

Mendel Verlag

Schriftenreihe

des Europäischen Forums

für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.

an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 12

Voraussetzungen und Rechtswirkungen der Auskunftsansprüche im Zollrecht

Inaugural-Dissertation

**zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte
durch die Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen
Wilhelms-Universität zu Münster**

**vorgelegt von
Regina Hoffacker
aus Essen
2003**

Mendel Verlag OHG

Gerichtsstrasse 42, 58452 Witten

Telefon +49-2302-202930

Fax +49-2302-2029311

E-Mail info@mendel-verlag.de

Internet mendel-verlag.de

ISBN 3-930670-81-X

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

Gestaltung: KJM GmbH Werbeagentur, Hafenweg 22, 48155 Münster, Internet:
www.KJM.de

© 2003 by Mendel Verlag OHG, 58452 Witten

Meinen Eltern

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2002/2003 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung konnten bis Oktober 2002 berücksichtigt werden.

Mein herzlicher Dank gilt meinem verehrten Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Hans-Michael Wolffgang. Er hat mir nicht nur die Anregung zum Thema dieser Arbeit gegeben, sondern mich auch während ihrer Anfertigung mit stetiger Gesprächsbereitschaft, neuen Denkanstößen und der Vermittlung von Gesprächspartnern unterstützt. Bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. Dieter Birk für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Besonderer Dank gilt meinem lieben Freund Peter für sein Verständnis und seine Geduld. Er hat großen Anteil an der Fertigstellung dieser Arbeit. Auch meinen beiden Schwestern Ursula und Miriam möchte ich danken. Sie haben mich stets in meinem Tun bestärkt.

Besonders inniger Dank gilt meinen Eltern, denen ich diese Arbeit widme. Ich danke ihnen insbesondere für ihre liebevolle Unterstützung und ihre uneingeschränkte Förderung meiner gesamten Ausbildung.

Essen, im Juli 2003

Regina Hoffacker

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort	VIII
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Einleitung.....	1
A. Die Entwicklung im Bereich des Auskunftswesens.....	2
B. Problemaufriss und Gang der Untersuchung	7
Erster Teil: Der Auskunftsanspruch nach Art. 11 ZK.....	9
A. Überblick und Gesetzssystematik.....	9
B. Begriff der allgemeinen Auskunft und Abgrenzungsfragen	9
C. Rechtsnatur des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK.....	12
D. Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK.....	14
E. Die Rechtswirkungen des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK	41
F. Rechtsschutz	102
Zweiter Teil: Die Auskunftsansprüche nach Art. 12 ZK.....	103
A. Die verbindliche Zollltarifauskunft nach Art. 12 ZK.....	103
B. Die verbindliche Ursprungsauskunft nach Art. 12 ZK.....	134
C. Rechtsschutz	142
D. Vergleichende Schlussbetrachtung.....	143

Dritter Teil: Das Verhältnis des Gemeinschaftszollrechts zum nationalen Abgabenrecht im Bereich des Auskunftswesens	145
A. Auskunftsrechtlich relevante Normen der AO.....	146
B. Grundsätze zum Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht.....	157
C. Bedeutung für die Auskunftstatbestände der AO.....	164
Vierter Teil: Zusammenfassung der Ergebnisse.....	167

Inhaltsverzeichnis

Seite

Vorwort	VII
Inhaltsübersicht.....	IX
Abkürzungsverzeichnis	XVI

Einleitung.....	1
------------------------	----------

A. Die Entwicklung im Bereich des Auskunftswesens.....	2
I. Die nationalen Auskunftssysteme der Mitgliedstaaten der EU	2
II. Das System der europäischen Auskünfte.....	4
III. Völkerrechtliche Grundlagen	6
B. Problemaufriss und Gang der Untersuchung	7

Erster Teil: Der Auskunftsanspruch nach Art. 11 ZK.....	9
--	----------

A. Überblick und Gesetzssystematik.....	9
B. Begriff der allgemeinen Auskunft und Abgrenzungsfragen	9
I. Begriffsbestimmung.....	9
II. Abgrenzung zur Zusage	11
C. Rechtsnatur des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK.....	12
I. Hoheitliche Maßnahme auf dem Gebiet des Zollrechts.....	13
II. Regelung	13
D. Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK.....	14
I. Antragsberechtigter	14
II. Auskunftsverpflichteter.....	17
III. Verfahren	17
IV. Gegenstand der Auskunft.....	18
1. Anwendung	18
2. Zollrecht i.S.v. Art. 11 ZK	18
a) Der Zollrechtsbegriff nach der Legaldefinition des Art. 1 ZK	18
aa) Zollkodex.....	19

bb)	Gemeinschaftsrechtliche Durchführungsvorschriften	19
(1)	ZK-DVO	19
(2)	Fortbestehende gemeinschaftliche Zollrechtsakte als Durchführungsvorschriften im weiteren Sinne	19
(a)	Tarifrecht	20
(aa)	Regelungsbereich	20
(bb)	Rechtssystematische Stellung	21
(b)	Präferenzielles Ursprungsrecht, insbes. Abkommensrecht	22
(aa)	Regelungsbereich	22
(bb)	Rechtssystematische Stellung	23
(c)	Versandrecht	24
(aa)	Regelungsbereich	24
(bb)	Rechtssystematische Stellung	24
(d)	Zollbefreiungsrecht	25
(aa)	Regelungsbereich	25
(bb)	Rechtssystematische Stellung	25
cc)	Nationale Durchführungsvorschriften	25
b)	Angrenzende Rechtsgebiete	26
aa)	Marktordnungsrecht	26
(1)	Regelungsbereich	26
(2)	Rechtssystematische Stellung	28
bb)	Verkehrsbeschränkungen	29
(1)	Regelungsbereich	29
(a)	Verbote und Beschränkungen	29
(b)	Handelspolitische Maßnahmen	31
(2)	Rechtssystematische Stellung	32
(a)	Philologische Interpretation	33
(b)	Systematische Auslegung	33
(c)	Historische Interpretation und Entstehungsgeschichte	34
(d)	Teleologische Auslegung	36
cc)	Verbrauchssteuerrecht	36
(1)	Regelungsbereich	36
(2)	Rechtssystematische Stellung	37
V.	Ablehnung eines Auskunftsantrags	38
1.	Tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr	39
a)	Begriff der Ein- oder Ausfuhr	39
b)	Grad der Konkretisierung	39

c)	Zeitpunkt des Ein- oder Ausfuhrvorganges	40
2.	Ermessen	41
E.	Die Rechtswirkungen des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK	41
I.	Grundsatz der Unverbindlichkeit	41
II.	Bindungswirkung für falsche Auskünfte?.....	42
1.	Der Grundsatz des Vertrauensschutzes	43
a)	Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung gem. Art. 220 Abs. 2 ZK i.V.m. Art. 869-876 ZK-DVO	44
aa)	Gesetzessystematik.....	44
bb)	Voraussetzungen.....	47
(1)	Irrtum der Zollbehörde	48
(2)	Nichterkennbarkeit des Irrtums für den Zollschuldner.....	56
(a)	Art des Irrtums.....	56
(b)	Erfahrung des Zollschuldners.....	57
(c)	Sorgfalt des Zollschuldners	58
(3)	Gutgläubigkeit des Zollschuldners.....	61
(4)	Einhaltung der Zollvorschriften	62
b)	Billigkeitserwägungen im Rahmen des Art. 239 ZK.....	63
aa)	Überblick zu den Erstattungs- und Erlassvorschriften gemäß Art. 235 ff. ZK.....	63
bb)	Voraussetzungen des Art. 239 Abs. 1 Anstrich 2 ZK i.V.m. Art. 905 ZK-DVO	65
(1)	Umstände, die auf einen besonderen Fall schließen lassen	65
(2)	Offensichtliche Fahrlässigkeit oder betrügerische Absicht	68
c)	Finanzielle Haftung.....	73
d)	Schlussfolgerung.....	74
2.	Weitere übergeordnete Gesichtspunkte.....	75
III.	Schadensersatz für fehlerhafte Auskünfte?.....	76
1.	Rechtsgrundlage.....	76
2.	Tatbestandsvoraussetzungen des Amtshaftungsanspruchs gem. Art. 34 S. 1 GG i.V.m. § 839 BGB.....	77
a)	Handeln in Ausübung eines öffentlichen Amtes.....	77
b)	Fehlerhafte Auskunft als Amtspflichtverletzung	78
c)	Drittbezogenheit der Amtspflicht.....	85
aa)	Allgemeine Grundsätze	85

bb)	Drittbezogenheit im Bereich der Auskunftser- teilung	86
(1)	Drittbezug in persönlicher Hinsicht	86
(2)	Drittbezug in sachlicher Hinsicht	87
(a)	Schaden	87
(b)	Schutzzweck der Amtspflicht	88
(c)	Vertrauensschutz als haftungsbegrenzendes Kriterium	89
(aa)	Alte Rechtsprechung	90
(bb)	Neue Rechtsprechung	91
(cc)	Auswirkungen	92
(dd)	Bewertung	93
d)	Kausalität	97
e)	Verschulden	98
3.	Nationaler Schadensersatz als Verstoß gegen das Gemein- schaftsrecht?	100
F.	Rechtsschutz	102
Zweiter Teil: Die Auskunftsansprüche nach Art. 12 ZK		103
A.	Die verbindliche Zolltarifauskunft nach Art. 12 ZK	103
I.	Überblick und Gesetzessystematik	103
II.	Terminologie und Abgrenzung zur Zusage	104
III.	Rechtsnatur der Zolltarifauskunft	106
IV.	Auslegung der Tatbestandsmerkmale für die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft	107
1.	Das Antragsverfahren	107
a)	Die Form des Antrags	107
b)	Inhaltliche Anforderungen	108
aa)	Mindestbestandteile	108
bb)	„eine Art von Ware“	109
c)	Antragsteller und Berechtigter	110
2.	Die Erteilung und Ablehnung der verbindlichen Zollta- rifauskunft	111
a)	Muster für die Erteilung einer verbindlichen Zollta- rifauskunft	114
b)	Zeitraum für die Erteilung	115
V.	Die Rechtswirkungen der Zolltarifauskunft	115
1.	Grundsatz der Verbindlichkeit	115
a)	Sachliche Reichweite der Bindungswirkung	116

b)	Personelle Reichweite der Bindungswirkung	119
c)	Zeitliche Reichweite der Bindungswirkung.....	119
d)	Territoriale Reichweite der Bindungswirkung.....	122
2.	Ausschluß der Bindungswirkung	122
a)	Rücknahme.....	123
b)	Rechtsfolge der Rücknahme	125
3.	Bindungswirkung durch Vertrauensschutz.....	126
a)	Ungültigwerden einer verbindlichen Zolltarifauskunft	126
aa)	Ungültigwerden durch Erlass einer Verordnung	127
bb)	Ungültigkeit wegen Unvereinbarkeit mit der Auslegung zur Nomenklatur	128
cc)	Ungültigkeit durch Widerruf oder Änderung.....	129
b)	Besondere Vertrauensschutzvoraussetzungen im einzelnen	130
c)	Beschränkungen des Vertrauensschutzes	132
4.	Auswirkungen der Bindungswirkung im Rahmen der (nachträglichen) buchmäßigen Erfassung, Erstattung und Erlass	133
B.	Die verbindliche Ursprungsankunft nach Art. 12 ZK	134
I.	Allgemeines.....	134
II.	Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Ursprungsankunft.....	135
1.	Antragsverfahren.....	136
2.	Erteilungsverfahren	137
III.	Rechtswirkungen.....	138
1.	Grundsatz der Verbindlichkeit	138
2.	Ausschluß der Bindungswirkung	138
3.	Bindungswirkung durch Vertrauensschutz.....	139
4.	Auswirkungen im Rahmen der nachträglichen buchmäßigen Erfassung.....	140
C.	Rechtsschutz	142
D.	Vergleichende Schlussbetrachtung	143
 Dritter Teil: Das Verhältnis des Gemeinschaftszollrechts zum nationalen Abgabenrecht im Bereich des Auskunftswesens		
A.	Auskunftsrechtlich relevante Normen der AO.....	146

I.	Beratung und Auskunft, § 89 AO	146
1.	Allgemeines.....	146
2.	Die Regelung im einzelnen	148
a)	§ 89 S. 1 AO Beratung	148
b)	§ 89 S. 2 AO Auskunft.....	150
II.	Verbindliche Zusagen aufgrund einer Außenprüfung, §§ 204 ff. AO	152
1.	Allgemeines.....	152
2.	Die Regelung im einzelnen	153
a)	Voraussetzungen der verbindlichen Zusage, § 204 AO	153
b)	Form der verbindlichen Zusage, § 205 AO.....	154
c)	Bindungswirkung, § 206 AO	154
d)	Außerkräfttreten, Aufhebung und Änderung, § 207 AO	155
III.	Zwischenergebnis.....	156
B.	Grundsätze zum Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht.....	157
I.	Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts	157
II.	Lückenfüllung durch die AO	159
1.	Anwendbarkeit aufgrund ausdrücklicher Ermächtigung	160
a)	Verweis auf geltendes und einzelstaatliches Recht	160
b)	Bereiche fehlender Gesetzgebungskompetenz und ausgeklammerte Bereiche	161
c)	Regelung von Einzelheiten	161
d)	Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe und Ermes- sen	162
2.	Lückenfüllung ohne ausdrückliche Ermächtigung	162
C.	Bedeutung für die Auskunftstatbestände der AO.....	164
	Vierter Teil: Zusammenfassung der Ergebnisse.....	167

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
a.F.	alte Fassung
Alt.	Alternative
a.M.	anderer Meinung
Anh.	Anhang
AO	Abgabenordnung
AOAE	Abgabenordnung-Anwendungserlass
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
APS	Allgemeines Präferenzsystem
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
AV	Allgemeine Vorschrift
AWG	Außenwirtschaftsgesetz
AW-Prax	Außenwirtschaftliche Praxis
BB	Betriebsberater
Begr.	Begründer
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
Carnet ATA	Zollpapier für die vorübergehende abgabenfreie Einfuhr
Carnet TIR	Zollpapier Transport International des Marchandises par la Route
DB	Der Betrieb

ddz	Der deutsche Zollbeamte
ders.	derselbe
DGebrZT	Deutscher Gebrauchsolltarif
d.h.	das heißt
DStJG	Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
DVO	Durchführungsverordnung
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt
ECU	Europäische Währungseinheit
EEA	Einheitliche Europäische Akte
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft(en)
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
ErlKN	Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur
EU	Europäische Union
EuG	Gericht 1.Instanz der Europäischen Gemeinschaften
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuR	Europarecht
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f.,ff.	folgend
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FR	Finanz-Rundschau
GATT	Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (General Agreement on Tariffs and Trade)
GBL	Gesetzblatt
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
grds.	grundsätzlich
GZT	Gemeinsamer Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HHSp	Hübschmann/Hepp/Spitaler
h.M.	herrschende Meinung

