 1994<sup>166</sup> kam die Tarifcommissie zu dem Schluß, daß der zugrundeliegende Behördenirrtum nicht erkennbar gewesen sei. In diesem Fall hatte die Behörde Rückwaren anlässlich der Wiedereinfuhr nicht mit Abgaben belegt, obwohl die Klägerin die vorgeschriebenen Förmlichkeiten nicht eingehalten hatte. Während grundsätzlich durch Vorlage des INF-3 Formulars die Nämlichkeit der Ware nachgewiesen werden muß, hatte die Klägerin den Nachweis auf andere Weise gegenüber der Behörde geführt. Nachdem die Behörde ihren Irrtum erkannt hatte, ging sie zur Nacherhebung über.<sup>167</sup>

Das Gericht hielt ein Absehen von der Nacherhebung für geboten. Der Umstand, daß die Behörde die Waren abgabenfrei beließ, obwohl der Nämlichkeitsnachweis nicht in der erforderlichen Form, sondern nur auf andere Weise erfolgt ist, habe für die Klägerin einen hinreichenden Grund dargestellt, nicht an der Möglichkeit zu zweifeln, daß der Nämlichkeitsnachweis auch auf andere Weise erbracht werden könne. Dies habe weiter dazu geführt, daß

164 TC v. 30.03.1994, UTC 1994/45\*, S. 205 ff.

165 Vgl. zum Sachverhalt im einzelnen oben S. 60.

166 TC v. 21.12.1994, UTC 1995/22\*, S. 85 ff.

167 Vgl. oben S. 53.

die Klägerin zu der Annahme gelangen mußte, daß die Zollbehörde die selbe Rechtsauffassung vertritt, wie sie, so daß die Klägerin nicht erkennen konnte, daß ein Behördenirrtum vorlag.

Diese Entscheidung läßt eine tatsächliche Auseinandersetzung mit dem Begriff der Erkennbarkeit des Irrtums vermissen. Das Gericht geht mit keinem Wort darauf ein, ob hier eine verwickelte Rechtslage vorlag oder nicht. Da die Klägerin im Urteil an keiner Stelle als Zollspedition bezeichnet wurde, ist anzunehmen, daß es sich um ein in dem Bereich des Außenhandels weniger erfahrenes Unternehmen handelte. Dies mag die Tariefcommissie dazu veranlaßt haben, die Nichterkennbarkeit des Irrtums ohne weiteres zu bejahen.

### **ccc) Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. September 1995**

Die Nichterkennbarkeit des Irrtums nahm die Tariefcommissie auch in ihrem Urteil vom 29. September 1995<sup>168</sup> an. Die Klägerin führte ein fiktives Zollager mit Waren aus den USA. Die Fakturierung der Ware erfolgte in US-Dollar. Zur Berechnung des Zollwertes in Niederländischen Gulden zog die Klägerin stets einen monatlich errechneten Durchschnittskurs heran. Im Rahmen einer Prüfung im Jahre 1986 kam der Rijksaccountantsdienst<sup>169</sup> zu dem Ergebnis, daß diese Berechnungsmethode nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprach. Nicht ein Durchschnittskurs, sondern vielmehr der jeweils zum Auslagerungszeitpunkt gültige Tageskurs müsse zur Zollwertermittlung herangezogen werden. In dem an die Zollbehörde gerichteten Bericht über die erfolgte Prüfung räumte der Rijksaccountantsdienst jedoch ein, daß sich auf lange Sicht im Vergleich zur tagesgenauen Berechnungsmethode lediglich geringfügige Abweichungen ergäben. Aus diesem Grund wurde der Zollbehörde die Empfehlung gegeben, die bis dahin praktizierte Methode auch weiterhin zu akzeptieren. Der Klägerin wurde eine Abschrift dieses Prüfungsberichtes durch den Rijksaccountantsdienst ausgehändigt. Im Zeitraum 1991/1992 ist abermals eine Prüfung erfolgt. Der inzwischen zuständige „Douanedistrict B“ vertrat dabei im Gegensatz zum früher zuständigen Rijksaccountantsdienst die Ansicht, daß nur die tagesgenaue Berechnungsmethode zulässig sei. Nach dieser Methode ergab sich gegenüber der praktizierten im zugrunde gelegten Zeitraum eine insgesamt höhere Zollschuld. Daraufhin ging die Zollbehörde zur Nacherhebung über.

168 TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4, S. 11 ff.

169 Rijksaccountantsdienst=Reichsrechnungsprüfungsdienst.

Die Tariefcommissie sah in diesem Fall den Ausnahmetatbestand des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO erfüllt.<sup>170</sup> Ein Irrtum sei darin zu sehen, daß die Zollbehörde zu unrecht davon ausgegangen war, daß sie befugt sei, der Klägerin stillschweigend eine Berechnungsmethode zuzugestehen, die nicht im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen steht. Dieser Irrtum sei auch nicht erkennbar gewesen, denn der Prüfungsbericht des Rijksaccountantsdienst habe die eindeutige Aussage enthalten, daß die von der Klägerin angewandte Berechnungsmethode zwar nicht den gesetzlichen Vorschriften entspreche, aber angesichts des Ergebnisses dennoch annehmbar sei. Über diese Bewertung sei die Klägerin auch in Kenntnis gesetzt worden und es hätten keine Anhaltspunkte dafür bestanden, daß die damals zuständige Zollbehörde ihre Haltung geändert hat. Somit habe die Klägerin davon ausgehen können, daß sich die Zollbehörde die Bewertung des Rijksaccountantsdienst zu eigen gemacht hat. Nach alledem habe die Klägerin nicht an der durch die Behörde verfolgten Praxis zweifeln müssen.

Dieser Fall weist gewisse Parallelen zur Entscheidung der Tariefcommissie vom 21. Dezember 1994<sup>171</sup> auf. Auch hier wird nicht auf die Verwickeltheit der Rechtslage abgestellt. Vorliegend wird jedoch nicht einmal ausdrücklich die Nichterkennbarkeit des Irrtums festgestellt, sondern es wird lediglich darauf abgestellt, daß die Zollbehörde über einen längeren Zeitraum die beschriebene Praxis verfolgt habe.

Wenngleich sich das Gericht nicht ausdrücklich auf die Hewlett Packard France-Entscheidung des EuGH bezieht, so ist doch zu erkennen, daß die dort entwickelten Gedanken vorliegend aufgegriffen wurden. Auch in dieser Entscheidung wird ein passives Verhalten der Zollbehörde letztlich als beachtlicher Irrtum anerkannt. Die Behörde hatte die Berechnungsmethode nur stillschweigend übernommen und sich somit passiv verhalten. Unter Hinweis darauf, daß dieses (passive) Verhalten über mehrere Jahre hinweg unverändert von der Behörde praktiziert wurde, kam die Tariefcommissie schließlich zur Annahme eines beachtlichen Irrtums. Wenngleich das Gericht nicht auf die Verwickeltheit der Rechtslage eingegangen ist, so spricht doch einiges dafür, daß die Beurteilung der Rechtslage schwierig war. Dies ergibt sich aus dem Umstand, daß auch eine auf die betreffende Materie spezialisierte Behörde wie der Rijksaccountantsdienst vorliegend einer Fehleinschätzung unterlag und die praktizierte Methode für akzeptabel befand.

170 TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4, S. 11 (15).

171 TC v. 21.12.1994, UTC 1995/22\*, S. 85 ff.; vgl. oben S. 53.

#### 4. Gutgläubigkeit

Weitere Voraussetzung für ein Absehen von der Nacherhebung ist gemäß Art. 5 Abs. 2 NacherhVO bzw. Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex die Gutgläubigkeit des Zollschuldners. Die Bedeutung dieser Voraussetzung wird unterschiedlich bewertet. Teilweise wird eine klare Trennung der Merkmale Erkennbarkeit und Gutgläubigkeit vorgenommen<sup>172</sup>, andererseits werden diese Elemente zu einer einzigen Voraussetzung zusammengefaßt.<sup>173</sup> Der EuGH wählt regelmäßig etwa folgende Formulierung: „Der Abgabenschuldner muß gutgläubig gehandelt haben, das heißt, der Irrtum der Behörden darf für ihn nicht erkennbar gewesen sein.“<sup>174</sup> Die deutsche Rechtsprechung setzt ebenfalls regelmäßig den Gutglaubensbegriff mit der Erkennbarkeit gleich.<sup>175</sup>

Eine eigenständige Bedeutung kommt dem Merkmal der Gutgläubigkeit nur in Ausnahmefällen zu. Sofern ein Irrtum vorliegt, den der Abgabenschuldner nicht erkennen konnte, wird in aller Regel von dessen Gutgläubigkeit auszugehen sein. Umgekehrt wird derjenige Zollschuldner, der Kenntnis vom Irrtum hat, regelmäßig bösgläubig sein. Etwas anderes könnte dann gelten, wenn der Irrtum dem Zollschuldner etwa über interne oder inoffizielle Wege mitgeteilt wurde, ihm aber nach seinen Erfahrungen und seiner Sorgfalt nicht erkennbar gewesen ist.<sup>176</sup> Abgesehen von derartigen Ausnahmefällen kann jedoch regelmäßig auf die getrennte Prüfung dieser beiden Merkmale verzichtet werden. Dies ergibt sich auch daraus, daß sowohl der EuGH als auch die Tariefcommissie in keinem Fall aufgrund dieser Verfahrensweise zu unzutreffenden Ergebnissen gelangt sind.

In der niederländischen Zollrechtsprechung findet der Gutglaubensbegriff kaum Erwähnung. So ist die Tariefcommissie bislang in keinem Fall ausdrücklich auf die Gutgläubigkeit des Zollschuldners eingegangen, sondern hat sich stets auf die Frage beschränkt, ob der Behördenirrtum für den Zollbeteiligten erkennbar gewesen ist. Dem kann jedoch nicht entnommen wer-

172 Dorsch/Gellert, Art. 220, Rn. 63; Fabian, S. 59; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 220, Rn. 113.

173 Witte/Alexander, Art. 220, Rn. 19.

174 EuGH, Rs. 314/85, Foto-Frost, Slg. 1987, S. 4225 (4233), Rn. 25; EuGH, Rs. C-292/91, Gebr. Weis, Slg. 1993, I-2219 (I-2236), Rn. 14; EuGH, Rs. C-38/95, Foods Import, Slg. 1996, I-6543 (I-6573), Rn. 24.

175 BFH, Urt. v. 04.07.1997, BFH/NV 1997, S. 75 ff.; Urt. v. 04.08.1992, BFHE 169, S. 269 (276 m.w.N.).

176 Dolfen, EuZW 1993, S. 754 (760); Fabian, S. 126, Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 220, Rn. 113.

den, daß dieses Merkmal in der Rechtsprechung der Tariefcommissie überhaupt keine Berücksichtigung findet. Denn im Rahmen der Beurteilung der Erkennbarkeit berücksichtigt auch die Tariefcommissie sowohl objektive als auch subjektive Kriterien, so daß jedenfalls mittelbar Gutglaubensaspekte in die Entscheidungen mit einbezogen werden.

#### a) **Entscheidung des CBB vom 21. Dezember 1990**

Ausdrückliche Erwähnung findet der Gutglaubensbegriff in der niederländischen Zollrechtsprechung lediglich in einer Entscheidung des College van Beroep voor het Bedrijfsleven. Im Urteil vom 21. Dezember 1990<sup>177</sup> beschäftigte sich das CBB mit der Nacherhebung von Abgaben, die infolge bewußt falscher Angaben der Klägerin in falscher Höhe erhoben worden waren. Das Gericht sah in diesem Fall die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO nicht erfüllt. Zur Begründung wurde zunächst zutreffend angeführt, es liege kein Irrtum der zuständigen Behörden vor. Darüber hinaus wurde darauf verwiesen, die Klägerin habe bewußt falsche Angaben gemacht, sie habe weiter Kenntnis von den näheren Umständen gehabt und sei somit nicht gutgläubig gewesen.

Die Feststellung an sich ist zwar zutreffend, im vorliegenden Fall war die Frage der Gutgläubigkeit jedoch nicht mehr zu untersuchen, denn im Falle bewußt falscher Angaben gegenüber der Behörde ist nach der Rechtsprechung des EuGH bereits das Vorliegen eines Irrtums zu verneinen.<sup>178</sup> Das Gericht hätte sich demnach mit diesem Merkmal nicht mehr auseinandersetzen müssen.

#### b) **Entscheidung des CBB vom 28. Dezember 1994**

In einer anderen Entscheidung des College van Beroep voor het Bedrijfsleven ist ebenfalls erkennbar, daß dieses Gericht den Gutglaubensaspekt durchaus in seine Erwägungen mit einbezieht. Eine ausdrückliche Erwähnung der Begrifflichkeit ist vorliegend jedoch nicht erfolgt:

Im Urteil vom 28. Dezember 1994<sup>179</sup> ging es um die Nacherhebung von Agrarabschöpfungen. Die Klägerin hatte von einer per 31.10.1990 geplanten Erhöhung der Abschöpfungen für Korinthen und Rosinen erfahren. Aus diesem Grund verbrachte sie noch am 30.10.1990 mehrere Ladungen Rosinen in die Niederlande. Es gelang ihr jedoch nicht, alle Ladungen noch während der Öffnungszeiten bei der Zollstelle anzumelden. Somit wurde an sich für

177 CBB v. 21.12.1990, UTC 1991/38\*, S. 150 ff.

178 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (I-3307), Rn. 24.

179 CBB v. 28.12.1994, UTC 1995/9\*, S. 31 ff.

die letzten Ladungen der am folgenden Tag geltende, höhere Satz geschuldet. Die Änderung des Abgabensatzes ist jedoch im Datenverarbeitungssystem der Zollbehörde erst mit Verspätung berücksichtigt worden. Infolgedessen wurden zunächst für alle Ladungen Abschöpfungen nach dem alten Satz erhoben. Gegen die später erfolgte Nacherhebung wandte sich die Klägerin unter Berufung auf Art. 5 Abs. 2 NacherhVO.

Das Gericht ist dem Klagebegehren nicht gefolgt.<sup>180</sup> Zur Begründung führte das Gericht an, die Klägerin habe nachweislich schon am 30.10.1990 von der geplanten Abgabenerhöhung gewußt und folglich habe sie feststellen können, daß die zunächst erhobenen Abgaben zu gering gewesen sind. Demnach sei die Voraussetzung, daß der Abgabenschuldner den Irrtum der Behörde nicht erkennen konnte, nicht erfüllt.

Im Ergebnis ist dieser Entscheidung zuzustimmen. Hier wird jedoch nicht darauf abgestellt, ob objektiv die Möglichkeit bestand, den Irrtum zu erkennen, etwa weil die Tarifänderung bereits öffentlich bekanntgemacht worden ist, sondern das Gericht stellt fest, daß die tatsächliche Kenntnis des Abgabenschuldners vorlag. Diese Argumentation zielt somit nicht auf die Erkennbarkeit des Irrtums, sondern vielmehr auf die Bösgläubigkeit des Zollschuldners ab. Dies wäre indes nur dann erforderlich, wenn die Tarifänderung zum Zeitpunkt der Zollanmeldung noch nicht im Amtsblatt bekanntgemacht worden wäre. Vorliegend ist ein Absehen von der Nacherhebung jedoch bereits deshalb nicht möglich gewesen, weil der Irrtum der Zollbehörde erkennbar war.

## **5. Einhaltung der geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung**

Die letzte Voraussetzung für ein Absehen von der Nacherhebung besteht darin, daß der Zollschuldner gemäß Art. 5 Abs. 2 NacherhVO bzw. Art. 220 Abs. 2 b) Zollkodex alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten haben muß. Als geltende Vorschriften in diesem Sinne sind neben den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften auch diejenigen nationalen Bestimmungen anzusehen, welche zur Ergänzung oder Umsetzung des Gemeinschaftsrechts erlassen wurden.<sup>181</sup> Verlangte man nun uneingeschränkt die genaue Einhaltung dieser Vorschriften, so führte das zu einer erheblichen Reduzierung des Vertrauensschutzes. Häufig sind unrichtige Angaben in der Zollanmeldung ursächlich für den Irrtum der Behörde. Die Zollanmeldung

180 CBB v. 28.12.1994, UTC 1995/9\*, S. 31 (35).

181 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (I-3308), Rn. 28.

enthält jedoch nicht nur Angaben tatsächlicher Art, sondern erfordert etwa bei der Einreihung der Ware in den Zolltarif auch rechtliche Bewertungen. Bei extensiver Auslegung dieser Voraussetzung könnte sich der Zollbeteiligte somit immer dann, wenn eine rechtliche Fehlbewertung seinerseits erfolgt ist, nicht auf Vertrauensschutz berufen.<sup>182</sup> Da dies zu unbilligen Ergebnissen führte, ist eine einschränkende Auslegung erforderlich.

#### a) **Rechtsprechung des EuGH**

Der EuGH hat in bezug auf diese Problematik Grundsätze entwickelt, auf deren Basis der Vertrauensschutz weitestgehend gewährleistet ist. Kann eine Ware etwa nicht allein aufgrund ihrer Bezeichnung oder ihres äußeren Erscheinungsbildes einer bestimmten Tarifposition zugeordnet werden, so wird es als ausreichend erachtet, daß der Zollanmelder alle sonstigen zur richtigen Tarifierung erforderlichen Angaben macht, insbesondere bezüglich der Merkmale und des Verwendungszwecks der Ware.<sup>183</sup> Selbst wenn die Ware durch den Anmelder einer falschen Tarifposition zugeordnet worden ist, gelten die Vorschriften über die Zollanmeldung als eingehalten, soweit die Warenbezeichnung derart klar und deutlich erfolgt ist, daß die Zollbehörde sofort und zweifelsfrei die fehlende Übereinstimmung mit der richtigen Tarifposition hätte feststellen können und der Zollanmelder guten Glaubens war.<sup>184</sup>

Ebenso sind nach der Rechtsprechung des EuGH die Vorschriften als eingehalten zu betrachten, wenn der Abgabenschuldner gutgläubig unzutreffende oder unvollständige Angaben gemacht hat, sofern er nur diese Angaben vernünftigerweise kennen oder erlangen konnte.<sup>185</sup> In der neueren Rechtsprechung des EuGH zum Marktordnungsrecht<sup>186</sup> wird in diesem Zusammenhang eine für den Wirtschaftsbeteiligten positive Tendenz zu weitergehendem Vertrauensschutz erkennbar, die wohl auch auf die Bereiche Nacherhebung sowie Erstattung/Erlaß des Zollrechts übertragbar ist. Dieser Rechtsprechung kann entnommen werden, daß der Wirtschaftsbeteiligte grundsätzlich darauf vertrauen darf, daß seine Vertragspartner im Drittland den beteiligten Behörden gegenüber zutreffende Angaben machen. Dabei ist be-

182 S. dazu: Dorsch/Gellert, Art. 220, Rn. 64.

183 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (I-3308), Rn. 29.

184 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819 (I-1849), Rn. 30.

185 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (I-3308), Rn. 29.

186 EuGH, Rs. C-298/96, Oelmühle, Slg. 1998, I-4767 ff.

achtlich, daß der Gerichtshof nicht als Hinderungsgrund angeführt hat, diese Betrachtungsweise könne zu Mißbräuchen führen.<sup>187</sup>

## **b) Niederländische Rechtsprechung**

In der veröffentlichten Rechtsprechung der Tariefcommissie findet sich kaum eine Entscheidung, in der sich das Gericht konkret mit dieser Voraussetzung des Art. 5 NacherhVO beschäftigt hat.

### **aa) Entscheidung der Tariefcommissie vom 16. November 1992**

Eine Ausnahme bildet das Urteil der Tariefcommissie vom 16. November 1992.<sup>188</sup> Eine zunächst gewährte Zollvergünstigung wurde im Wege der Nacherhebung korrigiert, nachdem sich herausgestellt hatte, daß die als Präferenznachweis der Zollanmeldung beigefügte Warenverkehrsbescheinigung EUR-1 mit einem gefälschten Stempel versehen war und somit nicht von der zuständigen Behörde des Ursprungslandes stammte.

Die daraufhin gegen die Nacherhebung gerichtete Klage wies die Tariefcommissie ab. Zur Begründung gab das Gericht an, die Berufung auf Art. 5 Abs. 2 NacherhVO müsse deshalb abgewiesen werden, weil die Klägerin nicht alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten habe.

Ob diese Voraussetzung tatsächlich nicht erfüllt war, ist sehr zweifelhaft. Naheliegender erschiene es, den Anspruch auf Absehen von der Nacherhebung mangels Vorliegens eines Irrtums im Sinne des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO zu verneinen. Legt der Zollschuldner der Behörde gefälschte oder unrichtige Dokumente vor und kommt es dadurch zu einer fehlerhaften Abgabenerhebung, so kann darin grundsätzlich kein Irrtum im Sinne der Nacherhebungsvorschriften gesehen werden.<sup>189</sup> Anders zu bewerten ist ein solcher Fall nur, wenn die unrichtigen Dokumente wiederum infolge eines beachtlichen Irrtums einer anderen Zollbehörde erstellt worden sind und nicht auf unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Zollbeteiligten gegenüber der ausstellenden Behörde beruhen.<sup>190</sup> Vorliegend ist jedoch das Ursprungszeugnis nicht infolge eines Behördenirrtums unrichtig ausgestellt worden, sondern es war schlichtweg gefälscht. Ein Irrtum im Sinne des Art.

187 Vgl. dazu: Gellert, ZfZ 1999, S. 14 (15).

188 TC v. 16.11.1992, UTC 1993/2\*, S. 4 ff.

189 Vgl. oben 2. Teil, H. II. 2., S. 42.

190 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (I-3307 f.), Rn. 24; EuGH, Rs. C-153/94 und C-204/94, Slg. 1996, Faroe Seafood, Slg. 1996, I-2465 (I-2541), Rn. 92.

5 Abs. 2 NacherhVO scheidet somit aus. Die Klage hätte demnach bereits aus diesem Grund abgewiesen werden können.

Die Tariefcommissie hat indes das Vorliegen eines Irrtums gar nicht untersucht, sondern es wurde nur – wohl unzutreffend – festgestellt, daß die Klägerin nicht alle Bestimmungen über die Zollanmeldung eingehalten habe. Zu einer abweichenden Bewertung gelangt man insbesondere unter Berücksichtigung der Rechtssache „Mecanarte“, welche der EuGH im Jahre 1991 entschieden hatte.<sup>191</sup> Der Gerichtshof stellte in diesem Urteil klar, daß der Zollschuldner auch im Falle der Vorlage unzutreffender Ursprungszeugnisse die Vorschriften eingehalten hat, wenn er die unrichtigen oder unvollständigen Angaben gutgläubig gemacht hat und diese die einzigen Angaben sind, die er vernünftigerweise kennen oder erlangen konnte.<sup>192</sup> Der vorliegende Sachverhalt bot keinen Anlaß zu Zweifeln an der Gutgläubigkeit der Klägerin hinsichtlich der Gültigkeit der Ursprungszeugnisse oder der Herkunft der Ware. Ebenso konnte die Klägerin schwerlich Informationen bezüglich des tatsächlichen Ursprungs der Ware erhalten; zudem wäre die Beschaffung zusätzlicher Informationen trotz Vorliegens eines amtlichen Dokumentes eher fernliegend. Nach alledem müßte man somit zu dem Ergebnis gelangen, daß die Klägerin unter diesen Umständen alle Bestimmungen beachtet hat. Wenngleich die Urteilsbegründung demnach sehr wohl Anlaß zur Kritik bietet, ist dieser Entscheidung dennoch im Ergebnis zuzustimmen, denn die Voraussetzungen für ein Absehen von der Nacherhebung sind mangels Vorliegens eines Irrtums nicht erfüllt.

Bemerkenswert erscheint, daß die Tariefcommissie auch in den Entscheidungen, in denen sie den Ausnahmetatbestand des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO als erfüllt ansah, das Merkmal des Beachtens der geltenden Vorschriften allenfalls in einem Nebensatz behandelt hat.

### **bb) Entscheidung der Tariefcommissie vom 18. Juli 1990**

So findet im Urteil der Tariefcommissie vom 18. Juli 1990<sup>193</sup> diese letzte Voraussetzung des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO überhaupt keine Erwähnung, obwohl das Gericht die Voraussetzungen für ein Absehen von der Nacherhebung als erfüllt ansah. In diesem Fall hatte die Klägerin die eingeführte Ware in der Zollanmeldung irrtümlich einer falschen Tarifposition zugeordnet. Die Behörde hatte diese Einreihung zunächst ausdrücklich bestätigt.<sup>194</sup>

191 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277.

192 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (I-3308), Rn. 29.

193 TC v. 18.07.1990, UTC 1990/63\*, S. 233 ff.

194 Vgl. zum Sachverhalt im einzelnen oben S. 70.

Das Gericht sah darin unter Berücksichtigung der konkreten Umstände zu Recht einen Irrtum der Behörde, der vom Zollschuldner nicht erkannt werden konnte. Allein unter Berufung auf diese Erkenntnis kam das Gericht zu dem Ergebnis, daß der Nacherhebungsbescheid aufzuheben sei. Dieser Umstand läßt vermuten, daß die Tariefcommissie das Merkmal der Beachtung aller geltenden Bestimmungen ohne weiteres als gegeben angesehen hat.

Derart eindeutig stellt sich die Bewertung dieses Sachverhalts jedoch nicht dar. Bei enger Auslegung dieser Voraussetzung etwa hat der Abgabenschuldner vorliegend die Bestimmungen nicht eingehalten, denn in der Zollanmeldung ist eine falsche Tarifposition angegeben. Ein derartiger Fall kann auch bei weiterer Auslegung, wie sie der EuGH vornimmt, grundsätzlich nur dann dem Merkmal des Beachtens aller Bestimmungen genügen, wenn zusätzliche Voraussetzungen erfüllt sind. So muß grundsätzlich die Warenbezeichnung derart klar und deutlich erfolgen, daß die Zollbehörde sofort und zweifelsfrei die fehlende Übereinstimmung mit der richtigen Tarifposition hätte feststellen können.<sup>195</sup>

Das war hier jedoch nicht der Fall. Die Ware wurde derart bezeichnet, daß eine Einreihung unter zwei verschiedenen Tarifnummern des Gemeinsamen Zolltarifs denkbar war. Sofern eine Ware allein aufgrund ihrer Bezeichnung oder ihres äußeren Erscheinungsbildes nicht mit hinreichender Genauigkeit einer bestimmten Tarifstelle des Gemeinsamen Zolltarifs zugewiesen werden kann, hat der Zollanmelder alle sonstigen zweckdienlichen Angaben insbesondere über die Merkmale und den Verwendungszweck der Ware zu machen, damit diese richtig tarifiert werden kann.<sup>196</sup>

Auch diese Angaben hat der Zollanmelder vorliegend nicht gemacht. Das Merkmal der Beachtung aller Zollerklärungsbestimmungen findet jedoch seine Begrenzung an dem Tatbestandsmerkmal der Erkennbarkeit des Irrtums.<sup>197</sup> Wird die Erkennbarkeit verneint, können demnach vom Abgabenschuldner nicht solche Angaben verlangt werden, die eine Kenntnis oder Erkenntnis des Irrtums voraussetzen. Die Erkennbarkeit ist nach den Ausführungen der Tariefcommissie vorliegend indes nicht gegeben.<sup>198</sup> Der Zollschuldner hat demnach die Bestimmungen über die Zollanmeldung beachtet. Im Ergebnis ist dieser Entscheidung daher zuzustimmen, wenngleich die Begründung diesbezügliche Ausführungen vermissen läßt.

195 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819 (I-1849), Rn. 30.

196 EuGH, Rs. 378/87, Top Hit, Slg. 1989, 1359 (1384), Rn. 19.

197 FG Baden-Württemberg, 10.12.1991, ZfZ 1992, S. 323 (324).

198 Vgl. oben S. 70.

**cc) Entscheidung der Tariefcommissie vom 30. März 1994**

In der Entscheidung vom 30. März 1994<sup>199</sup> hat die Tariefcommissie dem Merkmal der Beachtung der Vorschriften über die Zollanmeldung jedenfalls am Rande Aufmerksamkeit geschenkt. In diesem Fall hatte der Zollschnldner aus der Deutschen Demokratischen Republik stammende Waren infolge falscher Anwendung des damals zur Vorbereitung auf die Wiedervereinigung geltenden Übergangsrechts in der Zollanmeldung als Gemeinschaftsware bezeichnet. Die Zollbehörde teilte zu diesem Zeitpunkt die unzutreffende Rechtsauffassung der Klägerin. Aufgrund dessen enthielt der Zollbefund neben den aus der Zollanmeldung übernommenen Angaben den Vermerk, daß „definitiv keine Abgaben geschuldet werden“. Unter diesen Umständen sah die Tariefcommissie die Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO als gegeben an.

In der Urteilsbegründung führte das Gericht aus:

„Die Tariefcommissie braucht in diesem Rechtsstreit lediglich zu untersuchen, ob die Klägerin den Irrtum erkennen konnte, denn bezüglich des Vorliegens der sonstigen Voraussetzungen der angewandten Vorschrift bestehen keine Zweifel. In der Verwendung der Abkürzung „COM“ in der Zollanmeldung und der damit vorgenommenen Bezeichnung als Gemeinschaftsware sieht die Tariefcommissie in diesem Zusammenhang kein Hindernis, da diese Bezeichnung zum einen lediglich von der Gesetzesinterpretation der Klägerin herrührt und ferner, wie sich aus dem Zollbefund ergibt, die Zollbehörde dennoch den Ursprung „DDR“ erkannt hat.“

Das Gericht nennt hier zwar nicht ausdrücklich das Merkmal des Beachtens aller Vorschriften, doch wird aufgrund des Sinngehalts der Ausführungen in der Urteilsbegründung deutlich, daß sich diese nur auf das genannte Merkmal beziehen können.

Auch in diesem Fall wäre die Einhaltung der Bestimmungen über die Zollanmeldung bei strenger Auslegung zu verneinen, denn die Bezeichnung als Gemeinschaftsware („COM“) in der Zollanmeldung war objektiv falsch. Entsprechend dem Grundsatz, daß das Merkmal der Beachtung aller geltenden Bestimmungen seine Begrenzung an dem Tatbestandsmerkmal der Erkennbarkeit des Irrtums findet,<sup>200</sup> kann jedoch auch nach der weiteren Auslegung dieses Merkmals die Beachtung der Bestimmungen bejaht werden. Denn die Erkennbarkeit des Behördenirrtums hat die Tariefcommissie zu

199 TC v. 30.03.1994, UTC 1994/45\*, S. 205 ff.

200 FG Baden-Württemberg, 10.12.1991, ZfZ 1992, S. 323 (324).

Recht als gegeben angesehen.<sup>201</sup> Auch bestehen keine Anhaltspunkte, an der Gutgläubigkeit des Zollschuldners bezüglich der Richtigkeit der Angaben zu zweifeln.

Die Argumentation des Gerichts, die Falschbezeichnung in der Zollanmeldung sei unbeachtlich, da sie lediglich Ergebnis der Gesetzesinterpretation des Anmelders sei, vermag hingegen nicht zu überzeugen. Die Tariefcommissie hält hier die falschen Angaben offenbar deshalb für unbeachtlich, weil sie lediglich die Folge eines Irrtums waren und insoweit kein Vorsatz vorlag. Führte man diesen Gedanken konsequent fort, so müßte immer dann, wenn der Zollschuldner infolge eines Irrtums gutgläubig falsche Angaben in der Zollanmeldung gemacht hat, das Tatbestandsmerkmal der Beachtung aller geltenden Bestimmungen bejaht werden. Eine derartige Auslegung würde jedoch dieses Tatbestandsmerkmal überflüssig machen, denn die Gutgläubigkeit des Abgabenschuldners muß ohnehin gegeben sein. Zwar bejaht auch der EuGH grundsätzlich die Beachtung der geltenden Bestimmungen, wenn der Abgabenschuldner gutgläubig unrichtige oder unvollständige Angaben gemacht hat, dies wird jedoch darüber hinaus an die Voraussetzung geknüpft, daß nur diese Angaben vernünftigerweise in Erfahrung zu bringen oder zu beschaffen waren.<sup>202</sup> Es ist zu vermuten, daß die Tariefcommissie in der vorliegenden Entscheidung an diese EuGH-Rechtsprechung angeknüpft hat, ein Hinweis darauf fehlt indessen.

#### **dd) Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. September 1995**

Auch im Urteil vom 29. September 1995<sup>203</sup> findet das Merkmal des Beachtens aller geltenden Bestimmungen keine Erwähnung, obwohl die Tariefcommissie die Voraussetzungen für ein Absehen von der Nacherhebung gemäß Art. 5 Abs. 2 NacherhVO als gegeben ansah.

Die Klägerin hatte über Jahre zur Ermittlung des Zollwerts der durch sie eingeführten Ware eine Berechnungsmethode angewandt, die bei einer Außenprüfung als nicht den gesetzlichen Bestimmungen entsprechend, aber aufgrund der nur geringfügigen Abweichungen als akzeptabel bewertet wurde.<sup>204</sup> Davon wurde die Klägerin in Kenntnis gesetzt. Einige Jahre später wurde diese Methode nach erneuter Prüfung dann als unrechtmäßig eingestuft, worauf die Zollbehörde zur Nacherhebung der entsprechenden Beträge überging.