Hrsg.	Herausgeber
HS	Harmonisiertes System für die Bezeichnung und Kodierung von Waren des internationalen Handels
HZA	Hauptzollamt
idR	in der Regel
IHK	Industrie- und Handelskammer
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
insb.	insbesondere
iSd	im Sinne des
iSv	im Sinne von
ISTr	Internationales Steuerrecht
iVm	in Verbindung mit
JuS	Juristische Schulung
KaffeeStG	Kaffeesteuergesetz
KN	Kombinierte Nomenklatur
KOM	Dokumente der Kommission der Europäischen Gemeinschaften
m.E.	meines Erachtens
MinöStG	Mineralölsteuergesetz
mwN	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Prot.	Protokoll
RIW/AWD	Recht der internationalen Wirtschaft/Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RZZ	Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens
S.	Seite, Satz
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannte(r)
StB	Der Steuerberater
str.	strittig
StuW	Steuer und Wirtschaft
TabStG	Tabaksteuergesetz

Taric	Integrierter Gemeinschaftstarif (Tarif intégré communautaire)
u.a.	unter anderem
UA	Unterabsatz
UPR	Umwelt- und Planungsrecht
Urt.	Urteil
UStG	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
VerbrSt	Verbrauchssteuer
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
Vorbemerk.	Vorbemerkung
VSF	Vorschriftensammlung der Bundesfinanzverwaltung
vUA	verbindliche Ursprungsankunft
VuB	Verbote und Beschränkungen
VV	Versandverfahren
VwGO	Verwaltungsgerichtsordnung
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
vZTA	verbindliche Zolltarifankunft
WTO	Welthandelsorganisation (World Trade Organization)
WVB	Warenverkehrsbescheinigung
ZA	Zollamt
z.B.	zum Beispiel
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZG	Zollgesetz
ZK	Zollkodex
ZLA	Zollehranstalt
ZollV	Zollverordnung
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz
z.Zt.	zur Zeit

Einleitung

„Es dürfte heute wohl niemand mehr ernstlich behaupten können, daß der bloße Wortlaut eines Gesetzes und die allgemein zugänglichen Präjudikate für eine Lösung aller in Frage kommenden Probleme ausreichend sind.“¹

Diese Feststellung beansprucht nicht nur für die nationalen Steuergesetze Geltung – auf die sie vorrangig bezogen war –, sondern die angesprochene Komplexität und Schwierigkeit vieler Rechtsbereiche ist namentlich für das Zollrecht symptomatisch. Der daraus resultierenden Notwendigkeit eines Auskunftsanspruches war sich auch der Gemeinschaftsgesetzgeber durchaus bewusst. Als am 1. Januar 1994 die Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodexes der Gemeinschaften² in Kraft trat, enthielt diese deshalb auch ein neues europäisches Auskunftssystem.

Das durch den Zollkodex geregelte Auskunftswesen besteht aus dem allgemeinen Auskunftsanspruch nach Art. 11 ZK, der verbindlichen Zolltarifauskunft gem. Art. 12 ZK sowie der verbindlichen Ursprungsauskunft³, welche aufgrund ihrer Parallelen zur verbindlichen Zolltarifauskunft ebenfalls in Art. 12 ZK geregelt ist.⁴

- 1 Zusammenfassung des Generalberichts des 34. Congrès Paris und Resolutionsvorschlag der International Fiscal Association zum Thema „Der Dialog zwischen Steuerverwaltung und Steuerzahler bis zum Einreichen der Steuererklärung“, Cahiers de droit fiscal international, Bd. 65 a, S. 72.
- 2 ABl. EG Nr. L 302/1 vom 19.10.1992, S. 1 zuletzt geändert durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2000, ABl. L 311/17 vom 12.12.2000.
- 3 Art. 12 ZK wurde mit Wirkung vom 1. Januar 1997 um das Institut der verbindlichen Ursprungsauskunft ergänzt, Verordnung (EG) Nr. 82/97 des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Dezember 1996 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodexes der Gemeinschaften, ABl. EG Nr. L 17, S. 1 ff.
- 4 Neben diesen gemeinschaftsrechtlich geregelten zollrechtlichen Auskunftstatbeständen gibt es im deutschen Recht mit den Auskunftsansprüchen verwandte und ergänzende Ansprüche auf Informationen, die von der Zollverwaltung erteilt werden. Genannt sei hier als Beispiel aus der Abgabenordnung die verbindliche Zusage auf Grund einer Außenprüfung nach den §§ 204 ff. AO. Diese Ansprüche sollen nur im Hinblick auf ihr Verhältnis zu Art. 11 und 12 ZK beleuchtet werden. Im Vordergrund stehen die gemeinschaftsrechtlichen Auskunftsansprüche nach dem Zollkodex.

Der Zollkodex ist zusammen mit der Verordnung Nr. 2454 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften⁵ das für alle Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft einheitlich geltende allgemeine Zollgesetz, Art. 1 Abs. 1 ZK. Beim Zollkodex handelt es sich um ein Gesetzeswerk, welches am Ende einer langjährigen Entwicklung vom einzelstaatlichen zum EG-Zollrecht steht. Weit über 100 Richtlinien und Verordnungen wurden aufgehoben und die in vielen einzelnen Rechtsakten wiederholt und teilweise sogar unterschiedlich geregelten Inhalte wurden im Zollkodex neu strukturiert.⁶ Der Zollkodex darf deshalb zurecht als ein Meilenstein in der Geschichte des Gemeinschaftsrechts⁷ betrachtet werden und wird seiner Bezeichnung als „Kodex“, die heute für eine grds. abschließend konzipierte Zusammenfassung eines oder mehrerer Rechtsgebiete in einem einheitlichen Gesetzeswerk steht⁸, durchaus gerecht.

A. Die Entwicklung im Bereich des Auskunftswesens

Insbesondere im Bereich des Auskunftswesens hatte die Entwicklung von vielen unterschiedlichen einzelstaatlichen Regelungen hin zu einem einheitlichen europäischen System weitreichende Bedeutung. Denn die nationalen Auskunftssysteme der Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften wiesen mit einer Zollunion nicht zu vereinbarende Unterschiede auf.

I. Die nationalen Auskunftssysteme der Mitgliedstaaten der EU

In Deutschland haben verbindliche Zolllarifauskünfte eine lange Tradition. Das Institut der verbindlichen Zolllarifauskunft wurde bereits im deutschen Reich im Jahre 1902 durch § 2 des Zolllarifgesetzes vom 25. Dezember

5 ABl. 1993 Nr. L 253/1, geändert durch VO Nr. 3665/93 vom 21.12.1993, ABl. 1993 Nr. L 335/1. zuletzt geändert durch VO (EG) Nr. 444/2002 der Kommission vom 11.3.2002, ABl. Nr. L 68 S. 11.

6 Im Zusammenhang mit der Zerstreuung der Fundstellen und der Vielzahl von Änderungen der Verordnungen über Generationen von Amtsblättern spricht die EG-Kommission in einer internen Begründung davon, daß die betreffenden Rechtsakte über eine ganze „Amtsblattbibliothek“ verteilt seien, zit. nach *Duric*, RIW 1991, 409 (409).

7 *Baumann*, ZfZ 1991, 212; *Duric*, RIW 1991, 409 (410); *Henke/Huchatz*, ZfZ 1996, 226 (226); *Möller*, AW-Prax 2001, 305.

8 *Sommer/vWestphalen*, Staatsbürgerlexikon, unter „Kodifikation“; *Friedrich*, StuW 1995, 15 (15).

1902 eingeführt.⁹ Auch das Zollgesetz von 1961¹⁰ gab dem Bürger in § 23 ZG einen Anspruch auf eine verbindliche Zolllarifauskunft.¹¹ Sie wurde gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 ZG auf Antrag von der Oberfinanzdirektion erteilt und gab dem Antragsteller einen Anspruch darauf, dass die durch die Auskunft gebundene Zollstelle ihm gegenüber die tariflich gleiche Ware entsprechend der Auskunft tarifierte, § 23 Abs. 2 ZG.

Die in den anderen Mitgliedstaaten bestehenden Regelungen hinsichtlich der Auskunftserteilung waren unterschiedlich.¹² Zwar erteilten alle Zollverwaltungen Auskünfte an die Importeure über die Zollgesetzgebung und auch über die Tarifierung, jedoch bestanden weder Vergleichsmöglichkeit zwischen den Mitgliedstaaten noch gab es ein einheitliches Verfahren. Zudem ergaben sich Unterschiede besonders im Hinblick auf die Bindungswirkung von Auskünften.

So trat in Deutschland gem. § 23 Abs. 2 Satz 1 ZG eine Bindungswirkung gegenüber der Zollstelle ein und gewährte dem Antragsteller einen dreimonatigen Vertrauensschutz, § 23 Abs. 2 Satz 2 ZG. Selbst eine auf unrichtigen Angaben des Antragstellers beruhende verbindliche Zolllarifauskunft konnte gem. § 23 Abs. 2 Satz 2 ZG nur mit Wirkung ex nunc aufgehoben oder geändert werden.¹³

In anderen Mitgliedstaaten hingegen wurden aufgrund des Vorrangs vom Grundsatz der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns nur Auskünfte ohne Bindungswirkung erteilt.¹⁴ Auch waren in der Mehrzahl der Staaten die Behörden nicht verpflichtet, dem Begehren nach Rechtsauskünften zu entsprechen. In Irland beispielsweise gab es überhaupt keine gesetzliche Grundlage für die Erteilung einer Rechtsauskunft.¹⁵

Die unterschiedlichen nationalen Regelungen der einzelnen Mitgliedstaaten führten zu beträchtlichen Ungleichheiten in der Behandlung der Wirtschaftsteilnehmer der Gemeinschaft. Daran konnte auch der 1968 eingeführ-

9 Durch Beschluß des Bundesrates vom 20. Februar 1898, Zentralblatt für das Deutsche Reich 1898, S. 84, eingeführt durch § 2 des Zolllarifgesetzes vom 25. Dezember 1902 (RGBl. 1902, S. 303).

10 BGBl 1961 Teil I, S. 737 (744).

11 Vgl. zu § 23 ZG: *Fricke/Behrendsdorf*, AWD 1974, 114; *Laubereau*, ZfZ 1974, 244; *Müller*, ZfZ 1977, 162.

12 Siehe die Untersuchung der CFE bei *Jann*, INF 1995, 115 (116 f.).

13 Es sei denn, sie ist erschlichen worden und § 130 Abs. 2 Nr. 2 AO greift ein.

14 So bspw. in Irland; in Spanien bestand zwar eine Bindungswirkung, aber nur bei ausländischen Investoren, siehe Untersuchung der CFE bei *Jann*, INF 1995, 115 (116 f.).

15 Untersuchung der CFE bei *Jann*, INF 1995, 115 (116 f.).

te Gemeinsame Zolltarif nichts ändern.¹⁶ Zwar entschied der Europäische Gerichtshof, dass mit dem Inkrafttreten der Verordnung über den Gemeinsamen Zolltarif die Auslegung der Positionen nur unter Beachtung der Zuständigkeiten der Gemeinschaften geregelt werden könne¹⁷, aber die Rechtswirksamkeit des Instituts der nationalen verbindlichen Zolltarifauskunft wurde von der Verordnung nicht berührt.¹⁸ Einzig gemeinsam war allen Auskünften bis dato nur, dass sie unabhängig davon, mit welcher Bindungswirkung sie erteilt worden waren, hinfällig wurden, wenn die Kommission Einreihungsmaßnahmen erließ, die sie mit der korrekten Auslegung der Zollnomenklatur unvereinbar machten.

II. Das System der europäischen Auskünfte

Mit der Entwicklung eines gemeinsamen europäischen Auskunftssystems sollte durch ein vereinheitlichtes Auskunftsverfahren den Wirtschaftsteilnehmern bei der Ausübung ihrer Tätigkeit eine gewisse Rechtssicherheit gewährleistet, die Arbeit der Zollstellen erleichtert und eine größere Einheitlichkeit in der Anwendung des gemeinsamen Zolltarifs erreicht werden.¹⁹ Zu diesem Zweck legte die Kommission 1981 einen Vorschlag für eine Verordnung des Rates vor, mit der das Institut der verbindlichen Zolltarifauskunft auf der gesamten Gemeinschaftsebene eingeführt werden sollte.²⁰ Dabei dienten die Grundsätze des deutschen § 23 ZG als Vorbild für die Gemeinschaftsregelung.

Der Vorschlag der Kommission wurde insbesondere auf Art. 43 und 235 EWGV gestützt und bedurfte damit der Zustimmung aller Mitgliedstaaten. Deshalb beschränkte er sich darauf, das Institut der verbindlichen Zolltarifauskunft in allen Mitgliedstaaten einzuführen, ohne jedoch die Bindungswirkung einer in einem Mitgliedstaat erteilten Auskunft auf alle Mitglied-

16 VO (EWG) 950/68, „Gemeinsamer Zolltarif“ ist die Kombinierte Nomenklatur (KN) zusammen mit den Zollsätzen, den anderen Abgaben und den im TARIC oder anderen Gemeinschaftsregeln enthaltenen zolltariflichen Maßnahmen (Art. 4 Abs. 1 VO KN). Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG Nr. L 256 vom 7.9.1987.

17 EuGH, Urteil vom 10.1.1970, Rs. 14/70, Slg. 1970, 1001.

18 EuGH, Urteil vom 24.11.1971, Rs. 30/71, Slg. 1971, 919 (920, 929), (Siemers/HZA Bad Reichenhall); Rs. 77/71, Slg. 1971, 1127 (Gervais-Danone).

19 Vorschlag für eine Verordnung (EWG) des Rates über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Tarifierung von Waren in der Zollnomenklatur, 3. Erwägungsgrund, ABl. der EG, Nr. C 256/10 vom 8.10.1981.

20 ABl. EG 1981 Nr. C 256 S. 10 vom 8.10.1981.

staaten auszudehnen.²¹ Der Vorschlag traf im Wirtschafts- und Sozialausschuss aus genau diesem Grunde auf Widerspruch.²² Zudem bedauerte es der Ausschuß ausdrücklich, dass sich die vorgesehene Auskunft nicht auf alle zollrechtlichen Bereiche beziehen sollte, sondern nur auf die Einreihung.²³

Im Jahre 1989 legte die Kommission – gestützt auf den durch die Einheitliche Europäische Akte neu eingeführten Art. 100 a EWGV- einen verbesserten Verordnungsvorschlag vor.²⁴ Daraufhin erließ der Rat im Juni 1990 die Verordnung (EWG) Nr. 1715/90 über verbindliche Zolltarifauskünfte²⁵ und im Dezember 1990 wurden zwei ergänzende Durchführungsverordnungen (EWG) Nr. 3796/90 beschlossen.²⁶

Mit der Einführung des neuen Auskunftssystems wurde eine gemeinschaftliche Regelung für die Erteilung und Tragweite bindender Auskünfte über die Tarifierung von Waren in der Zollnomenklatur zur Vereinheitlichung der in den Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte geschaffen. Diese nach dem neuen europäischen Recht erteilten Auskünfte hatten zunächst zwar nur in dem Mitgliedstaat bindende Wirkung, in dem sie auch erteilt worden waren. Dies änderte sich jedoch zum 1. Januar 1993. Seither haben verbindliche Zolltarifauskünfte auch bindende Wirkung für die Zollverwaltung jedes anderen europäischen Mitgliedstaates.

21 ABl. EG 1981 Nr. C 256 S. 10 vom 8.10.1981.

22 Stellungnahme zu dem Vorschlag für eine Verordnung des Rates über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Tarifierung von Waren in der Zollnomenklatur, ABl. der EG, Nr. C 64, S. 13 f. vom 15.3.1982.

23 ABl. der EG, Nr. C 64, S. 13 (14) vom 15.3.1982.

24 Geänderter Vorschlag für eine Verordnung (EWG) des Rates über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Tarifierung von Waren in der Zollnomenklatur, ABl. EG Nr. C 28, S. 11 f. vom 3.2.1989.

25 Verordnung (EWG) Nr. 1715/90 des Rates über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Einreihung von Waren in der Zollnomenklatur, ABl. EG Nr. L 160 vom 26.6.1990, S. 1.

26 Verordnung (EWG) Nr. 3796/90 der Kommission zur Festlegung der Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EWG) Nr. 1715/90 des Rates über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Einreihung von Waren in der Zollnomenklatur (ABl. Nr. L 365 vom 28.12. 1990, S. 17), zuletzt geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 2674/92 (ABl. Nr. L 271 vom 16.9.1992, S. 5); Verordnung (EWG) Nr. 2674/92 der Kommission zur Ergänzung der Durchführungsbestimmungen zu der Verordnung (EWG) Nr. 1715/90 des Rates über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Einreihung von Waren in der Zollnomenklatur, ABl. Nr. L 271 vom 16.9.1992, S. 5.

Die Verordnungsbestimmungen über verbindliche Zolltarifauskünfte wurde in den Zollkodex übernommen. Rechtliche Grundlage für eine verbindliche Zolltarifauskunft ist seit dem 1. Januar 1994 Art. 12 ZK²⁷ iVm. Art. 5-14-ZK-DVO²⁸, der um das Institut der verbindlichen Ursprungsankunft erweitert wurde. Außerdem gehört seit Inkrafttreten des Zollkodex auch ein unverbindlicher Auskunftsanspruch zum europäischen Auskunftswesen. Dieser in Art. 11 ZK geregelte unverbindliche Auskunftsanspruch vervollständigt das Auskunftssystem, indem er nicht nur auf die Auskunft über die Einreihung von Waren beschränkt, sondern auf die Anwendung von Zollrecht im allgemeinen ausgedehnt ist.

Im Zollkodex bisher noch nicht vorgesehen ist eine verbindliche Auskunft über den Zollwert. In einem Sonderbericht des Rechnungshofes wird die Einführung einer verbindlichen Zollwertentscheidung jedoch langfristig in Erwägung gezogen, um zu verhindern, dass bei Einfuhren gleicher Waren in verschiedenen Mitgliedstaaten unterschiedliche Festsetzungen der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden.²⁹

III. Völkerrechtliche Grundlagen

Das Auskunftsrecht ist auch im Völkervertragsrecht, welches wesentlichen Einfluss auf das Europäische Zollrecht hat, verankert. Die revidierte Kyoto-Konvention, als eine maßgebliche Rechtsquelle des Weltzollrechts, enthält in der Allgemeinen Anlage in Kapitel 9 Regelungen über zollamtliche Informationen, Entscheidungen und Auskünfte.³⁰ Demnach sorgt der Zoll dafür, dass alle einschlägigen allgemein zollrechtbezogenen Informationen für jeden Beteiligten leicht zugänglich sind. Besondere Informationen auf dem Gebiet des Zollrechts stellt der Zoll so schnell und so genau wie möglich zur Verfügung. Verbindliche Auskünfte werden vom Zoll erteilt, sofern er über alle seines Erachtens dazu erforderlichen Angaben und Unterlagen verfügt.

27 VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992.

28 VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993.

29 Sonderbericht des Rechnungshofes Nr. 23/2000 über die Ermittlung des Zollwerts eingeführter Waren, ABl. EG 2001, Nr. C 84/1 vom 14.3.2001; siehe auch *Rogmann*, AW-Prax 2002, 22 (23).

30 ABl. EG Nr. L 86/43 vom 03.04.2003.

Auch die EG ist der revidierten Kyoto-Konvention mit Beschluss vom 17.3.2003 beigetreten.³¹

B. Problemaufriss und Gang der Untersuchung

Mit der Einführung des neuen Auskunftswesens auf gemeinschaftsweiter Ebene wurde zwar eine grundsätzliche Rechtsvereinfachung durchgesetzt, jedoch haben die Zusammenfassung, Ergänzung, Systematisierung und die verfahrensrechtlichen Neuerungen des Zollrechts neue Problemfelder und Fragen eröffnet.

Zu einem dieser Problemkreise gehört die Auslegung der Tatbestandsmerkmale und insbesondere die Frage nach den Rechtswirkungen des Auskunftsanspruches nach Art. 11 ZK. Noch klärungsbedürftig ist namentlich der genaue Inhalt und Umfang dieses Auskunftsanspruchs. Ebenso ist fraglich, unter welchen Voraussetzungen und inwieweit falsche Auskünfte eine Bindungswirkung erzielen können, ob in diesen Fällen ein Schadensersatzanspruch geltend gemacht werden kann und ob die Folgen eines Fehlers der Zollbehörden vom Gemeinschaftshaushalt oder aber vom nationalen Haushalt getragen werden müssen. Die Beantwortung dieser Fragen steht im Mittelpunkt des ersten Teils der Arbeit.

Im zweiten Teil der Arbeit sollen die verbindlichen Auskunftsansprüche nach Art. 12 ZK den allgemeinen Zollrechtsansprüchen gegenüber gestellt und einem Vergleich unterzogen werden. Dabei soll auch beurteilt werden, ob das mit den verbindlichen Auskunftsansprüchen verfolgte Ziel erreicht werden konnte. Die Harmonisierung der Zollvorschriften im Bereich des Auskunftswesens sollte einen wesentlichen Beitrag zu mehr Rechtssicherheit, Rechtsklarheit und Transparenz liefern. Die Ungleichbehandlung der Wirtschaftsteilnehmer der Gemeinschaft und die durch die divergierenden nationalen Zollverfahrensvorschriften hervorgerufenen Wettbewerbsverzerrungen sollten durch die Neuregelungen beseitigt werden. Dieses Ziel hat insbesondere vor dem Hintergrund Bedeutung, dass es alle Umstände zu beseitigen gilt, die mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren der Zollunion und der Verwirklichung des Binnenmarktes nicht zu vereinbaren sind.

31 ABl. EG Nr. L 86/21 vom 03.04.2003, Beschluss des Rates vom 17.03.2001 über den Beitritt der EG zum Änderungsprotokoll zu dem Internationalen Übereinkommen über die Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren (Übereinkommen von Kyoto).

Daneben war es an der Zeit, den Bedürfnissen der Wirtschaftsteilnehmer Rechnung zu tragen. Eine rechtzeitige und zuverlässige Einreihung einzuführender Waren ist in der Wirtschaft ein unabdingbarer Kalkulationsfaktor für den Unternehmer bei der Durchführung von Außenhandelsgeschäften. In erster Linie beim Abschluß von Einfuhrgeschäften ist eine Dispositionsgrundlage in Form einer verbindlichen Auskunft für Wirtschaftsbeteiligte von großem Interesse. Diesem Interesse sollte insbesondere mit der Einführung der verbindlichen Ursprungsangabe Rechnung getragen werden.

Schließlich sind in Bezug auf das Verhältnis von nationalem zu gemeinschaftlichem Recht noch Fragen offen, die im Mittelpunkt des dritten Teils der vorliegenden Arbeit stehen. Denn die Reform tangiert und verändert zwangsläufig die Stellung der nationalen Regelungen im Verhältnis zum Gemeinschaftszollrecht. Es gilt zu klären, welche Vorschriften der deutschen Abgabenordnung zum Auskunftswesen ganz oder teilweise von Vorschriften des Zollkodex oder der Durchführungsvorschriften zum Zollkodex überlagert werden und welche trotz der gemeinschaftsweiten Regelung weiterhin Anwendung finden.

Ziel der Untersuchung ist es, die angesprochenen Rechtsprobleme unter Beachtung des Meinungsstandes in Literatur und Rechtsprechung systematisch zu erörtern und einer Lösung zuzuführen.

Erster Teil: Der Auskunftsanspruch nach Art. 11 ZK

A. Überblick und Gesetzessystematik

Rechtsgrundlage für einen zollrechtlichen Auskunftsanspruch ist Art. 11 ZK. Gemäß Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 1 ZK kann jede Person bei den Zollbehörden eine Auskunft über die Anwendung des Zollrechts beantragen. Einem solchen Antrag haben die Behörden gebührenfrei³² zu entsprechen, Art. 11 Abs. 2 S. 1 ZK. Die Ablehnung eines Auskunftersuchens kommt nur dann in Betracht, wenn der Antrag sich nicht auf eine tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr bezieht, Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK.

Art. 11 ZK zählt rechtssystematisch mit der Stellung im Titel I des Zollkodex (Art. 1-19 ZK) zu den allgemeinen Bestimmungen. Diese betreffen im wesentlichen den Geltungsbereich, grundlegende Begriffsbestimmungen sowie die Rechte und Pflichten der Personen nach dem Zollrecht. Die rechtssystematische Stellung erlangt im Hinblick darauf Bedeutung, dass alle im Titel I enthaltenen allgemeinen Bestimmungen vor die Parenthese gezogen sind und mithin titelübergreifende Gültigkeit haben.

B. Begriff der allgemeinen Auskunft und Abgrenzungsfragen

I. Begriffsbestimmung

Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch ist eine Auskunft eine erbetene Mitteilung oder Aufklärung.³³ Diese grundlegende Begriffsbestimmung entspricht dem allgemeinen Verständnis. Vor dem Hintergrund der Auskunft als einem Rechtsinstitut, welches im Zollrecht eine besondere Ausgestaltung erfahren hat, bedarf sie jedoch der weiteren Konkretisierung und Differenzierung.

Entscheidend ist die Konkretisierung im Hinblick auf den Bezugspunkt behördlicher Auskünfte, denn dieser legt den Grundstein für das Wesen einer

32 Kosten hingegen können dem Antragsteller in Rechnung gestellt werden, Art. 11 Abs. 2 S. 2 ZK. Dazu zählen aber nicht die üblichen Verwaltungsaufwendungen, *Wolff*, EG-Zollkodex, Erläuterung Art. 11.

33 *Herder*, Das große Konversationslexikon, unter „Auskunft“.

Auskunft. Unabhängig von der Art der Auskunft sind Bezugspunkt behördlicher Auskünfte stets gegenwärtige, in der Wirklichkeit feststellbare Gegebenheiten, die *nicht* von der *Willensentscheidung* des Äußernden abhängen.³⁴ Die Auskunft ist demnach eine *reine Wissenserklärung*,³⁵ die keinen Schluss auf ein voluntativ regelndes Element der Behördenerklärung zulässt. Diese Wissenserklärung wird im Rahmen von Art. 11 ZK nur auf eine individuelle Anfrage an einen einzelnen Fragesteller erteilt und ist somit eine reagierende Mitteilung.³⁶

Hinter dem Begriff der „*Wissenserklärung*“ verbirgt sich ein weiteres Kennzeichen der Auskunft: die Auskunft setzt eine Erklärung voraus, d.h. die Behörde muss sich eindeutig äußern.³⁷ Eine Information durch den Bürger selbst³⁸ ist keine Auskunft.

Eine Differenzierung von Auskünften ist ausgehend von ihrem Inhalt vorzunehmen. Zum einem kann es sich bei der erbetenen Mitteilung um eine sog. *Tatsachenauskunft*³⁹ handeln. Eine solche beschränkt sich allein auf Tatsachen, wie sie in der Wirklichkeit vorkommen. Dazu zählen insbesondere Mitteilungen über Sprechzeiten, Adressen oder Hinweise auf ergangene Ge-

34 Vgl. BGHZ 117, 83 (88) = NJW 1992, 1230 (1231) = DVBl 1992, 560 = LM § 839 (Fe) BGB Nr. 117, Bl. 1078 mit Anmerkung von *Schmidt*; BGHZ 71, 386 (391); ebenso *Ancker*; Auskünfte durch die Verwaltung, S. 5; *Bomhard*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S. 86; *Klingler*, Rat und Beratung in der deutschen öffentlichen Verwaltung, S. 89; *Zeidler*, Auskunft und Zusage in der Öffentlichen Verwaltung, S. 15.

35 BGH, UPR 1996, 23 (24); *Jacobs*, Jura 1985, 234; *Kopp/Ramsauer*, VwVfG, § 38 Rn. 10.

36 Über das Erfordernis eines Antrags besteht in der Literatur keine Einigkeit. Während *Dann* und *Zeidler* unter allgemeinen Auskünften auch allgemeine Mitteilungen auf Merkblättern verstehen, ist für *Bomhard* konstitutives Element der Auskunft, dass sie sich an einen bestimmten Empfänger oder zumindest an einen bestimmbareren Personenkreis richtet, *Bomhard*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S. 87; ebenso *Engelhardt*, in *Obermayer*, VwVfG, § 25, Rn. 9; *Ule/Laubinger*, Verwaltungsverfahrenrecht, § 26, Rn. 7; a.A. *Dann* in *Kley/Sünner/Willemsen* (Hrsg.), FS für W. Ritter, S. 54; *Zeidler*, Auskünfte und Zusagen in der Öffentlichen Verwaltung, S. 17. Diesem Erfordernis wird hier im weiteren nicht nachgegangen, sondern als zwingende Voraussetzung für eine Auskunft angesehen, da für die zollrechtlichen Auskunftsansprüche ein Antragserfordernis und damit die individuelle Mitteilung ausdrücklich in Art. 11 ZK und Art. 12 ZK geregelt ist.