201 Vgl. oben S. 72.

202 EuGH, Rs. C-348/89, Mecanarte, Slg. 1991, I-3277 (I-3308), Rn. 23.

203 TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4, S. 11 ff.

204 Vgl. zum Sachverhalt im einzelnen oben, S. 49.

Die gegen die Nacherhebung gerichtete Klage hatte Erfolg. Die Tariefcommissie hob den Nacherhebungsbescheid auf und stellte in der Urteilsbegründung knapp fest, daß ein nicht erkennbarer Irrtum der Zollbehörde vorliege. Die anderen Voraussetzungen des Art. 5 NacherhVO fanden hingegen keine Erwähnung.

Doch auch in diesem Fall erscheint es nicht unproblematisch, das Merkmal der Beachtung aller Vorschriften ohne weiteres als gegeben anzusehen. Die Angabe des Zollwertes ist hier nicht nur objektiv in falscher Höhe erfolgt, hinzu kommt, daß der Zollschuldner infolge der Mitteilung über das Ergebnis der Außenprüfung wußte, daß er von der gesetzlich vorgeschriebenen Berechnungsmethode abwich. Wenngleich die Klägerin bewußt von den gesetzlichen Bestimmungen abgewichen ist, so sind hier dennoch die vom EuGH aufgestellten Voraussetzungen erfüllt, denn aufgrund der damaligen Bewertung der Berechnungsmethode seitens des „Landelijk Waardeteam“ handelte die Klägerin gutgläubig. Auch waren aus den selben Gründen nur diese Angaben vernünftigerweise in Erfahrung zu bringen, denn für einen vernünftigen Wirtschaftsteilnehmer konnte nach der Mitteilung seitens des „Landelijk Waardeteam“ kein ernstlicher Zweifel mehr bestehen, der eine anderweitige Informationspflicht naheliegend erscheinen ließe.



## **2. Teil: Erstattung und Erlaß von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben**

### **I. Allgemeines**

Sind Einfuhrabgaben fälschlicherweise zu hoch erhoben oder festgesetzt worden, so müssen sie grundsätzlich erstattet oder erlassen werden. Dies folgt aus dem Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung aller Abgabepflichtigen.<sup>1</sup> Per 1. Juli 1980 trat mit der VO (EWG) 1430/79<sup>2</sup> (Erstattungs-/ErlaßVO) erstmalig eine für den Bereich der EG einheitliche gesetzliche Regelung zur Korrektur derartiger Fälle in Kraft.<sup>3</sup> Diese Verordnung wurde per 01.01.1994 durch die entsprechenden Bestimmungen der Art. 235 - 242 Zollkodex ersetzt. Während die Vorschriften der NacherhVO nahezu wortgleich in den Zollkodex übernommen worden sind, lassen sich bezüglich der Übertragung der Erstattungs-/ErlaßVO gewisse Abweichungen erkennen. Zwar entsprechen die neuen Regelungen in vielen Punkten den vorangegangenen, jedoch kann die bisherige Rechtsprechung aufgrund der teilweise ganz neuen Ansatzpunkte nur nach einem Vergleich der alten mit der neuen Rechtslage zur Klärung von Rechtsfragen in diesem Bereich herangezogen werden.

### **II. Sachlicher Anwendungsbereich**

#### **1. Ein- und Ausfuhrabgaben**

Gemäß Art. 1 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 235 Zollkodex beziehen sich die Regelungen auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben. Aufgrund der Gesetzgebungskompetenz der EG-Organen kann es sich dabei zunächst nur um Abgaben der Europäischen Gemeinschaft handeln.<sup>4</sup>

Einfuhrabgaben sind gemäß Art. 1 Abs. 2 a) Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 4 Nr. 10 Zollkodex die Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren sowie die Abschöpfungen und sonstigen Abgaben aus dem Bereich der gemeinsamen Agrarpolitik. Ausfuhrabgaben sind nach der

1 Dorsch/Worms, Art. 235, Rn. 1.

2 VO (EWG) Nr. 1430/79, Abl. (EG) Nr. L 175/1.

3 Zu Erstattung/Erlaß nach der VO 1430/79 vgl.: Müller, ZfZ 1979, S. 290 ff.

4 S. dazu: EuGH, Rs. 14/60 u.a., Meroni u.a., Slg. 1961, 345 (365).

Legaldefinition des Art. 1 Abs. 2 b) bzw. des Art. 4 Nr. 11 Zollkodex Zölle und Abgaben gleicher Wirkung sowie Abschöpfungen und andere Agrarabgaben.

## **2. Anwendung auf EGKS-Waren**

Die Frage, ob die Erstattungs-/Erlaßvorschriften auch auf EGKS-Waren anwendbar sind, war in der Erstattungs-/ErlaßVO nicht ausdrücklich geregelt. Der EuGH hatte entschieden, daß die Vorschriften der Erstattungs-/ErlaßVO auch auf EGKS-Waren anzuwenden seien, obwohl die Verordnung nur den EG-Vertrag und nicht den EGKS-Vertrag als Rechtsgrundlage angebe.<sup>5</sup> Seit Inkrafttreten des Zollkodex ist dieser Umstand in dessen Art. 1 nunmehr gesetzlich geregelt.

## **3. Anwendung auf nationale Abgaben**

Ebenso wie die Nacherhebungsvorschriften sind die Regelungen über Erstattung/Erlaß aufgrund der Verweisung des § 21 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz auf die Einfuhrumsatzsteuer sinngemäß anwendbar.<sup>6</sup> Auch für die besonderen Verbrauchsteuern gelten die Vorschriften über Erstattung/Erlaß sinngemäß, wenn und soweit dies die betreffenden Verbrauchsteuergesetze vorsehen.<sup>7</sup>

In den Niederlanden existieren keine entsprechenden Verweisungsnormen. Nach einem Urteil des Hoge Raad ist die Anwendbarkeit der Erstattungs-/Erlaßvorschriften auf die Einfuhrumsatzsteuer auch nicht aus sonstigen Gründen gegeben.<sup>8</sup>

## **III. Zeitlicher Anwendungsbereich**

Bezüglich des zeitlichen Anwendungsbereiches der Erstattungs-/ErlaßVO sowie der Nachfolgeregelungen des Zollkodex kann in vollem Umfang auf die entsprechenden Ausführungen zur NacherhVO verwiesen werden.<sup>9</sup> Während die Erstattungs-/ErlaßVO auf alle Fälle anzuwenden war, in denen die buchmäßige Erfassung der Eingangs- oder Ausfuhrabgaben ab dem 1. Juli 1980 erfolgt ist, sind die Vorschriften des Zollkodex auf alle Ein- und

5 EuGH, Rs. 328/85, Deutsche Babcock, Slg. 1987, S. 5119 (5140), Rn. 14.

6 S. oben 2. Teil, B. II., S. 18 ff.

7 Dorsch/Worms, Art. 235-242, Rn. 29; Witte/Huchatz, vor Art. 235, Rn. 3.

8 Hoge Raad v. 21.08.1991, UTC 1991/64\*, S. 244 (254).

9 S. oben 2. Teil, C., S. 21 ff.

Ausfuhrvorgänge anwendbar, die seit dem 01.01.1994 buchmäßig erfaßt wurden. Unklar war zunächst, auf welchen Zeitpunkt innerhalb des Zollverfahrens hinsichtlich der jeweils anwendbaren Regelungen abzustellen ist. Der EuGH hat erstmalig mit Urteil vom 9. November 1989 klargestellt, daß nicht auf das Antragsdatum, sondern auf den Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung abzustellen ist.<sup>10</sup>

## IV. Verhältnis zu nationalen Vorschriften

Als allgemein geltende Verordnungen im Sinne des Art. 189 EGV sind sowohl die Erstattungs-/ErlaßVO als auch die entsprechenden Regelungen des Zollkodex unmittelbar geltendes, die nationalen Bestimmungen verdrängendes Recht.

## V. Die Erstattungs- und Erlaßtatbestände

Im Hinblick auf die Erstattungs- und Erlaßtatbestände der VO (EWG) 1430/79 und des Zollkodex können vier Fallgruppen unterschieden werden:

- Erstattung oder Erlaß wegen nicht bestehender Abgabenschuld (Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO; Art. 236 ZK)
- Erstattung wegen irrtümlich zum freien Verkehr angemeldeter Waren (Art. 3-4a Erstattungs-/ErlaßVO) bzw. wegen für ungültig erklärter Zollanmeldung (Art. 237 ZK)
- Erstattung oder Erlaß wegen Zurückweisung der Waren (Art. 5-9 Erstattungs-/ErlaßVO; Art. 238 ZK)
- Erstattung oder Erlaß in Sonderfällen bzw. aus Billigkeitsgründen (Art. 10-13 Erstattungs-/ErlaßVO; Art. 239 ZK)

### 1. Begriffsbestimmung

Die Begriffe Erstattung und Erlaß sind jeweils zu Beginn der entsprechenden Regelungen in der Erstattungs-/ErlaßVO (Art. 1 Abs. 2 c) u. d)) und im Zollkodex (Art. 235) legaldefiniert. Demnach ist unter Erstattung

10 EuGH, Rs. 386/87, Bessin et Salson, Slg. 1989, I-3551 (I-3574), Rn. 9; EuG, Rs. T-42/96, Eyckeler & Malt, Slg. 1998, II-401 (II-419), Rn. 53; so auch zuvor FG Düsseldorf, Urt. v. 09.01.1985, ZfZ 1985, S. 305 f; Mißverständlich insoweit FG Bremen, Urt. v. 12.04.1994, ZfZ 1994, S. 310, hier wird auf das Datum des Eingangs bei Gericht abgestellt.

die Rückzahlung der Gesamtheit oder eines Teils der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu verstehen. Erlaß ist nach der Definition des Art. 235 b) Zollkodex eine Entscheidung der zuständigen Zollbehörde, durch die auf die Erhebung der Gesamtheit oder eines Teils der Zollschuld verzichtet oder die buchmäßige Erfassung der Gesamtheit oder eines Teils des noch nicht entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrages für ungültig erklärt wird.

In Art. 1 der Erstattungs-/ErlaßVO ist, anders als in dessen Nachfolgeregelung, nicht von einer Entscheidung die Rede, sondern lediglich vom Verzicht auf die Erhebung von durch die Behörde buchmäßig erfaßten, jedoch noch nicht entrichteten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben. Unterschiede ergeben sich daraus jedoch nicht. Hier wurde lediglich die neue Terminologie des Zollkodex in die Vorschrift aufgenommen.

## **2. Erstattung/Erlaß wegen nicht bestehender Abgabenschuld**

### **a) Allgemeines**

Der Grundfall des Erstattungs-/Erlaßrechts betrifft die fehlerhafte Abgabefestsetzung. Dieser Fall hat bisher in Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO eine Regelung gefunden, welche durch Art. 236 Zollkodex abgelöst worden ist. In dieser Fallgruppe unterscheiden sich die Regelungen des Zollkodex von denjenigen der Erstattungs-/ErlaßVO. Während Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO unmittelbar nur die Erstattung oder den Erlaß von *Eingangsabgaben* regelte, werden von Art. 236 Zollkodex sowohl Einfuhr- als auch Ausfuhrabgaben erfaßt.

Eine weitere Neuerung besteht darin, daß der Gesetzeswortlaut nicht mehr eine fehlerhafte Abgabefestsetzung „aus irgendeinem Grunde“ ohne weiteres als Erstattungs-/Erlaßgrund ausreichen läßt, sondern jetzt gemäß Art. 236 Abs. 1 UA 3 Zollkodex insofern eine Einschränkung kodifiziert ist, als Abgaben nicht erstattet oder erlassen werden können, wenn die buchmäßige Erfassung oder Zahlung auf ein betrügerisches Vorgehen des Beteiligten zurückzuführen ist. Neu ist auch, daß im Gegensatz zur Erstattungs-/ErlaßVO zwischen der Erstattung und dem Erlaß von gesetzlich nicht geschuldeten Beträgen einerseits und unrechtmäßig buchmäßig erfaßten Beträgen andererseits unterschieden wird.

### **b) Ermittlung des Erstattungs-/Erlaßanspruchs**

Zur Ermittlung des Erstattungs-/Erlaßanspruchs werden die geschuldete und die tatsächlich entrichtete Abgabenhöhe gegenübergestellt. Anders als in der

Erst-/ErlaßDVO<sup>11</sup> ist nach den Bestimmungen des Zollkodex jedoch nur bezüglich des Erstattungsanspruchs der Zeitpunkt der Zahlung maßgeblich, (Art. 236 Abs. 1 S. 1 Zollkodex). Der Erlaßanspruch hingegen wird jetzt bezogen auf den Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung ermittelt (Art. 236 Abs. 1 S. 2 Zollkodex).

### c) **Nachweis der anspruchsbegründenden Umstände**

Sowohl Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO als auch Art. 236 Zollkodex setzen voraus, daß die anspruchsbegründenden Umstände durch den Antragsteller nachgewiesen werden. Der Antragsteller hat somit den Nachweis zu erbringen, daß der buchmäßig erfaßte Betrag nicht gesetzlich geschuldet war oder die buchmäßige Erfassung entgegen Art. 220 Abs. 2 NacherhVO erfolgt ist.<sup>12</sup> Demnach ist die bloße Behauptung einer zu hohen Abgabefestsetzung nicht ausreichend.

#### aa) **Niederländische Rechtsprechung**

Diese Problematik ist Gegenstand des Urteils der Tariefcommissie vom 23. Juli 1993.<sup>13</sup> Im zugrundeliegenden Fall hatte die Klägerin die von ihr eingeführte Ware bei der Anmeldung irrtümlich einer falschen Tarifposition zugeordnet. Diese Tarifierung hatte die Zollbehörde aufgrund der Warenbezeichnung in der Zollanmeldung auch akzeptiert. Später erkannte die Klägerin, daß die Ware tatsächlich einer anderen Tarifposition zuzuordnen war und mithin abgabefrei eingeführt werden konnte. Auf diesen Umstand berief sie sich in einem Erstattungsantrag. Die Zollbehörde vertrat jedoch die Ansicht, der für den Erstattungsanspruch erforderliche Nachweis, daß die Ware tatsächlich einer anderen Tarifposition zuzuordnen war, könne nur in der Form geführt werden, daß das Analyseergebnis einer Warenprobe vorgelegt wird. Da dies nicht mehr möglich war, lehnte sie den Erstattungsantrag ab.

Die Tariefcommissie hingegen vertrat die Auffassung, der erforderliche Nachweis könne auch in anderer Form erbracht werden. Sofern es nicht auf die genaue chemische Zusammensetzung der Ware ankomme, sei es auch möglich, den Nachweis durch die Vorlage geeigneter Dokumente zu erbringen.

Die Tariefcommissie erachtet es somit nicht für notwendig, besondere Anforderungen an die Art und Weise des Nachweises der anspruchsbegründenden

11 VO (EWG) Nr. 1574/80, Abl. (EG) nr. L 161/3.

12 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 34; Witte/Huchatz, Art. 236, Rn. 9.

13 TC v. 23.07.1993, UTC 1993/60, S. 245 ff.

den Umstände im Rahmen eines Antrags gemäß Art. 2 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 236 Abs. 1 Zollkodex zu stellen.

### **bb) Deutsche Rechtsprechung**

In gleicher Weise wird diese Frage in der deutschen Rechtsprechung behandelt. Das FG Bremen hatte einen ähnlich gelagerten Fall zur Entscheidung vorliegen.<sup>14</sup> Dort ging es ebenfalls um einen Erstattungsantrag aufgrund einer Fehlтарifizierung durch den Zollanmelder. Das Hauptzollamt lehnte den Antrag mit der Begründung ab, daß gemäß § 16 Abs. 2 ZG von der Zollbeschau abgesehen worden sei und somit die Vermutung des § 17 Abs. 2 ZG, daß die Ware in Menge und Beschaffenheit der Zollanmeldung entsprach, widerlegt werden müsse. Dies sei jedoch nur durch eine nachträgliche Zollbeschau möglich. Dieser Auffassung widersprach das Gericht und stellte klar, daß die Vermutung des § 17 Abs. 2 ZG auch durch andere Beweismittel, etwa durch die Vorlage geeigneter Unterlagen, widerlegt werden kann und bejahte nach Prüfung der näheren Umstände einen Erstattungsanspruch.

Wenngleich die Ausführungen des Gerichts vorrangig Vorschriften des deutschen Zollgesetzes zum Gegenstand haben, wird im Wege eines Erst-Recht-Schlusses deutlich, daß das Gericht bezüglich des als Anspruchsgrundlage herangezogenen Art. 2 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO ebenfalls keine besondere Form des Nachweises verlangt.

Zu dieser Frage hat sich auch das FG Hamburg im Beschluß vom 7. Juli 1987 geäußert.<sup>15</sup> Dort wird ausdrücklich klargestellt, daß nach Art. 2 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO für den Fall der Erstattung kein bestimmter Nachweis vorgeschrieben ist. Hinsichtlich dieser Problematik lassen sich somit keine Unterschiede zwischen der deutschen Rechtsprechung und derjenigen in den Niederlanden feststellen.

### **d) Antrag/Antragsfrist**

Sowohl in der Erstattungs-/ErlaßVO als auch im Zollkodex sind Erstattung/Erlaß auf Antrag (Art. 2 Abs. 2 Unterabsatz 1 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 236 Abs. 2 Unterabsatz 1 Zollkodex) oder von Amts wegen (Art. 2 Abs. 2 Unterabsatz 3 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 236 Abs. 2 Unterabsatz 3 Zollkodex) vorgesehen.

14 FG Bremen, Urt. v. 25.05.1992, ZfZ 1992, S. 321.

15 FG Hamburg, Beschl. v. 07.07.1987, EFG 1987, S. 588.

Eine Erstattung oder ein Erlaß können grundsätzlich nur innerhalb einer Frist von drei Jahren erfolgen. Gemäß Art. 2 Abs. 2 Unterabsatz 1 Erstattungs-/ErlaßVO begann die Frist mit der buchmäßigen Erfassung zu laufen. Art. 236 Abs. 2 Unterabsatz 1 Zollkodex bestimmt hingegen als Fristbeginn die Mitteilung der Abgaben an den Zollschuldner.

#### **aa) Fristverlängerung**

Die Frist wird verlängert, wenn der Zollbeteiligte den Nachweis erbringt, daß er durch Zufall/infolge eines unvorhersehbaren Ereignisses oder durch höhere Gewalt gehindert war, den Antrag fristgemäß zu stellen (Art. 2 Abs. 2 Unterabsatz 2 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 236 Abs. 2 Unterabsatz 2 Zollkodex).

#### **bb) Unvorhersehbares Ereignis / Höhere Gewalt**

Als unvorhersehbares Ereignis bzw. Zufall werden diejenigen Ereignisse angesehen, die für den Beteiligten nicht vorhersehbar sind und die Fristeinhaltung unmöglich machen.<sup>16</sup> Es kommen somit nur diejenigen Fälle in Betracht, in denen den Beteiligten kein Verschulden trifft.

Höhere Gewalt liegt nach der Rechtsprechung des EuGH dann vor, wenn die vom Betroffenen angeführte äußere Ursache unabwendbare und unvermeidliche Folgen hat, die ihm die Einhaltung seiner Verpflichtung objektiv unmöglich machen.<sup>17</sup> War der Zollbeteiligte an einer fristgemäßen Stellung eines Antrages gehindert, so hat er den Antrag jedoch unverzüglich nach Wegfall des Hindernisses zu stellen.<sup>18</sup>

In diesem Zusammenhang sei auf die Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. September 1995<sup>19</sup> hingewiesen. Die Klägerin hatte zur Ermittlung des Zollwertes der von ihr eingeführten Ware eine Methode angewandt, die insoweit von den gesetzlichen Vorschriften abwich, als der Berechnung nicht die exakten Rechengrößen der einzelnen Einfuhren, sondern nur Durchschnittswerte zugrunde gelegt wurden. Die von der Klägerin gehandhabte Methode führte dazu, daß für einen Teil der Einfuhren zu wenig Abgaben erhoben wurden, für den anderen Teil hingegen zu viel. Dieses Vorgehen fiel im Rahmen einer Betriebsprüfung auf. Dem daraufhin angefertigten Prüfungsbericht war zu entnehmen, daß die von der Klägerin angewandte Methode zur Ermittlung des Zollwertes nicht den gesetzlichen Vor-

16 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 39; Witte/Huchatz, Art. 236, Rn. 47.

17 EuGH, Rs. 98 u. 230/83, Van Gend & Loos, Slg. 1984, 3763 (3779), Rn. 16.

18 EuGH, Rs. 3/73, Pfützenreuter, Slg. 1974, 589 (599), Rn. 10.

19 TC v. 29.09.1995, UTC 1996/5, S. 16 ff.

schriften entspreche, aber auf lange Sicht nur zu geringfügigen Abweichungen führe und deshalb weiter akzeptiert werden könne.<sup>20</sup> Im Vertrauen auf den Inhalt des Berichts hatte die Klägerin diese Methode weiterhin angewandt. Nachdem einige Jahre später im Zuge einer erneuten Prüfung die Ermittlung des Zollwerts nach der exakten, den Vorschriften entsprechenden Methode für erforderlich erachtet wurde, ging die Behörde zur Nacherhebung bezüglich derjenigen Einfuhren über, bei denen zu wenig Abgaben erhoben wurden, wobei unter Beachtung der Nacherhebungsfrist des Art. 2 Abs. 1 NacherhVO nur die Beträge der letzten drei zurückliegenden Jahre erfaßt wurden.

Die Klägerin wandte sich gegen die Nacherhebung und verlangte parallel dazu die Erstattung der zuviel gezahlten Beträge für den gesamten zurückliegenden Zeitraum. Sie vertrat die Ansicht, aufgrund des Prüfungsberichts habe sie darauf vertrauen können, daß die angewandte Methode auch weiterhin akzeptiert würde. Dieses Vertrauen rechtfertige eine Fristverlängerung; in diesem Zusammenhang berufe sie sich auf höhere Gewalt.

Die Tariefcommissie vertrat jedoch die Auffassung, daß der Inhalt des Prüfungsberichts eine „objektive Angabe“ und nicht etwa einen „Zufall“ im Sinne des Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO darstelle. Ebenso wenig handele es sich um einen Fall höherer Gewalt. Somit sei kein Umstand vorgetragen, welcher eine Fristverlängerung rechtfertigen könne. Ferner wies das Gericht darauf hin, diese Entscheidung komme in materieller Hinsicht mit der korrespondierenden Entscheidung bezüglich der Nacherhebung der zu wenig gezahlten Beträge überein, was schließlich auch die Klägerin eingeräumt habe. In diesem Urteil vom selben Tag hat die Tariefcommissie den auf dem selben Sachverhalt basierenden Nacherhebungsbescheid in Anwendung des Art. 5 Abs. 2 NacherhVO aufgehoben.<sup>21</sup>

Der Entscheidung ist zuzustimmen. Es erscheint eher fernliegend, das Ergebnis der ersten Betriebsprüfung als ein unvorhersehbares Ereignis bzw. dem Wortlaut der hier einschlägigen Erstattungs-/ErlaßVO entsprechend als Zufall zu bewerten. Wenngleich die Klägerin auf den Inhalt des Prüfungsberichts vertraute, so war sie objektiv nicht daran gehindert, einen Erstattungsantrag zu stellen. Diese Lösung erscheint im konkreten Fall auch sachgerecht. Wenn unter den gegebenen Umständen einerseits gemäß Art. 5 Abs. 2 NacherhVO von der Nacherhebung zu wenig gezahlter Beträge abzusehen war, konnten die selben Umstände nicht andererseits zur Erstattung zuviel

20 Zum Sachverhalt vgl. die Ausführungen zur Parallelentscheidung (TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4), S. 49.

21 TC v. 29.09.1995, UTC 1996/4\*, S. 11 ff.

gezahlter Beträge führen, denn dies bedeutete eine durch nichts gerechtfertigte doppelte Begünstigung der Klägerin.

### cc) Wiederholte Antragstellung

Innerhalb der Dreijahresfrist kann der Zollbeteiligte mehrfach einen Antrag auf Erstattung oder Erlaß stellen.<sup>22</sup> Anders als bei einem Rechtsbehelf in Form eines Einspruchs ist die Behörde somit verpflichtet, einen bereits geprüften Sachverhalt nochmals zu überprüfen. Allerdings gilt dieser Grundsatz, jedenfalls nach der deutschen Rechtsprechung, nicht ohne Einschränkungen. Das FG München etwa bewertete die wiederholte Antragstellung jedenfalls dann als rechtsmißbräuchlich und somit unzulässig, wenn die den Antrag tragenden Gründe bereits Gegenstand einer Betriebsprüfung, eines Nacherhebungsverfahrens und eines Erstattungsverfahrens waren.<sup>23</sup> Demnach ist ein erneuter Antrag nur zulässig, wenn auch neue Tatsachen zur Begründung vorgetragen werden.

In den Niederlanden gilt dieser Grundsatz hingegen nicht. So haben Zollbehörde und Tariefcommissie etwa im vorangegangenen Fall sowohl über das Nacherhebungsverfahren als auch über den Erstattungsantrag parallel entschieden, obwohl in beiden Verfahren die selben Umstände zu berücksichtigen waren.

### 3. Erstattung/Erlaß gesetzlich nicht geschuldeter Beträge

Ebenso wie Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO sieht Art. 236 Abs. 1 Zollkodex in Unterabsatz 1 und Unterabsatz 2 (jeweils 1. Variante) die Erstattung bzw. den Erlaß eines gesetzlich nicht geschuldeten Betrages vor. Das sind diejenigen Fälle, in denen etwa wegen eines Schreib- oder Rechenfehlers bei der buchmäßigen Erfassung, der Mitteilung an den Beteiligten oder in den vom Beteiligten eingereichten Unterlagen die Abgaben zu hoch festgesetzt worden sind. Gleichfalls kommen z. B. Fehler in der Rechtsanwendung bezüglich der Tarifierung oder die Nichtbeachtung von Abgabenbefreiungen als Ursache in Betracht.<sup>24</sup> Kommt es durch die Rechtsprechung des EuGH zu Rechtsänderungen und erscheinen Abgabenerhebungen aus der Zeit vor der Rechtsänderung unter Zugrundelegung der neuen Auslegung als rechtswid-

22 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 40; Witte/Huchatz, Art. 236, Rn. 41; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 236, Rn. 41.

23 FG München, Urt. v. 27.06.1988, EFG 1989, S. 188.

24 Witte/Huchatz, Art. 236, Rn. 4; Dorsch/Worms, Art. 235-242, Rn. 23.

rig, so sind diese wegen der grundsätzlichen ex tunc-Wirkung der EuGH-Rechtsprechung zu erstatten/erlassen.<sup>25</sup>

### a) **Vorsätzlich falsche Angaben des Abgabenschuldners**

Nach Inkrafttreten der Erstattungs-/ErlaßVO war innerhalb dieser Fallgruppe zunächst umstritten, ob eine Erstattung oder ein Erlaß wegen objektiv unrichtiger Abgabefestsetzung auch dann gegeben sein kann, wenn die fehlerhafte Abgabefestsetzung auf absichtlich falschen Angaben des Abgabenschuldners beruht.

#### aa) **Ursprünglich Auffassung in der Rechtsprechung**

So vertrat das FG Berlin die Auffassung, bei Erschleichen der Einfuhrgenehmigung durch eine falsche Preisangabe verstoße die Geltendmachung eines Antrags auf Erstattung des Mehrzolls gegen Treu und Glauben und wies die Klage aus diesem Grunde ab.<sup>26</sup> Das FG Düsseldorf hingegen vertrat die Auffassung, Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO gestatte keine Ermessenserwägungen. Aus diesem Grund stehe einem auf diese Norm gestützten Erstattungsantrag nicht entgegen, daß die Zollwerte bei der Einfuhr bewußt zu hoch angemeldet worden sind.<sup>27</sup>

Soweit ersichtlich, war diese Problematik in der niederländischen Rechtsprechung bislang in keinem Fall Gegenstand einer Entscheidung.

#### bb) **Trendwende durch die „Deutsche Babcock“-Entscheidung des EuGH**

Klarheit brachte schließlich das Urteil des EuGH vom 15.12.1987.<sup>28</sup> Der Gerichtshof hatte bezüglich dieser Frage klargestellt, daß nur Irrtumsfälle erfaßt sind. Im Anschluß an dieses Urteil entschied auch der BFH, daß Art. 2 Abs. 1 zweiter Gedankenstrich Erstattungs-/ErlaßVO nur auf jene Fälle anwendbar sei, in denen der erhobene Betrag die gesetzlich zu erhebenden Abgaben aufgrund eines Irrtums oder eines Versehens übersteigt.<sup>29</sup>

#### cc) **Neufassung des Art. 236 Zollkodex**

Dieser Gedanke ist nun in Art. 236 Abs. 1 UA 3 Zollkodex aufgenommen worden, indem nach dieser Bestimmung ein Erstattungs- oder Erlaßanspruch

25 Dorsch/Worms, Art. 235-242, Rn. 24.

26 FG Berlin, Urt. v. 27.11.1984, EFG 1985, S. 455 (456).

27 FG Düsseldorf, Urt. v. 02.09.1987, EFG 1988, S. 241(242).

28 EuGH, Rs. 328/85, Deutsche Babcock, Slg. 1987, 5119 (5140), Rn. 18.

29 BFH, Urt. v. 03.05.1990, BFHE 160, 565.

ausgeschlossen ist, wenn ein betrügerisches Vorgehen des Beteiligten zugrunde liegt. Ein betrügerisches Vorgehen im Sinne dieser Vorschrift liegt etwa vor, wenn der Zollbeteiligte bewußt falsche, zu einer höheren Abgabenerfassung führende Angaben gemacht hat, um eine Einfuhrgenehmigung zu erhalten oder um den Anschein zu erwecken, daß ein festgesetzter Mindestpreis eingehalten wurde.<sup>30</sup> Nicht ausreichend ist, daß den Beteiligten ein Verschulden an der Zahlung oder der buchmäßigen Erfassung des gesetzlich nicht geschuldeten Betrages trifft, vielmehr muß die nicht gesetzeskonforme Abfertigung gerade mit dem Verhalten bezweckt werden.<sup>31</sup>

### **aaa) Entscheidung des FG Bremen vom 23. September 1988**

Durch die Neufassung der Vorschrift im Hinblick auf einen Ausschluss bei betrügerischem Vorgehen des Zollbeteiligten sind Unklarheiten beseitigt worden, die auch nach der Entscheidung des EuGH vom 15. Dezember 1987<sup>32</sup> noch bestanden. So hat sich das FG Bremen noch in einem Urteil vom 23. September 1988 mit der Frage beschäftigt, ob ein Erstattungsanspruch ausgeschlossen ist, wenn die unrichtige Abgabenerhebung auf eigene Angaben des Antragstellers zurückgeht, dieser jedoch im Zusammenhang mit einem Erstattungsantrag von den bisher gemachten Angaben abrückt.<sup>33</sup> Das Gericht sah unter diesen Umständen keinen Ausschlussgrund gegeben, sondern bejahte ein subjektives Recht des Zollbeteiligten auf Korrektur der fehlerhaften Abgabenfestsetzung, welches nicht auf Fälle beschränkt werden könne, in denen allein der Behörde ein Fehler unterlaufen ist.

In der Revision dieses Urteils ließ der BFH diese Frage offen, da die Klage bereits aus anderen Gründen abzuweisen war; er hielt es jedoch offenbar nicht für ausgeschlossen, die Problematik anders zu bewerten, als in der Vorinstanz geschehen.<sup>34</sup>

### **bbb) Entscheidung der Tariefcommissie vom 23. Juni 1993**

Der niederländischen Rechtsprechung lassen sich hingegen keine Zweifel bezüglich dieser Frage entnehmen. Im dem Urteil der Tariefcommissie vom 23. Juni 1993<sup>35</sup> zugrundeliegenden Fall hatte die Klägerin die von ihr einge-

30 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 31; Witte/Huchatz, Art. 236, Rn. 28.

31 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 32.

32 EuGH, Rs. 328/85, Deutsche Babcock, Slg. 1987, 5119.

33 FG Bremen, Urt. v. 23.09.1988, EFG 1989, S. 189 (190).

34 BFH, Urt. v. 17.07.1990, ZfZ 1990, S. 358 (359).

35 TC v. 23.07.1993, UTC 1993/60, S. 245 ff.

fürte Ware bei der Zollanmeldung irrtümlich einer falschen Tarifposition zugeordnet. Während Waren der angemeldeten Tarifposition einfuhrabgabepflichtig waren, sah der Zolltarif für die tatsächlich eingeführte Ware einen Präferenzzollsatz von 0 % vor. Nach Entdecken dieses Umstandes begehrte die Klägerin unter Hinweis auf den Irrtum Erstattung der bereits entrichteten Einfuhrabgaben. Somit ist die Klägerin auch hier im Erstattungsantrag von ihren eigenen Angaben in der Zollanmeldung abgewichen.