37 *Bomhard*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S. 86.

38 Dies ist beispielsweise bei einer Akteneinsicht der Fall.

39 *Klingler*, Rat und Beratung in der deutschen öffentlichen Verwaltung, S. 89 definiert die Tatsachenauskunft als formelles Auskunftsrecht. Diese Differenzierung zwischen Tatsachen- und Rechtsauskunft wird beispielsweise vorgenommen von *Bunjes* in *Tilch* (Hrsg.), Deutsches Rechtslexikon, Band 1 unter „Auskunft“.

richtsentscheidungen.⁴⁰ Davon zu unterscheiden sind die Äußerungen von Rechtsansichten (sog. Rechtsauskünfte)⁴¹. Die Rechtsauskünfte nehmen einen bedeutsamen Teil der Auskünfte ein und lassen sich je nach untergeordnetem Bezugspunkt in zwei weitere Formen unterteilen.⁴² Die Rechtsauskunft kann sich zum einen auf die Tatbestandsmerkmale einer Norm beziehen, sog. Tatbestandsauskunft. Bei dieser Form der Rechtsauskunft ist die Auskunft erteilende Behörde gefordert, ihr Wissen über die Bedeutung und den Sinngehalt eines tatbestandlichen Begriffes offenzulegen.⁴³ Zum anderen kann sich die Auskunft auf die an den unstreitigen Sachverhalt geknüpfte Rechtsfolge beziehen. Demgemäß wird die Auskunft dann als Rechtsfolgeauskunft bezeichnet.

II. Abgrenzung zur Zusage

Die allgemeine Auskunft ist zu unterscheiden von der Zusage.⁴⁴ Die Zusage ist eine öffentlich-rechtliche Selbstverpflichtung der Behörde zu einem späteren Tun oder Unterlassen gegenüber einem bestimmten Erklärungsempfänger.⁴⁵ Mit einer Zusage gibt die Behörde eine rechtliche Gewissheitserklärung ab, indem sie dem Zusageempfänger die künftige Regelung eines Sachverhalts zusagt. Dabei ergibt sich aus der mit Verpflichtungswillen abgegebenen Willenserklärung der Behörde eine Bindungswirkung im Hinblick auf die in der Zusage erklärte Rechtsfolge.⁴⁶ Die Frage, ob der Erklärung der Behörde ein Verpflichtungswille zukommt, beurteilt sich nach der Auslegung der abgegebenen Erklärung unter Berücksichtigung der Gesamtumstände des Einzelfalles. Auf Grundlage des § 133 BGB ist im wesentli-

40 *Klingler*, Rat und Beratung in der deutschen öffentlichen Verwaltung, S. 89; *Zeidler*, Auskünfte und Zusagen in der Öffentlichen Verwaltung, S. 15.

41 *Bunjes*, in: Tilch (Hrsg.), Deutsches Rechtslexikon, Band 1 unter „Auskunft“; *Stelkens* in Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 38, Rn. 28

42 *Bunjes*, in: Tilch (Hrsg.), Deutsches Rechtslexikon, Band 1 unter „Auskunft“.

43 *Monreal*, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, S. 17; *Seer*, in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 3.

44 *Dann*, in: Kley/Sünner/Willemsen (Hrsg.), FS für W. Ritter, S. 54 benutzt die Begriffe der verbindlichen Auskunft und der Zusage synonym.

45 BVerwGE 97, 323 (327); BSG, NVwZ 1994, 830; VGH Mannheim VBIBW 1996, 14; *Brackmann*, Handbuch der Sozialversicherung, S. 231 v VI; *Pickel*, Das Verwaltungsverfahren, § 34 Rn. 1; zur Entwicklung der Terminologie *Palau*, Haftungsrelevante Probleme der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Zusage, S. 16 ff (34); *Pfeiffer*, DB 1987, 2380 (2381).

46 BSGE 56, 249; *Henneke*, in Knack, VwVfG, § 38 Rn. 5-7.

chen das Verhalten des Erklärenden zu berücksichtigen, wie auch der Erklärungswortlaut, die Begleitumstände und der Zweck der Erklärung.⁴⁷

Im Unterschied zur Zusage erschöpft sich die allgemeine Auskunft in der Mitteilung des Wissens.⁴⁸ Der Verpflichtungswille, einen Sachverhalt rechtlich entsprechend der erteilten Auskunft in Zukunft regeln zu wollen, fehlt.⁴⁹ Dieser Umstand hat dazu geführt, dass die Auskunft im Verhältnis zur Zusage vielfach als ein Minus qualifiziert wurde.⁵⁰ Von dieser Qualifizierung soll für den Gang der folgenden Untersuchung Abstand genommen werden. Als Ergebnis der terminologischen Differenzierung soll vielmehr festgehalten werden, dass Auskünfte und Zusagen bereits von ihrem Wesen her grundverschieden sind.⁵¹

C. Rechtsnatur des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK

An die Rechtsnatur des Auskunftsanspruchs ist die Anwendbarkeit weiterer Vorschriften geknüpft. So sind namentlich die Artt. 6 ff. ZK über das allgemeine Verfahrensrecht, die sofortige Vollziehbarkeit, die Regelungen über Rücknahme, Widerruf und Änderung⁵² sowie die Unwirksamkeitsbestimmungen den zollrechtlichen Entscheidungen vorbehalten.

Die Definition einer zollrechtlichen Entscheidung entspricht weitestgehend der des deutschen Verwaltungsaktbegriffs.⁵³ Während gemäß § 35 VwVfG⁵⁴ ein Verwaltungsakt jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme darstellt, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechts-

47 BVerwG, NJW 1997, 1248 f.; BVerwGE 65, 61 (70); BFH, BB 1990, 870; *Erichsen*, in: *Erichsen* (Hrsg.), *Allg. Verwaltungsrecht*, § 12 Rn. 33; *Wolff/Bachof/Stober*, *Verwaltungsrecht* Band 2, § 53 Rn. 15.

48 BSG, NJW 1995, 550; BGHZ 117, 83 = DVBl 1992, 560.

49 Ausführlich zu den für die Auslegung einer Auskunft maßgeblichen Regeln siehe BSG, NVwZ 1994, 830.

50 So bspw. von *Zeidler*, *Auskünfte und Zusagen in der Öffentlichen Verwaltung*, S. 14.

51 So wohl auch *Fiedler*, *Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht*, S. 4, der allerdings im Rahmen des § 839 BGB auf eine Differenzierung verzichten will; *Reifenrath*, *Auskünfte und Zusagen und System des Verwaltungshandelns*, S. 12.

52 Vgl. zu Rücknahme und Widerruf einer zollrechtlichen Entscheidungen *Scherney*, *Die Änderung einer Entscheidung im Zollrecht*, S. 113 ff.

53 Zum europäischen Verwaltungsakt vgl. EuGH, Urteil vom 15.7.1963, Rs. 25/62, Slg. 1963, 211 (238), (Plaumann/Kommission).

54 Sowohl § 35 VwVfG des Bundes als auch der Länder.

wirkung nach außen gerichtet ist⁵⁵, definiert Art. 4 Nr. 5 ZK den Begriff der Entscheidung als „eine hoheitliche Maßnahme auf dem Gebiet des Zollrechts zur Regelung eines Einzelfalls mit Rechtswirkung für eine oder mehrere bestimmte oder bestimmbare Personen“

I. Hoheitliche Maßnahme auf dem Gebiet des Zollrechts

Voraussetzung für den Entscheidungscharakter einer Auskunft ist mithin zunächst das Vorliegen einer hoheitlichen Maßnahme auf dem Gebiet des Zollrechts. Hoheitlich ist eine Maßnahme, wenn sie auf Grundlage staatlicher Kompetenznormen ergeht, die sich entweder aus nationalem oder aus europäischem Recht ergeben.⁵⁶ Eine Maßnahme ist jedes Handeln mit Erklärungsinhalt.⁵⁷ Als allgemeine Wissenserklärung in Bezug auf Tatsachen oder Rechtsfolgen basierend auf Art. 11 ZK ist die von Zollbehörden erteilte Auskunft unproblematisch eine hoheitliche Maßnahme auf dem Gebiet des Zollrechts.

II. Regelung

Des weiteren muß die Auskunft aber auch auf das Herbeiführen einer Rechtsfolge gerichtet sein.⁵⁸ Nur dann ist das Merkmal der Regelung erfüllt. Die Auskunft nach Art. 11 ZK jedoch ist gerade nicht auf die Herbeiführung einer Rechtsfolge gerichtet, sondern eine Wissensmitteilung ohne regelnden Charakter. Es handelt sich bei der Auskunft um schlichtes faktisches Verwaltungshandeln, welches den Gegensatz zum Element der Regelung bildet.

Dieses Ergebnis wird durch Art. 4 Nr. 5 ZK selbst belegt, der ausdrücklich nur eine verbindliche Auskunft im Sinne von Art. 12 ZK als eine Entscheidung im oben genannten Sinne qualifiziert und nicht auch auf die in Art. 11

55 Vgl. auch § 118 AO.

56 EuGH, Urteil vom 9.6.1977, Rs. 90/76, Slg. 1977, 1091 (1128), Rn. 28, (van Ameyde/UCI); EuGH, Urteil vom 10.1.1985, Rs. 229/83, Slg. 1985, I (31), Rn. 12 f. (Leclerc u.a./Sàrl „Au blé vert“ u.a.).

57 Scherney, Die Änderung einer Entscheidung im Zollrecht, S. 8; Witte in: Witte, Zollkodex, Art. 4 Rn. 2 b) unter „Entscheidung“.

58 Diese Definition basiert auf den von der Rechtsprechung des EuGH zum Merkmal der „Entscheidung“ i.S.d. Art. 189 IV EGV a.F. (Art. 249 IV n. F.) entwickelten Grundsätzen, Scherney, Die Änderung einer Entscheidung im Zollrecht, S. 10; zur Definition der Entscheidung Grabitz, Grabitz/Hilf, EGV, Archivband II, Art. 189, Rn. 65; Schmidt, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, Art. 189 Rn. 42, 43.

ZK enthaltenen allgemeinen Bestimmungen über Auskünfte verweist.⁵⁹ Aufgrund fehlenden Regelungscharakters besitzt die Auskunft nach Art. 11 ZK die Rechtsnatur tatsächlichen Verwaltungshandelns und ist keine Entscheidung i.S.d. Art. 4 Nr. 5 ZK mit der Konsequenz, dass namentlich die Art. 6 ff. ZK keine Anwendung finden.

D. Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK

Art. 11 ZK stellt allgemeine Regeln und Bestimmungen für die Erteilung von Auskünften durch die Zollbehörden auf. Die in Art. 11 ZK statuierten Voraussetzungen gelten nach dem Wortlaut des Art. 11 ZK und seiner systematischen Stellung für alle Auskünfte⁶⁰ und sollen deshalb im folgenden näher beleuchtet werden. Die Regelungen des Art. 12 ZK enthalten im Verhältnis zu Art. 11 ZK nur Ergänzendes für die Zolltarif- und Ursprungsauskünfte.⁶¹

I. Antragsberechtigter

Nach Art. 11 Abs. 1 ZK kann jede Person bei den Zollbehörden Auskünfte über die Anwendung des Zollrechts beantragen. Der Begriff der „Person“ ist in Art. 4 Nr. 1 ZK legaldefiniert. Als Personen im Sinne des Zollkodex gelten natürliche Personen⁶², juristische Personen⁶³ und Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die aber im Rechtsverkehr wirksam auftreten können, soweit diese Möglichkeit im geltenden Recht vorgesehen ist.⁶⁴

Natürliche Personen sind alle Menschen. Entsprechend § 1 BGB geht das Gemeinschaftsrecht davon aus, dass jeder Mensch unabhängig von Alter oder geistiger Verfassung Träger von zöllnerischen Rechten und Pflichten sein kann und damit zollrechtsfähig ist.⁶⁵ Die Existenz des Menschen be-

59 So auch *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Band 1, Art. 11 Rn. 5; *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Band 1/1, Art. 11, Rn. 1.

60 *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11, Rn. 3.

61 Diese werden gesondert im zweiten Teil erörtert.

62 Art. 4 Nr. 1 Spiegelstrich 1 ZK.

63 Art. 4 Nr. 1 Spiegelstrich 2 ZK.

64 Art. 4 Nr. 1 Spiegelstrich 3 ZK.

65 *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Band 1/1, Art. 4 Rn. 5; *Witte*, Zollkodex, Art. 4 Rn. 2 (S. 52) unter „Person“.

ginnt zollrechtlich betrachtet mit der Geburt und endet mit dem Tod.⁶⁶ Für nichthandlungsfähige Personen besteht unter den Voraussetzungen des Art. 5 ZK die Möglichkeit, sich ggf. vertreten zu lassen. Auch ein Minderjähriger kann Antragsberechtigter im Sinne des Art. 11 ZK sein. Er bedarf zur Antragstellung allerdings der gesetzlichen Vertretung.

Neben den natürlichen Personen gelten auch juristische Personen als „Personen“ im Sinne des Zollkodex. Juristische Personen sind die Zusammenfassung von Personen oder Vermögensmassen zu Organisationseinheiten, denen die Rechtsordnung Rechtsfähigkeit verliehen hat und die sie zu Trägern eigener Rechte und Pflichten im Rechtsverkehr verselbständigt.⁶⁷ In aller Regel erfolgt die Ausstattung mit Rechtsfähigkeit durch das nationale Recht. In Deutschland zählen dazu u.a. Aktiengesellschaften (§ 1 AktG), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§ 13 GmbHG) und eingetragene Genossenschaften (§ 17 GenG). Auch juristische Personen handeln durch ihren gesetzlichen Vertreter.

Schließlich kommen als antragsberechtigte Personen noch Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit hinzu, wenn im geltenden Recht die Möglichkeit vorgesehen ist, als Person wirksam im Rechtsverkehr aufzutreten (Art. 4 Nr. 1, 3. Spiegelstrich ZK). Unter das geltende Recht iSd Art. 4 Nr. 1, 3. Spiegelstrich ZK fallen gem. Art. Nr. 23 ZK sowohl das nationale Recht als auch das Gemeinschaftsrecht, so dass als Rechtsgrundlage für die Verleihung der Fähigkeit, wirksam als Person im Rechtsverkehr aufzutreten zu können, neben dem Gemeinschaftsrecht auch einzelstaatliche Vorschriften in Betracht kommen. In Deutschland sind solche Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit zunächst solche des Handelsrechts; in erster Linie die Offene Handelsgesellschaft (§ 105 HGB) und die Kommanditgesellschaft (§ 161 HGB). Sie besitzen zwar keine Rechtspersönlichkeit, treten aber nach außen als Einheit auf und besitzen die Fähigkeit, Verbindlichkeiten einzugehen und sind in Rechtsverhältnissen selbst berechtigt und verpflichtet.⁶⁸ Ebenso können sie klagen und verklagt werden, §§ 124, 161 HGB. Demnach ist der an sich nicht rechtsfähige OHG

66 *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Band 1/1, Art. 4 Rn. 5.

67 *Heinrichs*, in: Palandt, Einf v § 21, Rn. 1.

68 *Hopt*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § 124, Rn. 2.

und KG die Möglichkeit eingeräumt worden, wirksam im Rechtsverkehr aufzutreten, so dass auch diese Personenvereinigungen antragsberechtigt im Sinne des Art. 11 ZK sind.⁶⁹

Daneben wird auch die Gesellschaft Bürgerlichen Rechts (§§ 705ff. BGB) inzwischen vom nationalen deutschen Recht als selbständige Organisationseinheit angesehen.⁷⁰ Die Gesellschaft Bürgerlichen Rechts kann Zollschuldnerin sein und ist damit zumindest teilweise zollrechtsfähig.⁷¹ Dies gilt insbesondere dann, wenn die Gesellschaft als sogenannte Zollzweckgemeinschaft gegenüber der Zollverwaltung auftritt.⁷²

Mit dem Zusatz im 3. Spiegelstrich wurde auch der bis dahin ungeschriebene Grundsatz, dass nichtrechtsfähige Vereinigungen zollrechtsfähig und damit auch antragsbefugt iSd Art. 11 ZK sein können, ausdrücklich anerkannt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Rahmen der Auskunftsberechtigten weit gesteckt worden ist, um das Auskunftsrecht möglichst umfassend zu eröffnen und die Teilnahme am grenzüberschreitenden Warenverkehr nicht zu behindern. So kann auch ein in der Gemeinschaft nicht Ansässiger Auskunft verlangen, wie sich aus dem Vergleich mit Art. 4 Nr. 2 ZK ergibt. Dies gilt auch dann, wenn er wegen der engeren Fassung des Art. 64 ZK nicht selbst Zollanmelder sein kann.⁷³ Auch macht es keinen Unterschied, ob eine Privatperson, die beispielsweise eine Auslandsreise antreten möchte, sich zuvor über die geltenden Bestimmungen der Einfuhrabgabenfreiheit von Waren im persönlichen Gepäck der Reisenden informieren möchte, oder ob ein Gewerbebetreibender eine Auskunft über Zoll- oder Verbrauchsteuersätze erhalten möchte.⁷⁴

69 Der Personenbegriff ist im ZK abschließend geregelt. Art. 4 Nr.1 Spiegelstrich 3 ZK ist geschaffen worden, um das Problem der Personengesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu lösen. Ein Rückgriff auf die Figur der Steuerrechtsfähigkeit wie im deutschen Steuerrecht ist weder erforderlich noch zulässig, vgl. *Witte/Wöhner* in Birk/Ehlers (Hrsg.), *Rechtsfragen des Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts*, S. 130 f.

70 BGH, Urteil vom 29.1.2001, ZIP 2001, 330 = NJW 2001, 1056. Demnach besitzt die GbR Rechtsfähigkeit, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. Vgl. zu dem Urteil *Wöhner*, AW-Prax 2002, 227 ff.

71 BFH, ZfZ 1999, 409; FG München, ZfZ 1991, 80; *Lux-Lichtenberg*, in: Dorsch, *Zollrecht*, B I/4, Rn. 5; *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, *Zollrecht*, 1/1, Art. 4 Rn. 7.

72 Ausführlich zur Zollzweckgemeinschaft, *Müller-Eiselt*, *Der Veredelungsverkehr*, I 10/6 ff.; *Lux/Lichtenberg*, in: Dorsch, *Zollrecht*, Art. 4, Rn. 5.

73 *Witte/Wöhner*, in: Birk/Ehlers (Hrsg.), *Rechtsfragen des Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts*, S. 123.

74 *Sonnefeld*, ZfZ 2000, 5 (6).

II. Auskunftspflichteter

Zur Auskunftserteilung verpflichtet sind die Zollbehörden. Zollbehörden sind gem. Art. 4 Nr. 3 ZK die unter anderem für die Anwendung des Zollrechts zuständigen Behörden. Hierbei handelt es sich insbesondere um nationale Behörden, deren Zuständigkeiten von den Mitgliedstaaten festgelegt werden.⁷⁵

Nach § 17 Abs. 2 ZollVG sind die Zollbehörden im Sinne des Art. 4 Nr. 3 ZK die Dienststellen der Zollverwaltung. Es gibt aber auch andere Behörden als die organisatorischen Zollbehörden nach § 17 ZollVG, die unter den Begriff der Zollbehörden nach Art. 4 Abs. 3 ZK fallen können.⁷⁶ Einzig entscheidendes Kriterium ist die Anwendung des Zollrechts. Die organisatorische Fragestellung ist damit von der EG allein den Mitgliedstaaten zur Regelung überlassen worden. So kann die Bundeszollverwaltung als die im wesentlichen für die Anwendung des Zollrechts zuständige Stelle kraft ihrer Organisationshoheit entscheiden, welche Dienststelle konkret tätig zu werden hat, etwa im Hinblick auf die Hierarchieebene, auf eine etwaige Aufteilung der sachlichen Zuständigkeit und hinsichtlich der Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit.⁷⁷

III. Verfahren

In Art. 11 Abs. 1 ZK ist geregelt, dass ein Antrag auf eine Auskunft gestellt werden muß. Jedoch ist im Unterschied zu Auskünften nach Art. 12 ZK, die eine genaue Ausgestaltung des Auskunftsverfahrens in der ZK-DVO erfahren haben, das Verfahren bei der Auskunftserteilung nach Art. 11 ZK nicht näher geregelt. Aus dieser fehlenden Ausregelung eines Verfahrens folgt nach dem *argumentum e contrario*, dass der Antrag nach Art. 11 ZK keinen Formvorschriften unterliegt. Er kann mithin schriftlich, mündlich oder auch fernmündlich gestellt werden.⁷⁸

Auf der anderen Seite sind auch die Zollbehörden bei der Auskunftserteilung nicht an besondere Formvorschriften gebunden sind. Insbesondere die Formvorschriften der Artt. 6 ff. ZK über zollrechtliche Entscheidungen gel-

⁷⁵ Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 7.

⁷⁶ Kampf, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des europäischen Zollrechts, Rn. 103.

⁷⁷ Lux, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11, Rn. 9.

⁷⁸ So auch Schwarz, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 11, Rn. 6.

ten für Ansprüche nach Art. 11 ZK nicht⁷⁹, denn sie erfüllen nicht die in Art. 4 Nr. 5 ZK festgelegte Voraussetzung, dass ein Einzelfall mit rechtlicher Wirkung gegenüber einer oder mehreren Personen geregelt wird.⁸⁰

IV. Gegenstand der Auskunft

Zum Gegenstand einer unverbindlichen Auskunft heißt es in Art. 11 Abs. 1 ZK, dass Auskünfte „*über die Anwendung des Zollrechts*“ beantragt werden können.

1. Anwendung

Rechtsanwendung ist vereinfacht dargestellt ein Vorgang, bei dem die anzuwendende Norm gleichsam wie ein Zollstock an den konkret zu beurteilenden Sachverhalt angelegt und dieser an ihm gemessen wird.⁸¹ Das bedeutet ihm Hinblick auf den Gegenstand des Auskunftersuchens, dass dieses nur im Zusammenhang mit einem konkreten Ein- oder Ausfuhrvorgang gestellt werden kann. Ausgeschlossen jedenfalls ist eine abstrakte Anfrage nach der Auslegung zollrechtlicher Bestimmungen vollkommen losgelöst von einer tatsächlich beabsichtigten Ein- oder Ausfuhr.⁸²

2. Zollrecht i.S.v. Art. 11 ZK

Des weiteren muß es sich um die Anwendung von Zollrecht handeln. Was der Begriff des Zollrechts in Art. 11 ZK genau beinhaltet, ist umstritten.

a) Der Zollrechtsbegriff nach der Legaldefinition des Art. 1 ZK

In Art. 1 S. 1 ZK ist der Zollrechtsbegriff legal definiert. Es handelt sich hierbei um eine rein formale Definition des Zollrechtsbegriffs derzufolge das Zollrecht aus drei Komponenten besteht:

aus dem Zollkodex,

aus den auf gemeinschaftlicher Ebene dazu erlassenen Durchführungsvorschriften und

aus den auf einzelstaatlicher Ebene dazu erlassenen Durchführungsvorschriften.

⁷⁹ Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Band 2, Art. 29 ZK, Rn. 16 will jedoch Art. 6 Abs. 2 ZK entsprechend anwenden, wenn Auskünfte über bereits geschehene Zollbehandlungen erteilt werden.

⁸⁰ Siehe unter C. II.

⁸¹ Larenz, Methodenlehre, S. 189.

⁸² So auch Reiche, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 9.

aa) Zollkodex

Der Zollkodex als „Herzstück des Zollrechts“⁸³ enthält die aufeinander abgestimmten allgemeinen Regeln, Zollverfahren und sonstige Verfahrensbestimmungen, die auf alle Waren unabhängig von ihrer Beschaffenheit anwendbar sind.⁸⁴

bb) Gemeinschaftsrechtliche Durchführungsvorschriften

Neben dem Zollkodex bildet aber auch das in den Durchführungsvorschriften Geregelte Zollrecht.

(1) ZK-DVO

Zu den auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene erlassenen Durchführungsvorschriften zählt bereits nach ihrer Bezeichnung die Durchführungsverordnung zum Zollkodex.⁸⁵ Die ZK-DVO ersetzt mit ihren 915 Artikeln 76 Durchführungsverordnungen sowie zwei Durchführungsrichtlinien der Kommission⁸⁶ und enthält die Einzelheiten zu den im Zollkodex nur grundsätzlich gehaltenen Bestimmungen.

(2) Fortbestehende gemeinschaftliche Zollrechtsakte als Durchführungsvorschriften im weiteren Sinne

Des weiteren gibt es Kommissions- oder Ratsverordnungen, die nicht durch Art. 251 ZK aufgehoben wurden sowie bestimmte Übereinkommen und internationale Abkommen, die in EG-Verordnungen transformiert worden sind. Sie regeln im wesentlichen Rechtsgebiete, die die materiellen Grundlagen für die Erhebung des Zolls warenbezogen regeln.⁸⁷ Es handelt sich namentlich um das Zolllarifrecht⁸⁸, das auf Abkommen beruhende Präfe-

83 *Lichtenberg*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 1, Rn. 2.

84 *Witte*, Zollkodex, vor Art. 1, Rn. 9.

85 Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 1993 Nr. L 253, S. 1, zuletzt geändert durch VO (EG) Nr. 444/2002 der Kommission vom 11.3.2002 (ABl. Nr. L 68 S. 11).

86 *Lichtenberg*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 1 Rn. 2.

87 *Hohrmann*, DSz 1994, 449 (452).

88 Rechtliche Grundlage ist die Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.7.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie über den gemeinsamen Zolllarif, ABl. EG 1987 Nr. L 256/1 vom 7.9.1987.

renzrecht, das Zollbefreiungsrecht⁸⁹ und schließlich um Teile des Versandrechts. Diese Rechtsgebiete scheinen zunächst vom Wortlaut der Zollrechtsdefinition ausgeschlossen.

Jedoch sind unter Durchführungsvorschriften ganz allgemein und über die Bezeichnung als solche hinaus alle Bestimmungen zu verstehen, die der Funktionsfähigkeit des Zollkodex dienen.⁹⁰ Entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob sich Auskünfte auch auf die oben genannten Materien beziehen können, ist demnach allein die rechtssystematische Einordnung dieser Rechtsgebiete als Zollrecht. Das wiederum richtet sich nach dem Inhalt der Regelungskomplexe, also danach, ob diese Bestimmungen der Funktionsfähigkeit des Zollkodex dienen.⁹¹ Aus diesem Grunde werden im folgenden die Regelungsbereiche der einzelnen Rechtsgebiete dargestellt und im Anschluss daran ihre rechtssystematische Einordnung vorgenommen.

(a) Tarifrecht

(aa) Regelungsbereich

Gemäß Art. 20 Abs. 1 ZK stützen sich die bei Entstehen einer Zollschuld gesetzliche geschuldeten Abgaben auf den Zolltarif der Europäischen Gemeinschaften. Das Zolltarifrecht kann mithin als der Teil des Abgabenrechts umschrieben werden, welcher die Steuern regelt, die im grenzüberschreitenden Warenverkehr als Zölle zu erheben sind.⁹² Der Zolltarif setzt sich zusammen aus dem Zolltarifschema und den verschiedenen Zollsätzen, welche den Maßstab für den entstehenden Zollbetrag bilden.⁹³ Die genauen Bestandteile des Zolltarifs der Europäischen Gemeinschaften normiert Art. 20 Abs. 3 ZK. Demzufolge umfasst der Zolltarif:

die Kombinierte Nomenklatur (Art. 20 Abs. 3 Buchst. a ZK),
jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung zolltariflicher Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist, (Art. 20 Abs. 3 Buchst. b ZK),

89 Rechtliche Grundlage ist die Verordnung (EWG) Nr. 918/83 des Rates über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen vom 28.3.1983, ABl. EG Nr. L 105 vom 23.4.1983, S. 1 mit Durchführungsverordnungen der Kommission.

90 *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 1, Rn. 36.

91 *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 1, Rn. 39.

92 *Lux*, in: Regul (Hrsg.), Gemeinschaftszollrecht, S. 73.