Das Gericht gab der Klage statt. Es untersuchte in diesem Fall lediglich, ob der hinreichende Nachweis erbracht worden war, daß die Waren tatsächlich der jetzt angegebenen Tarifposition entsprachen. Die Frage hingegen, ob der Erstattungsanspruch ausgeschlossen sein könnte, weil die fehlerhafte Abgabefestsetzung auf den eigenen Angaben der Klägerin beruhte, wurde nicht behandelt.

Diese Vorgehensweise ist nicht zu kritisieren. Eine derartige Einschränkung des Antragsrechts nach Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO erscheint insbesondere unter Berücksichtigung der Ausführungen des EuGH in der Rechtssache 328/85<sup>36</sup> eher fernliegend. Der Gerichtshof verwies in diesem Urteil auf die Begründungserwägungen der Erstattungs-/ErlaßVO, woraus sich ergebe, daß die Erstattung oder der Erlaß von Eingangsabgaben dann erfolgen solle, wenn die unrichtige Abgabefestsetzung auf einem Rechen- oder Schreibfehler oder auf der Berücksichtigung unrichtiger oder unvollständiger Verzollungsgrundlagen und somit auf einem Irrtum beruht. Diese allgemein gehaltene Formulierung bietet indes keinen Anlaß dafür, einen Erstattungsanspruch auszuschließen, wenn der Irrtum vom Abgabenschuldner begangen worden ist.

### **ccc) Entscheidung des Hessischen FG vom 4. Juni 1991**

Das Hessische Finanzgericht ging noch weiter. Es sah im Falle eines Irrtums seitens des Abgabenschuldners nicht nur keinen Ausschlußgrund, sondern es legte im Gegenteil die Vorschrift des Art. 2 Abs. 2 zweiter Spiegelstrich Erstattungs-/ErlaßVO unter Zugrundelegung der Babcock-Entscheidung dahingehend aus, daß diese Norm grundsätzlich davon ausgehe, daß die gesetzlich zu erhebenden Abgaben wegen eines Irrtums auf Seiten des Abgabenschuldners bzw. Erstattungsberechtigten unrichtig festgesetzt worden sind.<sup>37</sup>

36 EuGH, Rs. 328/85, Deutsche Babcock, Slg. 1987, 5119 (5140), Rn. 17.

37 Hessisches FG, Urt. v. 04.06.1991, ZfZ 1992, S. 116 (117).

Dadurch, daß nach den Vorschriften des Zollkodex lediglich ein betrügerisches Vorgehen des Zollbeteiligten einen Anspruchsausschluß rechtfertigen kann, sind derartige Unsicherheiten inzwischen beseitigt. Denn die Neuregelung stellt nur noch auf das Merkmal des „betrügerischen Vorgehens“ ab. Dies läßt den Umkehrschluß zu, daß für das Bestehen eines Erstattungsanspruchs grundsätzlich unerheblich ist, ob die unrichtige Abgabenerhebung auf ein Fehlverhalten des Zollbeteiligten oder auf ein solches der Behörde zurückzuführen ist, sondern daß es nunmehr einzig darauf ankommt, ob ein betrügerisches Vorgehen vorliegt.

### **ddd) Erstattungsanspruch bei Verjährung?**

Das erwähnte Urteil des Hessischen Finanzgerichts ist jedoch auch noch unter einem anderen Aspekt interessant. Im zugrunde liegenden Fall hatte die Klägerin zunächst auf einen Nacherhebungsbescheid Eingangsabgaben gezahlt, obwohl der Abgabensanspruch zum Zeitpunkt der Nacherhebung bereits wegen Verjährung erloschen war. Später verlangte sie den Betrag mittels Erstattungsantrag zurück. Das Gericht lehnte einen Erstattungsanspruch mit der Begründung ab, die Vorschrift des Art. 2 Abs. 1 erster Spiegelstrich Erstattungs-/ErlaßVO könne einen Erstattungsanspruch nicht rechtfertigen, weil nach dieser Vorschrift lediglich eine Erstattung in Betracht kommen solle, wenn das Erlöschen der Zollschuld gerade auf einem anderen Grund als dem der Zahlung oder der Verjährung beruht. Auch einen Erstattungsanspruch gemäß Art. 2 Abs. 1 zweiter Spiegelstrich Erstattungs-/ErlaßVO lehnte das Gericht ab, denn im vorliegenden Fall sei bereits die Voraussetzung des Vorliegens eines Irrtums nicht erfüllt.

### **eee) Entscheidung der Tariefcommissie vom 6. September 1993**

Die Tariefcommissie hatte einen vergleichbaren Fall zur Entscheidung vorliegen. Im Urteil vom 6. September 1993 ging es ebenfalls um einen Antrag auf Erstattung von Eingangsabgaben, welche aufgrund eines Nacherhebungsbescheides von der Klägerin entrichtet worden sind.<sup>38</sup> Diese Nacherhebung erfolgte, weil sich im Rahmen einer Betriebsprüfung herausgestellt hatte, daß sich eine als wieder ausgeführtes Veredelungserzeugnis gebuchte Gasturbine zu diesem Zeitpunkt noch auf dem Betriebsgelände befand.

Das Gericht führte aus, daß zwar ursprünglich eine Zollschuld für die Turbine entstanden sei, die Nacherhebung sei jedoch außerhalb der Drei-Jahresfrist des Art. 2 Abs. 1 NacherhVO erfolgt und somit rechtswidrig gewesen. Da der Betrag nicht mehr habe angefordert werden dürfen, bestehe ein An-

38 TC v. 06.09.1993, UTC 1993/61\*, S. 249 f.

spruch auf Erstattung. Weitergehende Erwägungen hinsichtlich des Bestehens oder auch Nichtbestehens eines Erstattungsanspruchs sind der Urteilsbegründung ebensowenig zu entnehmen wie die exakte gesetzliche Grundlage für die Erstattung.<sup>39</sup>

Dieses Urteil steht im Widerspruch zu der oben dargestellten Entscheidung des Hessischen Finanzgerichts vom 4. Juni 1991. Das Urteil des Hessischen Finanzgerichts bietet indes Anlaß zur Kritik. Nach der dort vertretenen Ansicht kommt eine Erstattung gemäß Art. 2 Abs. 1 erster Spiegelstrich Erstattungs-/ErlaßVO nur dann in Betracht, wenn das Erlöschen der Zollschuld auf einem anderen Grund als dem der Zahlung oder Verjährung beruht. Folgte man der dort vertretenen Ansicht, so müßte konsequenterweise nicht nur ein Erstattungsanspruch, sondern auch ein Erlaßanspruch verneint werden, wenn eine bereits verjährte Zollschuld Gegenstand eines Nacherhebungsbescheides ist.<sup>40</sup> Das würde bedeuten, daß eine Zahlungsverpflichtung entstände, obwohl die Zollschuld an sich bereits durch Verjährung erloschen ist.

Ferner müßte diesem Gedanken folgend auch dann ein Erstattungsanspruch verneint werden, wenn auf eine bereits durch Zahlung erloschene Zollschuld irrtümlich nochmals gezahlt wurde. Das jedoch erscheint noch weniger verständlich als die Ablehnung der Erstattung bereits gezahlter Beträge auf eine verjährte Zollschuld. Die Vorschrift des Art. 2 Abs. 1 erster Spiegelstrich Erstattungs-/ErlaßVO muß wohl eher dahingehend ausgelegt werden, daß der Verordnungsgeber es als selbstverständlich angesehen hat, daß im Falle bereits entrichteter oder verjährter Zollschuld eine Abgabenerhebung nicht erfolgen wird, weil diese rechtswidrig ist, und somit nur klarstellen wollte, daß auch noch andere Fälle des Erlöschens der Zollschuld erfaßt werden sollen, als diejenigen der Verjährung bzw. der Entrichtung.

Nicht überzeugen kann auch das Argument des Hessischen Finanzgerichts, ein Erstattungsanspruch scheidet deshalb aus, weil weder ein Irrtumsfall noch ein Rechen- oder Schreibfehler zur Festsetzung des nacherhobenen Betrages geführt habe. Wie sich nun auch aus der Neuregelung dieses Erstattungstatbestands in Art. 236 Zollkodex ergibt, ist die Einschränkung auf Irrtumsfälle nicht in der Weise auszulegen, daß nur Irrtümer im engeren Sinne einen Erstattungsanspruch zu begründen vermögen. Vielmehr ist ein Irrtumsfall bereits dann gegeben, wenn die fehlerhafte Zollfestsetzung nicht

39 Lediglich in einer dem Urteil vorangestellten Auflistung der einschlägigen Normen findet Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO Erwähnung, dies jedoch ohne weitere Konkretisierungen.

40 S. dazu in gleicher Weise: Friedrich, ZfZ 1992, 274.

absichtlich verursacht wurde.<sup>41</sup> Nach alledem war ein Erstattungsanspruch gemäß Art. 2 Abs. 1 zweiter Spiegelstrich Erstattungs-/ErlaßVO bei Verjährung gezahlter Abgaben auch in Anwendung der einschränkenden Rechtsprechung des EuGH<sup>42</sup> nicht ausgeschlossen.

#### **fff) Behandlung der Problematik unter Geltung des Zollkodex**

Unter der Geltung des Zollkodex stellt sich die Behandlung dieses Sachverhaltes weniger problematisch dar. Die Formulierung des Art. 236 Zollkodex bietet keinen Anlaß mehr, das Bestehen eines Erstattungs- oder Erlaßanspruch in derartigen Fällen in Zweifel zu ziehen, da das Erlöschen durch Verjährung oder Entrichtung nicht mehr erwähnt wird. Weiter bedarf es keiner Überlegung mehr, ob ein solcher Sachverhalt einen Irrtumsfall im Sinne des EuGH-Urteils vom 15. Dezember 1987 darstellt, denn ein Anspruchsausschluß ist nur noch im Falle betrügerischen Vorgehens vorgesehen.

#### **ggg) Entscheidung der Tariefcommissie vom 10. Februar 1987**

Über einen Irrtumsfall hatte die Tariefcommissie am 10. Februar 1987 zu entscheiden.<sup>43</sup> In diesem Fall hatte die Klägerin - nach eigenem Bekunden - infolge eines Irrtums die eingeführten Waren im vereinfachten Verfahren gemäß Art. 16 VO (EWG) 1224/80<sup>44</sup> angemeldet. Infolge dessen wurde der Zollwert nicht anhand des Transaktionswertes, sondern nach dem Einheitswert bestimmt. Dieser war höher als der erstere. Aus diesem Grund stellte die Klägerin einen Erstattungsantrag.

Die Tariefcommissie bestätigte den abschlägigen Bescheid der Zollbehörde. Ein Erstattungsanspruch nach Art. 2 Abs. 1 zweiter Spiegelstrich Erstattungs-/ErlaßVO sei nicht gegeben, weil der buchmäßig erfaßte Betrag den gesetzlich geschuldeten Betrag nicht übersteige. Das ergebe sich daraus, daß die von der Klägerin gewählte Methode den gesetzlichen Bestimmungen entspreche und weder die Vorschriften der ZollwertVO noch diejenigen der Erstattungs-/ErlaßVO eine nachträgliche Änderung der einmal getroffenen Entscheidung bezüglich des Zollwertes vorsehe.

41 Siehe auch: Friedrich, ZfZ 1992, 274 (276).

42 EuGH, Rs. 328/85, Deutsche Babcock, Slg. 1987, 5119.

43 TC v. 10.02.1987, UTC 1987/46, S. 207 ff.

44 VO (EWG) 1224/80, Abl. (EG) Nr. L 134 (ZollwertVO).

### **hhh) Keine Unterschiede zur deutschen Rechtsprechung**

Soweit ersichtlich, bestehen keine Unterschiede bei der Behandlung dieser Problematik zwischen der Rechtsprechung in Deutschland und derjenigen in den Niederlanden. Der BFH hat etwa mit Urteil vom 12. Juni 1991 einen solchen Sachverhalt in gleicher Weise behandelt.<sup>45</sup>

### **4. Erstattung/Erlaß bei unzulässiger buchmäßiger Erfassung**

Die Vorschrift des Art. 236 Abs. 1 Zollkodex sieht in ihrer zweiten Variante die Erstattung oder den Erlaß von Abgaben auch dann vor, wenn diese entgegen Art. 220 Abs. 2 Zollkodex buchmäßig erfaßt worden sind.<sup>46</sup>

### **5. Erstattung wegen irrtümlich zum freien Verkehr angemeldeter Waren bzw. wegen für ungültig erklärter Zollanmeldung**

In Art. 3 - 4 a) Erstattungs-/ErlaßVO war die irrtümliche Anmeldung von Waren zum freien Verkehr als Erstattungsgrund vorgesehen. Diese Fallgruppe wird auch von der Neuregelung in Art. 237 Zollkodex erfaßt. Die Regelung im Zollkodex ist jedoch genereller gehalten. Eine Erstattung kommt danach in Betracht, wenn eine Zollanmeldung für ungültig erklärt wird, nachdem die Abgaben entrichtet worden sind. Jetzt steht somit die für ungültig erklärte Zollanmeldung und nicht mehr die irrtümliche Anmeldung von Waren im Vordergrund. Ferner beschränkt sich die Neuregelung nicht wie bisher in Art. 3 Erstattungs-/ErlaßVO auf die Anmeldung zum freien Verkehr, sondern sie erfaßt alle Zollverfahren.

Sind Waren gemäß Art. 59 Zollkodex zu einem Zollverfahren angemeldet worden, kann eine Ungültigerklärung der Zollanmeldung gemäß Art. 66 Zollkodex auf Antrag des Zollanmelders in zwei Fällen erfolgen. Die Anmeldung kann einerseits dann für ungültig erklärt werden, wenn der Anmelder nachweist, daß die Waren von vornherein nur irrtümlich zu dem in der Anmeldung bezeichneten Verfahren angemeldet worden sind oder andererseits, wenn nachgewiesen wird, daß infolge besonderer Umstände die Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren nicht mehr gerechtfertigt ist.

45 Vgl. BFH, Urt. v. 12.06.1991, BFH/NV 1992, S. 281.

46 Vgl. zu diesen Fallgruppen oben 2. Teil, S. 17 ff.

**a) Irrtümliche Zollanmeldung****aa) Irrtumsbegriff**

Die Frage, unter welchen Umständen ein Irrtum im Sinne des Art. 66 Abs. 1 Zollkodex bzw. Art. 3 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO vorliegt, ist nicht abschließend geklärt. Einerseits wird in Deutschland teilweise zur Auslegung der Irrtumsbegriff des § 119 BGB zugrunde gelegt.<sup>47</sup> Demnach läge ein Irrtum dann vor, wenn der Beteiligte bei Abgabe der Zollanmeldung über deren Inhalt geirrt hat bzw. eine Erklärung dieses Inhalts überhaupt nicht abgeben wollte; es müßten folglich das tatsächlich Erklärte und der Wille unbewußt auseinanderfallen.

**aaa) Irrtum des Zollbeteiligten**

Die Auslegung von Gemeinschaftsrecht durch den Rückgriff auf nationale Vorschriften widerspricht jedoch dem Ziel der gleichmäßigen Anwendung dieses Rechts in der gesamten Gemeinschaft und ist somit abzulehnen.<sup>48</sup> Zutreffend erscheint die Auffassung, ein Irrtum liege etwa dann vor, wenn sich der Zollbeteiligte verschreibt, falsch ankreuzt, oder dessen Vertreter auftragswidrig handelt.<sup>49</sup> Voraussetzung ist weiter, daß der Irrtum der Person des Zollbeteiligten unterlaufen sein muß.<sup>50</sup> Ein Irrtum auf seiten der Behörde kann demnach nicht mittels eines Erstattungsantrages gemäß Art. 237 Zollkodex, sondern nur im Rechtsbehelfsverfahren korrigiert werden.

**bbb) Tatsächliche Bestimmung für anderes Zollverfahren**

Weitere Voraussetzung ist, daß die Waren bereits im Zeitpunkt der Überführung in das irrtümlich gewählte Zollverfahren den für das tatsächlich gewollte Verfahren vorgeschriebenen Bestimmungen entsprachen.<sup>51</sup> Es wird vertreten, darüber hinaus müsse das ursprünglich gewollte Zollverfahren zum Zeitpunkt der Überführung bewilligt oder zumindest beantragt sein.<sup>52</sup> Ein Irrtum liege nur dann vor, wenn der Beteiligte bei einer Wahlmöglichkeit zwischen zwei oder mehreren bewilligten Zollbehandlungen versehent-

47 Hessisches FG, Urte. v. 27.07.1988, 7 K 317/86 (nicht veröffentlicht), zitiert bei: Ungeheuer, ZfZ 1990, S. 377 (380).

48 Ungeheuer, ZfZ 1990, S. 377 (380); dem folgend: FG Bremen, Urte. v. 23.06.1992, EFG 1992, S. 677 (679).

49 Dorsch/Worms, Art. 235 - 240, Rn. 59; Witte/Henke, Art. 66, Rn. 2.

50 Dorsch/Worms, a.a.O.; Witte/Huchatz, Art. 237, Rn. 5.

51 Dorsch/Worms, Art. 235 - 240, Rn. 59; Huchatz, ZfZ 1993, S. 226 (229); Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 237, Rn. 16.

52 Dorsch/Worms, a.a.O.

lich die für die Bestimmung der Waren unzutreffende Zollbehandlung beantragt habe; sei die Bewilligung nicht erteilt worden, müsse sie zumindest beantragt gewesen sein. Ein Irrtum liege deshalb z. B. nur vor bei einem Verschreiben, versehentlichen Ankreuzen auf einem Vordruck, aber auch dann, wenn etwa ein Spediteur übersehen habe, daß ein Auftrag auf Abfertigung zum Veredelungsverkehr gelautet habe.<sup>53</sup> Dem wird entgegengehalten, aus den Erwägungsgründen zur Erstattungs-/ErlaßVO lasse sich ableiten, daß ein derartiges Erfordernis nicht bestehe, sondern daß vielmehr darauf abzustellen sei, welche Wahlmöglichkeiten der Zollbeteiligte im maßgebenden Zeitpunkt gehabt habe.<sup>54</sup> Dieser Ansicht ist zuzustimmen, denn auch der Wortlaut des Art. 3 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. des Art. 66 Zollkodex enthält keine Anhaltspunkte für eine derartige Einschränkung des Irrtumsbegriffs.

Unabhängig vom Erfordernis einer vorherigen Bewilligung oder Beantragung müssen die Waren zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung tatsächlich für das andere Zollverfahren bestimmt gewesen sein.<sup>55</sup> Der Antragsteller hat diesen Umstand nachzuweisen, wobei allein das Vorliegen der Voraussetzungen für die Abfertigung zu dem betreffenden Zollverfahren als Nachweis nicht ausreicht.<sup>56</sup>

Diese Frage ist auch von der Tariefcommissie behandelt worden. Im Urteil vom 17. März 1986<sup>57</sup> geht es um folgenden Sachverhalt: Ein Campingbus, der sich in einem Zollager der Klägerin befand, war anlässlich der Auflösung des Zollagers zum freien Verkehr angemeldet worden. Zu diesem Zeitpunkt stand die Klägerin nachweislich bereits in Verhandlungen über den Verkauf des Fahrzeugs nach Libyen, wobei die Klägerin für den Fall des Verkaufs zuvor einige Veränderungen an dem Fahrzeug vornehmen sollte. Nach erfolgter Abgabentrachtung stellte die Klägerin einen Erstattungsantrag. Sie machte geltend, aufgrund der geplanten Veränderungen am Fahrzeug hätte die Ware nicht zum freien Verkehr, sondern zur aktiven Veredelung angemeldet werden müssen. Dies sei jedoch infolge von „Unkenntnis des erforderlichen Verfahrens und durch Mißverständnisse zwischen einer Anzahl Beteiligter“ nicht geschehen, mithin liege ein Irrtum vor.

Die Tariefcommissie lehnte jedoch einen Erstattungsanspruch ab. In der Urteilsbegründung führte sie zunächst aus, die Bestimmungen der Art. 3 und

53 Bail/Schädel/Hutter, F IX 1/3 – 4 a, Rn. 2.

54 FG Bremen, Urt. v. 23.06.1992, EFG 1992, 677 (679); Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 237, Rn. 11.

55 Dorsch/Worms, a.a.O.; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 237, Rn. 15.

56 Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 237, Rn. 17.

57 TC v. 17.03.1986, UTC 1986/54\*, S. 256 ff.

4 Erstattungs-/ErlaßVO seien von dem Leitgedanken getragen, daß die Waren im Zeitpunkt der Zollanmeldung eigentlich in ein anderes Zollverfahren hätten überführt werden müssen, als in dasjenige des zollrechtlich freien Verkehrs, daß dies jedoch infolge eines Irrtums dennoch geschehen ist. Welcher zollrechtlichen Bestimmung der Campingbus zugeführt werden sollte, habe indes zum Zeitpunkt der Zollanmeldung noch nicht definitiv festgestanden, weil bislang nur Verhandlungen stattgefunden hätten, deren Ausgang noch offen gewesen sei. Unter diesen Umständen könne nicht davon ausgegangen werden, daß die Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr irrtümlich erfolgt ist.

Hier wird deutlich, daß die Tariefcommissie in gleicher Weise wie das FG Bremen<sup>58</sup> zwar den Nachweis verlangt, daß die Ware im Zeitpunkt der Zollanmeldung eigentlich einer anderen zollrechtlichen Bestimmung zugeführt werden sollte, sie verlangt jedoch nicht, daß dieses Zollverfahren bereits bewilligt oder beantragt war. Denn wenn das Gericht ein solches Erfordernis sähe, hätte es nicht auf den Umstand abstellen müssen, daß zum Zeitpunkt der Zollanmeldung die zollrechtliche Bestimmung der Ware noch nicht definitiv feststand. Vielmehr hätte sich das Gericht dann darauf beschränken können, auf die nicht erfolgte Bewilligung oder Beantragung zur aktiven Veredelung hinzuweisen.

### **ccc) Irrtum über die rechtlichen Folgen der Anmeldung beachtlich?**

Mit dem Irrtumsbegriff im Sinne dieser Vorschriften hat sich die Tariefcommissie auch in ihrem Urteil vom 25. Mai 1984 beschäftigt.<sup>59</sup> Die Klägerin hatte in diesem Fall Werkzeugmaschinen als Ausstellungsstücke für eine Messe ausgeführt, um sie anschließend wieder an den Ursprungsort in den Niederlanden zurückzubringen. Bei der Ausfuhr ist es versäumt worden, die erforderlichen Formalitäten für eine abgabenfreie Wiedereinfuhr nach den Vorschriften über Rückwaren zu erledigen. Bei Wiedereinfuhr hatte die Zollbehörde der Klägerin aus diesem Grunde geraten, die Ware zunächst in ein Zollager zu verbringen, um eine Abgabenbefreiung beantragen zu können. Dieser Rat wurde indes nicht befolgt, sondern die Ware wurde unmittelbar zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet.

Die Zollbehörde lehnte den späteren Antrag auf Erstattung der bereits gezahlten Einfuhrabgaben mit der Begründung ab, die Klägerin habe bei Wiedereinfuhr bewußt keinen Gebrauch von der Möglichkeit gemacht, eine Einfuhrabgabenbefreiung zu beantragen.

58 FG Bremen, EFG 1992, S. 677 (679).

59 TC v. 24.05.1984, UTC 1984/36\*, S. 153 ff.

Die Klägerin hingegen führte an, sie habe infolge von Unkenntnis der gesetzlichen Bestimmungen bei der Ausfuhr die Formalitäten für die abgabenfreie Wiedereinfuhr nicht erledigt. Die Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr sei erfolgt, da sie aufgrund von Fehlinformationen seitens der Zollspedition angenommen habe, daß sie nur dann schnell wieder über die Maschinen verfügen könne, wenn sie zunächst die Eingangsabgaben entrichtet. Daß dadurch die Möglichkeit einer Abgabenbefreiung entfällt, habe sie nicht gewußt.

Das Gericht stellte fest, daß die betreffende Ware die Voraussetzungen für die Zollbefreiung von Rückwaren tatsächlich erfüllte. Weiter habe die Klägerin hinreichend nachgewiesen, daß die abgabenpflichtige Zollanmeldung aufgrund eines Mißverständnisses zwischen ihr und der Zollspedition erfolgt ist. Unter diesen Umständen liege ein Irrtum im Sinne des Art. 3 Erstattungs-/ErlaßVO vor, ein Erstattungsanspruch sei somit gegeben.

Die von der Tariefcommissie in dieser Entscheidung vertretene Auffassung vermag nicht zu überzeugen. Zwar irrte die Klägerin tatsächlich; jedoch nur insofern, als sie davon ausging, daß trotz Anmeldung zum freien Verkehr nachträglich noch eine Abgabenbefreiung erreicht werden könne. Die Zollanmeldung selbst hingegen erfolgte nicht irrtümlich, sondern ganz bewußt. Eine Ausdehnung dieses Erstattungstatbestandes auf alle diejenigen Fälle, in denen der Zollbeteiligte hinsichtlich der rechtlichen Folgen der bewußt vorgenommenen Zollanmeldung im Irrtum war oder nicht alle erheblichen Umstände hinreichend berücksichtigt hat, ginge zu weit. Eine derartige Auslegung des Irrtumsbegriffs bedeutete eine einseitige Begünstigung des Zollbeteiligten und führte zudem zu einer nicht unerheblichen Mehrbelastung der Behörden. Denn der Zollbeteiligte könnte dann ohne Risiko das zunächst wirtschaftlich am günstigsten erscheinende Zollverfahren wählen, um dann nach genauerer Prüfung eine Änderung unter Berufung auf einen Irrtum zu beantragen. Solche Fälle zählen jedoch im Rahmen des kaufmännischen Wagnisses zum Risikobereich des Zollbeteiligten.<sup>60</sup>

In der später ergangenen Rechtsprechung hat die Tariefcommissie ihre Haltung bezüglich der Auslegung des Irrtumsbegriffs offenbar korrigiert. Im Urteil vom 9. Dezember 1994 ging es um Ware, die zum freien Verkehr angemeldet wurde, obwohl sie eigentlich zur vorübergehenden Verwendung bestimmt war. Die Anmeldung zum freien Verkehr erfolgte nach Angaben der Klägerin, weil sie unverzüglich über die Ware verfügen wollte und das Nichterhebungsverfahren zuviel Zeit in Anspruch genommen hätte. Zur Be-

60 Siehe dazu auch Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 60.

gründung des später gestellten Erstattungsantrags führte die Klägerin an, sie habe unter Zeitdruck gehandelt, die Anmeldung zum freien Verkehr sei irrtümlich erfolgt. Die Klägerin war sich somit nicht über die rechtliche Tragweite der Anmeldung zum freien Verkehr im klaren.

In diesem Fall lehnte das Gericht einen Erstattungsanspruch ab. Der Entscheidungsbegründung vorangestellt ist eine Definition des Irrtumsbegriffs: „Ein Irrtum im Sinne des Art. 3 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO liegt vor, wenn im Zeitpunkt der falschen Zollanmeldung feststand, daß eine Anmeldung mit einem anderen Inhalt beabsichtigt war. Das folgt aus Sinn und Zweck dieser Vorschrift und ist auch aus den in Art. 4 dieser Verordnung gestellten Voraussetzungen abzuleiten.“

Das Gericht bezieht dann in seine Erwägungen mit ein, daß die Anmeldung zum freien Verkehr bewußt vorgenommen wurde (und nicht etwa aufgrund eines Versehens). Infolge dessen liege kein Irrtum im Sinne des Art. 3 Erstattungs-/ErlaßVO vor und die Klägerin habe somit die zollrechtlichen Konsequenzen der Anmeldung in vollem Umfange zu tragen.

Die Tariefcommissie ist demnach von der weiten Auslegung des Irrtumsbegriffes abgekehrt, die auch Irrtümer über die rechtliche Tragweite der betreffenden Zollanmeldung oder die irrtümliche Nichtberücksichtigung von erheblichen Umständen mit einschließt.

### **bb) Besondere Umstände**

Die Zollanmeldung kann gemäß Art. 66 Zollkodex auch dann für ungültig erklärt werden, wenn die Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren infolge besonderer Umstände nicht mehr gerechtfertigt ist. Dieser Erstattungstatbestand stellt gegenüber den Regelungen der Erstattungs-/ErlaßVO eine Neuerung dar, denn diese Vorschrift ermöglicht eine Ungültigerklärung, wenn die Überführung der Waren in das betreffende Zollverfahren *nicht mehr* gerechtfertigt ist. Erfaßt werden somit diejenigen Fälle, in denen sich die besonderen Umstände erst nach Überführung der Ware in ein Zollverfahren ergeben haben. Diese Fallgruppe erfaßt demnach gerade nicht die irrtümliche, sondern nur die bewußt vorgenommene und zum betreffenden Zeitpunkt zunächst zutreffende Zollanmeldung.

Eine Legaldefinition des Begriffes der besonderen Umstände besteht nicht. Im Zollrecht ist dieser Begriff jedoch bereits aus Art. 13 Erstattungs-/ErlaßVO geläufig, so daß die dazu aufgestellten Grundsätze zur Auslegung herangezogen werden können. Die Tatsache, daß Art. 66 Zollkodex gerade *besondere* Umstände verlangt, wird als Argument dafür angeführt, daß bei

der Auslegung dieses Begriffes ein strenger Maßstab anzulegen sei.<sup>61</sup> Daß es sich um Umstände handeln muß, die von einigem Gewicht sind, wird auch vor dem Hintergrund für erforderlich gehalten, daß das Zollschuldrecht mit der Ungültigerklärung das Erlöschen einer bereits entstandenen Abgabenschuld verknüpft.<sup>62</sup> Dem wird jedoch entgegengehalten, daß der Beteiligte in dieser Fallgruppe nicht anders gestellt werden könne als derjenige, der in Kenntnis der besonderen Umstände irrtümlich eine falsche, nicht gewollte Zollanmeldung abgibt.<sup>63</sup>

### **cc) Antrag/Antragsfrist**

Die Erstattung wegen Ungültigerklärung der Zollanmeldung erfolgt ausschließlich auf Antrag.<sup>64</sup> Die Antragsfrist beträgt gemäß Art. 3 Abs. 2 Erstattungs-/ErlaßVO drei Monate, wobei nach dieser Vorschrift in besonderen Fällen die Möglichkeit einer Fristverlängerung besteht. Im Zollkodex hingegen ist für den Erstattungsantrag selbst keine Antragsfrist vorgesehen. Auch für die notwendig damit verbundene Beantragung der Ungültigerklärung enthält Art. 66 Zollkodex keine Antragsfrist. Eine Fristenregelung findet sich jedoch in Art. 251 ZK-DVO. Der Antrag kann dieser Vorschrift entsprechend grundsätzlich nur innerhalb von drei Monaten nach dem Tag der Annahme der Zollanmeldung gestellt werden.

### **aaa) Fristverlängerung**

In begründeten Ausnahmefällen sieht diese Vorschrift ebenso wie die Vorgängerregelung die Möglichkeit einer Fristverlängerung vor. Insoweit bestehen somit keine Unterschiede gegenüber der Vorgängerregelung.

An die Zulassung der Überschreitung dieser Frist ist, wie der Verordnungsgeber durch Verwendung der Formulierung „in begründeten Ausnahmefällen“ erkennen läßt, ein strenger Maßstab anzulegen. Als Ausnahmefall kann nicht der normale, sondern nur der besondere, von der Regel abweichende, vergleichsweise selten vorkommende Fall angesehen werden. Ferner kommt durch den Zusatz „begründet“ zum Ausdruck, daß für die Geltendmachung eines Ausnahmefalls eine Erklärung/Begründung erforderlich ist. Ein begründeter Ausnahmefall ist unter Berücksichtigung dieser Grundsätze dann anzunehmen, wenn die Fristüberschreitung unabhängig vom Willen des

61 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 60.

62 Witte/Henke, Art. 66, Rn. 5.

63 Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 237, Rn. 6.

64 Witte/Huchatz, Art. 237, Rn. 20.

Antragstellers eingetreten ist und von ihm nicht in zumutbarer Weise verhindert werden konnte.<sup>65</sup>

Die gleiche Auffassung läßt sich aus der Rechtsprechung der Tariefcommissie ableiten, wobei sich angesichts der nachfolgend dargestellten Entscheidungen der Eindruck aufdrängt, daß sich in der niederländischen Rechtslandschaft außerhalb der Gerichte und Behörden beständig die Ansicht hält, gesetzlich festgeschriebene Fristen seien eher Richtwerte denn verbindliche Vorgaben mit anspruchsausschließender Wirkung, von denen nur in absoluten Ausnahmefällen abgewichen werden kann.

### **(1) Entscheidung der Tariefcommissie vom 17. November 1986**

So wandte sich die Klägerin in dem mit Urteil vom 17. November 1986<sup>66</sup> von der Tariefcommissie entschiedenen Fall u. a. mit dem Argument gegen die Ablehnung seines nicht fristgemäß gestellten Erstattungsantrags, der Antrag sei „schließlich nur eine Woche zu spät“ gestellt worden. Weitere Gründe, die eine Fristverlängerung rechtfertigen könnten, wurden nicht vorgebracht. Das Gericht stellte zur Sache fest, daß dem Antrag bereits aufgrund der Fristüberschreitung nicht stattgegeben werden konnte. Weiter seien keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, daß eine Fristverlängerung in Betracht kommen könnte. Der Erstattungsantrag sei somit für unzulässig zu erklären.