93 *Bartsch*, Jura 1993, 347 (349); *Bleihauer*, AW-Prax 1996, 175 (176).

die Regelzollsätze und andere Abgaben, die für die in der Kombinierten Nomenklatur erfaßten Waren gelten, (Art. 20 Abs. 3 Buchst. c ZK), Zollpräferenzmaßnahmen aufgrund von Abkommen, (Art. 20 Abs. 3 Buchst. d ZK),

einseitige Zollpräferenzmaßnahmen, (Art. 20 Abs. 3 Buchst. e ZK),

autonome Aussetzungsmaßnahmen, (Art. 20 Abs. 3 Buchst. f ZK) sowie

sonstige in anderen Gemeinschaftsregelungen vorgesehene zolltarifliche Maßnahmen, (Art. 20 Abs. 3 Buchst. g ZK).

Eine Betrachtung des Art. 20 Abs. 3 ZK erhellt, dass es sich bei der inhaltlichen Festlegung des Zolltarifs nur um eine allgemeine Auflistung rein deklaratorischen Charakters handelt.⁹⁴ Denn die einzelnen Vorschriften, die den Inhalt des Zolltarifs konkret regeln, beruhen nicht auf dem Zollkodex, sondern sind in zahlreichen gesonderten Rechtsakten der Gemeinschaft enthalten.⁹⁵

Demnach ist das Tarifrecht als der Teil des Abgabenrechts, welcher Antwort auf die Frage gibt, in welcher Höhe für welches Produkt ein Zollanspruch besteht, kein Bestandteil des Zollkodex. Der Zollkodex selbst enthält nur die Grundsätze zum Entstehen des Anspruchs und regelt dessen verfahrensmäßige Durchsetzung. Er trifft hingegen keine Regelungen zur Höhe des Zollanspruchs.

(bb) Rechtssystematische Stellung

Das Zolltarifrecht fällt damit nicht unmittelbar unter den Zollrechtsbegriff. Vielmehr ist das Gemeinschaftsrecht aufgeteilt in Zollrecht und Zolltarifrecht. Das führt dazu, dass ein Auskunftsbegehrender genau genommen zwar Informationen über Zölle und Abschöpfungen einholen könnte, nicht aber über die Abgabenhöhe, da sich diese ausschließlich nach dem Zolltarifrecht bemißt. Ohne die Abgabenhöhe jedoch ist eine Auskunft für den

⁹⁴ Vgl. *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, Art. 20 Rn. 6.

⁹⁵ Benannt sei hier aufgrund ihrer besonderen Bedeutung nur die VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23. Juli 1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. Nr. 256 vom 07.09.1987, welche formell eigenständig neben dem Zollkodex steht, zuletzt geändert durch die VO (EG) Nr. 969/2002 der Kommission vom 6.6.2002.

Importeur wertlos, so dass losgelöst von der Regelung in der sie festgeschrieben ist, zu den Abgaben auch deren Höhe gehört.⁹⁶

Die aufgezeigte enge materiellrechtliche Verstrickung von Zollrecht und Zolltarifrecht macht diese beiden Rechtsmaterien zu einer unauflösbaren Einheit. Deshalb werden die tariflichen Regelungen durch Bezugnahme im Zollkodex in das Zollrecht eingebunden und bilden auch rechtssystematisch eine Komponente des Zollrechts. Für diese rechtssystematische Einordnung spricht neben der materiellrechtlichen Verstrickung die rein auf Zweckmäßigkeitserwägungen beruhende Nichtaufnahme des Zolltarifs in den Zollkodex. So sind die tariflichen Regelungen ausschließlich aufgrund des großen Umfangs des Zolltarifs, seiner internationalen Verknüpfung und der häufig notwendigen Änderungen ausgelagert worden.⁹⁷ Die Gesamtheit der tarifrechtlichen Regelungen fällt damit unter den Zollrechtsbegriff und kann Gegenstand eines Auskunftersuchens sein.

(b) Präferenzielles Ursprungsrecht, insbes. Abkommensrecht

(aa) Regelungsbereich

Zollpräferenzen sind Zollvergünstigungen und beinhalten als Ausnahme von den in Art. 20 Abs. 3 Buchst. c ZK genannten Regelzollsätzen autonome und vertragliche Zollpräferenzmaßnahmen nach Art. 20 Abs. 3 Buchst. e und d ZK.

Damit die präferentiellen Zollvergünstigungen bei der Einfuhr von Waren Anwendung finden können, enthalten die Präferenzregelungen zumeist Ursprungsregeln. Diese geben Antwort auf die Frage, wann eine aus einem Drittland in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführte Ware nach den Gemeinschaftsvorschriften als Erzeugnis mit Ursprung in diesem Drittland oder als Ursprungserzeugnis dieses Drittlandes angesehen werden kann, welche Nachweise für die Anwendung des Präferenzzollsatzes zu erbringen sind und welche Zusammenarbeit zwischen den Ländern vorgesehen ist für die Sicherstellung der Echtheit und Richtigkeit der Ursprungsnachweise.⁹⁸ Ursprungsregeln sind damit ein zentrales rechtstechnisches Instrument zur Abgrenzung des Anwendungsbereichs von privilegierenden, aber auch vorteilsabschöpfenden Zollsätzen und zur Implementierung anderer handelspo-

96 Ebenso Lux, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 20, Rn. 2; Witte/Wöhner, in: Birk/Ehlers (Hrsg.), Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrecht, S. 120 (125); Bleihauer, in: Witte/Wolffgang (Hrsg.), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Rn. 1373.

97 Hohrmann, DStZ 1994, 449 (452); Lux, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 20, Rn. 1.

98 Stobbe, ZfZ 1997, 38 (40).

litischer Instrumente.⁹⁹ Von der exakten Bestimmung des Warenursprungs hängt es nämlich ab, welchem der verschiedenen Zollregime eines integrierten Wirtschaftsgebietes die zu importierende Ware unterfällt.¹⁰⁰

Wichtig für den Zollrechtsbegriff ist die Unterscheidung zwischen Präferenzmaßnahmen, die auf Abkommen beruhen und autonomen Präferenzen, die von der Gemeinschaft einseitig gewährt werden.

Für die einseitig von der Gemeinschaft gewährten Präferenzen werden die Ursprungsregeln gem. Art. 27 Abs. 2 Buchst. b ZK in der ZK-DVO festgelegt. Art. 67-97 ZK-DVO enthält die Ursprungsregeln bezüglich Waren aus Entwicklungsländern im Rahmen des Allgemeinen Präferenzsystem (APS), Art. 98 bis 123 ZK-DVO bezüglich Waren aus einigen Republiken des ehemaligen Jugoslawiens. Damit fallen sie unter die Legaldefinition des Zollrechtsbegriffs in Art. 1 S. 1 ZK und können unproblematisch Gegenstand einer Auskunft sein.

Für die vertraglich vereinbarten Präferenzzollsätze hingegen sind die Präferenzursprungsregeln nicht im Zollkodex oder einer Durchführungsverordnung, sondern in den einzelnen Abkommen mit den sie betreffenden Ländern enthalten. Somit werden sie nicht von der Legaldefinition erfaßt.

(bb) Rechtssystematische Stellung

Dennoch ist auch dieser Teil des Präferenzrechts unbestritten ein Teil des Zollrechts und ist vom Auskunftsanspruch nicht ausgeschlossen. Die Ausgliederung einiger Ursprungsregeln aus dem Zollkodex beruht ebenso wie bei den tariflichen Regelungen auf ihrem Umfang und damit allein auf Zweckmäßigkeitserwägungen.¹⁰¹ Die Einzelheiten zur Ausfüllung des Art. 27 ZK sind bezüglich autonom gewährter Präferenzen in die ZK-DVO ausgelagert worden,¹⁰² die Einzelheiten abkommensrechtlicher Präferenzregelungen hingegen sind in völkerrechtlichen Abkommen bestimmt. Der Sache nach sind aber auch letztere nichts anderes als die Ausfüllung der in Art. 27 ZK bestimmten Regelungen.¹⁰³ Mithin ist auch das Präferenzrecht - und

99 *Bachmann*, ZfZ 1989, 12 (13); *Kaufmann*, Ursprungsregeln, S. 19; *Möller*, Warenursprung und Präferenzen, S. 17.

100 *Kaufmann*, Ursprungsregeln, S. 74; *Prieß*, in: Witte, Zollkodex, Art. 27, Rn. 4.

101 *Hohrmann*, DStZ 1994, 449 (453).

102 Durch die VO (EG) Nr. 1602/2000 der Kommission vom 24.7.2000 sind die Art. 67 bis 123 ZK-DVO neu gefasst worden, ABl. EG 2000 Nr. L 188, S. 1. Diese Neufassung ist für die rechtssystematische Stellung jedoch gegenstandslos.

103 *Witte/Wöhner*, in: Birk/Ehlers (Hrsg.), Rechtsfragen des Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, S. 120 (125).

zwar namentlich die auf Abkommen beruhenden Präferenzmaßnahmen - Bestandteil des Zollrechts iSd Art. 11 Abs. 1 ZK, über welches eine Auskunft nach Art. 11 ZK begehrt werden kann. Unberührt davon bleibt die Möglichkeit, eine verbindliche Ursprungsauskunft nach Art. 12 ZK einzuholen, deren Erteilung jedoch von der Erfüllung besonderer Voraussetzungen abhängig ist.

(c) Versandrecht

(aa) Regelungsbereich

Das Recht der Versandverfahren hat den Zweck sicherzustellen, Waren unverändert und zeitnah unter zollamtlicher Überwachung zwischen zwei Orten in einem Zollgebiet befördern zu können.¹⁰⁴ Bei der Beförderung von Waren im Zollgebiet der EG unterscheidet der ZK zwischen dem externen Versandverfahren, Art. 91-97 ZK, und dem internen Versandverfahren, Art. 163-165 ZK. Dabei verweisen Art. 91 Abs. 2 ZK bzw. Art. 163 Abs. 2 ZK jeweils auf verschiedene Beförderungsverfahren, von denen nur das sog. gemeinschaftliche Versandverfahren als eine Form der vielfältigen externen Versandverfahren des Art. 91 ZK im Zollkodex und der ZK-DVO vollständig geregelt ist.

(bb) Rechtssystematische Stellung

Die Ausregelung der anderen in Art. 91 ZK genannten Beförderungsarten ergibt sich aus dem TIR-Übereinkommen¹⁰⁵, dem Carnet ATA-Übereinkommen¹⁰⁶ und Art. 9 des Rheinmanifests.¹⁰⁷ Den Auskunftsanspruch nun nur auf das gemeinschaftliche Versandverfahren zu beziehen, würde eine künstliche Aufspaltung verschiedener Beförderungsarten darstellen. Deshalb werden alle in Art. 91 ZK genannten Versandverfahren durch den Verweis im ZK in das gemeinschaftliche Zollrecht integriert.¹⁰⁸ Damit

104 *Kampf*, in: Witte/Wolffgang (Hrsg.), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Rn. 460.

105 Zollübereinkommen über den internationalen Warenaustausch mit Carnet TIR vom 14.11.1975, das durch Gesetz vom 21.5.1979 Bestandteil des deutschen Zollrechts geworden ist (vgl. VSF Z 3351/55). Zur Bedeutung des Versandverfahrens mit Carnet TIR siehe *Kampf*, ZfZ 2002, 182 ff.

106 Übereinkommen vom 6.12.1961 über die vorübergehende Einfuhr von Waren

107 Revidierte Mannheimer Rheinschiffahrtsakte vom 17.10.1868 in der Fassung vom 11.3.1969 (BGBl. II 1969, 597).

108 So auch *Hohrmann*, DStZ 1994, 449 (453); *Lichtenberg*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 1, Rn. 3; *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 83 (89); *Witte*, Zollkodex, Art. 1 Rn. 2; *Witte/Wöhner*, in: Birk/Ehlers (Hrsg.), Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, S. 120 (125).

gehören auch sie zu dem von Art. 11 Abs. 1 ZK verwendeten Zollrechtsbegriff und können zum Gegenstand eines Auskunftsbegehrens gemacht werden.

(d) Zollbefreiungsrecht

(aa) Regelungsbereich

Das Zollbefreiungsrecht bildet den Teil des Rechts, in dem Waren mit unterschiedlicher Begründung bereits bei ihrer Überführung in den freien Verkehr der EG von den an sich zu erhebenden Einfuhrabgaben freigestellt werden. Es handelt sich um außertarifliche Zollbefreiungstatbestände, die erstmalig in der Zollbefreiungsverordnung zusammengefasst wurden.¹⁰⁹ Diese Befreiungstatbestände sind überwiegend nicht mit den Zolllkodex aufgenommen worden, sondern sind in der Zollbefreiungsverordnung geregelt.¹¹⁰

(bb) Rechtssystematische Stellung

Die Zollbefreiungsverordnung ist durch den Zolllkodex im wesentlichen nicht aufgehoben worden und besteht neben ihm als sog. „Satelliten-Verordnung“ weiter fort.¹¹¹ Art. 184 ZK verweist auf die Zollbefreiungsverordnung und integriert sie damit in das gemeinschaftliche Zollrecht. Sie zählt zu den auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene erlassenen Durchführungsvorschriften zum ZK, die von der Legaldefinition des Zollrechtsbegriffs in Art. 1 S. 1 ZK erfaßt werden und gehört damit unstreitig zum Zollrecht.¹¹² Der Auskunftsanspruch nach Art. 11 ZK bezieht sich mithin auch auf dieses Rechtsgebiet.

cc) Nationale Durchführungsvorschriften

Auf deutscher Ebene gehören nach der Legaldefinition des Zollrechts im wesentlichen das ZollVG vom 21.12.1992¹¹³, die dazugehörige Zollverordnung vom 23.12.1993¹¹⁴ und bestimmte lückenfüllende Regelungen der

109 Dazu siehe im einzelnen *Kampf*, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Rn. 1713 a.

110 Es gibt auch einige außertarifliche Zollbefreiungstatbestände, die auf zwischenstaatlichen Abkommen beruhen, siehe dazu *Lichtenberg*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 184, Rn. 7.

111 *Kampf*, in: Witte, Zolllkodex, Art. 184, Rn. 2.

112 Vgl. *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 1, Rn. 36; *Hohrmann*, DStZ 1994, 449 (453); *Lichtenberg*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 1 Rn. 2; *Witte*, Zolllkodex, Art. 1, Rn. 2; *Witte/Wöhner*, AW-Prax 1995, 91 (93).

113 BGBl. 1992 I, S. 2125 vom 21.12.1992.

114 BGBl. 1993 I, S. 2449; Berichtigung, BGBl. I 1994, S. 162.

AO¹¹⁵ zum Zollrecht, die jedoch kaum mehr als Organisationsregeln und Kontrollbefugnisse enthalten.

b) Angrenzende Rechtsgebiete

Neben dem Zollrechtsbegriff wie er durch den Wortlaut des Art. 1 S. 1 ZK definiert wird, existieren weitere wichtige Rechtsgebiete, die den grenzüberschreitenden Warenverkehr betreffen. Sie werden scheinbar vom Wortlaut des Art. 1 S. 1 ZK nicht erfaßt und sind im Kern auch keine Rechtsmaterien, die in unmittelbarem Zusammenhang zum Zollrecht stehen, denn sie haben mit der Zollerhebung direkt nichts zu tun.

Möglicherweise sind diese Rechtsmaterien dennoch als Zollrecht im weiteren Sinne unter den Zollrechtsbegriff zu fassen mit der Konsequenz, dass das Auskunftsbegehren gegenüber der Zollbehörde auch auf diese Gebiete erstreckt werden kann. Diese Überlegung entspringt dem Umstand, dass auch diese Regelungsbereiche - aufgrund der Filter- und Bündelungsfunktion, die der Überwachung des grenzüberschreitenden Warenverkehrs zukommt¹¹⁶ - Grundlage der Arbeit der Zollverwaltung sind.

Bei den in Rede stehenden Rechtsgebieten handelt es sich um das Marktordnungsrecht und die Anwendung des Außenwirtschaftsrecht im weiteren Sinne. Des weiteren wird in diesem Abschnitt die Anwendung des Zollrechts im nationalen Verbrauchsteuerrecht behandelt, da gem. Art. 108 GG der Zollverwaltung auch die Verwaltung der Verbrauchsteuern übertragen ist. Den Mittelpunkt der folgenden Betrachtung bildet die kontrovers diskutierte Frage, ob eine Auskunft auch über nichttarifäre Maßnahmen, namentlich über handelspolitische Hemmnisse sowie über Verbote und Beschränkungen, verlangt werden kann oder ob diese Rechtsmaterien als nicht zum Zollrecht gehörig vom Auskunftsbereich des Art. 11 ZK ausgeschlossen sind.

aa) Marktordnungsrecht

(1) Regelungsbereich

Das Verhältnis des Marktordnungsrechts zum Zollrecht hat in jüngerer Zeit wieder Anlass zur Diskussion gegeben.¹¹⁷ Das resultiert daraus, dass die Beachtung des Marktordnungsrechts zu den wesentlichen Aufgaben der Zollverwaltung im Rahmen des Einfuhrverfahrens gehört.

115 BGBl. 1976 I, S. 613, Berichtigung, BGBl. 1977 I, S. 269.

116 *Dänzer-Vanotti*, ZfZ 1988, 98 (98); *Wamers*, Marktbeobachtung, S. 7 ff.

117 Dazu siehe *Kraus*, ZfZ 2000, 117 ff. (m.w.N.).

Das Marktordnungsrecht besteht aus einer Vielzahl von Regelungen, die den Agrarmarkt in den verschiedenen Sektoren lenken sollen. Die beherrschenden Rechtsquellen finden sich sowohl im Völkerrecht als auch im Gemeinschafts- und nationalen Recht.¹¹⁸ Der Zollkodex enthält allgemeine Bedingungen und Verfahrensvorschriften für die Sicherstellung der agrarpolitischen Maßnahmen unter Berücksichtigung der Belange der Gemeinschaftspolitiken. Die Gemeinsame Agrarpolitik der Europäischen Gemeinschaft bildet das Fundament des Marktordnungsrechts. Sie liegt in der ausschließlicher Zuständigkeit der EG und ist im wesentlichen eine Markt- und Preispolitik, insbesondere zur Einkommenssicherung der Landwirte durch ein Preisstützungssystem für Agrarerzeugnisse.¹¹⁹ Im Rahmen dieser Gemeinsamen Handelspolitik fördert die EG auf der einen Seite den Export bestimmter Waren aus der EG heraus durch Ausfuhrerstattungen, auf der anderen Seite belegt sie den Import von Waren in die EG mit Marktabschöpfungen.¹²⁰ So werden die in Art. 4 Nr. 10 und 11 ZK benannten Ein- und Ausfuhrabgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder aufgrund der für bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse geltenden Sonderregelungen vorgesehen sind, vom ZK erfasst.

Anders liegt der Fall beim Ausfuhrerstattungsverfahren, obwohl auch dieses von der Zollverwaltung vorgenommen wird. Die Erstattungen werden für das deutsche Bundesgebiet zentral vom einem Hauptzollamt¹²¹ abgewickelt. Ziel des Erstattungsrechts ist es, die Erzeugnisse der Gemeinschaft außerhalb der EU preislich wettbewerbsfähig zu machen, so Exporte auf der Grundlage der Preise des internationalen Handels zu ermöglichen und damit den Absatz der Waren zu sichern.¹²² Dies geschieht dadurch, dass Ausfuhrerstattungen sowohl für die Ausfuhr von in Anhang II des EG-Vertrags aufgeführten landwirtschaftlichen Grunderzeugnissen wie Getreide, Milch und Zucker, sowie für Produkte der ersten Verarbeitungsstufe wie z.B. Mehl gezahlt werden als auch für sog. Nicht-Anhang II-Waren, das heißt für Produkte, die aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen hergestellt werden, aber weiteren Verarbeitungsstufen angehören, wie Brot und Nudeln.¹²³ In der Sache handelt es sich bei Ausfuhrerstattungen um ein besonderes Instrument der Marktverwaltung und der Marktlenkung, nämlich um eine Stabilisierungseinrichtung in Form eines Preisausgleichs, die Erzeuger bzw. Hersteller von

118 *Halla-Heißen/Nonhoff*, Marktordnungsrecht, S. 28.

119 *Schrömbges*, ZfZ 1997, 290 (290).

120 *Bartsch*, Jura 1993, 347 (351 f.).

121 Hauptzollamt Hamburg Jonas.

122 *Halla-Heißen*, AW-Prax 1995, 21 (21).

123 *Prieß*, ZfZ 1996, 258 (258).

der Gemeinschaft erhalten, um die oben genannten Waren auf dem Weltmarkt absetzen zu können.¹²⁴

(2) Rechtssystematische Stellung

Die Frage, die sich nun stellt ist, ob sich der Auskunftsanspruch des Art. 11 ZK auch auf die Höhe der Erstattung beziehen kann. Bei der Beantwortung dieser Frage ist zu beachten, dass es sich bei dem Erstattungsverfahren um ein „*zweidimensionales*“¹²⁵ Verfahren handelt. Es ist neben einem reinen Subventionsverfahren auch ein besonderes erstattungsrechtliches Zollverfahren.¹²⁶

Das Erstattungsverfahren knüpft an das Zollverfahren an, das bei der Ausfuhrzollstelle beginnt. Eingeleitet wird es durch die Annahme der erstattungsrechtlichen Ausfuhranmeldung durch die Ausfuhrzollstelle¹²⁷ und ist damit ein besonderes zollrechtliches Verfahren. Die Ausfuhrabfertigung ist Voraussetzung für die Fortsetzung des Verfahrens. Fortgesetzt wird das Verfahren jedoch als reines Subventionsverfahren beim Hauptzollamt Hamburg Jonas, welches das Vorliegen der Erstattungsvoraussetzungen anhand der vorgelegten Dokumente prüft. Damit verläuft das Ausfuhrerstattungsverfahren genau auf der Schnittstelle zum Zollrecht bis zu dem Zeitpunkt, in dem das reine Subventionsverfahren beginnt. Ein Bestandteil dieses Subventionsverfahrens ist auch die Höhe der Erstattungen. Dieser Teil des Ausfuhrerstattungsrechts hat jedoch keinen Bezugspunkt mehr zur Anwendung des Zollrechts. Die Erstattungen verkörpern vielmehr nach außen die gemeinsame Preispolitik innerhalb der Gemeinschaft und sind deshalb nicht als Maßnahmen der Zollregelungen anzusehen.¹²⁸ Damit gehört das Ausfuhrerstattungsrecht nicht zum Zollrecht iSv Art. 11 ZK und der Ausführer hat keinen Anspruch auf Auskunft über die Höhe der Erstattungen.

124 *Barnstedt*, Die Durchführung der gemeinsamen Marktorganisation in der Bundesrepublik Deutschland, S. 337; *Ehle*, in: Kruse (Hrsg.), Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht, S. 232. *Schrömbges*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Band 1/3, Marktordnungsrecht (Buchst. G), Rn. 24.

125 *Schrömbges*, ZfZ 1997, 290 (291).

126 *Schrömbges*, ZfZ 1996, 185 (186).

127 Vgl. Art. 3 Abs. 1 AEVO

128 *Kraus*, ZfZ 1997, 290 (291); ders. ZfZ 2000, 117 (121).

bb) Verkehrsbeschränkungen

(1) Regelungsbereich

Es ist darüber hinaus Aufgabe der Zollverwaltung zu beachten, ob auch die sonstigen Zulässigkeitsbeschränkungen für die Einfuhr vorliegen. Dazu gehören die Verkehrsbeschränkungen. In Art. 4 Nr. 15 ZK ist umfassend und abschließend¹²⁹ geregelt, welche zollrechtlichen Bestimmungen eine Ware erhalten kann. Der Begriff der „Bestimmungen“ ersetzt den früheren Begriff aus § 9 ZG der „Arten der Zollbehandlung“. Die wichtigsten Bestimmungen sind die in Art. 4 Nr. 16 ZK aufgeführten acht Zollverfahren. Innerhalb des *numerus clausus* der zollrechtlichen Bestimmungen hat der Wirtschaftsbeeteiligte ein Wahlrecht, welche beliebige zollrechtliche Bestimmung die Ware erhalten soll. Dieses Wahlrecht macht ihn zum „Herr des Verfahrens“.¹³⁰

Allerdings steht die Freiheit der Wahl zollrechtlicher Bestimmungen unter dem Vorbehalt der Beseitigung dieses Rechts durch das Gesetz. So bestimmt Art. 58 Abs. 1 ZK, dass es nur zu einer zollrechtlichen Bestimmung kommen kann, *„sofern nichts Gegenteiliges bestimmt ist.“* Dabei können sich gegenteilige Bestimmungen nicht nur aus dem EG-Recht, sondern auch aus einzelstaatlichem Recht ergeben, Art. 4 Nr. 23 ZK.

„Gegenteiliges“ in Form einer Schranke der Dispositionsfreiheit des Wirtschaftsteilnehmers stellen zum einen die sog. Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze nach Art. 58 Abs. 2 ZK dar. Zum anderen grenzen außenwirtschaftsrechtliche Beschränkungen die freie Wahl zollrechtlicher Bestimmungen ein. So setzt beispielsweise die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr gem. Art. 79 Unterabs. 2 ZK die Anwendung handelspolitischer Maßnahmen voraus.¹³¹ Verkehrsbeschränkungen betreffen allgemein die Frage nach der Zulässigkeit von Wareneinfuhr oder –ausfuhr.

(a) Verbote und Beschränkungen

Sowohl das Gemeinschaftsrecht als auch das Recht der Mitgliedstaaten kennen den Begriff der Verbote und Beschränkungen¹³². So greift § 1 Abs. 3 ZollVG den in Art. 58 Abs. 2 ZK benannten Grundsatz der beschränkten Dispositionsfreiheit auf und mit ihm die Begriffe der Verbote und Beschrän-

129 *Lichtenberg*, in: Dorsch, Zollrecht, B I/4, Rn. 30; *Witte*, Zollkodex, Art. 4 Rn. 2 unter „Zollrechtlicher Bestimmung“.

130 *Kock*, RIW 1998, 55 (55).

131 Ebenso das Ausfuhrverfahren gem Art. 161 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK.

132 Vgl. z.B.: Art. 30 EGV, Art. 58 Abs. 2 ZK, § 1 Abs. 3 ZollVG.

kungen. Eine gesetzliche Definition der Begriffe findet sich jedoch weder im nationalen noch im gemeinschaftlichen Recht.

Für das Gemeinschaftsrecht läßt sich sagen, dass mit Verboten und Beschränkungen nur jene Rechtsgrundlagen gemeint sind, die dem Schutz der in Art. 58 Abs. 2 ZK aufgeführten Rechtsgüter zu dienen bestimmt sind¹³³, und sind demzufolge nach dem EG-rechtlichen Rechtsverständnis von den handelspolitischen Maßnahmen zu unterscheiden.¹³⁴ Es handelt sich bei den in Art. 58 Abs. 2 ZK benannten Rechtsgütern bzw. rechtlich geschützten Interessen um die sog. nichtwirtschaftlich motivierten¹³⁵ Verbote und Beschränkungen, die sich „aus Gründen der öffentlichen Sittlichkeit und Ordnung oder Sicherheit zum Schutze der Gesundheit und des Lebens von Menschen, Tieren oder Pflanzen, des nationalen Kulturguts von künstlerischem, geschichtlichem oder archäologischem Wert oder des gewerblichen und kommerziellen Eigentums“ rechtfertigen.

Ein solches Verbot liegt vor, wenn aufgrund einer gesetzlichen Regelung die Ein-, Aus- oder Durchfuhr von Waren oder das Verbringen von Waren in oder aus dem Zollgebiet entweder ausnahmslos (sog. absolutes Ein- bzw. Ausfuhrverbot)¹³⁶ untersagt ist oder nur im Rahmen einer Ausnahmegewilligung bzw. nach Durchführung eines Genehmigungsverfahrens (sog. relatives Verbot)¹³⁷ erfolgen darf.¹³⁸

Demgegenüber stellt der Begriff der Beschränkungen das Auffangbecken für alle sonstigen Maßnahmen dar, die bei der Ein-, Aus- oder Durchfuhr

133 Henke, AW-Prax 1995, 333 (336); ders., in: Bieneck (Hrsg.), Handbuch des Außenwirtschaftsrechts, § 3, Rn. 18.

134 Anders § 1 Abs. 3 ZollVG, der auf eine Unterscheidung zwischen Verboten und Beschränkungen einerseits und handelspolitische Maßnahmen andererseits verzichtet, wobei freilich auch bei der Differenzierung nicht selten Überschneidungen vorkommen.