### **(2) Entscheidung der Tariefcommissie vom 2. September 1988**

In einem weiteren Urteil der Tariefcommissie ging es um einen Erstattungsantrag, den die Klägerin unter anderem auf Art. 3 Erstattungs-/ErlaßVO gestützt hatte.<sup>67</sup> Dieser Antrag wurde, soweit er sich auf diese Vorschrift stützte, unter Hinweis auf die Nichteinhaltung der Dreimonatsfrist von der Zollbehörde abgelehnt. Dennoch berief sich die Klägerin gegenüber der Tariefcommissie wiederum unter anderem auf Art. 3 Erstattungs-/ErlaßVO, ohne besondere Gründe für eine Fristverlängerung vorzutragen. Demnach hatte die Klägerin der Fristvorschrift offenbar keine große Bedeutung beigemessen.

Die Tariefcommissie verfolgte, erwartungsgemäß, auch in diesem Fall hinsichtlich der Einhaltung der Fristen ihre klare Linie und erklärte den Antrag,

65 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 65; ebenfalls für die Anwendung eines strengen Maßstabes: Witte/Huchatz, Art. 237, Rn. 22.

66 TC v. 17.11.1986, UTC 1987/1\*, S. 1 ff.

67 TC v. 02.09.1988, UTC 1988/59, S. 215 ff.

soweit er sich auf Art. 3 Erstattungs-/ErlaßVO bezog, ebenfalls für unzulässig.

### **(3) Entscheidung der Tariefcommissie vom 5. Juli 1988**

In dem am 05. Juli 1988<sup>68</sup> von der Tariefcommissie entschiedenen Fall wurde schließlich nicht nur pauschal eine Fristverlängerung begehrt, sondern erstmalig wurden von Klägerseite konkrete Umstände dargelegt, welche eine Verlängerung der Antragsfrist rechtfertigen sollten. Die Klägerin führte an, die Fristüberschreitung habe „verschiedene Ursachen“ gehabt. Als solche seien zu nennen: das Versenden von Dokumenten und Rechnungen, das Bearbeiten der Transportunterlagen sowie das Warten auf Konnossemente. Ferner hätten zwischen dem Importeur und dem Transportunternehmer Zahlungsschwierigkeiten bestanden, die weitere Verzögerungen zur Folge hatten.

Das Gericht ging in der Urteilsbegründung zunächst darauf ein, daß der Erstattungsantrag nicht innerhalb der Dreimonatsfrist gestellt worden sei. Weiter bestünden keine Anhaltspunkte dafür, daß die Zollbehörde zu Unrecht keinen Gebrauch von der Möglichkeit gemacht habe, eine Fristverlängerung zu gewähren. Die Tariefcommissie befaßte sich hingegen nicht näher mit der Frage, inwieweit das Vorbringen der Klägerin die Annahme besonderer Umstände rechtfertigen könnte. Insoweit scheint das Gericht der Behörde einen relativ weiten Beurteilungsspielraum zuzugestehen, der nicht der gerichtlichen Überprüfung unterliegt.

### **(4) Entscheidung der Tariefcommissie vom 24. Januar 1989**

Diese Sichtweise kommt im Urteil der Tariefcommissie vom 24. Januar 1989 noch deutlicher zum Ausdruck.<sup>69</sup> In dieser Rechtssache gab die Klägerin als einzige Begründung für die Fristüberschreitung an, sie habe vom Bestehen einer Frist keine Kenntnis gehabt. In der Urteilsbegründung bestätigte das Gericht den Ablehnungsbescheid der Behörde. Die Richter führten dazu lediglich aus, die Zollbehörde habe durch die Nichtgewährung einer Fristverlängerung die ihr gesetzlich zustehenden Befugnisse nicht überschritten.

68 TC v. 05.07.1988, UTC 1988/50\*, S. 180 ff.

69 TC v. 27.01.1989, UTC 1989/33, S. 144 f.

**(5) Entscheidung der Tariefcommissie vom 14. Januar 1993**

Im Urteil vom 14. Januar 1993<sup>70</sup> stellte die Tariefcommissie dann eindeutig klar, unter welchen Voraussetzungen eine Behördenentscheidung über eine Fristverlängerung durch das Gericht aufgehoben werden kann. Die Klägerin gab an, die verfristete Antragstellung sei darauf zurückzuführen, daß ein Fehler in der Zollanmeldung erst nach Ablauf der Frist entdeckt worden sei. Dieser Umstand müsse als Ausnahmefall behandelt werden.

Auf diese Argumentation ging das Gericht jedoch nicht weiter ein. Es stellte fest, eine Behördenentscheidung bezüglich einer Fristverlängerung könne nur dann durch die Tariefcommissie geändert werden, wenn diese Entscheidung -unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls- als nicht mehr redlich zu bewerten sei. Dafür bestünden jedoch keine Anhaltspunkte.

**(6) Entscheidung der Tariefcommissie vom 20. Juni 1995**

In einem weiteren Fall sah die Tariefcommissie zwar ebenfalls keinen Anlaß, die Behördenentscheidung zu ändern, jedoch ist der Urteilsbegründung zu entnehmen, daß nach Auffassung des Gerichts durchaus eine anderslautende Entscheidung der Behörde wünschenswert gewesen wäre.<sup>71</sup> Ware, die zur Wiederausfuhr bestimmt war und auch tatsächlich wieder ausgeführt wurde und somit die Voraussetzungen für eine Zollbefreiung erfüllte, ist infolge eines Mißverständnisses zum freien Verkehr angemeldet worden. Nach Angaben des Importeurs ist die irrtümliche Zollanmeldung aufgrund der Organisation und Arbeitsweise der Verwaltung in dessen Betrieb erst nach Ablauf der Antragsfrist aufgefallen. Der unverzüglich nach Entdecken des Irrtums gestellte Erstattungsantrag wurde von der Zollbehörde wegen Verfristung abgelehnt. Die Tariefcommissie führte dazu aus, die Zollbehörde habe die vom Importeur angeführten Umstände, die die verspätete Antragstellung nach sich zogen, in vollem Maße der Risikosphäre des Importeurs zugeordnet. Die Tariefcommissie könne jedoch bezüglich der Behördenentscheidung nur überprüfen, ob diese redlich ist. Diesbezüglich bestünden jedoch seitens der Tariefcommissie keine Bedenken, wengleich es nach Ansicht des Gerichts „*im konkreten Fall auch nicht undenkbar erschiene, daß eine für den Antragsteller positive Entscheidung möglich gewesen wäre*“.

Die Tariefcommissie sieht somit die gerichtliche Überprüfbarkeit der Behördenentscheidung bezüglich einer Fristverlängerung nur in äußerst eingeschränktem Maße als gegeben an. In der deutschen Rechtsprechung findet

70 TC v. 14.01.1993, UTC 1993/11, S. 49 ff.

71 TC v. 20.06.1995, UTC 1996/2\*, S. 3 ff.

hingegen eine Überprüfung in vollem Umfang statt. So hat etwa das Finanzgericht Bremen in einem Urteil, welches sich mit einer möglichen Fristverlängerung wegen Vorliegens eines Ausnahmefalls im Sinne des Art. 5 Abs. 2 Erstattungs-/ErlaßVO befaßte, ausführlich geprüft, ob die fristgerechte Antragstellung zumutbar und die entsprechende Behördenentscheidung somit rechtmäßig war.<sup>72</sup>

### **b) Ungültigerklärung von Amts wegen**

Die Zollanmeldung kann nach Maßgabe der Art. 75 Zollkodex, 250 Abs. 2 ZK-DVO oder gemäß Art. 182 Abs. 3 Zollkodex, Art. 842 Abs. 2 UA 1 ZK-DVO auch von Amts wegen für ungültig erklärt werden, wenn sie zuvor als unwirksam zu betrachten ist. Die Zollbehörde und der Zollanmelder sind dann von den zollrechtlichen Folgen der Abgabe und Annahme der Anmeldung befreit<sup>73</sup>.

## **6. Erstattung und Erlaß wegen Zurückweisung der Waren**

Sofern die eingeführte Ware fehlerhaft ist oder aus sonstigen Gründen nicht den Bedingungen des Vertrages entspricht, welcher Anlaß für diese Einfuhr war, hat der Einführer in aller Regel kein Interesse an der Ware. Die Ware wird dann überwiegend wieder ausgeführt oder vernichtet. Unter solchen Umständen erscheint es nicht gerechtfertigt, den Importeur dennoch mit Einfuhrabgaben zu belasten. Diese Fallkonstellation hat in der Erstattungs-/ErlaßVO erstmalig eine rechtliche Regelung auf europäischer Ebene gefunden.

### **a) Allgemeines**

Die Erstattung/der Erlaß im Falle der Zurückweisung von schadhafte oder nicht vertragsgemäßen Waren ist in den Art. 5 - 9 Erstattungs-/ErlaßVO geregelt. Voraussetzung für die Erstattung/den Erlaß ist gemäß Art. 6 ff. Erstattungs-/ErlaßVO, daß die Waren nicht verwendet oder gebraucht worden sind und wieder aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt oder vernichtet werden. Diese Regelungen sind per 01. Januar 1994 weitestgehend unverändert in Art. 238 Abs. 1 Zollkodex aufgegangen. Unterschiede bestehen nur insoweit, als in Art. 5, 6 und 6a Erstattungs-/ErlaßVO die Wiederausfuhr der Ware unter zollamtlicher Überwachung unmittelbar als Voraussetzung vorgesehen ist, während Art. 238 Abs. 2 b) Zollkodex nur allgemein

72 FG Bremen, Urt. v. 29.11.1988, ZfZ 1989, S. 148.

73 Vgl. dazu im einzelnen Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 56.

die Wiederausfuhr der Ware als Erstattungsvoraussetzung nennt und insofern die Heranziehung der generellen Wiederausfuhrregelungen des Art. 182 Zollkodex erforderlich macht. Wie sich aus Art. 901 Abs. 1 b) ZK-DVO ergibt, muß jedoch auch nach neuem Recht die Wiederausfuhr grundsätzlich unter zollamtlicher Überwachung erfolgen.

### **b) Schadhafte, vertragswidrige, gleichgestellte Waren**

Der Antragsteller muß nachweisen, daß die Waren zurückgewiesen worden sind, weil sie schadhaft oder nicht vertragskonform waren. Als schadhaft ist eine Ware anzusehen, wenn sie einen Mangel aufweist, der ihren Wert, ihre bestimmungsgemäße Verwendung, ihre Funktion o.ä. mindert oder beeinträchtigt.<sup>74</sup> Ist jedoch die Schadhaftheit im Rahmen der Vertragsverhandlungen z.B. durch Vereinbarung eines günstigeren Preises berücksichtigt worden, so ist ein Erstattungs-/Erlaßanspruch nach diesen Vorschriften ausgeschlossen.<sup>75</sup> Die Schadhaftheit muß grundsätzlich im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung vorgelegen haben. Sofern die Ware nach diesem Zeitpunkt, jedoch vor der Überlassung beschädigt worden ist, ist diese Ware gemäß Art. 238 Abs. 1 UA 2 Zollkodex den schadhafte Waren gleichgestellt. Somit kann auch in diesem Fall ein Erstattungsanspruch gegeben sein.

Nicht vertragsgemäß sind Waren, die nicht der im Vertrag vereinbarten Ausführung, Qualität oder Zusammensetzung entsprechen.<sup>76</sup> In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, ob der Wert der tatsächlich gelieferten Waren denjenigen der vertragsgemäßen Ware unterschreitet oder übersteigt.<sup>77</sup>

Die Ware gilt als zurückgewiesen, wenn sie vom Einführer tatsächlich nicht angenommen wird, wobei es auf den Rechtsgrund der Zurückweisung nicht ankommt.<sup>78</sup>

### **c) Keine Verwendung oder Gebrauch**

Weitere Voraussetzung für einen Erstattungs-/Erlaßanspruch ist, daß die Waren nicht verwendet oder gebraucht worden sind und mithin nicht in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft gelangt sind. Ausnahmsweise kann von dieser Voraussetzung abgesehen werden, wenn die Schadhaftheit oder

74 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 75.

75 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 75; Witte/Huchatz, Art. 238, Rn. 4.

76 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 76; Witte/Huchatz, Art. 238, Rn. 8; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 238, Rn. 11.

77 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 76; Witte/Huchatz, Art. 238, Rn. 5.

78 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 75; Witte/Huchatz, Art. 238, Rn. 9; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 238, Rn. 6.

Vertragswidrigkeit der Ware erst durch deren Gebrauch oder Verwendung festgestellt werden kann.<sup>79</sup>

#### **d) Wiederausfuhr/Vernichtung oder Zerstörung**

Die zurückgewiesenen Waren müssen aus dem Gemeinschaftsgebiet grundsätzlich unter zollamtlicher Überwachung wiederausgeführt werden. Sofern die Wiederausfuhr nicht unter zollamtlicher Überwachung erfolgt ist, kann gemäß Art. 901 Abs. 1 b) ZK-DVO dennoch ein Erstattungs-/Erlaßanspruch bestehen, wenn die übrigen Voraussetzungen des Art. 238 Zollkodex und die Formerfordernisse der Art. 901 Abs. 2, Art. 902 ZK-DVO erfüllt sind. Eine entsprechende Regelung mit genau umschriebenen Voraussetzungen findet sich in Art. 6a Erstattungs-/ErlaßVO.

Alternativ zur Wiederausfuhr kann die zurückgewiesene Ware gemäß Art. 6 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 238 Abs. 2 b) Zollkodex auf Antrag des Zollschuldners auch vernichtet oder zerstört werden. Unter Vernichtung ist die völlige Beseitigung der Ware in der Weise zu verstehen, so daß diese wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll erfaßt werden kann (z.B. das Wegschütten von Flüssigkeiten oder das Verbrennen von Papier).<sup>80</sup> Im Gegensatz dazu hinterläßt die Zerstörung von Waren nicht zerstörbare Rückstände wie etwa Schrott bei der Zerstörung einer Maschine. In Art. 6 Erstattungs-/ErlaßVO wurde klargestellt, daß für derartige Rückstände Einfuhrabgaben zu entrichten sind. Nichts anderes ergibt sich aus Art. 894 ZK-DVO, wonach die Rückstände als Nichtgemeinschaftswaren im Sinne des Art. 4 Nr. 8 Zollkodex gelten, sofern dem Antrag auf Erstattung/Erlaß für die ursprüngliche Ware entsprochen wird. Mithin unterliegen diese Rückstände auch nach neuem Recht der Einfuhrabgabenpflicht.

Eine Vernichtung oder Zerstörung von Ware liegt dann nicht vor, wenn die Ware nur umgewandelt wird. Das geht aus einer Entscheidung des BFH vom 21. November 1989 hervor.<sup>81</sup> In dieser Entscheidung ging es um die Destillation von mit Diethylenglykol versetztem Wein zu Industrialkohol. Der BFH bestätigte die Ansicht der Vorinstanz, daß keine Vernichtung oder Zerstörung vorliege, weil die Destillation zur Entstehung einer anderen wirtschaftlich nutzbaren Ware geführt habe.

Statt der Wiederausfuhr kann die Ware ferner gemäß Art. 238 Abs. 2 b) Zollkodex im Hinblick auf die Wiederausfuhr zunächst in das externe Ver-

79 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 75, Witte/Huchatz, Art. 238, Rn. 16; Schwarz/Wockenfoth-Schwarz, R., Art. 238, Rn. 19.

80 Dorsch/Worms, Art. 235 - 242, Rn. 75, Witte/Huchatz, Art. 238, Rn. 19.

81 BFH, Beschl. v. 21.11.1989, ZfZ 1990, S. 111.

sandverfahren oder das Zollagerverfahren übergeführt oder in eine Freizone oder ein Freilager verbracht werden.

#### e) **Nämlichkeit**

Weitere Voraussetzung für die Erstattung/den Erlaß von Eingangsabgaben für schadhafte oder nicht vertragsgemäße Waren ist der Nachweis der Nämlichkeit der wiederausgeführten Waren durch den Importeur.<sup>82</sup> Diese als selbstverständlich erscheinende Voraussetzung ist im Zollkodex und in der ZK-DVO nicht ausdrücklich geregelt, sie ergibt sich jedoch bereits aus der Organik des Art. 238 Zollkodex. In der Vorgängerregelung -Art. 6 Abs. 3 c) Erstattungs-/ErlaßVO- wurde der Nämlichkeitsnachweis noch ausdrücklich verlangt.

Der Nachweis der Nämlichkeit wird dann Probleme bereiten, wenn die Gründe für die Zurückweisung der Ware erst nach Verwendung oder Gebrauch festgestellt werden konnten und die Ware etwa verändert oder verarbeitet worden ist. In diesem Zusammenhang kann nicht angenommen werden, daß die Nämlichkeit der Ware grundsätzlich verloren geht, wenn die eingeführten Waren be- oder verarbeitet oder sonstigen, z.B. chemischen Vorgängen unterzogen werden.<sup>83</sup> Maßgeblich ist unter diesen Umständen nicht, ob das aus dem Umgestaltungsprozeß hervorgegangene Zwischen- oder Endprodukt mangelhaft ist, sondern ob dieser Mangel auf die Fehlerhaftigkeit oder Vertragswidrigkeit der zugrundeliegenden Ware zurückzuführen ist.<sup>84</sup>

#### f) **Antrag/Frist**

Erstattung oder Erlaß erfolgen innerhalb dieser Fallgruppe nur auf Antrag. Gemäß Art. 5 Abs. 2 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 238 Abs. 4 Zollkodex muß dieser Antrag bei der zuständigen Zollstelle grundsätzlich innerhalb von 12 Monaten nach der Mitteilung der Abgaben an den Zolls Schuldner gestellt werden. Den Zollbehörden steht jedoch gemäß Art. 5 Abs. 2 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. Art. 238 Abs. 4 UA 2 Zollkodex die Befugnis zu, in begründeten Ausnahmefällen eine Verlängerung dieser Frist zu gewähren, wobei diesbezüglich ein strenger Maßstab anzulegen ist.<sup>85</sup>

82 FG Bremen, Urt. v. 07.09.1993, EFG 1994, S. 112.

83 Dorsch/Worms, Art, 235 - 242, Rn. 82.

84 Dorsch/Worms, a.a.O, Rn. 282.

85 S. dazu oben 3. Teil, F. V. 1. c), S. 110.

### **g) Rechtsprechung**

Sofern sich die Tariefcommissie mit Fällen von Erstattung oder Erlaß wegen Zurückweisung von Waren zu beschäftigen hatte, beschränkten sich die Streitigkeiten stets auf die Frage, ob die formellen Voraussetzungen erfüllt waren.<sup>86</sup> Vielfach beehrten die Kläger Erstattung oder Erlaß, ohne die genau umschriebenen Voraussetzungen der Art. 5, 6 und 6a Erstattungs-/ErlaßVO sowie der zugehörigen Durchführungsbestimmungen erfüllt zu haben. Regelmäßig ging es in diesen Fällen nicht um die Auslegung materiellen Rechts, sondern um Beweisfragen hinsichtlich der Einhaltung der Vorschriften, so daß die Darstellung dieser Entscheidungen vorliegend unterbleiben soll. Die Anwendung dieser Vorschriften scheint ansonsten in der niederländischen Rechtspraxis wenig Probleme zu bereiten.

## **7. Erstattung oder Erlaß in Sonderfällen bzw. aus Billigkeitsgründen**

Über die bisher behandelten Fallgruppen hinaus kann die Erstattung /der Erlaß in einigen konkret bezeichneten Sonderfällen sowie unter Billigkeits-erwägungen erfolgen.

### **a) Sonderfälle**

In Art. 10 - 12 Erstattungs-/ErlaßVO waren verschiedene Sonderfälle aufgeführt, in denen ein Anspruch auf Erstattung oder Erlaß geltend gemacht werden konnte. So konnte nach Maßgabe dieser Vorschriften etwa eine Erstattung oder ein Erlaß gewährt werden, wenn die Ware irrtümlich oder verspätet geliefert wurde. Diese Sachverhalte werden nun von Art. 239 Abs. 1, 1. Beistrich Zollkodex erfaßt. Diese Vorschrift stellt klar, daß Abgaben in anderen als den in den Artikeln 236 - 238 Zollkodex genannten Fällen erstattet oder erlassen werden können und daß diese Fälle nach dem Ausschußverfahren festgelegt werden. Eine Aufzählung dieser von Abs. 1, 1. Anstrich erfaßten Fälle findet sich in den Artikeln 900 - 903 ZKDVO. Inhaltlich ergeben sich gegenüber der Vorgängerregelung keine wesentlichen Unterschiede.

86 TC v. 18.11.1985, UTC 1986/7, S. 19 ff.; TC v. 21.01.1986, UTC 1986/13\*, S. 43 ff.; TC v. 26.11.1985, UTC 1986/45\*, S. 191 ff.; TC v. 15.12.1987, UTC 1988/15\*, S. 49 ff.; TC v. 18.01.1988, UTC 1988/19, S. 61 ff.; TC v. 21.08.1987, UTC 1988/25\*, S. 84 ff.; TC v. 02.09.1988, UTC 1988/59, S. 215 ff.; TC v. 24.01.1989, UTC 1989/31, S. 137 ff.; TC v. 20.12.1990, UTC 1991/7, S. 35 ff.; TC v. 26.02.1993, UTC 1993/56, S. 237 ff.; TC v. 25.03.1994, UTC 1994/38, S. 153 ff.; TC v. 11.05.1995, UTC 1995/63, S. 245 ff.

## b) Billigkeitserlaß

Liegt keiner der ausdrücklich genannten Sonderfälle vor, ist dennoch eine Erstattung oder ein Erlaß aufgrund der Vorschrift des Art. 13 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO bzw. des Art. 239 Abs. 1, 2. Beistrich Zollkodex möglich. Hierbei handelt es sich um eine Billigkeitsregelung. Der Begriff der Billigkeit wurde weder in den Text der Erstattungs-/ErlaßVO noch in denjenigen des Zollkodex aufgenommen, noch besteht im Gemeinschaftsrecht ein allgemeiner Billigkeitsgrundsatz<sup>87</sup>. Der EuGH hat jedoch bezüglich Art. 13 Erstattungs-/ErlaßVO klargestellt, daß es sich bei dieser Vorschrift um eine auf Billigkeitserwägungen beruhende Generalklausel handelt, die auch in anderen als den praktisch am häufigsten vorkommenden Fällen den Erlaß oder die Erstattung von Abgaben ermöglichen soll.<sup>88</sup> Somit ist die im Gesetz aufgeführte Aufzählung der besonderen Umstände nicht erschöpfend.<sup>89</sup>

Voraussetzung für einen Billigkeitserlaß war gemäß Art. 13 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO zunächst, daß der Beteiligte nicht in betrügerischer Absicht oder offensichtlich fahrlässig gehandelt hat. Weiter mußten „besondere Umstände“ vorliegen, die eine Erstattung oder einen Erlaß rechtfertigen. In Art. 239 Abs. 1, 2. Beistrich Zollkodex findet sich diese Formulierung in leicht abgeänderter Form wieder. Dort werden nicht mehr „besondere Umstände“ verlangt, sondern nur noch allgemein „Umstände, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit zurückzuführen sind“. Bezüglich des materiellen Regelungsgehalts bestehen indes keine Unterschiede. Zwar steht den „besonderen Umständen“ des Art. 13 Abs. 1 Erstattungs-/ErlaßVO in der Neuregelung nur noch der allgemeine Begriff „Umstände“ entgegen, jedoch stellen diese „Umstände“ gemäß Art. 905 Abs. 1 ZKDVO wiederum einen „besonderen Fall“ dar.

Eine gesetzliche Definition des Begriffs der besonderen Umstände findet sich weder in der Erstattungs-/ErlaßVO noch im Zollkodex. Anhaltspunkte zur näheren Begriffsbestimmung lassen sich jedoch der Auflistung besonderer Umstände in den Durchführungsvorschriften zum Erstattungs-/Erlaßrecht<sup>90</sup>, der Entscheidungspraxis der Kommission<sup>91</sup> sowie der Rechtsprechung entnehmen.

87 EuGH, Rs. 118/76, Balkan-Import-Export, Slg. 1977, 1191 (1196).

88 EuGH, Rs. C-446/93, SEIM, Slg. 1996, I-73 (I-112), Rn. 41.

89 EuGH, Rs. C-250/91, Hewlett Packard France, Slg. 1993, I-1819.

90 Durchführungsverordnung zur Erstattungs-/ErlaßVO: Art. 4 VO (EWG) Nr. 3799/86 (Abl. EG Nr. L 352/19); Durchführungsvorschrift zu Art. 239 Zollkodex: Art. 900 ff. ZK-DVO.

91 Vgl. dazu: Gellert, ZfZ 1997, S. 2 ff.

### c) **Rechtsprechung**

Eine bemerkenswerte Entscheidung im Zusammenhang mit Erstattung/Erlaß aufgrund besonderer Umstände hat das EuG am 19. Februar 1998 erlassen.<sup>92</sup> In dieser Entscheidung hat das Gericht die Auffassung vertreten, die Kommission sei im Rahmen der Entscheidung über Erstattung/Erlaß gehalten, auch die Auswirkungen ihres eigenen Verhaltens oder Fehlverhaltens auf die fragliche Situation zu würdigen. Der Wirtschaftsbeteiligte darf demnach darauf vertrauen, daß die Kommission als „Hüterin des Gemeinschaftsrechts die ihr obliegenden Aufgaben ordnungsgemäß erfüllt.“<sup>93</sup> Konkret ging es darum, daß gutgläubig Papiere zur Erlangung einer Zollpräferenzbehandlung vorgelegt worden sind, die sich später als falsch herausstellten. Den Erlaßantrag stützte die Klägerin in erster Linie auf schwerwiegendes Fehlverhalten der Kommission und der Drittlandsbehörden bei der Überwachung der Durchführung des Kontingents, das die Fälschungen erleichtert habe. Das Gericht sah eine Überwachungspflicht der Kommission dahingehend, daß eine ordnungsgemäße Durchführung des in Rede stehenden Kontingents sicherzustellen und darüber zu wachen war, daß dieses nicht überschritten wurde.<sup>94</sup>

Die Tariefcommissie hatte sich mit der Auslegung des Begriffs der besonderen Umstände in der Entscheidung vom 3. September 1990<sup>95</sup> beschäftigt. Im zugrunde liegenden Fall hatte der Kläger aus den USA Isoheptylalkohol eingeführt. Nachdem die Herstellerfirma infolge eines Betriebsunglücks die Produktion stilllegen mußte, sandte der Kläger einen Teil der eingeführten Ware zur Verhinderung eines Engpasses in die USA zurück. Aufgrund dieser Umstände stellte der Kläger einen Erstattungsantrag, welchem er Nachweise über die Wiederausfuhr und deren Beweggründe beifügte. Die Zollbehörde lehnte den Antrag ab. Sie vertrat die Ansicht, es liege kein besonderer Umstand im Sinne des Art. 13 Erstattungs-/ErlaßVO vor und somit könne sie in Anwendung des Art. 6 in Verbindung mit Art. 4 der DVO 3799/86 eigenständig über die Ablehnung des Antrages entscheiden.

In der Begründung der gegen die Ablehnung des Erstattungsantrages erhobenen Klage vertrat der Kläger die Auffassung, im konkreten Fall liege sehr wohl ein besonderer Umstand vor, aus diesem Grund dürfe der Fall nicht -

92 EuG, Rs. T-42/96, Eyckeler & Malt, Slg. 1998, II-401.

93 Vgl. dazu: Gellert, ZfZ 1998, 205.

94 Vgl. zur Rechtsprechung bezügl. „Höhere Gewalt“ auch: Hampel, ZfZ 1986, S. 103 f.

95 TC v. 03.09.1990, UTC 1990/64\*, S. 237 ff.

wie geschehen - durch die Zollbehörde eigenständig beschieden werden, sondern er müsse der Kommission zur Entscheidung vorgelegt werden.

Das Gericht bestätigte indes die Ansicht der Zollbehörde indem es klarstellte, daß sich aus Art. 4 Nr. 2 a) der DVO 3799/86 ergebe, daß kein besonderer Fall vorliege.<sup>96</sup> Zur Begründung führte die Tariefcommissie lediglich an, daß der vorliegende Fall keiner der genannten Fallgruppen zugeordnet werden könne, ohne dies jedoch näher zu begründen.

Der Entscheidung ist zuzustimmen. Der insoweit klare Wortlaut der einschlägigen Erstattungs-/Erlaßvorschriften läßt keine andere Bewertung dieses Falles zu.

96 Art. 4 Nr. 2 a) bestimmt, daß dann keine besonderen Umstände vorliegen, wenn zuvor in den Freien Verkehr überführte Waren aus anderen Gründen aus dem Gemeinschaftsgebiet wieder ausgeführt werden, als in den Titeln B, C und D der Erstattungs-/ErlaßVO vorgesehen. (Eine entsprechende Regel besteht heute mit Art. 904 a) ZK-DVO.)



# 3. Teil: Zollwertrecht

## I. Einführung

### 1. Allgemeines

Ein wesentlicher Teil der Rechtsprechung in Zollsachen hat Probleme aus dem Zollwertrecht zum Gegenstand. Das Zollwertrecht stellt Regelungen zur Festsetzung des Wertes der eingeführten Ware auf. Der Zollwert ist die Bezugsgröße, welche regelmäßig bei der Ermittlung der Zollschuld unter Anwendung des prozentual festgelegten Zollsatzes zugrunde gelegt wird. Dem Zollwertrecht kommt somit eine zentrale Position innerhalb der Gesamtheit der zollrechtlichen Regelungen zu.

### 2. Zollwertbegriff

Zur Bestimmung des Zollwertes von Waren sind unterschiedliche Ansatzpunkte denkbar. Während es heute überwiegend üblich ist, den tatsächlichen Wert der eingeführten Ware zugrunde zu legen, erfolgte die Zollwertermittlung zuvor auf einer theoretischen Basis. Eine erste internationale Vereinbarung über den Zollwert wurde im Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen von Genf vom 30.10.1947 getroffen. Das Abkommen enthielt in Art. VII Wertverzollungsgrundsätze, wonach als Grundlage der Zollerhebung der „wirkliche Wert“ der Ware dienen sollte. Als „wirklichen Wert“ sah Art. VII denjenigen Preis vor, zu dem in dem von der Gesetzgebung des Einfuhrlandes bestimmten Zeitpunkt und Ort diese Waren oder gleichartige Waren im normalen Handelsverkehr unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs verkauft oder angeboten werden. Im Brüsseler Zollwertabkommen vom 15.12.1950 wurde dieser Zollwertbegriff als theoretischer Begriff definiert, welcher einen gedachten Kaufpreis zuzüglich cif-Klausel zugrunde legte. Dieser Zollwertbegriff führte jedoch in der praktischen Anwendung zu erheblichen Schwierigkeiten. Aus diesem Grund wurde in der Tokio-Runde des GATT vom theoretischen Zollwertbegriff Abstand genommen. Die im Jahre 1979 neu ausgearbeitete Bewertungsmethode, der sogenannte GATT-Zollwert-Kodex<sup>1</sup>, hat nicht einen theoretischen, sondern einen positiven

1 Übereinkommen zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens; Im Rahmen der Uruguay-Runde des GATT wurden einige textliche Än-

Wertbegriff zur Basis. Nach dieser Bewertungsmethode wird der „tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis“ zugrunde gelegt. Das ist der Preis, den die Vertragsparteien im konkreten Fall tatsächlich vereinbart haben.

Die damalige EG hat den GATT-Zollwert-Kodex am 17.03.1980 angenommen<sup>2</sup> und durch VO 1224/80 (ZollwertVO)<sup>3</sup> zu unmittelbar geltendem Gemeinschaftsrecht gemacht. Die Regelungen der ZollwertVO sind per 01.01.1994 durch die Art. 28 - 36 Zollkodex ersetzt worden. Materielle Änderungen sind dadurch jedoch nicht erfolgt. Somit ist die zu diesem Bereich ergangene Rechtsprechung auch für die heute geltenden Regelungen von Relevanz.

### 3. Entwicklung des Zollwertrechts in den Niederlanden

Eine Definition des Zollwertbegriffs wurde in den Niederlanden erstmalig im „Algemene Wet van 1822“<sup>4</sup> festgelegt. In diesem Gesetz wurde bestimmt, daß Einfuhrabgaben zu erheben sind bezüglich des „zum Zeitpunkt der Anmeldung hierzulande gültigen Preises“.<sup>5</sup> Es handelte sich mithin um einen theoretischen Wertbegriff, der die Wertbestimmung losgelöst vom tatsächlich gezahlten Preis verlangte. Nach einer Gesetzesänderung im Jahre 1895 wurde die Definition wie folgt konkretisiert: „die Summe, welche am Tag der Anmeldung durch die 'erste Hand' im Ausland gefordert werden kann“.<sup>6</sup> Die Vorschriften über die Zollwertbestimmung sind später noch dahingehend erweitert worden, daß der Importeur unter bestimmten Voraussetzungen nach Wahl auch den tatsächlich gezahlten Preis zugrunde legen konnte. Dieses System hat in den Niederlanden bis zum Ende des Zweiten Weltkrieges Bestand gehabt.<sup>7</sup> Mit Gründung des GATT, zu dessen Gründungsmitgliedern die Niederlande zählten, wurde auch in den Niederlanden der positive Wertbegriff als Grundlage für die Zollwertermittlung eingeführt.

derungen vorgenommen, ferner wird die Vereinbarung jetzt GATT-Zollwert-Kodex 1994 genannt. Materielle Änderungen sind damit jedoch nicht verbunden.

2 Abl. (EG) Nr. L 71, S. 107 ff.

3 VO Nr. 1224/80 v. 28.05.1980, Abl. (EG) Nr. 134/1 v. 31.05.1980, geändert durch VO (EWG) Nr. 3193/80; Abl. (EG) Nr. L 333/1 v. 11.12.1980.

4 Algemene Wet van 1822, Gesetz v. 26.08.1822, Stb. 38.

5 „de lopende prijs hier te lande, ten tijde van de aangeving“, Gesetz vom 26. August 1822, Stb. 38, Art. 120.

6 „de som die gerekend wordt op de dag der aangifte te kunnen worden bedongen door de eerste hand in het buitenland“, Gesetz vom 20. April 1895, Stb. 54, Art. 32.

7 Vgl. zur Entwicklung des Zollwertrechts in den Niederlanden: Terra/van Raan, S. 163 ff.

## II. Die Methoden zur Ermittlung des Zollwertes

Bei der Ermittlung des Zollwertes nach dem positiven Zollwertbegriff wird grundsätzlich derjenige Preis zugrunde gelegt, den der Käufer tatsächlich zu zahlen hat. Es wird somit auf den Preis des konkreten Einfuhrgeschäfts abgestellt.<sup>8</sup>

Zur Ermittlung des Zollwertes sehen die gesetzlichen Vorschriften alternativ sechs Methoden vor. Bezüglich der Anwendung dieser Methoden ist gemäß Art. 2 Abs. 1 u. 2 ZWVO bzw. Art. 29, 30 Abs. 1 und 31 Abs. 1 Zollkodex eine bestimmte Reihenfolge einzuhalten. Ist die Ermittlung des Zollwertes nach einer Methode nicht möglich, so verweist das Gesetz auf die nächste Methode. Sobald die Zollwertfeststellung nach einer Methode erfolgen kann, finden die verbliebenen Methoden im konkreten Fall keine Anwendung mehr. Ein Wahlrecht des Anmelders bezüglich der verschiedenen Methoden besteht lediglich insoweit, als die Anwendung der Art. 6 und 7 ZWVO bzw. der Buchst. c) und d) des Art. 30 Abs. 2 ZK auf Antrag in umgekehrter Reihenfolge vorgenommen wird.

### 1. Transaktionswert eingeführter Waren

Die erste Methode stellt den Grundfall der Wertfeststellungsmethoden dar. Unter Anwendung dieser Methode werden etwa 80 % aller Einfuhrfälle bewertet.<sup>9</sup> Nach dieser ersten, stets zu prüfenden Methode ist der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert, Art. 3 Abs. 1 ZWVO bzw. Art. 29 Abs. 1 Zollkodex. Eine Legaldefinition dieses Begriffes findet sich in Art. 3 Abs. 1 ZWVO bzw. in Art. 29 Abs. 1 Zollkodex. Danach ist der Transaktionswert derjenige Preis, welcher für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in die Gemeinschaft tatsächlich gezahlt wird oder zu zahlen ist, gegebenenfalls nach Berichtigung um hinzuzurechnende oder nicht einzubeziehende Kostenelemente.

#### a) Voraussetzungen für die Anwendung der Transaktionswertmethode

Voraussetzung für die Zollwertermittlung nach der Transaktionswertmethode ist gemäß Art. 29 Abs. 1 Zollkodex bzw. gemäß Art. 3 ZWVO zunächst, daß es sich um „eingeführte Waren“ handelt und daß ein „Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ vorliegt.

8 Zum Zollwert des Zollkodex vgl.: Stobbe, ZfZ 1994, S.322 – 334 (Teil I) u. S. 354 – 362 (Teil II), ZfZ 1995, S. 9 – 14 (Teil III).

9 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 1.

### **aa) Eingeführte Waren**

Nur „eingeführte“, also körperlich in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachte Waren unterliegen der Verzollung. Als Waren im Sinne des Zollkodex kommen nur bewegliche körperliche Gegenstände in Betracht.<sup>10</sup> Obwohl auch eingeschmuggelte Betäubungsmittel und Falschgeld Waren im Sinne dieser Definition sind, unterliegen diese nicht der Verzollung.<sup>11</sup>

Nicht körperliche Gegenstände wie Dienstleistungen, Informationen und Rechte lassen sich nicht unter den Warenbegriff der vorgenannten Definition subsumieren. Dennoch können immaterielle Wirtschaftsgüter der Verzollung unterliegen. Das ist nach der BBC-Entscheidung des EuGH dann der Fall, wenn sie in einer Ware verkörpert sind.<sup>12</sup> In dieser Rechtssache ging es um die zollwertrechtliche Behandlung von Datenträgern mit eingespeister Software. Der Gerichtshof hat in diesem Zusammenhang klargestellt, daß Software an sich keine Ware im Sinne des Art. 3 Abs. 1 ZWVO ist, sondern ein immaterielles Wirtschaftsgut, welches nicht dem Gemeinsamen Zolltarif unterliegt. Die Kosten für den Erwerb eines solchen immateriellen Gutes seien jedoch dann in den Zollwert einzubeziehen, wenn das immaterielle Gut in einer Ware verkörpert ist. Eine Verkörperung liege dann vor, wenn das immaterielle Gut im maßgeblichen Zeitpunkt der Einfuhr mit der Ware verbunden ist.

### **bb) Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft**

Der angemeldete Preis muß sich gem. Art. 29 Abs. 1 Zollkodex bzw. Art. 3 ZWVO auf einen „Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ beziehen.

### **aaa) Verkauf**

Bezüglich der Definition des zollwertrechtlichen Verkaufsbegriffs ist nicht auf nationales Recht zurückzugreifen, da dies zu uneinheitlicher Anwendung des Gemeinschaftsrechts führen würde.<sup>13</sup> Als wesentliche Elemente des Verkaufsbegriffs hat der EuGH in diesem Zusammenhang die Eigentumsverschaffung an der eingeführten Ware sowie die Entgeltzahlung bezeichnet. Weiter stellte der Gerichtshof klar, daß zur Abgrenzung von Kauf- und Vermittlergeschäften maßgeblich ist, wer das finanzielle Risiko der

10 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 21.

11 EuGH, Rs. 221/81, Wolf, Slg. 1982, 2681; Rs. 240/81 Einberger I, Slg. 1982, 3699; Rs. C-343/89, Witzemann, Slg. 1990, 4477.

12 EuGH, Rs. C-79/89, BBC, Slg. 1991, I-1853 (I-1890), Rn. 21.

13 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 25.

Transaktion trägt.<sup>14</sup> Unter Berücksichtigung dieser Merkmale werden nicht nur Kaufgeschäfte im Sinne des § 433 BGB erfaßt, sondern auch Werk- und Werklieferungsverträge (§§ 631, 651 BGB).

Die Frage, ob Kommissionsgeschäfte als Kaufgeschäfte eingestuft werden können, wurde vom EuGH auf Vorlage des BFH in der Rechtssache „Gebr. Hepp“ verneint.<sup>15</sup> Während diese Frage in Deutschland ursprünglich sehr strittig behandelt wurde,<sup>16</sup> ist sie in den Niederlanden, soweit ersichtlich, zu keinem Zeitpunkt Gegenstand einer gerichtlichen Auseinandersetzung gewesen.

### **bbb) Zur Ausfuhr in das Gemeinschaftszollgebiet**

Der dem Transaktionswert zugrundeliegende Preis muß sich gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK bzw. Art. 3 Abs. 1 ZWVO auf einen Verkauf „zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ beziehen. Es darf sich somit nicht etwa um den Inlandspreis im Exportland oder um den Binnenmarktpreis in der Gemeinschaft handeln, sondern der angemeldete Preis muß dem Exportpreis in die Gemeinschaft entsprechen. Nach der Definition des EuGH ist dieser Exportpreis derjenige Preis, welcher für eine Ware zu zahlen ist, die zum Zeitpunkt des Kaufes dazu bestimmt ist, aus einem Drittland in das Gemeinschaftszollgebiet verbracht zu werden.<sup>17</sup> Als ein solcher Exportpreis kommt nach dieser Definition auch ein Preis in Betracht, welcher hinsichtlich eines Verkaufs **nach** der Ausfuhr vereinbart wurde. Der Preis muß sich jedoch auf einen Vertragsabschluß **vor** der Abfertigung zum freien Verkehr beziehen.<sup>18</sup>

Für die Frage, ob ein Verkauf zur Ausfuhr vorliegt ist es unerheblich, wo der Sitz der Vertragsparteien liegt.<sup>19</sup> Der Gerichtshof sieht lediglich die Voraussetzung, daß die Waren aus einem Drittland in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden. Demnach kann auch dann ein „Verkauf zur Ausfuhr“ vorliegen, wenn beide Vertragsparteien ihren Sitz innerhalb der Gemeinschaft haben.

#### **(1) Transaktionswert bei Reihengeschäften**

Sofern die Ware vor der Abfertigung zum freien Verkehr mehrfach verkauft worden ist und die Kaufgeschäfte zu unterschiedlichen Preisen abgeschlos-

14 EuGH, Rs. C-299/90, Gebr. Hepp, Slg. 1991, I-4301 (I-4324), Rn. 14.

15 EuGH, Rs. C-299/90, Gebr. Hepp, Slg. 1991, I-4301 (I-4323), Rn. 10 ff.

16 Vgl. dazu Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 26 m.w.N; Wilser, ZfZ 1992, S. 299.

17 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2293), Rn. 13.

18 BFH, Urt. v. 19.02.1991, ZfZ 1991, S. 174 (175).

19 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2293), Rn. 14.

sen wurden, kann der Zollwertanmelder aus der Reihe der Kaufgeschäfte den Preis frei bestimmen, der der Zollwertermittlung zugrunde gelegt werden soll.<sup>20</sup> Gemäß Art. 147 Abs. 1 UA 2 ZK-DVO n.F. können Vorerwerberpreise jedoch - anders als bisher - nicht mehr ohne weiteres der Zollwertberechnung zugrunde gelegt werden, vielmehr hat nun der Zollanmelder den Nachweis zu erbringen, daß der Verkauf zwecks Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft erfolgt ist.

Hat der Zollwertanmelder einmal die Wahl getroffen und einen Preis aus der Reihe der Kaufgeschäfte zur Grundlage der Zollanmeldung gemacht, so besteht nur solange die Möglichkeit zur Änderung der Zollanmeldung, wie die Ware noch nicht in den freien Verkehr überführt worden ist.<sup>21</sup>

Die niederländische Rechtsprechung hatte sich erstmalig in einer Entscheidung vom 28. Mai 1985<sup>22</sup> mit der Problematik des „Verkaufs zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ befaßt. In diesem Fall wurde Ware aus Japan über die Schweiz nach Großbritannien verbracht. Die Klägerin hatte in der Zollanmeldung den Kaufpreis zugrunde gelegt, der dem Empfänger in Großbritannien durch den schweizerischen Zwischenhändler in Rechnung gestellt wurde. Nunmehr beehrte die Klägerin in einem Erstattungsantrag einen Teil der entrichteten Einfuhrabgaben mit der Begründung zurück, sie habe gemäß Art. 6 EinzelfallVO<sup>23</sup> zwischen dem Rechnungspreis aus der japanisch-schweizerischen Rechnung und demjenigen aus der schweizerisch-britischen Rechnung frei wählen können. Irrtümlich sei dann der höhere Preis aus letzterer Rechnung angemeldet worden. Sie vertrat die Ansicht, man könne einen derartigen Irrtum im Wege eines Erstattungsantrages korrigieren.

Die Zollbehörde wies das Erstattungsbegehren mit der Begründung ab, es bestehe zwar dem Grunde nach ein Wahlrecht zwischen Endpreis und Vorerwerberpreis, die einmal getroffene Wahl könne jedoch nicht mehr mittels eines Erstattungsantrages abgeändert werden, da sich auch unter Zugrundelegung des angemeldeten Preises ein gesetzlich geschuldeter Betrag im Sinne der Erstattungs-/ErlaßVO ergeben habe.

Auch die Tariefcommissie entsprach nicht dem Begehren der Klägerin. Sie stützte ihre Entscheidung jedoch auf andere Gründe. Da die Klägerin einen Erstattungsantrag gestellt hatte, untersuchte das Gericht zunächst die Frage,

20 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2294), Rn. 16.

21 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2294), Rn. 18.

22 TC v. 28.05.1985, UTC 1985/30\*, S. 170 ff.

23 VO (EWG) 1495/80, Abl. (EG) Nr. L 154/14.

ob es sich bei den erhobenen Abgaben um den gesetzlich geschuldeten Betrag im Sinne des Art. 2 Erstattungs-/ErlaßVO handelte. In diesem Zusammenhang wurde festgestellt, daß der zugrunde gelegte Preis aus der schweizerisch-britischen Rechnung zur Ermittlung der Zollschuld herangezogen werden konnte, während dies bei dem Vorerwerberpreis aus der japanisch-schweizerischen Rechnung nicht der Fall gewesen sei. Dies begründete das Gericht mit Hinweis auf den Sitz der beteiligten Vertragsparteien. Die Vorerwerbsrechnung sei zwischen einem japanischen und einem schweizerischen Unternehmen geschlossen worden. Mithin sei dieser Vertrag von Parteien geschlossen worden, die ihren Sitz außerhalb des Gemeinschaftsgebietes haben. Daher erfülle der Preis der Vorerwerbsrechnung nicht die Voraussetzung des Art. 3 Abs. 1 ZWVO i.V.m. Art. 6 EinzelfallVO, wonach es sich um einen Preis zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft handeln muß. Somit seien die gesetzlich zu erhebenden Abgaben erfaßt worden, eine Erstattung komme demnach nicht in Betracht.

In dieser ersten Entscheidung der Tariefcommissie zur vorliegenden Problematik macht es den Anschein, daß das Gericht hinsichtlich des „Verkaufs zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“ den Sitz der Vertragsparteien für maßgeblich hielt. Darauf kommt es nach heutiger Rechtslage jedoch gerade nicht an. Der EuGH hat in der Unifert-Entscheidung klargestellt, daß das Kriterium „Verkauf zur Ausfuhr“ sich auf die Ware und nicht auf die Niederlassung des Verkäufers bezieht.<sup>24</sup> Die Frage, ob die einmal ausgeübte Wahl eines Preises aus einer Reihe von mehreren Kaufgeschäften nach den Vorschriften der Erstattungs-/ErlaßVO mit dem Einwand korrigiert werden kann, die Abgaben seien wegen „falscher Wahl“ zu hoch festgesetzt worden, bedurfte keiner Behandlung mehr, nachdem das Gericht den Vorerwerberpreis unter Hinweis auf den Sitz der Vertragsparteien nicht als Exportpreis anerkannte. Ob es sich bei diesem Preis nach heutiger Rechtsauffassung tatsächlich nicht um einen „Preis zur Ausfuhr in die Gemeinschaft“ handelte, läßt sich anhand der Angaben im Tatbestand nicht klären.

## **(2) Zwischenlagerung im Zollager**

Auch in der Entscheidung der Tariefcommissie vom 11. Juli 1985<sup>25</sup> war die Reihengeschäftsproblematik im Zusammenhang mit einem Erstattungsantrag zu behandeln.

Die Klägerin hatte Ware aus Rumänien im Auftrag eines Kunden, der Fa. C, in ein Zollager in Rotterdam verbracht. Der Rechnungspreis für diesen Ver-

24 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2293), Rn. 14.

25 TC v. 11.07.1985, UTC 1985/31\*, S. 173 ff.

kauf betrug 35.652,40 hfl. Erst nachdem sich die Ware längere Zeit im Zolllager befunden hatte, gelang es dem Auftraggeber, die Ware an einen Käufer in Großbritannien weiterzuverkaufen, wobei sich jedoch nur noch ein Preis in Höhe von 32.174,- hfl erzielen ließ. Die Ware wurde nach Abschluß dieses Kaufvertrages durch die Klägerin im Auftrag der Fa. C an den Käufer in Großbritannien geliefert. In der Zollanmeldung gab die Klägerin den Preis aus der ersten Rechnung und somit den Einkaufspreis in Höhe von 35.652,40 hfl an. Unter Hinweis darauf, daß der geringere Verkaufspreis der Zollschuld berechnung zugrunde gelegt werden solle, stellte sie später einen Erstattungsantrag. Im Erstattungsantrag berief sich die Klägerin darauf, es bestehe gemäß Art. 6 VO 1495/80 eine Wahlmöglichkeit bei Reihengeschäften, irrtümlich sei die falsche Wahl getroffen worden. Dies müsse nun im Wege des Erstattungsverfahrens korrigiert werden.

Die Zollbehörde vertrat hingegen die Ansicht, daß zwar ursprünglich beide Rechnungen als Grundlage für die Zollwertberechnung dienen konnten, die Klägerin habe sich jedoch bereits für die erste Rechnung entschieden, so daß eine Berichtigung nicht in Betracht komme, da die Zollschuld anhand einer korrekten Grundlage ermittelt wurde und somit den gesetzlich geschuldeten Betrag im Sinne der Erstattungsvorschriften darstelle.

Das Gericht sah indes einen Erstattungsanspruch als gegeben an. Zur Begründung wurde angeführt, nur der Preis aus der zweiten Rechnung in Höhe von 32.174,- hfl sei ein „Preis zur Ausfuhr in das Gemeinschaftsgebiet“. Während im ersten Kaufvertrag lediglich vereinbart gewesen sei, daß die Ware in ein Zolllager verbracht werden sollte und somit noch die Möglichkeit bestand, die Ware unmittelbar in ein Drittland außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft zu verkaufen, sei aufgrund des zweiten Kaufvertrages tatsächlich die Einfuhr in das Gemeinschaftszollgebiet erfolgt. Demnach habe der Zollschuldermittlung der falsche Zollwert zugrunde gelegen; bei der erhobenen Zollschuld habe es sich mithin nicht um den gesetzlich geschuldeten Betrag gehandelt.

Zum Zeitpunkt dieser Entscheidung wurde im europäischen Zollrecht ein vom Zollanmelder angegebener geringerer Vorerwerberpreis grundsätzlich ohne weiteres anerkannt. Bereits die Tatsache, daß die betreffende Ware zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet wurde, war gemäß Art. 147 Abs. 1 ZK-DVO ausreichendes Indiz dafür, daß sie zum Zweck der Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft verkauft wurden. Die tatsächliche Bestimmung der Ware war noch nicht, wie nach Inkrafttreten des Art. 147 Abs. 1 ZK-DVO n. F., nachzuweisen. Die Tariefcommissie verlangte in diesem Fall ebenso keinen Nachweis darüber, daß die Ware zunächst nicht zur Ausfuhr in das Gemeinschaftsgebiet verkauft wurde, son-

dem stellte lediglich darauf ab, daß wegen der Aufbewahrung in einem Zollager trotz physischer Anwesenheit der Ware im Gemeinschaftsgebiet ein Weiterverkauf in einen Drittstaat ohne weiteres möglich gewesen wäre.

Auch in der Entscheidung der Tariefcommissie vom 29. Juli 1991<sup>26</sup> ging es um Ware, die in einem Zollager zwischengelagert wurde. In diesem Fall wurde bei der Zollwertermittlung derjenige Rechnungspreis zugrunde gelegt, der für den Verkauf der bereits im Zollager befindlichen Ware berechnet wurde. Die Klägerin beehrte die teilweise Erstattung der bereits gezahlten Abgaben und berief sich darauf, daß aufgrund eines Irrtums ihrerseits die Verkaufs- und nicht die niedrigere Einkaufsrechnung in der Zollanmeldung Berücksichtigung gefunden habe.

In dieser Entscheidung ging das Gericht erst gar nicht auf ein etwaiges Wahlrecht des Zollanmelders ein. Es wurde sogleich befunden, daß vorliegend ein Preis angemeldet wurde, der als Transaktionswert im Sinne des Art. 3 Abs. 1 ZWVO angesehen werden könne. Dieser Preis habe auch als Grundlage für die Ermittlung des Zollwertes dienen müssen, da gemäß Art. 8 der Richtlinie (EWG) 79/695<sup>27</sup> eine Änderung der Zollanmeldung nicht mehr möglich sei, sobald eine Abfertigung der Ware zum freien Verkehr erfolgt ist.

Die Tariefcommissie bewegt sich somit auf einer Linie mit dem EuGH, der in seiner Entscheidung vom 06. Juni 1990<sup>28</sup> hinsichtlich einer nachträglichen Änderung der Zollanmeldung in gleicher Weise entschieden hatte. In zwei weiteren Entscheidungen der Tariefcommissie (24. Dezember 1992<sup>29</sup> und 21. Dezember 1994<sup>30</sup>) entschied dieses Gericht hinsichtlich vergleichbarer Sachverhalte in gleicher Weise, wobei in der Urteilsbegründung ausdrücklich sowohl auf die eigenen zuvor ergangenen Entscheidungen als auch auf die Rechtssachen „Unifert“<sup>31</sup> und „BBC“<sup>32</sup> hingewiesen wurde.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 19. Februar 1991 in gleicher Weise entschieden.<sup>33</sup> Es bestehen insoweit ebenfalls keine Unterschiede zwischen der niederländischen und der deutschen Rechtsprechung.

26 TC v. 29.07.1991, UTC 1992/2\*, S. 9 ff.

27 Richtlinie (EWG) 79/695, Abl. (EG) Nr. L-205.

28 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275.

29 TC v. 24.12.1992, UTC 1993/3\*, S. 9 ff.

30 TC v. 21.12.1994, UTC 1995/23, S. 89 ff.

31 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275.

32 EuGH, Rs. C-79/89, BBC, Slg. 1991, I-1853.

33 BFH, Urt. v. 19.02.1991, BFH/NV 1992, S. 69.

### cc) **Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis**

Der Begriff des „tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises“ ist im Gesetz (Art. 3 Abs. 1 ZWVO bzw. Art. 29 Abs. 3 a) Zollkodex) definiert als die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer für die eingeführte Ware entrichtet hat. Zur vollständigen Zahlung gehören demnach alle vom Käufer an den Verkäufer als Gegenleistung im Rahmen des Verkaufsvorgangs erbrachten Zahlungen.<sup>34</sup> Somit wird nicht ein theoretischer Wert zugrunde gelegt, sondern der im konkreten Fall vereinbarte Preis.

Das Gesetz nennt als Grundlage für den Transaktionswert einerseits den „tatsächlich gezahlten Preis“, andererseits den „tatsächlich zu zahlenden Preis“. Sofern im maßgeblichen Zeitpunkt für die Bewertung der Einfuhrware bereits gezahlt worden ist, liegt ein tatsächlich gezahlter Preis vor, welcher dann dem Transaktionswert zugrunde gelegt werden kann. Falls die Zahlung jedoch erst später erfolgen soll, dient der tatsächlich zu zahlende Preis als Grundlage. Dabei ist es für die Bewertung ohne Bedeutung, ob der vertraglich vereinbarte Preis später tatsächlich gezahlt wird; es kommt allein auf die vertragliche Verpflichtung des Käufers im Zeitpunkt der Bewertung durch die Zollstelle an.<sup>35</sup>

Der vereinbarte Preis ist jedoch nur dann der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis im Sinne des Zollwertrechts, wenn er tatsächlich alle vom Käufer an den Verkäufer als Gegenleistung im Rahmen des Verkaufsvorgangs erbrachten Zahlungen abdeckt.<sup>36</sup> Es sollen somit nicht nur die Zahlungen für den reinen Warenwert erfaßt werden, sondern alle Zahlungen, die in bezug auf die eingeführte Ware entrichtet werden oder zu entrichten sind.

Diese Zahlungen werden gewöhnlich im Rechnungspreis enthalten sein, so daß dieser regelmäßig als Grundlage für die Ermittlung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dienen kann. Haben die Vertragsparteien jedoch Preisbestandteile vom Kaufpreis abgespalten und wurde etwa vereinbart, daß diese im Rahmen eines anderen Geschäftes Berücksichtigung finden sollen, so ist der aus diesem Grunde niedriger ausfallende Rechnungspreis zur Ermittlung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises um den abgespaltenen Preisbestandteil zu erhöhen. Derartige Korrekturen des Rechnungspreises zur Ermittlung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises sind teilweise im Gesetz geregelt. Liegt etwa bezüglich eines

34 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2295), Rn. 23.

35 Müller-Eiselt, Art. 29, Rn. 391.

36 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2295), Rn. 23.

Kaufgeschäfte eine Bedingung<sup>37</sup> vor, deren Wert bestimmt werden kann, so ist gemäß Art. 29 Abs. 3 a) Zollkodex bzw. Art. 3 ZWVO dieser Betrag ebenfalls als Bestandteil des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises hinzuzurechnen. Im Unterschied zu den Hinzurechnungen des Art. 32 Zollkodex bzw. Art. 8 ZWVO<sup>38</sup> dienen solche Hinzurechnungen unmittelbar der Ermittlung des tatsächlichen Preises und nicht dessen Korrektur im Hinblick auf den Transaktionswert.<sup>39</sup>

Sofern der Käufer dem Verkäufer über den vereinbarten Kaufpreis hinaus zusätzliche Zahlungen oder Leistungen zu erbringen hat, müssen diese bei der Ermittlung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises Berücksichtigung finden.<sup>40</sup> Lassen sich die dem Grunde nach hinzuzurechnenden Kaufpreisbestandteile nicht betragsmäßig beziffern, so ist die Ermittlung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises nicht möglich mit der Folge, daß die Transaktionswertmethode ausscheidet.<sup>41</sup>

#### **dd) Hinzurechnungen zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis**

Ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ermittelt, so stellt dieser nicht notwendig auch den Transaktionswert dar. Denn dieser individuell vereinbarte Preis enthält unter Umständen bestimmte Wertelemente und Leistungen nicht, die zwar nicht unmittelbar den Gegenwert für die Ware darstellen, jedoch im Zusammenhang mit dem Verkauf der Ware stehen und somit der Vergütung anderer, im Zusammenhang mit dem Warenverkauf erbrachter Leistungen dienen. So ist gemäß Art. 29 Abs. 1 Zollkodex bzw. Art. 3 Abs. 1 ZWVO zur Ermittlung des Transaktionswertes gegebenenfalls der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis noch nach Maßgabe des Art. 32 Zollkodex bzw. Art. 8 ZWVO um Hinzurechnungen zu ergänzen. Diese Hinzurechnungsbeträge sind nicht Teil des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises, sondern sie werden diesem hinzugerechnet.<sup>42</sup> Das Gesetz enthält eine abschließende Aufzählung dieser hinzuzurechnenden Ko-

37 Bedingungen im Sinne des Art. 29 Abs. 1 b) Zollkodex bzw. Art. 3 Abs. 1 b) ZWVO bestehen etwa im Rahmen von Kopplungsgeschäften dergestalt, daß die Ware nur unter der Bedingung verkauft wird, daß sich der Käufer zur Abnahme weiterer Ware verpflichtet.

38 Vgl. dazu den folgenden Abschnitt d).

39 Witte/Wolffgang-Gerlach, Rn. 1536.

40 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 13.

41 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 14.

42 Müller-Eiselt, Art. 29, Rn. 458.

stenelemente.<sup>43</sup> Dazu zählen etwa Provisionen, Maklerlöhne, Verpackungskosten, Lizenzgebühren, Lieferungskosten oder Versicherungskosten.

Den Bereich der Hinzurechnungen betreffend ist, soweit ersichtlich, in der niederländischen Rechtsprechung bislang nur über die Behandlung von Beförderungskosten entschieden worden. Aus diesem Grund soll hier auch nur auf diesen Teilbereich eingegangen werden.

Nach Art. 32 Abs. 1 e) Zollkodex bzw. Art. 8 Abs. 1 e) ZWVO sind im Warenpreis nicht enthaltene Beförderungskosten zur Ermittlung des Transaktionswertes zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen. Zu den Beförderungskosten zählen, wie der EuGH in der Rechtssache „Unifert“ klargestellt hat, nicht nur die reinen Frachtkosten, sondern alle Haupt- und Nebenleistungen, die mit der Beförderung der Waren in Richtung auf das Zollgebiet der Gemeinschaft verbunden sind.<sup>44</sup> Demnach sind neben den Frachtkosten etwa die Miete für Beförderungsmittel und Behälter sowie Lagerkosten, welche im Zusammenhang mit der Beförderung entstanden sind zu berücksichtigen.<sup>45</sup> Ebenfalls zu den Beförderungskosten zählen diejenigen Kosten, welche durch Beförderungsverzögerungen entstehen.<sup>46</sup>

Die Beförderungskosten sind nur insoweit in Anrechnung zu bringen, als sie durch den Transport bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft entstanden sind.<sup>47</sup> Ferner sind die Beförderungskosten auch nur insoweit hinzuzurechnen, als sie tatsächlich entstanden sind.<sup>48</sup> Es kommt mithin nicht auf die handelsüblichen Kosten an.

### **(1) Entscheidung des BFH vom 25. September 1990**

Im Zusammenhang mit dieser Frage hat der BFH in seinem Urteil vom 25. September 1990 klargestellt, daß auch dann die tatsächlich aufgewendeten Beförderungskosten in Ansatz zu bringen sind, wenn sie infolge besonderer Umstände außergewöhnlich hoch ausfallen.<sup>49</sup> So waren im konkreten Fall besonders hohe Beförderungskosten angefallen, weil es aufgrund der mit ei-

43 Art. 8 Abs. 3 ZWVO bzw. Art. 32 Abs. 3 Zollkodex.

44 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2295), Rn. 23 ff.

45 S. dazu BFH Urt. v. 06.12.1988, ZfZ 1989, S. 79.

46 Als solche kommen etwa Demurragekosten in Betracht. Dabei handelt es sich um Schifflliegegebühren, welche bei Beladungsverzögerungen entstehen. S. dazu: EuGH, Unifert, a.a.O.

47 Witte/Reiche, Art. 32, Rn. 75.

48 Witte/Reiche, Art. 32, Rn. 74.

49 BFH Urt. v. 25.09.1990, BFHE 163, 255.

nem Selbstbeschränkungsabkommen zwischen der EG und dem Ausfuhrstaat zusammenhängenden Regelungen erforderlich war, sehr frühzeitig Schiffsraum zu chartern. In der Folge sind hohe Demurrage-Kosten<sup>50</sup> entstanden.

Die Tariefcommissie hat sich in zwei Entscheidungen mit der zollwertrechtlichen Behandlung von Beförderungskosten befaßt.

## **(2) Entscheidung der Tariefcommissie vom 1. Februar 1984**

Im Urteil vom 01. Februar 1984<sup>51</sup> ging es um folgenden Sachverhalt: Die Klägerin hatte Ware aus den USA eingeführt. Der Lieferant erstellte bezüglich dieser Ware zwei Rechnungen, wobei die eine Rechnung unmittelbar den Warenpreis enthielt, während sich die zweite Rechnung auf die Beförderungskosten bezog. In der Zollwertanmeldung gab die Klägerin als Lieferungsbedingung „fob“ an.<sup>52</sup> Die Klägerin stellte nach Empfang der Ware fest, daß diese beschädigt war. Daraufhin holte sie ein Sachverständigengutachten ein, welches eine Wertminderung der Ware in Höhe von 60 % attestierte. Unter Berufung auf dieses Gutachten legte die Klägerin der Zollwertanmeldung nicht die Warenrechnung sowie die Beförderungskostenrechnung in voller Höhe zugrunde, sondern sie brachte nur 40 % des jeweiligen Rechnungsbetrages in Ansatz. Über die entsprechenden Minderungsbeträge wurden der Klägerin durch den Lieferanten Gutschriftsanzeigen ausgefertigt, welche ebenfalls der Zollbehörde vorgelegt wurden.

Der Inspecteur vertrat die Ansicht, der prozentuale Abschlag vom Rechnungsbetrag könne nur im Hinblick auf die Warenrechnung, nicht jedoch bezüglich der Beförderungskosten vorgenommen werden. Demgemäß setzte er den Zollwert entsprechend höher fest.

Die Klägerin wandte sich nach erfolglos durchgeführtem Vorverfahren im Klageweg gegen den Zollbescheid. Sie führte an, entgegen der (irrtümlichen) Angaben in der Zollwertanmeldung sei die Lieferungsbedingung

50 Zu Demurragekosten vgl. Fußnote 46.

51 TC v. 01.02.1984, UTC 1984/17\*, S. 49 ff.

52 Es handelt sich vorliegend um eine sog. Incoterm-Lieferklausel. (Vgl. dazu Witte/Wolffgang-Gerlach, Rn. 1593) Dabei handelt es sich um im internationalen Handel gebräuchliche Klauseln, welche Aufschluß darüber geben, inwieweit die Fracht- und Versicherungskosten unter den Vertragsparteien aufgeteilt werden. Das Kürzel „fob“ steht für „free on board“ und bedeutet, daß der Verkäufer die Lieferungskosten nur bis zum benannten Verschiffungshafen zu tragen hat und der Kaufpreis demgemäß nur die Lieferungskosten bis zu diesem Punkt enthält.

„cif“<sup>53</sup> vereinbart worden. Die Beförderungskosten seien somit Bestandteil des Kaufpreises und folglich müsse die Preisminderung auch bezüglich dieser Kosten vorgenommen werden.

Die Tariefcommissie folgte dem Begehren der Klägerin. Zur Begründung führte sie aus, der tatsächlich zu zahlende Preis sei anhand der vorgelegten Rechnungen über den Warenpreis und die Beförderungskosten abzüglich der entsprechenden Gutschriften zu ermitteln. Aus diesen Unterlagen ergebe sich, daß die Beförderung der Ware durch den Verkäufer vorgenommen und in Rechnung gestellt worden sei. Daraus folge wiederum, daß die in der Zollwertanmeldung angegebene Lieferungsbedingung „fob“ nicht richtig sein könne. Für eine Hinzurechnung der Beförderungskosten auf Grundlage des Art. 8 ZWVO sei somit kein Raum.

Der Entscheidung ist zuzustimmen. Die Auffassung des Inspecteurs wäre nur dann richtig gewesen, wenn entweder der Verkäufer den Preis für den Warentransport nicht reduziert hätte oder wenn die Beförderungskosten in voller Höhe unmittelbar an einen Dritten zu zahlen gewesen wären. Denn dann wäre eine Reduzierung der Beförderungskosten nicht möglich gewesen. In Anwendung des Art. 8 Abs. 1 e) ZWVO sind die *tatsächlich* entstandenen Beförderungskosten hinzuzurechnen. Eine nur teilweise Berücksichtigung dieser Kosten etwa aufgrund eines Wertverlustes der Ware infolge von Beschädigungen käme somit in der Tat nicht in Betracht. Der Wertverlust der Ware kann naturgemäß keinen unmittelbaren Einfluß auf die Höhe der tatsächlich angefallenen Transportkosten haben. Das Gesetz sieht zwar eine Reduzierung des Warenpreises bei Fehlmengen und Beschädigungen vor, im vorliegenden Fall geht es jedoch gerade nicht um den Warenpreis, sondern um die Beförderungskosten. Da sich der Verkäufer bereit erklärt hatte, wegen der Beschädigungen nicht nur den Warenpreis zu reduzieren, sondern auch den Preis für den Warentransport, handelt es sich bei dem neu vereinbarten Preis somit um die von der Klägerin tatsächlich aufgewendeten Kosten. Mithin ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis bei der Zollwertermittlung zugrunde gelegt worden. Insoweit liegt die Rechtsprechung der Tariefcommissie auf einer Linie mit der deutschen Rechtsprechung. Auch der BFH hat in einem vergleichbaren Fall entschieden, daß es nur auf die tatsächlichen Kosten und nicht etwa auf einen üblicherweise zu zahlenden Preis ankommt.<sup>54</sup>

53 Die Lieferklausel „cif“ (cost, insurance, freight) steht für die Vereinbarung, daß die Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens vom Verkäufer getragen werden und diese Kosten somit im Kaufpreis bereits enthalten sind.

54 BFH, Urt. v. 25.09.1990, BFHE 163, 255.

**(3) Entscheidung der Tariefcommissie vom 14. Februar 1986**

Auch im Urteil vom 14. Februar 1986<sup>55</sup> hat sich die Tariefcommissie mit der Hinzurechnung von Beförderungskosten beschäftigt. In diesem Fall hatte die Klägerin Naturhonig aus den USA eingeführt. Entgegen den allgemeinen Handelsgebräuchen ist der Honig jedoch nicht per Schiff, sondern per Flugzeug befördert worden. Zur Ermittlung des in der Anmeldung angegebenen Zollwertes legte die Klägerin neben dem reinen Warenpreis nicht die in Rechnung gestellten hohen Frachtkosten für die Beförderung per Flugzeug zugrunde, sondern nur diejenigen Kosten, welche üblicherweise bei einem Transport per Schiff entstanden wären. Über den entsprechenden Differenzbetrag erteilte die Lieferfirma der Klägerin eine Gutschrift.

Die Zollbehörde setzte den Zollwert hingegen unter Zugrundelegung der Luftfrachtkosten fest. Sie vertrat die Ansicht, die von der Klägerin in Ansatz gebrachten Kosten für den Schifftransport könnten nicht zugrunde gelegt werden, weil es sich dabei um einen fiktiven Preis handele.

Nach Auffassung der Tariefcommissie war indes der um den Gutschriftsbetrag gekürzte Preis und mithin der Preis in Höhe der Kosten für einen Schifftransport anzusetzen. Zur Begründung zog das Gericht die Vorschrift des Art. 3 ZWVO heran. Diese Norm definiere den Transaktionswert als den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis, eine redliche Gesetzesanwendung verlange es, daß bei der Hinzurechnung von Beförderungskosten die tatsächlich bezahlten Kosten anzusetzen seien. Es stehe fest, daß die Klägerin letztlich nur den geringeren Preis zu zahlen hatte, so daß der Warenpreis auch nur um diesen Betrag zu ergänzen sei.

Diese Entscheidung läßt ebenfalls erkennen, daß die Tariefcommissie, ebenso wie der BFH<sup>56</sup>, unabhängig von den Umständen als Hinzurechnungsposten nur die tatsächlich aufgewendeten Kosten ansetzt. Vorliegend sind zwar in der Tat höhere Beförderungskosten entstanden, es kann jedoch nur darauf ankommen, in welcher Höhe die Kosten dem Zollwertanmelder entstanden sind. Da der Lieferant die Mehrkosten für die Luftfracht letztlich nicht der Klägerin auferlegt hat, kann hier auch nicht, wie die Zollbehörde meinte, von einem fiktiven Wert die Rede sein, sondern es handelt sich um die tatsächlich aufgewendeten Kosten.

55 TC v. 14.02.1986, UTC 1986/11\*, S. 38 ff.

56 BFH v. 25.09.1990, BFHE 163, 255; vgl oben S. 138.

### ee) **Korrektur durch Abzüge**

Der Rechnungspreis enthält vielmals Elemente, welche auch im weiteren Sinne nicht als Gegenleistung für die Ware angesehen werden können. Diese Kostenelemente sind bei der Ermittlung des Zollwertes nicht zu berücksichtigen und können daher ausgegliedert werden.

Als Abzugsposten kommen in Betracht:

- Zahlungen für den Bau, die Errichtung, die Instandhaltung oder die technische Unterstützung nach der Einfuhr der zu bewertenden Waren (Art. 3 Abs. 4 a) ZWVO bzw. Art. 33 b) Zollkodex);
- Zahlungen für das Recht zur Vervielfältigung (Art. 3 Abs. 1 a) EinzelfallVO bzw. Art. 33 d) Zollkodex);
- Beförderungskosten ab Ort des Verbringens (Art. 15 Abs. 1 ZWVO bzw. Art. 33 a) Zollkodex);
- Einkaufsprovisionen (Art. 3 Abs. 1 b) EinzelfallVO bzw. Art. 33 e) Zollkodex);
- Zinsen, die aufgrund einer Finanzierungsvereinbarung an den Verkäufer zu zahlen sind (Art. 3 Abs. 2 ZWVO bzw. Art. 33 c) Zollkodex);
- Einfuhrabgaben und andere Abgaben für die eingeführten Waren (Art. 3 Abs. 4 b) ZWVO bzw. Art. 33 f) Zollkodex).

Diese Aufzählung ist jedoch, anders als diejenige der Hinzurechnungen in Art. 32 Zollkodex bzw. Art. 8 ZWVO, nicht abschließend, sondern es sind weitere Abzugsposten anzuerkennen.<sup>57</sup> Als weitere mögliche Abzugsposten kommen in Betracht Zahlungen für Daten oder Programmbefehle<sup>58</sup> sowie Kosten für die Lagerung und Erhaltung von Waren in Zollagern, Freizonen oder Freilagern.<sup>59</sup> Ebenfalls zollwertmindernd berücksichtigt werden Quotakosten.<sup>60</sup> Mit dem Urteil in der Rechtssache „Thierschmidt“<sup>61</sup> hat der EuGH jedoch klargestellt, daß deren wertrechtliche Behandlung anderen Regeln unterliegt, als die zuvor genannten Abzugsposten.<sup>62</sup>

57 Müller-Eiselt, Art. 29, Rn. 465.

58 vgl. Art. 8 a ZWVO bzw. Art. 34 Zollkodex i.V.m. Art. 167 ZK-DVO.

59 Art. 112 Abs. 1 und Art. 178 Abs. 1 Zollkodex.

60 EuGH, Rs. 7/83, Ospig I, Slg. 1984, 609; zu Quotakosten vgl. unten S. 148 ff.

61 EuGH, Rs. C-340/93, Thierschmidt, Slg. 1994, I-3905.

62 Vgl dazu unten S. 149.

Die genannten Abzugsposten werden nicht von Amts wegen berücksichtigt, vielmehr muß der Anmelder den Abzug in der Zollwertanmeldung selbst vornehmen.<sup>63</sup> Dem Zollwertanmelder steht bezüglich der Einbeziehung oder Nichteinbeziehung der erwähnten Posten in den Zollwert ein Wahlrecht zu.<sup>64</sup>

### **aaa) Getrennter Ausweis**

Die genannten Abzugsposten können nach den gesetzlichen Vorgaben nur dann aus dem Preis ausgesondert werden, wenn sie im Zusammenhang mit der Zollwertanmeldung getrennt ausgewiesen sind. Ein „getrennter Ausweis“ liegt vor, wenn die Aufwendungen bzw. Kosten vom Kaufpreis der eingeführten Ware betragsmäßig unterschieden werden können und somit als von diesem Kaufpreis getrennte Kostenelemente erkennbar sind.<sup>65</sup> Der getrennte Ausweis kann durch Vorlage jeder Art von Geschäftsunterlagen erfolgen. So etwa durch Rechnungen, welche den Kaufpreis und den Abzugsposten gesondert aufführen bzw. durch die Vorlage getrennter Rechnungen für die einzelnen Posten.<sup>66</sup>

Weitere Voraussetzung ist die eindeutige Bezeichnung des Elements, welches getrennt ausgewiesen werden soll (z.B. innergemeinschaftliche Beförderungskosten, Einkaufsprovisionen usw.).<sup>67</sup> Die Bezeichnung muß derart bestimmt sein, daß es der Zollbehörde aufgrund dieser Bezeichnung möglich ist, eindeutig zu erkennen, ob es sich um einen abzugsfähigen Posten handelt, oder nicht.<sup>68</sup>

### **bbb) Geltendmachung des Abzugsbegehrens**

Es reicht nicht aus, wenn lediglich ein getrennter Ausweis der Abzugsposten in der Rechnung oder in anderen Unterlagen erfolgt, sondern es bedarf zusätzlich der Geltendmachung des Abzugsbegehrens in der Zollwertanmeldung.<sup>69</sup> Zu diesem Zweck ist in den Feldern 19 - 22 des Vordrucks D. V. 1<sup>70</sup> zur Zollwertanmeldung die Angabe der Abzugsposten vorgesehen.

63 Witte/Wolfgang-Gerlach, Rn. 1570.

64 EuGH, Rs. C-11/89, Unifert, Slg. 1990, 2275 (2295), Rn. 21.

65 BFH, Urt. v. 14.12.1993, BFHE 173, 280; BFH, Urt. v. 19.01.1988, HFR 1988, S. 353.

66 Witte/Reiche, Art. 33, Rn. 2.

67 BFH, Urt. v. 17.07.1990, BFH/NV 1991, S. 134 (135).

68 BFH Urt. v. 17.07.1990, a.a.O.; Zepf, IV A, Art. 3, A 2, Rn. 371.

69 Kommentar des Zollwertausschusses, Abs. 4, VSF Z 5064; EuGH, Rs. C-79/89, BBC, Slg. 1991, I-1853 (I-1893), Rn. 35; BFH, Urt. v. 12.06.91, BFH/NV 1992, 281; BFH, Urt. v. 15.10.1991, BFH/NV 1992, 352; BFH, Urt. v. 08.02.1992, RIW 1992, S. 505.

Im Kommentar des Ausschusses für den Zollwert wird die Auffassung vertreten, die Geltendmachung des Abzugsbegehrens könne nur durch Eintragung der abzurechnenden Posten im Vordruck D. V. 1 erfolgen, andernfalls liege kein „getrennter Ausweis“ vor.<sup>71</sup>

Weniger hohe Anforderungen sind hingegen nach der Rechtsprechung des BFH zu stellen. Im Urteil vom 14.12.1993<sup>72</sup> hat er es für ausreichend erachtet, daß in der Zollwertanmeldung lediglich der Nettopreis bereits unter Ausschluß der mittelbaren Zahlungen (hier: Montagekosten) angegeben war, wobei in der Zollwertanmeldung auf gleichzeitig vorgelegte Geschäftsunterlagen Bezug genommen wurde, welche neben dem Preis für die Ware einen besonderen Betrag für die Kosten der Montage auswiesen.

Der BFH erachtet es zwar grundsätzlich für erforderlich, die entsprechenden Felder im Vordruck D. V. 1 wie vorgesehen auszufüllen, sieht darin jedoch lediglich eine Verwaltungsförmlichkeit.<sup>73</sup> Dies ist indes unerheblich, denn die Nichteinhaltung von Formerfordernissen bei der Zollwertanmeldung hat nach Auffassung des EuGH keine Auswirkungen auf die materielle Rechtslage.<sup>74</sup> Demnach ist es regelmäßig ausreichend, wenn im Zusammenhang mit der Zollwertanmeldung ein getrennter Ausweis der Abzugsposten erfolgt und es aus den Umständen eindeutig und für die Zollstelle leicht erkennbar ist, daß der Anmelder deren Nichteinbeziehung in den Zollwert anstrebt.<sup>75</sup>

Die Anforderungen an einen ordnungsgemäßen getrennten Ausweis sind nach Auffassung des BFH hingegen nicht erfüllt, wenn der Anmelder den Gesamtrechnungspreis stillschweigend um die Abzugsposten kürzt, ohne daß sich aus den Umständen die Existenz dieser Positionen ergibt.<sup>76</sup> Daß der BFH zu dieser Auffassung gelangt ist, erscheint wenig verwunderlich, denn in einem solchen Fall ist das ausdrücklich im Gesetzestext genannte Kriterium des „getrennten Ausweises“ ganz offensichtlich nicht erfüllt.

Nicht abschließend beantwortet ist bislang jedoch die Frage, ob die nicht angemeldeten Positionen (sofern deren Existenz etwa im Rahmen einer Be-

70 Muster 28 des Anhangs zur ZK-DVO.

71 Kommentar des Zollwertausschusses, Abs. 4, VSF Z 5064.

72 BFH, Urt. v. 14.12.1993, BFHE 173, 280, vorgehend (a.A.): FG Kassel, Urt. v. 08.03.1993, EFG 1993, S. 794.

73 BFH, Urt. v. 14.12.1993, BFHE 173, 280 (284).

74 EuGH, Rs. C-299/90, Gebr. Hepp, Slg. 1991, I-4301 (I-4325), Rn. 19.

75 S. dazu auch: Reiche, RIW 1995, 404 (409).

76 BFH, Urt. v. 15.10.1991, BFH/NV 1992, S. 352; BFH, Urt. v. 18.02.1992, RIW 1992, S. 154.

triebsprüfung offenbar wird) wegen des Fehlens eines ordnungsgemäßen getrennten Ausweises in den Zollwert einzubeziehen sind.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 16.10.1990 entschieden, allein das Fehlen des „getrennten Ausweises“ könne nicht als Rechtfertigung für die Einbeziehung des nicht angemeldeten Postens angesehen werden.<sup>77</sup> Eine Einbeziehung sei nur dann möglich, wenn die Aufwendungen oder Kosten im angemeldeten Preis eingeschlossen waren und von ihm abgezogen werden sollten, hingegen nicht bereits, wenn von vornherein nur der Preis ohne Berücksichtigung der Kosten in der Anmeldung angegeben war.

Entgegen dieser Auffassung wird in der Literatur vertreten, aus dem Wortlaut „getrennt ausweisen“ ergebe sich gerade nicht, daß es stets um die Abtrennung eines Teilbetrages gehe. Getrennt ausweisen bedeute vielmehr, daß ein Kostenelement vom Kaufpreis unterscheidbar und somit als getrennter Kostenbestandteil erkennbar gemacht wird. Dies könne jedoch selbstverständlich auch dann geschehen, wenn ein Preis angemeldet werde, der dieses Kostenelement gerade nicht enthält.<sup>78</sup>

Eine klare Linie läßt bislang auch die Rechtsprechung des EuGH in diesem Zusammenhang nicht erkennen. Im Fall BBC<sup>79</sup> bezog der Gerichtshof Montagekosten, welche in dem angemeldeten Preis nicht enthalten waren, mit der Begründung in den Zollwert ein, diese seien nicht getrennt ausgewiesen worden. In der Rechtssache Gebr. Hepp hingegen hat der EuGH eine nicht getrennt ausgewiesene und nicht im angemeldeten Preis enthaltene Einkaufsprovision bei der Berechnung des Zollwertes unberücksichtigt gelassen.<sup>80</sup>

In der niederländischen Rechtsprechung ist diese Problematik, soweit ersichtlich, bislang nicht behandelt worden.

### **ccc) Zeitpunkt des getrennten Ausweises**

Als materiellrechtliche Voraussetzung für den Abzug bestimmter Kosten oder Aufwendungen muß der getrennte Ausweis grundsätzlich im für die Ermittlung des Zollwerts maßgeblichen Zeitpunkt vorliegen. In der ZWVO war dieser Zeitpunkt gemäß Art. 1 Abs. 1 g) für Waren, die unmittelbar zum freien Verkehr abgefertigt werden die zollrechtliche Freigabe der Ware. Diese Regelung ist nicht in den Zollkodex oder die ZK-DVO übernommen

77 BFH, Urt. v. 16.10.1990, BFHE 162, 520 (522 f.).

78 Reiche, RIW 1995, S. 404 (405).

79 EuGH, Rs. C-79/89, BBC, Slg. 1991, I-1853.

80 EuGH, Rs. C-299/90, Gebr. Hepp, Slg. 1991, I-4301.

worden. Der Zollkodex enthält jedoch in Art. 67 eine generelle Regelung, welche im Hinblick auf alle das Zollverfahren betreffenden Vorschriften den Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung für maßgeblich erklärt.

Sofern es dem Anmelder nicht möglich ist, etwaige Abzugsposten bereits im Zeitpunkt der Zollwertanmeldung getrennt auszuweisen, besteht gemäß Art. 76 Abs. 1 a) Zollkodex, Art. 254 - 259 ZK-DVO<sup>81</sup> die Möglichkeit, eine unvollständige Zollanmeldung mit der Maßgabe vorzunehmen, die fehlenden Unterlagen nachzureichen. Die Zollbehörde kann eine unvollständige Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr jedoch nur annehmen, wenn bestimmte Mindestangaben enthalten sind und die fehlenden Unterlagen in der Zollanmeldung bezeichnet werden.<sup>82</sup>

Hat der Anmelder im Zeitpunkt der Zollanmeldung die Möglichkeit des Abzugs der betreffenden Posten nicht gekannt, nicht bedacht oder aus sonstigen Gründen kein Abzugsbegehren geltend gemacht, so kann dies auch nach Annahme der Anmeldung noch nachgeholt werden.

Nach Art. 8 der Richtlinie 79/695<sup>83</sup> bzw. nach Art. 65 Zollkodex kann der Anmelder seine Angaben in der Anmeldung berichtigen. Die Berichtigung war nach der Rechtsprechung des EuGH zum alten Recht jedoch nur möglich, wenn sie beantragt wurde, bevor die Waren zollrechtlich freigegeben worden sind.<sup>84</sup> Nach heute geltendem Recht ist nicht mehr auf die zollrechtliche Freigabe der Ware abzustellen, sondern gemäß Art. 65 Abs. 2 c) Zollkodex auf die Überlassung der Ware an den Anmelder. Materielle Änderungen ergeben sich daraus jedoch nicht.

### **ddd) Einzelfälle**

Werden dem Käufer Skonti gewährt, so sind diese bei der Ermittlung des Transaktionswertes nicht als Bestandteil des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises zu berücksichtigen und somit abzuziehen. Das gilt auch dann, wenn der Käufer die Skonti tatsächlich nicht nutzt.<sup>85</sup>

Ebenso gehören Mengenrabatte nicht zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis, und zwar unabhängig davon, ob die gekaufte Warenmenge

81 Vor Inkrafttreten des Zollkodex galten die entsprechenden Regelungen des Art. 6 Abs. 2 - 4 der Richtlinie 79/695/EWG sowie der Art. 5 - 8 der Richtlinie 82/57/EWG.

82 EuGH, Rs. C-79/89, BBC, Slg. 1991, I-1853 (I-1892), Rn. 31; zu den Einzelheiten vgl.: Reiche, RIW 1995, S. 404 (408).

83 Richtlinie 79/695 des Rates zur Harmonisierung der Verfahren für die Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr, Abl. EG 1979 Nr. L 205/19.

84 EuGH, Rs. C-79/89, BBC, Slg. 1991, I-1853 (I-1893), Rn. 35.

85 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 102.

vollständig oder in Teilmengen eingeführt wird. Auch ist es unerheblich, ob die gesamte Menge in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt wird, oder teilweise auch in Drittstaaten.<sup>86</sup>

Auch Preisnachlässe für Fehlmengen gehören gemäß Art. 4 EinzelfallVO bzw. Art. 145 ZK-DVO nicht zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis.<sup>87</sup>

Sofern die Ware vor dem maßgeblichen Bewertungszeitpunkt, etwa auf dem Transport, beschädigt wird, ist gemäß Art. 4 UA 2 EinzelfallVO bzw. Art. 145 UA 2 ZK-DVO ebenfalls ein anteiliger Abschlag in Höhe des Wertes der Beschädigung zu machen. In dieser Regelung ist die diesbezügliche Rechtsprechung des EuGH aus der Zeit vor Inkrafttreten der EinzelfallVO kodifiziert worden.<sup>88</sup>

### **(1) Sachmängel**

Die Frage, ob es auch zollwertmindernd zu berücksichtigen ist, wenn die eingeführten Waren nicht erst nach dem Verkauf beschädigt werden, sondern bereits von vornherein fehlerhaft waren, wirft Probleme auf. Unstreitig ist der Zollwert der mangelhaften Ware herabzusetzen, wenn Käufer und Verkäufer eine Einigung über die Wertminderung erzielt haben und diese Einigung etwa durch Einlösen einer Gutschrift seitens des Verkäufers tatsächlich vollzogen wird.<sup>89</sup> Hat keine Einigung stattgefunden, wird die Ansicht vertreten, Sachmängel seien wie Beschädigungen der Ware zu behandeln und somit entsprechend Art. 145 UA 2 ZK-DVO bzw. Art. 4 EinzelfallVO zollwertmindernd zu berücksichtigen<sup>90</sup>. Andererseits wird vor allem aus Praktikabilitätsgründen eine Gleichbehandlung abgelehnt.<sup>91</sup>

#### **α) Rechtsprechung des EuGH / BFH**

Auf Vorlage des BFH<sup>92</sup> hatte sich der EuGH in der Rechtssache „Ebbe Sönnichsen“<sup>93</sup> mit der Sachmängelproblematik zu beschäftigen. Das Urteil läßt lediglich eindeutig erkennen, daß es für die zollwertmindernde Berücksichtigung von Beschädigungen nicht darauf ankommt, ob die Ware vor oder nach

86 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 103.

87 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 104.

88 EuGH, Rs. 183/85, Repenning, Slg. 1986, 1873.

89 Müller-Eiselt, Art. 29, Rn. 109.

90 Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 106, Schwarz/Wockenfoth-Glashoff, Art. 29 Rn. 103.

91 Müller-Eiselt, Art. 29, Rn. 110 f.

92 BFH, Urt. v. 10.12.1991, BFHE 166, 515.

93 EuGH, Rs. C-59/92, Ebbe Sönnichsen, Slg. 1993, I-2193.

dem Gefahrübergang auf den Käufer beschädigt wurde, sondern daß es ausschließlich auf den Zustand der Ware zum Zeitpunkt des Eingangs in die Gemeinschaft ankommt. Auf die konkreten Vorlagefragen ist der Gerichtshof hingegen nicht eindeutig eingegangen. So läßt sich dem Urteil nicht entnehmen, inwieweit von vornherein bestehende Sachmängel von dem im Gesetz genannten Begriff der Beschädigung erfaßt werden. Ferner ist die zweite Vorlagefrage letztlich unbeantwortet geblieben, ob der Transaktionswert im Sinne des Art. 3 ZWVO (jetzt Art. 29 Zollkodex) allein aufgrund der Vereinbarung einer Preisherabsetzung zwischen den Vertragsparteien wegen festgestellter Sachmängel für eine entsprechende Ermäßigung des Zollwertes ausreicht, oder ob es erforderlich ist, daß die den ursprünglichen Kaufpreis ersetzende Vereinbarung auch tatsächlich durchgeführt wurde. Welchen Standpunkt die deutsche Rechtsprechung diesbezüglich künftig einnehmen wird, bleibt abzuwarten.

### β) **Niederländische Rechtsprechung**

In der Rechtsprechung der Tariefcommissie läßt sich bezüglich der zweiten Frage ein klarer Standpunkt erkennen: Mit der Zollwertminderung aufgrund von Sachmängeln hat sich die Tariefcommissie im Urteil vom 19. Juli 1996 beschäftigt.<sup>94</sup>

Es ging in diesem Fall um die Einfuhr von Bekleidungsstücken aus Bangladesch. Nach der Einfuhr entdeckte die Klägerin Produktionsmängel an der Ware und vereinbarte aufgrund dessen mit der Lieferfirma einen Preisnachlaß, worüber ihr eine Gutschriftsanzeige ausgestellt wurde. Eine Auszahlung des Betrages erfolgte später jedoch nicht, weil die Lieferfirma zwischenzeitlich in Konkurs gefallen war. Die Klägerin stellte sodann unter Vorlage der Gutschriftsanzeige einen Erstattungsantrag wegen zuviel gezahlter Einfuhrabgaben. Sie vertrat die Ansicht, bei der Berechnung der Einfuhrabgaben sei der vereinbarte Preisnachlaß zu berücksichtigen.

Die Zollverwaltung lehnte den Erstattungsantrag mit der Begründung ab, der Preisnachlaß sei erst nach der Einfuhr der Ware vereinbart worden, die Parteien seien sich jedoch zum Zeitpunkt der Einfuhr bezüglich des Zollwertes der Ware einig gewesen. Somit seien die buchmäßig erfaßten Einfuhrabgaben nicht höher, als der gesetzlich geschuldete Betrag, eine Erstattung sei mithin nicht möglich.

Die Tariefcommissie ist dieser Ansicht nicht gefolgt. Sie stellte fest, sofern eine wegen Sachmängeln der gelieferten Ware ausgestellte Gutschriftsan-

94 TC v. 19.07.1996, UTC 1996/39, S. 195 ff.

zeige vorgelegt werde, könne der darin aufgeführte Betrag von der ursprünglichen Rechnung in Abzug gebracht werden. Der so ermittelte Preis sei dann der „zu zahlende Preis“ im Sinne des Art. 3 ZWVO. Weiter könne eine solche Gutschriftsanzeige auch nach dem Tag der Einfuhr noch Berücksichtigung finden, sofern sie sich auf die Ware in dem Zustand beziehe, welchen sie im Zeitpunkt der Einfuhr hatte.

Die Tariefcommissie geht in der Urteilsbegründung nicht auf den Umstand ein, daß eine Auszahlung des in der Gutschriftsanzeige aufgeführten Betrages wegen des Konkurses des Lieferanten tatsächlich nicht erfolgt ist. Gleichwohl bejahte sie das Bestehen eines Erstattungsanspruchs unter Berücksichtigung des vereinbarten Preisnachlasses. Das Gericht hält es somit offenbar für unerheblich, ob die den ursprünglichen Kaufpreis ändernde Vereinbarung tatsächlich durchgeführt wird.

Diese Lösung erscheint interessen- und sachgerecht, denn der „tatsächlich zu zahlende Preis“ ist ja in einem solchen Fall gerade der herabgesetzte. Ließe man diese Herabsetzung einzig aufgrund der Tatsache unberücksichtigt, daß entgegen der Parteivereinbarung kein Geld geflossen ist, so bekäme der auf diese Weise ermittelte Zollwert einen fiktiven Charakter. Dies zu vermeiden, ist jedoch gerade ein zentrales Wesensmerkmal des heutigen Zollwertsystems.<sup>95</sup>

## (2) Quotakosten

Auch Quotakosten sind unter bestimmten Voraussetzungen zollwertmindernd zu berücksichtigen. Quotakosten sind diejenigen Kosten, welche für die Einräumung von Exportkontingenten entstehen. Diese Exportkontingente werden den Herstellerfirmen der Ausfuhrstaaten durch die Behörden des jeweiligen Ausfuhrstaates zugeteilt, wobei in einigen Staaten eine Zuteilung nur gegen Zahlung eines Entgeltes erfolgt. Um diese Kontingente optimal ausnutzen zu können, hat sich die Praxis herausgebildet, daß Unternehmen, welche ihre Quoten nicht oder nicht in vollem Umfang benötigen, diese Kontingente an andere Unternehmen verkaufen. Alternativ wird gegen Entgelt die Möglichkeit eingeräumt, die eigene Ware unter dem Namen und in Ausnutzung der Quote eines anderen Unternehmens auszuführen. Im Bereich des Zollwertrechts sind insbesondere Quotakosten im Zusammenhang mit Textilausfuhren von Bedeutung. Die Gemeinschaft hatte als Folge des Welttextilabkommens<sup>96</sup> mit verschiedenen Drittstaaten bilate-

95 Siehe zu dieser Problematik in gleicher Weise: Reiche, ZfZ 1992, S. 306 (308).

96 Multifaserabkommen, Abl. (EG) 1974, Nr. L 118.

rale Abkommen über die Begrenzung der Textilausfuhren aus diesen Ländern in die Gemeinschaft geschlossen.

Gesetzliche Regelungen bezüglich der zollwertrechtlichen Behandlung der Quotakosten bestehen nicht. Der EuGH hat jedoch in einer Reihe von Entscheidungen Grundsätze über die Nichteinbeziehung von Quotakosten in den Zollwert aufgestellt.<sup>97</sup>

#### α) **Ospig I**

Aus der ersten Entscheidung des EuGH (Ospig I) zu dieser Problematik ergab sich, daß jedenfalls Fremdquotakosten nicht zum Zollwert gehören.<sup>98</sup> Das sind jene Kosten, die dem Verkäufer oder Käufer für den Erwerb von Exportlizenzen von Dritten in Rechnung gestellt werden.

Eigenquoten, welche dem Verkäufer durch die Behörden unentgeltlich zugeweiht werden, hat der EuGH in der Rechtssache Thierschmidt hingegen, ebenso wie zuvor der BFH<sup>99</sup>, als nicht abzugsfähig angesehen.<sup>100</sup> Aus diesem Urteil ergibt sich im Umkehrschluß, daß auch Eigenquoten nicht zum Zollwert gehören, sofern sie entgeltlich zugeweiht wurden.<sup>101</sup>

#### β) **Ospig II**

Auf Vorlage des FG Bremen<sup>102</sup> hat der EuGH in der Rechtssache „Ospig II“ ferner entschieden, daß Kosten für Fremdquoten auch dann zollwertmindernd berücksichtigt werden können, wenn der Handel mit den Quoten in dem betreffenden Staat illegal ist.<sup>103</sup>

Der Gerichtshof hat weiter klargestellt, daß nicht zum Zollwert gehörende Quotakosten - anders als etwa die in Art. 33 Zollkodex genannten Abzugsposten - in der Zollwertanmeldung nicht getrennt ausgewiesen werden müssen.<sup>104</sup> Voraussetzung für die Nichteinbeziehung in den Zollwert ist jedoch, daß der Nachweis über die Entgeltlichkeit der Fremd- oder Eigenquoten erbracht wird.<sup>105</sup>

97 EuGH, Rs. 7/83, Ospig I, Slg. 1984, 609; EuGH, Rs. C-29/93, Ospig II, Slg. 1994, I-1963; EuGH, Rs. C-340/93, Thierschmidt, Slg. 1994, I-3905.

98 EuGH, Rs. 7/83, Ospig I, Slg. 1984, 609.

99 BFH, Urt. v. 24.04.1990, BFH/NV 1991, S. 350.

100 EuGH, Rs. C-340/93, Thierschmidt, Slg. 1994, I-3905 (I-3928), Rn. 29 ff.

101 Vgl. zu dieser Rspr.: Streckmann, ZfZ 1991, 202.

102 FG Bremen, Beschl. v. 19.01.1993, EFG 1993, S. 534.

103 EuGH, Rs. C-29/93, Ospig II, Slg. 1994, I-1963 (I-1978), Rn. 15.

104 Dazu kritisch: Müller-Eiselt, Art. 29, Rn. 428 ff.

105 EuGH, Rs. C-340/93, Thierschmidt, Slg. 1994, I-3905 (I-3928), Rn. 27.

### χ) **Niederländische Rechtsprechung**

Soweit ersichtlich, hat sich die Tariefcommissie lediglich in einem Fall mit der zollwertrechtlichen Behandlung von Quotakosten beschäftigt. Im dem der Entscheidung vom 22. August 1996<sup>106</sup> zugrunde liegenden Fall beehrte die Klägerin mittels eines Erstattungsantrages nachträglich die Herabsetzung des Zollwertes bezüglich verschiedener Einfuhren um die entstandenen Quotakosten, wobei diese im Zusammenhang mit der Zollanmeldung nicht getrennt ausgewiesen waren. Als Nachweis über die entrichteten Kosten legte sie verschiedene Unterlagen vor. Aus diesen Unterlagen war ersichtlich, daß dem Verkäufer von verschiedenen Firmen Beträge für den Erwerb von Exportquoten in Rechnung gestellt worden sind. Ferner war eine Rechnung beigelegt, welche eine Aufstellung aller im betreffenden Jahr der Klägerin gegenüber geltend gemachten Quotakosten enthielt. Aus den Unterlagen ergab sich allerdings nicht, inwieweit ein Zusammenhang zwischen den der Klägerin in Rechnung gestellten Quotakosten und denjenigen Quotakosten bestand, welche dem Verkäufer von Drittfirmen in Rechnung gestellt wurden.

Die Zollbehörde hat genau diesen Umstand zum Anlaß genommen, um abschlägig über das Erstattungsbegehren zu entscheiden. Zur Begründung führte sie an, es sei nicht hinreichend nachgewiesen, daß beim Verkäufer in bezug auf die eingeführten Waren tatsächlich Kosten für Exportkontingente entstanden sind.

Die Klägerin wandte sich darauf an die Tariefcommissie. In der Klagebegründung vertrat sie die Ansicht, es werde der Praxis nicht gerecht, umfassendere Nachweise bezüglich der Quotakosten zu verlangen, als die vorgelegten. Bei Quotageschäften seien die Exporteure regelmäßig nicht bereit, genau aufgeschlüsselte Informationen darüber herauszugeben, ob und in welcher Höhe sie Entgelte für die Erlangung der Exportkontingente entrichtet hätten. Zur Unterstützung dieser These führte sie weiter an, auch in Belgien seien Nachweis-papiere wie die vorgelegten ausreichend, um einen Abzug der Quotakosten vom Zollwert zu erlangen.

Die Tariefcommissie hat die Klage als unbegründet abgewiesen. Unter Bezugnahme auf die Rechtssache „Thierschmidt“<sup>107</sup> stellte das Gericht klar, daß Quotakosten nur dann im Hinblick auf den Zollwert unberücksichtigt bleiben können, wenn der Käufer beweist, daß sich diese Kosten auf Kontingente Dritter beziehen oder auf solche, die dem Exporteur entgeltlich zu-

106 TC v. 22.08.1996, UTC 1996/55, S. 279 ff.

107 EuGH, Rs. C-340/93, Thierschmidt, Slg. 1994, I-3905.

gebilligt wurden. Es müsse somit der genaue Charakter der Quotakosten nachgewiesen werden, die von der Klägerin vorgelegten Unterlagen seien dazu jedoch nicht geeignet. Daß die Verkäufer nicht bereit gewesen seien, die abgerechneten Quotakosten näher zu spezifizieren, um somit den geforderten Nachweis zu ermöglichen, könne zu keiner anderen Bewertung des Falles führen. Dieser Umstand stelle ein Risiko dar, welches einzig zu Lasten der Klägerin gehe.

Die Tariefcommissie hat vorliegend nicht darauf abgestellt, daß kein getrennter Ausweis der Quotakosten erfolgt ist, vielmehr hat sie die Klageabweisung einzig auf den mangelnden Nachweis der Eigenschaft der Quoten gestützt. Dies erscheint vor dem Hintergrund der Thierschmidt-Entscheidung, in welcher der EuGH den getrennten Ausweis für nicht erforderlich erklärte, nur folgerichtig. Anhand dieses Beispiels wird deutlich, daß die erwähnte EuGH-Rechtsprechung keine Lösung, sondern lediglich eine Verschiebung der zugrundeliegenden Problematik bedeutet.<sup>108</sup> Nach Auffassung des EuGH können die Importeure zwar nicht verpflichtet werden, Quotakosten getrennt auszuweisen, da die Zollwertvorschriften zum getrennten Ausweis von Quotakosten schweigen, will der Zollbeteiligte jedoch die Quotakosten nicht in den Zollwert einbeziehen, so muß er schließlich doch alle im Zusammenhang mit den Quotakosten stehenden Tatsachen offenlegen. Dies jedenfalls dann, wenn im Rahmen einer Betriebs- oder Außenprüfung die Tatsache der Zahlung von Quotakosten zu Tage tritt oder wenn, wie im vorliegenden Fall, eine nachträgliche Geltendmachung im Wege des Erstattungs-/Erlaßverfahrens verfolgt wird.

### **(3) Datenträger**

Die zollwertrechtliche Behandlung von Datenträgern, die zur Verwendung in Datenverarbeitungsanlagen bestimmt sind, hat in der Vergangenheit häufig Probleme bereitet, denn diese werden nicht nur als „Blanko“-Datenträger (z.B. Leerdisketten oder CD-Rohlinge) in das Gemeinschaftszollgebiet eingeführt, sondern enthalten oftmals Daten oder Programmbefehle. In diesen Fällen wird der in Rechnung gestellte Gesamtpreis regelmäßig nur zu einem Bruchteil auf den Datenträger entfallen, während der wesentliche Teil des Preises die Gegenleistung für die auf ihnen enthaltenen Daten oder Programmbefehle darstellt. Dem wird insofern Rechnung getragen, als die Kosten oder der Wert dieser Daten oder Programmbefehle gemäß Art. 34 Zollkodex i.V.m. Art. 167 Abs. 1 ZK-DVO bzw. Art. 8 a ZWVO als Abzugsposten zollwertmindernd berücksichtigt werden können. Voraussetzung dafür

<sup>108</sup> Vgl. dazu Müller-Eiselt, Art. 29, Rn. 427.

ist gemäß Art. 167 Abs. 1 ZK-DVO bzw. Art. 8 a ZWVO, daß die zu berücksichtigenden Kosten oder der Wert getrennt ausgewiesen werden.

#### α) **Rechtslage vor dem 1. Mai 1985**

Bevor die Regelung des Art. 8 a ZWVO per 01.05.1985 eingeführt wurde, stellte sich die Rechtslage derart dar, daß in konsequenter Anwendung der Transaktionswertmethode des Art. 3 ZWVO der Gesamtpreis für den Datenträger inklusive Software als Zollwert der Ware anzusetzen war. Diese Regelung erwies sich jedoch als nicht sachgerecht, denn im Gegensatz zur Dateneinfuhr per Datenträger konnte Software, welche per Datenleitung oder via Satellit übermittelt wurde, unverzollt eingeführt werden. Dieses Problem ist im GATT-Zollwertausschuß beraten worden, allerdings konnte man sich nicht auf eine bestimmte Vorgehensweise einigen. Als Kompromiß wurde eine Vereinbarung getroffen, welche vorsah, daß jedes GATT-Mitglied selbst entscheiden konnte, inwieweit auf Datenträgern eingeführte Daten und Programmbefehle zollwertrechtlich berücksichtigt werden sollten. In der Folge ist die VO (EWG) Nr. 1055/85<sup>109</sup> ergangen, welche die Einführung des Art. 8 a ZWVO vorsah.

#### β) **Rückwirkung des Art. 8 a ZWVO?**

Nach dem Inkrafttreten dieser Regelung war zunächst ungeklärt, inwieweit die Neuregelung Rückwirkung entfaltet. Die Tariefcommissie hat in ihrer Entscheidung vom 27. Dezember 1988<sup>110</sup> zu dieser Problematik Stellung genommen. Im zugrundeliegenden Fall ging es um eine Einfuhr aus der Zeit vor Inkrafttreten der Neuregelung des Art. 8 a ZWVO. Während die Zollbehörde den gesamten Rechnungspreis für auf Disketten gelieferte Software als Zollwert festsetzte, vertrat die Klägerin die Auffassung, nur der Materialwert der Disketten dürfe der Zollwertermittlung zugrunde gelegt werden. Zur Begründung führte sie an, das Zurverfügungstellen von Informationen mittels Software-Programmen müsse wie eine Dienstleistung betrachtet werden. Die Verzollung von Dienstleistungen stehe jedoch im Widerspruch zur Zollwertdefinition. In Art. 8 a ZWVO sei ausdrücklich geregelt, daß Software nicht in den Zollwert einzubeziehen sei. Die Einführung dieser Vorschrift bedeute jedoch keine Änderung der bisherigen Zollwertdefinition, sondern diese Vorschrift habe lediglich klarstellenden Charakter. Eine andere Auslegung sei mit dem GATT-Abkommen unvereinbar. Das ergebe sich

109 ABl. (EG) 1980, L 134.

110 TC v. 27.12.1988, UTC 1989/12\*, S. 48 ff.

auch aus den Begründungserwägungen der VO (EWG) 1055/85<sup>111</sup>, denn darin werde darauf hingewiesen, daß die zollwertrechtliche Nichtberücksichtigung von Software im Einklang mit dem GATT-Abkommen stehe. Da eine EG-Verordnung nicht im Widerspruch mit GATT-Vereinbarungen stehen dürfe, müsse gegebenenfalls die Frage der Gültigkeit der ZWVO in der Fassung vor dem 01.05.1985 dem EuGH zur Entscheidung vorgelegt werden.

Die Tariefcommissie hat zu diesem Problem in ungewohnt ausführlicher Form Stellung genommen:

„(...) Es ist zwischen den Parteien unstreitig, daß für die 'Magnetscheiben, mit Daten versehen' ein Preis von insgesamt 1.176.043,- hfl gezahlt worden ist. Dieser Preis ist der Transaktionswert, welcher daher gemäß Art. 3 ZWVO den Zollwert darstellt. Der Wortlaut des Abkommens über die Anwendung des Art. VII GATT führt zu keinem anderen Schluß. Zwar wurde durch die VO (EWG) 1055/85 per 01. Mai 1985 der Art. 8a in die Zollwertverordnung eingefügt, wonach der Wert oder die Kosten der Daten oder Programmbefehle vom Wert des Datenträgers abgetrennt werden können, aus der Begründungserwägung zu dieser Verordnung ergibt sich jedoch, daß die Gemeinschaft erst zu dem Zeitpunkt die Einfügung des Art. 8 a ZWVO vorgenommen hat, nachdem der Zollwertausschuß übereingekommen war, daß es mit dem GATT-Abkommen vereinbar ist, wenn die Vertragsparteien, die das wünschen, nur den Wert des Datenträgers selbst in Ansatz bringen. Daraus folgt, daß die dahingehende Ansicht der Klägerin, der Wortlaut der genannten Begründungserwägung unterstütze die These, daß die Zollwertverordnung ohne den eingefügten Art. 8 a mit dem GATT-Abkommen kollidiere, nicht haltbar ist. Das Abkommen läßt den Vertragsparteien die Freiheit, bei der Bestimmung des Zollwertes eines Datenträgers die darauf enthaltenen Daten unberücksichtigt zu lassen. Diese Freiheit bedeutet unweigerlich, daß eine Gesetzgebung, die von der Mitberechnung der Software in den Zollwert zu einer Regelung übergeht, nach der eine Mitberechnung nicht mehr erfolgen muß, keine Rückwirkung entfalten kann.“

Die Tariefcommissie hielt mithin die Herausrechnung des Preisanteils für Software bezogen auf die Zeit vor Inkrafttreten des Art. 8 a ZWVO nicht für möglich. Ferner sah sie offensichtlich kein Erfordernis, bezüglich dieser Rechtsfrage den EuGH anzurufen. Die Entscheidung entspricht jedoch in

111 VO (EWG) 1055/85, Abl. (EG) 1985 Nr. L 112/50.

vollem Umfang der später bezüglich dieser Frage ergangenen Entscheidung des EuGH in der Sache „BBC“.<sup>112</sup>

Auch das FG Baden-Württemberg verneinte in seiner Entscheidung vom 30. Juli 1985<sup>113</sup> eine Rückwirkung des Art. 8 a ZWVO. In diesem Urteil ließ das Finanzgericht zunächst erkennen, daß es auch für die Zeit vor Inkrafttreten des Art. 8 a ZWVO grundsätzlich die Möglichkeit anerkannte, eine Herausrechnung des Softwarepreisanzeils vorzunehmen. Dies jedoch nur unter den Voraussetzungen, daß es sich einerseits nicht um Software handelt, die in ihrem Träger verkörpert ist, wie es etwa bei Betriebssoftware der Fall sei, und andererseits, wenn der Preis getrennt ausgewiesen worden ist. Im konkreten Fall handelte es sich zwar nicht um Betriebssoftware, die Klage wurde dennoch abgewiesen, da der getrennte Ausweis des Softwarepreisanzeils erst nachträglich erfolgt war. Einen nachträglichen getrennten Ausweis hielt das Gericht jedenfalls unter der Geltung der alten Gesetzeslage nicht für möglich. Ob sich diese Möglichkeit in Anwendung des Art. 8 a ZWVO ergeben könnte, prüfte das Gericht nicht, da es diese Vorschrift mangels Rückwirkung auf den konkreten Fall nicht für anwendbar hielt.

Die Klägerin beantragte darauf die Revision dieses Urteils, worauf der BFH zunächst eine Vorabentscheidung des EuGH einholte.<sup>114</sup> Im Vorlagebeschluß ließ der BFH erkennen, daß auch nach seiner Auffassung bereits vor Inkrafttreten des Art. 8 a ZWVO die Möglichkeit der Herausrechnung des Softwarepreisanzeils bestand. Der Neuregelung komme somit lediglich deklaratorischer Charakter zu, ohne eine Rechtsänderung zu bewirken.

Insoweit unterschieden sich zum damaligen Zeitpunkt die Auffassungen der deutschen und der niederländischen Gerichte, wobei die Tariefcommissie auch ohne Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens zu derjenigen Rechtsauffassung kam, die später auch der EuGH in der BBC-Entscheidung einnahm.

Mit Urteil vom 18. April 1991<sup>115</sup> stellte der EuGH schließlich klar, daß vor Inkrafttreten des Art. 8 a ZWVO als Transaktionswert und somit als Zollwert von eingeführten Datenträgern der in Rechnung gestellte Gesamtpreis einschließlich der Kosten für die gespeicherte Software anzusehen war. Ferner stellte der Gerichtshof - wie zuvor die Tariefcommissie - fest, daß die Neuregelung nicht mit Rückwirkung ausgestattet sei.

112 EuGH, Rs. C-79/89, BBC, Slg. 1991, I-1853.

113 FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, Urt. v. 30.07.1985, ZfZ 1986, S. 83 (86).

114 BFH, Beschl. v. 13.02.1989, BFHE 156, 295.

115 EuGH, Rs. C.79/89, BBC, Slg. 1991, I-1853 (I-1889), Rn. 19.

## **b) Ausschlußtatbestände**

Grundsätzlich ist im Zollwertrecht die Transaktionswertmethode zur Ermittlung des Zollwertes heranzuziehen. Die anderen fünf Methoden sollen erst Anwendung finden, wenn eine Zollwertermittlung nach der Transaktionswertmethode nicht möglich ist. Das ist etwa dann der Fall, wenn kein tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis ermittelbar ist. Das Gesetz nennt jedoch einige Ausnahmetatbestände, die trotz Vorliegens eines „tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises“ zum Ausschluß der Transaktionswertmethode führen. Zwar ist der zwischen den Vertragsparteien ausgehandelte Preis regelmäßig ein zutreffender Maßstab für die Ermittlung des Zollwertes der eingeführten Ware, es kommt jedoch vor, daß in besonders gelagerten Fällen der Kaufpreis keine adäquate Bezugsgröße hinsichtlich des Zollwertes darstellt.

Gemäß Art. 29 Abs. 1 a) - d) ZK bzw. Art. 3 Abs. 1 ZWVO bestehen folgende Ausschlußtatbestände:

- Grundsätzlich dürfen keine Einschränkungen bezüglich der Verwendung und des Gebrauchs der Waren durch den Verkäufer bestehen.
- Hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises dürfen weder Bedingungen vorliegen noch Leistungen zu erbringen sein, deren Wert im Hinblick auf die zu bewertenden Waren nicht bestimmt werden kann.
- Kein Teil des Erlöses aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen der Waren dürfen durch den Käufer unmittelbar oder mittelbar dem Verkäufer zugute kommen, es sei denn, eine angemessene Berichtigung gemäß Art. 32 ZK bzw. Art. 8 ZWVO ist möglich.
- Käufer und Verkäufer der Ware dürfen grundsätzlich nicht miteinander verbunden sein, es sei denn, der Transaktionswert kann gemäß Art. 29 Abs. 2 ZK bzw. Art. 3 Abs. 1 d) ZWVO für Zollzwecke anerkannt werden.

## **c) Transaktionswert bei Verbundenheit**

Die Transaktionswertmethode erfaßt gemäß Art. 29 Abs. 1 Buchst. d Zollkodex zunächst nur die Abwicklung von Kaufgeschäften zwischen voneinander unabhängigen Vertragspartnern. Sie ist jedoch gemäß Art. 29 Abs. 2 Zollkodex unter bestimmten Voraussetzungen auch dann anwendbar, wenn

Käufer und Verkäufer über das Kaufgeschäft hinaus miteinander verbunden sind.

In welchen Fällen Verbundenheit zwischen den Vertragspartnern angenommen wird, ist im einzelnen in Art. 143 ZK-DVO<sup>116</sup> abschließend aufgezählt. So liegt etwa dann Verbundenheit vor, wenn der Verkäufer zugleich Geschäftsführer der Käuferfirma ist (Art. 143 Abs. 1 a), wenn Verkäufer und Käufer dem gleichen Konzern angehören (Art. 143 Abs. 1 e) oder wenn Verkäufer und Käufer der gleichen Holding-Gesellschaft angehören (Art. 143 Abs. 1 f).

Sofern Verbundenheit vorliegt, kann gemäß Art. 29 Abs. 2 Zollkodex die Transaktionswertmethode nur angewandt werden, wenn der Kaufpreis den Preisen nicht verbundener Vertragsparteien entspricht. Die Verbundenheit darf mithin nicht den Preis der eingeführten Waren beeinflusst haben. Sofern diesbezüglich Zweifel bestehen, erfolgt eine nähere Prüfung durch die Zollstelle. Kann die Zollstelle diese Zweifel nicht beseitigen, etwa durch Auswertung von Informationen bezüglich früherer Untersuchungen des Abhängigkeitsverhältnisses, so teilt sie dies dem Zollschuldner mit und gibt ihm Gelegenheit, diese Zweifel durch Vorlage von Zusatzinformationen auszuräumen.<sup>117</sup>

## **2. Transaktionswert gleicher Waren**

Kann der Zollwert nicht anhand der Transaktionswertmethode ermittelt werden, so ist nach Art. 30 Abs. 1 ZK zunächst zu prüfen, ob die Zollwertermittlung anhand dieser 2. Methode erfolgen kann. Gemäß Art. 30 Abs. 2 a) ZK bzw. Art. 5 ZWVO wird der Zollwert nach dieser Methode ermittelt, indem man auf bereits vorhandene Zollwerte für gleiche eingeführte Waren zurückgreift.

## **3. Transaktionswert gleichartiger Waren**

Sofern keine Zollwerte für gleiche Waren bekannt sind, kann gemäß Art. 30 Abs. 2 b) Zollkodex bzw. Art. 5 ZWVO auch der Zollwert für gleichartige Waren zur Bestimmung des Zollwertes herangezogen werden. Die Einzelheiten hinsichtlich dieser Bewertungsmethode sind in Art. 151 ZK-DVO bzw. „ZWVO-DVO zu Art. 5“ geregelt. Demnach ist der Transaktionswert

116 Zuvor geregelt in Art. 1 Abs. 2 – 4 ZWVO.

117 Siehe dazu Gerlach in: Witte/Wolffgang, Rn. 1606 ff.; Witte/Reiche, Art. 29, Rn. 79 ff.

heranzuziehen, der für gleichartige Waren auf einer anderen Handelsstufe oder auch in anderen Mengen verkauft worden ist, wobei dieser Wert hinsichtlich der Unterschiede in Bezug auf die Handelsstufe oder auch die Menge grundsätzlich zu berichtigen ist.

#### 4. Deduktive Methode

Die vierte Berechnungsmethode ist in Art. 30 Abs. 2 c) Zollkodex bzw. Art. 6 ZWVO geregelt. Sie kommt nur zur Anwendung, wenn eine Zollwertermittlung nach den drei vorhergehenden Methoden nicht möglich ist.<sup>118</sup> Die deduktive Methode trägt dem Umstand Rechnung, daß die eingeführte Ware vielfach nicht unmittelbar verkauft wird, sondern zunächst mit ihr weiter gehandelt wird. Grundlage der Zollwertermittlung ist bei dieser Methode stets der Preis je Einheit, zu dem die eingeführten Waren (oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren) in der größten Menge insgesamt in der Gemeinschaft an Personen verkauft werden, die mit dem Verkäufer nicht verbunden sind. Die Einzelheiten bezüglich der Zollwertermittlung mit dieser Methode sind in Art. 152 ZK-DVO<sup>119</sup> umfassend geregelt.

Die deduktive Methode bereitet in der praktischen Anwendung offenbar keine großen Schwierigkeiten. Es wurde lediglich eine Entscheidung der Tarifcommissie veröffentlicht, in der diese Methode Gegenstand des Verfahrens gewesen ist.<sup>120</sup> In diesem Fall ging es jedoch nicht um Anwendungsprobleme hinsichtlich der deduktiven Methode, sondern vorrangig war die Frage zu klären, ob der Kläger hinreichenden Beweis dafür liefern konnte, daß ein Kaufgeschäft vorlag und somit die im konkreten Fall für den Zollbeteiligten günstigere Transaktionswertmethode statt der deduktiven Methode zur Zollwertermittlung heranzuziehen war. In dem Urteil ging das Gericht nicht nur auf die Beweisfrage ein, sondern prüfte zusätzlich, ob tatsächlich keine der vorhergehenden Methoden zur Anwendung kommen konnte. Diese Frage wurde zutreffend verneint: In Ermangelung eines Kaufgeschäftes war die Transaktionswertmethode nicht anzuwenden. Da auch kein Transaktionswert gleicher oder gleichartiger Waren verfügbar war, mußte die deduktive Methode herangezogen werden.

118 Vgl. zur deduktiven Methode: Hahn, ZfZ 1981, S. 258 ff.

119 Zuvor geregelt in ZWVO-DVO zu Art. 6 Abs. 1; ZWVO-DVO zu Art. 6 Abs. 2; ZWVO-DVO zu Art. 6 Abs. 3.

120 TC v. 20.06.1983, UTC 1984/25\*, S. 94 ff.

## 5. Errechneter Wert

Nach dieser Methode wird der Zollwert gemäß Art. 30 Abs. 2 d) Zollkodex i.V.m. Art. 153 ZK-DVO bzw. Art. 7 ZWVO anhand der Kalkulationsunterlagen des ausländischen Herstellers ermittelt, wobei etwa die Materialkosten, die Gemeinkosten und der Gewinn als Berechnungsgrundlage dienen. Es handelt sich somit um einen reinen Kostenpreis.

## 6. Schlußmethode

Gemäß Art. 31 Zollkodex bzw. Art. 2 Abs. 3 ZWVO ist bei Unanwendbarkeit der ersten fünf Methoden der Zollwert auf andere, durch Zweckmäßigkeit geprägte Art und Weise zu ermitteln. So soll insbesondere auf früher ermittelte Zollwerte zurückgegriffen werden, wobei dann zur Zollwertermittlung die anderen Bewertungsmethoden unter weiter Auslegung heranzuziehen sind. Ist auch dies nicht möglich, so bleibt als letzte Möglichkeit die Schätzung.

Während zu den vorhergehenden Methoden keine erwähnenswerte Rechtsprechung bekannt ist, sind hinsichtlich der Schlußmethode mehrere Entscheidungen der Tariefcommissie ergangen.

Erwähnenswert ist vor allem die Entscheidung der Tariefcommissie vom 17. Januar 1996.<sup>121</sup> Der Kläger hatte aus Polen Fräsmaschinen eingeführt, wobei er den Wert der von ihm eingeführten Waren in der Zollanmeldung auffallend niedrig angab. Daraufhin fand eine Überprüfung der Zollanmeldung statt. Im Rahmen dieser Untersuchung stellte sich heraus, daß das der Zollanmeldung als Rechnung beigelegte Dokument bei der Lieferfirma gestohlen worden war und ursprünglich nur zum firmeninternen Gebrauch, nicht jedoch als Rechnung gedacht war. Zwecks Bestimmung des Zollwertes ließ der Inspecteur ein Gutachten über den Wert der eingeführten Ware anfertigen. Das Ergebnis dieses Gutachtens diene als Grundlage für die Zollerhebung. In dem Gutachten wurde in Anwendung der Schlußmethode zur Wertermittlung der Preis für entsprechende Waren in den Niederlanden zugrunde gelegt, wobei unter Berücksichtigung der Tatsache, daß die Waren aus Osteuropa stammten, der Zollwert mit 60 % des zunächst ermittelten Preises veranschlagt wurde.

Gegen den daraufhin ergangenen Zollbescheid wandte sich der Kläger unter anderem mit der recht pauschalen Behauptung, die angewandte Berechnungsmethode sei falsch und der Abschlag von 40 % trage nicht in ausrei-

121 TC v. 17.01.1996, UTC 1996/17\*, S. 60 ff.

chendem Maße den zwischen west- und osteuropäischen Waren bestehenden Qualitätsunterschieden Rechnung.

Die Tariefcommissie wies die Klage ab. In den Urteilsgründen wurde - ebenfalls recht pauschal - ausgeführt, die Zollwertfeststellung sei im Hinblick auf die angewandte Schlußmethode nicht zu beanstanden. Das zugrundeliegende Gutachten sei im übrigen gut begründet und bringe deutlich zum Ausdruck, daß die osteuropäische Herkunft der Ware in ausreichendem Maße Berücksichtigung gefunden habe.

Bedenken hinsichtlich der vorliegenden Zollwertermittlung könnten sich aus Art. 2 Abs. 4 ZWVO (jetzt: Art. 31 Abs. 2 a) Zollkodex) ergeben. Nach dieser Vorschrift darf der ermittelte Zollwert nicht denjenigen Preis zur Grundlage haben, der Verkaufspreis in der Gemeinschaft von Waren ist, die in der Gemeinschaft hergestellt worden sind.

In dem von der Zollbehörde verwandten Gutachten ist der Zollwert derart ermittelt worden, daß der Gemeinschaftspreis für entsprechende, jedoch innerhalb der Gemeinschaft hergestellte Fräsmaschinen nach Vornahme eines prozentualen Abschlags zugrunde gelegt wurde. Da somit im weiteren Sinne gerade doch der Gemeinschaftspreis für in der Gemeinschaft hergestellte Waren zugrunde gelegt wurde, wäre bei streng wörtlicher Auslegung des Art. 2 Abs. 4 ZWVO in der konkreten Zollwertermittlung ein Verstoß gegen diese Vorschrift zu erachten. Die Tariefcommissie ist auf dieses Problem nicht eingegangen.

Im Ergebnis ist dieser Entscheidung jedoch zuzustimmen. Da der Gemeinschaftspreis nicht in voller Höhe, sondern erst nach einem prozentualen Abschlag der Zollwertermittlung zugrunde gelegt wurde, ist dieser vorliegend nur mittelbar zur Grundlage geworden. Um einen möglichst realistischen Zollwert zu erhalten erscheint es nicht nur vertretbar, sondern durchaus sinnvoll, auf diese Art und Weise zu verfahren. Denn Einfuhrwaren passen sich im allgemeinen den Markt- und Preisgegebenheiten der Inlandswaren an. Unter Hinweis auf diesen Umstand wird in der deutschen Literatur die Verwendbarkeit des Gemeinschaftspreises als Schätzungshilfe ebenfalls bejaht.<sup>122</sup>

122 Bail/Schädel/Hutter, F V 1/2, Art. 2 ZWVO, Rn. 8.

## **4. Teil: Zollbefreiungen**

### **I. Allgemeines**

Werden Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt, so entsteht in der Folge regelmäßig eine Zollsschuld. Etwas anderes gilt jedoch, wenn für die eingeführte Ware im Zolltarif der Zollsatz „frei“ vorgesehen ist. Ferner bestehen neben dieser tariflichen Zollfreiheit verschiedene außertarifliche Zollbefreiungstatbestände auf der Grundlage europarechtlicher und nationaler Bestimmungen. So sieht der Zollkodex in den Art. 185 - 187 Befreiungsmöglichkeiten für Rückwaren und in Art. 188 Zollbefreiungen für Meerereszeugnisse vor. Eine Vielzahl von Befreiungstatbeständen findet sich darüber hinaus in der ZollbefreiungsVO<sup>1</sup> von 1981, auf die Art. 184 Zollkodex verweist. Bei Vorliegen dieser außertariflichen Zollbefreiungstatbestände entfallen regelmäßig auch die nationalen Abgaben EUST und VerbrSt. Dies ist die Folge des Umstandes, daß sowohl die deutschen als auch die niederländischen nationalstaatlichen Bestimmungen über die Entstehung der EUST- und VerbrSt-Schuld grundsätzlich auf die entsprechenden EG-rechtlichen Zollvorschriften verweisen.

### **II. Abgabenbefreiung nach der ZollbefreiungsVO**

Die in der ZollbefreiungsVO enthaltenen Befreiungstatbestände für Einfuhrabgaben können in zwei Gruppen unterteilt werden: Während ein Teil der Vorschriften unmittelbar zu einer endgültigen Zollbefreiung führt, wird die Abgabenbefreiung bei einigen Tatbeständen von einer Zweckbindung abhängig gemacht. Die Ware kann in diesen Fällen nicht in den unbeschränkten freien Verkehr im Sinne des Art. 79 Zollkodex überführt werden, sondern es muß eine Überführung in den zweckgebundenen freien Verkehr im Sinne des Art. 82 Zollkodex erfolgen. Dies hat zur Folge, daß die Ware zunächst unter zollamtlicher Überwachung bleibt.<sup>2</sup>

Aus der Vielzahl von Zollbefreiungstatbeständen, die in den Art. 2 bis 118 ZollbefreiungsVO vorgesehen sind, sollen hier nur diejenigen dargestellt werden, zu denen erwähnenswerte Rechtsprechung ergangen ist. Als solche sind zu nennen die Zollbefreiungen für Übersiedlungsgut (Art. 2 - 10 Zoll-

1 VO (EG) 918/83, Abl. (EG) L 105.

2 Vgl. allgemein zur ZollbefreiungsVO: Müller, ZfZ 1984, S. 162 ff.

befreiungsVO) sowie diejenigen für Heiratsgut (Art. 11 - 15 ZollbefreiungsVO). Die Bestimmungen der ZollbefreiungsVO sind meist sehr umfangreich und detailliert und folglich allgemein verständlich. Somit erklärt sich, daß sich die Rechtsprechung in diesem Bereich regelmäßig nicht mit der Auslegung der materiellrechtlichen Bestimmungen zu beschäftigen hatte, sondern lediglich im Einzelfall klären mußte, ob etwa besondere Umstände oder Ausnahmefälle vorlagen, die ein Abweichen von den grundsätzlich einzuhaltenden Fristvorschriften rechtfertigten. Die nachfolgende exemplarische Darstellung soll lediglich einen Eindruck von der diesbezüglichen Spruchpraxis der niederländischen Gerichte ermöglichen und beschränkt sich daher auf eine reine Darstellung ohne wertende Betrachtung.

## **1. Übersiedlungsgut**

Siedeln natürliche Personen mit ihrem Hausstand in das Zollgebiet der Gemeinschaft über, so bleibt gemäß Art. 2 ZollbefreiungsVO das Übersiedlungsgut grundsätzlich von den Einfuhrabgaben befreit. Als Übersiedlungsgut sind gemäß Art. 1 Absatz 2 Buchstabe b) ZollbefreiungsVO Waren anzusehen, die dem persönlichen Gebrauch der Umsiedelnden dienen sowie für deren Haushalt bestimmte Waren.

Voraussetzung für die Abgabenbefreiung ist gemäß Art. 3 Abs. 1 a) ZollbefreiungsVO, daß die Ware von dem Beteiligten an seinem früheren gewöhnlichen Wohnsitz grundsätzlich mindestens sechs Monate vor dem Zeitpunkt der Aufgabe seines gewöhnlichen Wohnsitzes in dem Herkunfts-Drittland benutzt worden ist. Von dieser Frist kann gemäß Abs. 1 Buchstabe a) in „umständehalber gerechtfertigten Sonderfällen“ abgewichen werden. Weitere Voraussetzung ist gemäß Art. 3 Abs. 1 b) ZollbefreiungsVO, daß die Ware am neuen Wohnsitz zu den gleichen Zwecken benutzt wird, wie zuvor. Von dieser Voraussetzung kann, ebenso wie von der 6-Monats-Frist des Buchstaben a) gemäß Art. 10 ZollbefreiungsVO abgewichen werden, wenn der Wohnsitz aufgrund außergewöhnlicher politischer Umstände in das Gemeinschaftsgebiet verlegt wird.

Als weitere Voraussetzung müssen die Waren gemäß Art. 6 Abs. 1 ZollbefreiungsVO grundsätzlich vom Beteiligten innerhalb von zwölf Monaten nach der Begründung des gewöhnlichen Wohnsitzes in der Gemeinschaft zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet werden. Auch von dieser Fristbestimmung kann gemäß Art. 1 a) ZollbefreiungsVO in Ausnahmefällen abgewichen werden.

## 2. Sonderfälle/Ausnahmefälle

Die niederländische Rechtsprechung hat sich in einer Vielzahl von Entscheidungen mit dem Begriff der „Sonderfälle“ im Sinne des Art. 3 Buchstabe a) ZollbefreiungsVO beschäftigen müssen.

### a) Vorzeitige Kündigung eines Arbeitsvertrages

In der Entscheidung des Gerichtshofes s'Gravenhage vom 6. April 1989<sup>3</sup> ging es um die Einfuhrabgabenbefreiung bezüglich eines PKW, den der Kläger weniger als sechs Monate vor seinem Umzug aus der Schweiz in die Niederlande gekauft hatte. Der Kläger vertrat die Ansicht, die Abgabenbefreiung müsse trotz Nichteinhaltung der 6-Monats-Frist gewährt werden, da ein Sonderfall im Sinne des Art. 3 ZollbefreiungsVO vorgelegen habe. Ihm war ein zunächst unbefristeter Arbeitsvertrag mit Monatsfrist durch den schweizerischen Arbeitgeber gekündigt worden, worauf der Kläger in die Niederlande zurückging.

Die Zollbehörde sah vorliegend hingegen keinen Sonderfall als gegeben an. Zur Begründung verwies der Inspecteur auf § 114 Abs. 3 der entsprechenden niederländischen Verwaltungsvorschrift.<sup>4</sup> Der Text dieser Vorschrift lautet:

„Der Inspecteur kann in durch die Umstände gerechtfertigten besonderen Fällen auch Befreiungen gewähren, wenn die 6-Monats-Frist des Art. 3 ZollbefreiungsVO nicht eingehalten wurde. Derartige Fälle liegen vor, wenn sich außerhalb des Willensbereichs des Antragstellers Umstände ergeben haben, aufgrund derer dessen Besitztümer verlustig gegangen sind (Brand, Überschwemmung, Kriegsschaden, Unglück) und die notwendigerweise durch neue Waren ersetzt werden mußten. (...) Ebenso kann die Ware vor dem 6-Monats-Termin angeschafft worden sein, jedoch aufgrund von Lieferproblemen (z.B. Streik, Beförderungsprobleme) erst nach diesem Termin in den Besitz des Antragstellers gelangt sein. (...)“

Das Gericht nahm vorliegend einen Sonderfall im Sinne des Art. 3 ZollbefreiungsVO an:

„Es ist (...) kein Grund ersichtlich, den Begriff des Sonderfalls derart restriktiv auszulegen, daß ein solcher nur dann als gegeben angesehen werden kann, wenn sich außerhalb des Willensbereichs des Antragstellers im Hin-

3 Gerichtshof s'Gravenhage v. 06.04.1989, UTC 1989/36\*, S. 150 ff.

4 Leidraad regeling vrijstellingen belastingen bij invoer, Beschikking v. 29. Oktober 1985, Nr. 285-14 589, abgedruckt in Pagter, Handboek voor in- en uitvoer, Kapitel V.30.

blick auf die eingeführte Ware selbst Umstände ergeben haben, die die Ursache dafür darstellen, daß die 6-Monats-Frist hinsichtlich Besitz und Gebrauch nicht eingehalten wurde.

Das Gericht teilt die Auffassung des Klägers, daß (...) (eine derartige) Auslegung sowohl mit Gemeinschaftsrecht als auch mit nationalem Recht unvereinbar ist. Wie der Inspecteur in der mündlichen Verhandlung einräumte, können auch persönliche Umstände eine Rolle spielen, wenngleich er der Auffassung ist, daß unter anderem aufgrund von Art. 10 der ZollbefreiungsVO eine restriktive Auslegung geboten bleibt.

Nach Ansicht des Gerichts bedeutet der durch den Inspecteur angeführte Art. 10 ZollbefreiungsVO keine Einschränkung des Art. 3, vielmehr enthält diese Vorschrift ein Beispiel für einen Sonderfall, nämlich den Fall, daß der Wechsel des gewöhnlichen Aufenthaltsortes in das Zollgebiet der Gemeinschaft infolge von außergewöhnlichen politischen Umständen stattgefunden hat. Nach Auffassung des Gerichts stellen die vom Kläger dargelegten Umstände eine hinreichende Rechtfertigung dafür dar, um vorliegend einen besonderen Umstand im Sinne des Art. 3 ZollbefreiungsVO anzunehmen, so daß somit trotz Nichteinhaltens des 6-Monats-Termins bezüglich des PKW die Einfuhrabgabenbefreiung zu gewähren war.

Das Gericht hält es übrigens - anders als die Zollbehörde - für mit der Zielsetzung der Abgabenbefreiung von Übersiedlungsgut unvereinbar, die Befreiung mit der Begründung nicht zu gewähren, der Kläger habe die Möglichkeit gehabt, in der Schweiz zu bleiben oder das Auto dort zu lassen, wobei hier dahinstehen kann, ob ihm ein Verbleiben in der Schweiz (aus aufenthaltsrechtlichen Gründen) überhaupt möglich gewesen wäre.“<sup>5</sup>

Es fällt auf, daß das vorliegende Urteil im Vergleich zu den Urteilen der Tarifcommissie eine recht umfangreiche Begründung enthält. Dennoch läßt die Begründung Erwägungen vermissen, die das Gericht zur Annahme eines Sonderfalles leitete. Vielmehr wird lediglich ausgeführt, welche Gründe nicht gegen die Annahme besonderer Umstände sprechen.

#### **b) Vorzeitiger Umzug wegen persönlicher Bedrohung**

Auch die Tarifcommissie hat sich mit der Auslegungsproblematik des Art. 3 a) ZollbefreiungsVO beschäftigt. In ihrer Entscheidung vom 3. September 1990<sup>6</sup> ging es ebenfalls um die Einfuhrabgabenbefreiung bezüglich eines PKW.

5 Gereichtshof s'Gravenhage a.a.O., S. 152.

6 TC v. 03.09.1990, UTC 1990/66\*, S. 243 ff.

Die Klägerin hatte sich in Spanien weniger als sechs Monate vor ihrem Umzug in die Niederlande einen PKW gekauft. Für dieses Fahrzeug sowie für das übrige Übersiedlungsgut beantragte sie eine Zollbefreiung. Diese wurde ihr hinsichtlich des PKW unter Hinweis auf die Nichteinhaltung der 6-Monats-Frist des Art. 3 ZollbefreiungsVO verweigert.

Nach erfolgloser Durchführung des Rechtsbehelfsverfahrens erhob sie Klage bei der Tariefcommissie. Zur Klagebegründung gab sie an, es bestünden besondere Umstände im Sinne des Art. 3 a) ZollbefreiungsVO, die außerhalb ihres Willensbereiches lägen und auf die sie keinen Einfluß habe ausüben können. Die Klägerin gab an, sie habe im Zuge eines Ehescheidungsverfahrens wieder selbst ihren Lebensunterhalt bestreiten müssen und zu diesem Zweck sei die Anschaffung des Autos erforderlich gewesen. Aufgrund von Drohungen und tatsächlich vorgenommenen Mißhandlungen seitens ihres Ehemannes habe sie sich gezwungen gesehen, in die Niederlande zu fliehen. Darin seien dringende persönliche Gründe zu sehen, die die Unterschreitung der 6-Monats-Frist rechtfertigten.

Der Inspecteur verweigerte die Zollbefreiung unter Hinweis darauf, daß bei dem vorliegenden Sachverhalt, dessen Wahrheitsgehalt er im übrigen nicht bezweifelte, keine objektivierte Umstände vorlägen, wie sie Art. 3 a) ZollbefreiungsVO verlange. Zur Erläuterung führte er die Regelbeispiele des § 114 der Verwaltungsvorschrift<sup>7</sup> an.

Die Tariefcommissie folgte dem Begehren der Klägerin. Unbestritten sei, daß die Klägerin durch ihren Ehemann bedroht und mißhandelt wurde und sich infolge dessen gezwungen sah, ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort in Spanien kurzfristig aufzugeben und aus Sicherheitsgründen in die Niederlande zurückzuverlegen. Diese Umstände seien nach Ansicht des Gerichts als Sonderfall im Sinne des Art. 3 Buchstabe a) ZollbefreiungsVO anzusehen, so daß vorliegend vom 6-Monats-Termin abgewichen werden könne.

Die Tariefcommissie ist somit hinsichtlich der weiteren Auslegung des „Sonderfall“-Begriffs auf einer Linie mit dem Hof s'Gravenhage.<sup>8</sup>

### c) **Lieferverzögerungen**

Auch der Gerichtshof Amsterdam hatte sich hinsichtlich seines Urteils vom 10. März 1992<sup>9</sup> mit dem Begriff des „Sonderfalls“ im Sinne des Art. 3 a) ZollbefreiungsVO beschäftigt.

7 Zum Inhalt dieser Vorschrift s. oben S. 163.

8 Gerichtshof s'Gravenhage v. 06.04.1989, UTC 1989/36\*, S. 150 ff; vgl. im einzelnen oben S. 163.

Der Kläger hatte seinen Wohnsitz aus beruflichen Gründen von Großbritannien nach Deutschland verlegt und sich dort einen PKW gekauft. Kurze Zeit später wurde ihm mitgeteilt, daß er in die Niederlande versetzt werden sollte. Gelegentlich seines Umzuges in die Niederlande beantragte er für den PKW eine Einfuhrabgabenbefreiung nach Maßgabe des Art. 3 ZollbefreiungsVO, obwohl die 6-Monats-Frist dieser Vorschrift nicht gewahrt war. Unter Hinweis auf diesen Umstand wurde ihm die Abgabenbefreiung nicht gewährt.

Der Kläger vertrat die Auffassung, eine Abgabenbefreiung müsse gewährt werden, da im konkreten Fall besondere Umstände vorlägen, die die Annahme eines Sonderfalles im Sinne des Art. 3 a) ZollbefreiungsVO rechtfertigten. Der Kläger hatte einen Vorfühswagen gekauft. Auf dem Bestellformular des Autohändlers war vermerkt: „unverbindlicher Liefertermin: sofort“. Da der Händler jedoch nicht sofort ein entsprechendes Ersatzfahrzeug zu Vorführzwecken erlangen konnte, nutzte er den vom Kläger gekauften PKW zunächst weiter, so daß dieser das Fahrzeug erst einige Wochen später übernehmen konnte. Hätte der Kläger den PKW tatsächlich sofort bei Vertragsabschluß in Besitz nehmen können, wäre die 6-Monats-Frist gewahrt worden.

Das Gericht hat die Klage abgewiesen: „Die Tatsache, daß der Verkäufer das Auto nicht wie vereinbart sofort übergeben hat, da es sich um ein Vorführfahrzeug handelte und zunächst kein Ersatzfahrzeug verfügbar war, kann nicht als Sonderfall gewertet werden, dies um so weniger, da feststeht, daß die Vereinbarung der sofortigen Lieferung nicht bindend war.“<sup>10</sup>

#### **d) Erkrankung des Antragstellers**

Im Urteil der Tariefcommissie vom 16. Februar 1996<sup>11</sup> ging es wiederum um den Begriff der besonderen Umstände. Der Kläger hatte anlässlich seines Umzugs Anfang 1992 aus den USA in die Niederlande einen PKW mitgebracht. Er beantragte eine Zollbefreiung, die ihm wegen Nichteinhaltens sowohl der 6-Monats-Frist des Art. 3 Abs. 1 a) ZollbefreiungsVO als auch der 12-Monats-Frist des Art. 6 Abs. 1 ZollbefreiungsVO nicht gewährt wurde.

Der Kläger vertrat die Ansicht, die Nichteinhaltung der Fristen müsse wegen des Vorliegens besonderer Umstände außer Betracht bleiben. Diese seien

9 Gerechtshof Amsterdam v. 10.03.1992, UTC 1992/42\*, S. 196 ff.

10 Gerechtshof Amsterdam a.a.O., S.199.

11 TC v. 16.02.1996, UTC 1996/26, S. 110 ff.

darin zu sehen, daß er im Zeitraum von 1992 bis 1993 an psychischen und physischen Erkrankungen litt. Weiter habe er seit Anfang 1992 seinen pflegebedürftigen Vater selbst versorgen müssen, ferner sei er mit der Renovierung einer Mietwohnung beschäftigt gewesen.

Der Inspecteur vertrat hingegen die Ansicht, die vom Kläger angeführten Gegebenheiten stellten keine besonderen Umstände im Sinne der Vorschriften der ZollbefreiungsVO dar. Besondere Umstände könnten nur dann angenommen werden, wenn infolge bestimmter objektiver Gründe der Wechsel des gewöhnlichen Aufenthaltsortes vorverlegt werden muß oder wenn der Antragsteller erst später in den Besitz der Ware gekommen war, als er es redlicherweise erwarten konnte. Der Inspecteur verwies in diesem Zusammenhang auch auf das Urteil des Gerichtshof s'Gravenhage vom 6. April 1989<sup>12</sup> und auf das Urteil der Tariefcommissie vom 3. September 1990<sup>13</sup>.

Die Tariefcommissie wies die Klage ab. Das Gericht sah es nicht als erwiesen an, daß der Kläger aufgrund der vielfältigen Verpflichtungen nicht in der Lage gewesen ist, die Anmeldung des PKW innerhalb der 12-Monats-Frist des Art. 6 ZollbefreiungsVO vorzunehmen. Daher könnten diese Umstände auch nicht als besondere Umstände im Sinne dieser Vorschrift angesehen werden, so daß ein Abweichen von der gesetzlich vorgegebenen Frist nicht in Betracht komme. Bereits aus diesem Grund könne die Abgabenbefreiung nicht gewährt werden, so daß eine Prüfung bezüglich der 6-Monats-Frist des Art. 3 ZollbefreiungsVO obsolet sei.

#### e) **Rückkehr aus gesundheitlichen Gründen**

Im Urteil vom 5. November 1996<sup>14</sup> hat sich die Tariefcommissie abermals mit den Begriff des „Sonderfalls“ im Sinne des Art. 3 a) ZollbefreiungsVO beschäftigt.

Der Ehemann der Klägerin mußte aus beruflichen Gründen für ein Jahr in die USA. Kurze Zeit nachdem die Eheleute dorthin gezogen waren, wurde der Mann aus gesundheitlichen Gründen von seinem Arbeitgeber entlassen. Da die Aufenthaltsgenehmigung der Eheleute im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis des Mannes stand, waren sie gezwungen, binnen kurzer Frist die USA wieder zu verlassen. Die Klägerin überführte ein zu Beginn ihres USA-Aufenthaltes gekauftes Auto in die Niederlande und beantragte

12 Gerichtshof s'Gravenhage v. 06.04.1989, UTC 1989/36, S. 150 ff.; s. im einzelnen oben S. 163.

13 TC v. 03.09.1990, UTC 1990/66\*, S. 243 ff.; s. im einzelnen oben S. 165.

14 TC v. 05.11.1996, UTC 1996/8, S. 20 ff.

eine Zollbefreiung für Übersiedlungsgut. Diese wurde ihr unter Hinweis auf den Umstand verwehrt, daß die 6-Monats-Frist des Art. 3 Abs. 1 a) ZollbefreiungsVO nicht eingehalten wurde. Nach erfolglos durchgeführtem Rechtsbehelfsverfahren erhob sie Klage bei der Tariefcommissie.

In der mündlichen Verhandlung erklärte der Inspecteur, er ziehe nicht in Zweifel, daß der Ehemann aus gesundheitlichen Gründen entlassen wurde und die vorzeitige Rückkehr aus den USA auf diesen Umstand zurückzuführen sei. Weiter sei er nunmehr der Ansicht, daß bei dieser Sachlage ein besonderer Umstand im Sinne des Art. 3 Abs. 1 a) ZollbefreiungsVO anzunehmen und die Zollbefreiung somit zu gewähren sei.

Das Gericht hat darauf ohne weitere Prüfung die abschlägige Entscheidung der Zollbehörde aufgehoben und sich somit offenbar der zuletzt geäußerten Auffassung des Inspecteurs angeschlossen. Demnach kann davon ausgegangen werden, daß seitens des Gerichts keine Bedenken bestehen, unter den gegebenen Umständen einen „Sonderfall“ anzunehmen.

### **3. Heiratsgut**

Die ZollbefreiungsVO sieht in Art. 11 die Einfuhrabgabenbefreiung von Aussteuer und Hausrat sowie von Hochzeitsgeschenken vor, die von Personen mit gewöhnlichem Aufenthaltsort außerhalb der Gemeinschaft stammen. Voraussetzung für die Abgabenbefreiung ist jedoch gemäß Art. 14 Abs. 1, 2. Spiegelstrich ZollbefreiungsVO, daß die Ware spätestens vier Monate nach dem Zeitpunkt der Eheschließung angemeldet wird. Diese Frist gilt jedoch nur dem Grunde nach, Abweichungen sind bei Vorliegen eines Ausnahmefalls - ebenso wie in Art. 6 Abs. 1 ZollbefreiungsVO - möglich.

Die Tariefcommissie beschäftigte sich in ihrem Urteil vom 15. Juli 1994<sup>15</sup> mit dem Begriff des „Ausnahmefalls“ im Sinne des Art. 14 Abs. 1 ZollbefreiungsVO sowie mit der Auslegung des Begriffs der Eheschließung als Zeitpunkt des Fristbeginns.

Der Kläger, dessen gewöhnlicher Aufenthalt in der Türkei war, hatte dort am 29. Juli 1988 standesamtlich geheiratet, die Trauung vor einem Imam fand am 17. August 1990 statt. Einige Wochen nach der Trauung vor dem Imam verlegte er seinen Wohnsitz in die Niederlande. Bei dieser Gelegenheit brachte er eine Anzahl von Schmuckstücken, die er anlässlich der kirchlichen Trauung als Geschenk empfangen hatte, in die Niederlande. Für diese

15 TC v. 15.07.1994, UTC 1994/51, S. 235 ff.

Ware beantragte er eine Einfuhrabgabenbefreiung nach Maßgabe der Art. 11 ff. ZollbefreiungsVO.

Die Zollbehörde lehnte den Antrag unter Hinweis auf Art. 14 Abs. 1 2. Spiegelstrich ZollbefreiungsVO ab. Nach dieser Vorschrift wird die Abgabenbefreiung grundsätzlich nur gewährt, wenn die Zollanmeldung innerhalb von vier Monaten nach der Heirat erfolgt ist. Als Datum der Trauung sei nach türkischem Recht nicht die Einsegnung durch den Imam maßgeblich, sondern ausschließlich die standesamtliche Trauung. Somit sei der Fristbeginn nicht im August 1990, sondern bereits am 29. Juli 1988 erfolgt, so daß die gesetzliche Frist überschritten sei.

Die daraufhin erhobene Klage bei der Tariefcommissie hatte Erfolg. Zwar folgte das Gericht der in dem ablehnenden Bescheid der Zollbehörde vertretenen Auffassung insofern, als das Datum der standesamtlichen Trauung als einzig maßgebend angesehen wurde, jedoch nahmen die Richter einen Ausnahmefall im Sinne des Art. 14 Abs. 1 ZollbefreiungsVO an, so daß die Zollbefreiung trotz der Nichteinhaltung der Frist gewährt werden konnte. Das Gericht hielt den Klägervortrag für glaubhaft, daß entsprechend der türkischen Hochzeitstradition die kirchliche Trauung gegenüber der standesamtlichen die größere Bedeutung habe und die Hochzeitsgeschenke somit gewöhnlich erst zu diesem Zeitpunkt überreicht werden. Dieser Tradition messe die Tariefcommissie einen derartigen Wert bei, daß hier ein Ausnahmefall im Sinne des Art. 14 ZollbefreiungsVO anzunehmen sei.



## 5. Teil: Schlußbetrachtungen

Die niederländische Rechtsprechung in Zollsachen ist regelmäßig EuGH-konform und stimmt im Ergebnis weitestgehend mit derjenigen in Deutschland überein. Es fällt jedoch auf, daß insbesondere die Urteile der Tarifcommissie wesentlich pragmatischer und auch kürzer ausfallen, als vergleichbare deutsche Urteile. Während in der deutschen Rechtsprechung etwa des öfteren im Zusammenhang mit der Auslegung einzelner Tatbestandsmerkmale einer europäischen Norm die Begründungserwägungen hinsichtlich des Erlasses der entsprechenden Verordnung herangezogen werden, verzichtet die niederländische Zollrechtsprechung gänzlich darauf.

Statt dessen finden sich regelmäßig allgemein gehaltene Begründungen, die sich darauf beschränken, eine bestimmte Auslegung für mit Billigkeits- und Redlichkeitsgrundsätzen vereinbar zu erklären, ohne dies näher zu erläutern. Eine derartige Vorgehensweise wird dem deutschen Juristen fremd erscheinen. Ungewöhnlich ist ferner die Tatsache, daß in den Niederlanden zur Überprüfung der Rechtmäßigkeit von Bescheiden der Zollbehörden grundsätzlich nur eine Instanz zur Verfügung steht. Vor diesem Hintergrund erscheint es jedoch vertretbar, die Entscheidungsgründe entsprechend knapp zu halten, denn es besteht kein Erfordernis, einer nachfolgenden Instanz die Erwägungen zwecks Überprüfung umfassend darzulegen. Andererseits leidet bei einer nur knappen Begründung die Überzeugungskraft der Entscheidung in bezug auf die Parteien. Soll der Rechtssuchende von der Richtigkeit der Entscheidung überzeugt werden, so ist es erforderlich, daß er dem Urteil entnehmen kann, daß sich das Gericht mit seinem gesamten Vorbringen befaßt hat und aus welchen Gründen die Klage im einzelnen Erfolg hat, oder nicht. In diesem Zusammenhang ist jedoch zu bedenken, daß einer langen Entscheidungsbegründung nicht notwendig auch eine größere Überzeugungskraft zukommen muß.

Die zollrechtlichen Entscheidungen der niederländischen Gerichte, insbesondere diejenigen der Tarifcommissie, ähneln nicht so sehr den deutschen Entscheidungen, sondern vielmehr denjenigen des EuGH und des EuG. Wenngleich die kurze, knappe und apodiktische Art der Entscheidungsbegründung, wie sie diese Gerichte praktizieren, durchaus der Kritik zugänglich ist,<sup>1</sup> so muß der niederländischen Zollrechtsprechung zugute gehalten werden, daß die Entscheidungen regelmäßig richtig und sachgerecht sind.

1 Vgl. etwa Müller-Eiselt, ZfZ 1994, S. 258 (263).

Auffällig ist, daß sich die Tariefcommissie im Gegensatz zu anderen niederländischen Gerichten in bezug auf die Vorlage von Rechtsfragen beim EuGH sehr zurückhaltend verhält, obwohl es als letztinstanzliches Gericht gemäß Art. 234 Abs. 3 EGV zur Vorlage nicht nur berechtigt, sondern bei Vorliegen der Voraussetzungen auch verpflichtet ist.<sup>2</sup> Während die niederländischen Gerichte im Zeitraum von 1963 bis 1994 insgesamt 419 Vorlagenfragen an den EuGH gerichtet haben, lagen von der Tariefcommissie in diesem Zeitraum lediglich 31 Fragen zur Vorabentscheidung vor.<sup>3</sup>

Ein Grund dafür mag darin liegen, daß es sich bei der Tariefcommissie um ein spezialisiertes Gericht handelt, welches ausschließlich über zollrechtliche Fragen zu befinden hat. Aufgrund dieses Umstandes kann dieses Gericht in besonderem Maße Sachverstand entwickeln, so daß naturgemäß weniger Zweifelsfragen auftreten. Ein weiterer Grund ist jedoch wohl auch darin zu sehen, daß die Richter der Tariefcommissie offenbar bereits diejenige Haltung eingenommen haben, die etwa durch Müller-Eiselt (konkret im Zusammenhang mit der Gewährung von Vertrauensschutz) von den deutschen Gerichten gefordert wird:<sup>4</sup> „Mehr Mut zur eigenen Entscheidung, mehr Mut zur billigen und gerechten Lösung des Einzelfalles!“.

Diesen Weg zu größerer Eigenständigkeit der nationalen Gerichte hat u. a. Generalanwalt Jacobs in seinen Schlußanträgen vom 10. Juli 1997 in der Rechtssache „Wiener S. I.“ gewiesen.<sup>5</sup> Dort führte er aus, es könne im Einzelfall zweifelhaft sein, den EuGH in jedem Fall um eine Entscheidung zu ersuchen, in dem sich eine Frage der Auslegung des Gemeinschaftsrechts ergeben könne. Er begründete dies mit der These, jede Anwendung einer Rechtsvorschrift könne Anlaß für eine Auslegungsfrage geben, auch wenn die Antwort auf die Frage offensichtlich erscheine. Sogar eine sehr spezifische Entscheidung könne weitere Rechtsstreitigkeiten mit wiederum neuen Auslegungsfragen nicht verhindern. Vor dem Hintergrund, daß der Gerichtshof einer größeren Fallbelastung nicht gewachsen sei, hielt Jacobs es für geboten, daß sich die nationalen Gerichte und der Gerichtshof in höherem Maße zurückhalten.

Diese Zurückhaltung bedeute für ein Gericht, welches nicht in letzter Instanz entscheidet, daß es sein Vorlageermessen im Lichte des Zweckes des

2 Vg. dazu oben 1. Teil, C. II. 3., S. 11.

3 Quelle: Dauses, Handbuch, P. V. 4., S. 4.

4 Müller-Eiselt, EFA-Tagungsband, S. 108; derselbe, ZfZ 1997, S. 414 (419).

5 Schlußanträge des GA Jacobs zu EuGH, Rs. C-338/95, Wiener S. I., Slg. 1997, I-6495 (6497 ff.); vgl. dazu Müller-Eiselt, ZfZ 1997, 414 ff. sowie Borchardt, EuZW 1998, S. 257.

Art. 177 Abs. 2 EGV (jetzt: Art. 234 EGV) ausübe, welcher darin bestehe, zu gewährleisten, daß das Gemeinschaftsrecht in allen Mitgliedstaaten dasselbe ist. Für die grundsätzlich zur Vorlage verpflichteten letztinstanzlichen Gerichte bedeute Zurückhaltung, daß eine Vorlage im Hinblick auf die Ziele des Art. 177 EGV (Art. 234 EGV n.F.) nur erfolgen solle, wenn sie tatsächlich angebracht sei, wenn also eine Frage von allgemeiner Bedeutung zu entscheiden und eine einheitliche Auslegung zwecks Verhinderung der Herausbildung einer nationalen Rechtsprechung wirklich erforderlich sei.

Unterstützung findet die Forderung nach mehr Mut zur eigenen Entscheidung, wenn man die Zollrechtsprechung der Tariefcommissie betrachtet. Wie insbesondere am Beispiel der Entscheidungen vom 27. Dezember 1988<sup>6</sup> und vom 24. September 1990<sup>7</sup> deutlich wird, ist dieses Gericht trotz zurückhaltender Vorlagepraxis regelmäßig auch in bezug auf solche Fragen zu zutreffenden Ergebnissen gelangt, die später Gerichte anderer Mitgliedstaaten als vorlagebedürftig einstufen und somit im Wege des Vorabentscheidungsverfahrens vom EuGH klären ließen.

6 TC v. 27.12.1988, UTC 1989/12\*, S. 48 ff.; vgl. dazu S. 152 f.

7 TC v. 24.09.1990, UTC 1990/68, S. 250 ff.; vgl. dazu S. 56 ff.



# Entscheidungsregister

Die Zahlen bezeichnen die Seitenzahlen

## Hoge Raad der Nederlanden

- 12.06.1985 UTC 1985/27 48
- 21.08.1991 UTC 1991/64 100

## Tariefcommissie

- 20.06.1983 UTC 1984/25 180
- 01.02.1984 UTC 1984/17 155
- 24.05.1984 UTC 1984/36 121
- 28.05.1985 UTC 1985/30 146
- 11.07.1985 UTC 1985/31 148
- 18.11.1985 UTC 1986/07 134
- 26.11.1985 UTC 1986/45 134
- 21.01.1986 UTC 1986/13 134
- 14.02.1986 UTC 1986/11 157
- 17.03.1986 UTC 1986/54 120
- 17.11.1986 UTC 1987/01 126
- 10.02.1987 UTC 1987/29 27, 61, 71
- 10.02.1987 UTC 1987/46 116
- 21.08.1987 UTC 1988/25 134
- 15.12.1987 UTC 1988/15 134
- 18.01.1988 UTC 1988/19 134
- 05.07.1988 UTC 1988/50 127
- 25.07.1988 UTC 1988/51 61, 67, 71, 75
- 22.08.1988 UTC 1988/45 61, 67, 71, 75
- 02.09.1988 UTC 1988/59 126, 134
- 21.11.1988 UTC 1989/07 61, 67, 71, 75
- 27.12.1988 UTC 1989/12 173, 198
- 24.01.1989 UTC 1989/31 134
- 27.01.1989 UTC 1989/33 128
- 17.04.1989 UTC 1989/38 29
- 05.07.1989 UTC 1989/41 61, 71
- 18.07.1990 UTC 1990/63 46, 80, 92
- 27.07.1990 UTC 1990/56 61, 67, 71, 75
- 03.09.1990 UTC 1990/64 137
- 03.09.1990 UTC 1990/66 189, 192
- 24.09.1990 UTC 1990/68 47, 64, 198
- 20.12.1990 UTC 1991/07 134

– 22.02.1991	UTC 1991/11	61, 75
– 31.07.1991	UTC 1992/31	47
– 17.01.1992	UTC 1992/12	61, 67, 71, 75, 77, 79
– 24.01.1992	UTC 1992/11	61, 67, 71, 75
– 29.07.1992	UTC 1992/02	150
– 16.11.1992	UTC 1993/02	49, 89
– 24.12.1992	UTC 1993/03	151
– 14.01.1993	UTC 1993/11	128
– 01.02.1993	UTC 1993/36	26, 47, 51
– 26.02.1993	UTC 1993/56	134
– 23.07.1993	UTC 1993/60	103, 111
– 06.09.1993	UTC 1993/61	114
– 06.09.1993	UTC 1994/07	27
– 25.03.1994	UTC 1994/38	134
– 30.03.1994	UTC 1994/45	46, 68, 81, 94
– 07.06.1994	UTC 1994/48	30
– 15.07.1994	UTC 1994/51	194
– 19.10.1994	UTC 1995/45	27
– 21.12.1994	UTC 1995/22	60, 82, 84
– 21.12.1994	UTC 1995/23	151
– 08.05.1995	UTC 1995/46	27, 57
– 29.09.1995	UTC 1996/04	42, 52, 55, 83, 84, 96, 107
– 29.09.1995	UTC 1996/05	106
– 19.10.1995	UTC 1995/61	61, 67, 71, 77
– 21.11.1995	UTC 1996/08	47, 51, 53, 192
– 17.01.1996	UTC 1996/17	181, 191
– 12.02.1996	UTC 1996/02	54, 128
– 16.02.1996	UTC 1996/26	191
– 16.02.1996	UTC 1996/27	54
– 15.03.1996	UTC 1996/49	59, 61, 67, 71, 75
– 22.08.1996	UTC 1996/55	170
– 14.01.1997	UTC 1997/15	43
– 13.10.1998	UTC 1998/58	28
– 23.02.1999	UTC 1999/31	28, 44
– 23.03.1999	UTC 1999/24	30
– 13.04.1999	UTC 1999/33	28
– 24.08.1999	UTC 1999/61	44
– 24.08.1999	UTC 2000/12	44
– 24.08.1999	UTC 2000/18	44
<b>College van Beroep voor het Bedrijfsleven</b>		
– 01.12.1989	UTC 1990/60	24, 26, 27

– 12.10.1990	UTC 1991/09	27, 33, 47
– 21.12.1990	UTC 1991/38	86
– 21.12.1992	UTC 1992/24	48
<b>Gerechtshof Amsterdam</b>		
– 10.03.1992	UTC 1992/42	190
<b>Gerechtshof s’Gravenhage</b>		
– 06.04.1989	UTC 1989/36	186, 192