135 Henke, AW-Prax 1995, 333 (336); ders., in: Witte, Zollkodex, Art. 58, Rn. 31; Kock, RIW 1998, 55 (57); wobei Henke darauf hinweist, dass er die Unterscheidung in nichtwirtschaftliche und wirtschaftliche Verbote und Beschränkungen aufgrund von Überlappungen nicht mehr überzeugend findet und eine rein formale Abgrenzung befürwortet in Bieneck (Hrsg.), Handbuch des Außenwirtschaftsrechts, § 3, Rn. 19.

136 Z.B. § 15 Fleischhygienegesetz, der die Einfuhr von Fleisch von Hunden, Katzen, anderen hundeartigen und katzenartigen Tieren sowie von Dachsen und Affen einschränkungslos verbietet, BGBl. I 1987, 649 vom 24. Februar 1987.

137 Ein Beispiel für ein solches relatives Verbot mit Befreiungsvorbehalt ist § 37 Abs. 1 und 3 Waffengesetz, BGBl. I 1972, 1797 vom 19. September 1972 – Ausnahmegewilligung im Einzelfall für gefährliche Gegenstände.

138 Henke, Verbote und Beschränkungen, S. 33.

von Waren Gefahren oder Schäden von den geschützten Rechtsgütern abwenden sollen.¹³⁹

Für den Fall, dass eine Ware einem solchen Verbot oder einer Beschränkung i.S.v. Art. 58 Abs. 2 ZK unterliegt, kommen abhängig von der Schutzrichtung und der Gefährdungslage neben der Nichtüberlassung der Ware gem. Art. 73 Abs. 1 ZK und der in Art. 75 ZK vorgesehenen Maßnahmen die Nichtannahme der Zollanmeldung gem. Art. 63 ZK i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 3 ZollVG, die Beschlagnahme im Ermittlungsverfahren gem. § 94 StPO und nach dem Sonderrecht für Verbote und Beschränkungen geregelte Maßnahmen¹⁴⁰ in Betracht. Die Vorschrift des Art. 58 Abs. 2 ZK stellt also die Weichen dafür, ob es überhaupt zu einer zollrechtlichen Bestimmung kommen kann oder nicht.

(b) Handelspolitische Maßnahmen

Neben den in Art. 58 Abs. 2 ZK benannten sog. nichtwirtschaftlichen Verboten und Beschränkungen stehen die sog. wirtschaftlich motivierten Verbote und Beschränkungen. Es handelt sich hierbei um außenwirtschaftsrechtliche Beschränkungen. EuGH, Rat, Kommission und Literatur definieren den Begriff nicht einheitlich.¹⁴¹ Es gibt jedoch Hinweise für die Auslegung und Bestimmung des Begriffs. Zum einen hat der EuGH ausdrücklich darauf verwiesen, dass das wirksame Funktionieren der Zollunion eine weite Interpretation rechtfertigt¹⁴² und dass der Begriff dynamisch sei.¹⁴³ Zum anderen sind in den Wortlauten von Art. 133 EGV (Art. 113 EGV a.F.) und in Art. 1 Nr. 7 ZK-DVO exemplarisch unter der Bezeichnung handelspolitische Maßnahmen verschiedene wirtschaftslenkende Instrumente aufgezählt. Demnach sind handelspolitische Maßnahmen als nichttarifäre Maßnahmen zu definieren, die im Rahmen der gemeinsamen Handelspolitik durch Gemeinschaftsvorschriften für die Ein- und Ausfuhr von Waren getroffen worden sind, mit

139 Siehe OLG München, RIW 1993, 337

140 Z.B.: Art. 6 Produktpiraterieverordnung, Verordnung (EG) Nr. 3295/94 des Rates über Maßnahmen zum Verbot der Überführung nachgeahmter Waren und unerlaubt hergestellter Vervielfältigungsstücke oder Nachbildungen in den zollrechtlich freien Verkehr oder in ein Nichterhebungsverfahren sowie zum Verbot ihrer Ausfuhr oder Wiederausfuhr vom 22.12.1994, ABl. Nr. L 341 vom 30.4.1994, S. 8.

141 Vgl. zu den unterschiedlichen Definitionen und Theorien: *Reuter*, Außenwirtschafts- und Exportkontrollrecht, Rn. 145.

142 EuGH, Urteil vom 12.7.1973, Rs. 8/73, Slg. 1973, 897 (907), (HZA Bremerhaven/Massey-Ferguson).

143 EuGH, Gutachten vom 4.10.1979, Slg. 1979, 2871 (2913) (Gutachten - Naturkauschuk-Übereinkommen); EuGH, Urteil vom 26.3.1987, Rs. 45/86, Slg. 1987, 1493 (1521) Rn. 19, (Kommission/Rat (APS I)).

dem Ziel, entweder die Handelsströme zum Schutz der innergemeinschaftlichen Wirtschaft zu lenken oder außen- und sicherheitspolitisch zu wirken.¹⁴⁴ In Art. 1 Nr. 7 ZK-DVO sind namentlich Überwachungs- und Schutzmaßnahmen, mengenmäßige Beschränkungen oder Höchstmengen sowie Ein- und Ausfuhrverbote benannt. Dazu gehören auch handelspolitische Schutzmaßnahmen wie die Dual-Use-Verordnung, Embargomaßnahmen und auch nationale Vorschriften wie das deutsche Außenwirtschaftsgesetz.¹⁴⁵

(2) Rechtssystematische Stellung

Es stellt sich mithin die Frage, welche rechtssystematische Stellung handelspolitische Maßnahmen sowie sonstige gemeinsame Ein- und Ausführregelungen im Hinblick auf den Gegenstand eines Auskunftsersuchens nach Art. 11 ZK einnehmen.

Denkbar ist es zum einen, die Grenze für den Auskunftsereich des Art. 11 ZK bei Zöllen und Abschöpfungen im Sinne von Art. 4 Nr. 10 und Nr. 11 ZK zu ziehen.¹⁴⁶ Das hat zur Konsequenz, dass sich die Tragweite des Art. 11 ZK auf das Zollrecht im engeren Sinne beschränkt und Auskünfte über Verbote und Beschränkungen sowie über Vorschriften des Außenwirtschaftsrechts nicht möglich sind.¹⁴⁷ Das gilt auch dann, wenn man eine Beschränkung des Auskunftsereichs auf nichttarifäre Maßnahmen vornimmt, die an die Kombinierte Nomenklatur oder an den Ursprung anknüpfen.¹⁴⁸

Auf der anderen Seite ist es möglich, Art. 11 ZK einen weiter gesteckten Anwendungsbereich zu geben, indem Auskünfte über nichttarifäre Maßnahmen als Zollrecht im weiteren Sinne ebenfalls Art. 11 ZK unterfallen. Dann zählen sowohl Verbote und Beschränkungen als auch handelspolitische Maßnahmen zu dem Rechtsbereich, über den der Antragsberechtigte eine Auskunft erhalten kann.¹⁴⁹

144 *Kock*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 58, Rn. 36; *Witte*, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Zollglossar, S. 477 unter „Handelspolitische Maßnahmen“.

145 EuGH, Urteil vom 17.10.1995, Rs. C-70/94, Slg. 1995, I-3189 (3233), (Werner/BRD); EuGH, Urteil vom 14.1.1997, Rs. C-14/95, Slg. 1997, I-81 (123) Rn. 26, (Centro-COM/HM Treasury u.a.); *Krenzler*, in: Grabitz/Hilf, Das Recht der EU, III, E 1, Rn. 17.

146 So vertreten von *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 11, Rn. 3.

147 So im Ergebnis *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 85.

148 So vertreten von *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11, Rn. 13.

149 So vertreten von *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 11 ff.; *Witte/Wöhner*, in: Birk/Ehlers (Hrsg.), Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrecht, S. 120 ff.

Die Antwort auf die streitige Frage, ob eine enge oder eine weite Auslegung des Zollrechtsbegriffs zu bevorzugen ist, ist im Wege der Auslegung des Gesetzes anhand von Wortsinn, Gesetzessystematik, Entstehungsgeschichte und Normzweck zu finden.

(a) Philologische Interpretation

Bei der philologischen Interpretation ist Ausgangspunkt ausschließlich der Begriff des Zollrechts als solcher. Dieser ist gesetzlich definiert und umfasst nach dem Wortlaut der Definition den Zollkodex sowie die auf gemeinschaftsrechtlicher und nationaler Ebene dazu erlassenen Durchführungsvorschriften. Da Verkehrsbeschränkungen und handelspolitische Maßnahmen als Teil des Außenwirtschaftsrechts nicht zum Zollkodex bzw. einer Durchführungsverordnung gehören, könnte mithin bereits der Wortlaut der Definition die Streitfrage im Sinne eines eng gefaßten Zollrechtsbegriffs klären.¹⁵⁰

Allerdings schließt der Wortlaut der Legaldefinition nicht aus, dass auch andere Rechtsgebiete vom Zollrechtsbegriff erfasst werden, wenn sie zwar nicht im Zollkodex selbst geregelt sind, er aber Bezug auf sie nimmt und die Zollbehörden zu ihrer Anwendung verpflichtet. Der Wortsinn alleine gibt mithin keinen zweifelsfreien Aufschluss darüber, ob die benannten Gebiete Gegenstand eines Auskunftersuchens nach Art. 11 ZK sein können oder nicht.

(b) Systematische Auslegung

Die systematische Auslegung ermöglicht es, Rückschlüsse aus der Stellung der Norm und ihrem Zusammenspiel mit anderen Vorschriften zu ziehen, die bei der grammatischen Interpretation verwehrt bleiben.¹⁵¹ Ausgangspunkt für die folgende Betrachtung ist Art. 12 ZK, welcher mit der verbindlichen Zolltarif- und Ursprungsauskunft spezielle Formen der Auskunft regelt.

Art. 12 Abs. 2 Satz 1 ZK legt fest, dass eine Bindung nur hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung eintritt. Zolltarifliche Einreihung bedeutet aber nicht nur Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur, sondern auch die Einreihung in jede andere Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung anderer als zolltariflicher Maßnahmen er-

150 Eine Auslegung gegen den wirklich eindeutigen Wortsinn ist nicht zulässig, BVerfGE 92, 12; Woerner, FR 1992, 226 (229): „...überschreitet der Rechtsanwender, wenn er die Grenze des möglichen Wortsinns verläßt, eine Art Sicherheitszone.“

151 Woerner, FR 1992, 226 (229): „Noch verhängnisvoller (siehe FBn. 124) erweist sich die Neigung, Rechtsanwendung mit dem möglichen Wortsinn enden zu lassen.“

stellt worden ist gem. Art. 20 Abs. 6 ZK. Darüber hinaus ergibt sich aus den Vertrauensschutzregelungen des Art. 12 Abs. 6 und 7 ZK, dass auch nichttarifäre Maßnahmen Gegenstand einer Auskunft sein können.¹⁵²

Es stellt sich die Frage, welche Rückschlüsse daraus für Auskünfte nach Art. 11 ZK gezogen werden können. Dafür maßgeblich ist das Verhältnis, in dem Auskünfte nach Art. 11 und 12 ZK zueinander stehen. Auskünfte nach Art. 12 ZK entfalten gesetzlich obligatorisch Bindungswirkung. Da bei Art. 11 ZK auf eine solche Regelung verzichtet wurde, folgt nach dem *argumentum e contrario*, dass Auskünfte nach Art. 11 ZK unverbindlich sind. Aus der Unverbindlichkeit wiederum lässt sich folgender Schluss ziehen: Wenn Gegenstand einer verbindlichen Auskunft auch Maßnahmen sein können, die nicht den zolltariflichen Bereich betreffen, dann können sie erst Recht Gegenstand einer unverbindlichen Auskunft sein. Im Rahmen von Art. 12 ZK allerdings ist auch bei nicht zolltariflichen Maßnahmen die Bindungswirkung auf die Frage nach der Einreihung der Ware beschränkt und erstreckt sich nicht auf daran anknüpfende Maßnahmen wie bspw. Zollsätze. Das aber kann für Auskünfte im Sinne des Art. 11 ZK keine Auswirkung auf den Auskunftsbereich haben, ansonsten wäre die bewusste Unverbindlichkeit der Auskunft gegenstandslos. Auch eine Begrenzung auf nichttarifäre Maßnahmen, die entweder an die Kombinierte Nomenklatur oder an den Ursprung anknüpfen, ist aus diesem Grunde nicht schlüssig.¹⁵³ Art. 12 ZK hat aufgrund seiner Bindungswirkung einen ausdrücklich begrenzten Anwendungsbereich. Eine solche Begrenzung wurde für unverbindliche Auskünfte bewusst nicht vorgenommen. Für den Auskunftsbereich nach Art. 11 ZK ist nur die „Anwendung von Zollrecht“ entscheidend, ohne materiellrechtliche Fragen auszuklammern, die indes im Zollkodex aufgegriffen werden. Eine Gegenüberstellung von Art. 11 und 12 ZK legt demnach vielmehr den Schluss nahe, dass Zollrecht auch diejenigen Rechtsgebiete umfasst, auf die der Zollkodex Bezug nimmt und deren Beachtung im Rahmen der Überwachung den Zollbehörden zugewiesen sind.¹⁵⁴

(c) Historische Interpretation und Entstehungsgeschichte

Die Regelung des Art. 11 ZK ist aus Art. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 1715/90¹⁵⁵ über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Einreihung von Waren in der Zollnomenklatur in den Zoll-

152 Wenngleich die Bindungswirkung auf die Einreihung beschränkt bleibt.

153 So allerdings die Schlussfolgerung von *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11, Rn. 13.

154 So ausdrücklich geregelt in § 1 Abs. 3 ZollVG.

155 ABl EG 1990 Nr. L, S. 1.

kodez hervorgegangen. Allerdings wurde nicht der auf die Einreihung von Waren begrenzte Auskunftsbereich übernommen, sondern er wurde auf die Anwendung von Zollrecht erweitert. Die Entstehungsgeschichte¹⁵⁶ und der vierte Erwägungsgrund zum Zollkodez könnten für einen enge Interpretation des Zollrechtsbegriffs sprechen. Im vierten Erwägungsgrund heißt es, dass der Zollkodez unbeschadet anderweitiger Vorschriften gilt. Solche anderweitigen Vorschriften seien insbesondere im Rahmen der landwirtschaftlichen, statistischen oder handelspolitischen Regelungen und in Bezug auf die Eigenmittel zu berücksichtigen. Damit könnte sich die Tragweite der Erweiterung auf das Zollrecht insgesamt auf das Abgabenrecht beschränken.¹⁵⁷

Dieser Schluss ist jedoch nicht der einzig mögliche. Weder die Entstehungsgeschichte noch der benannte Erwägungsgrund nehmen eindeutig die in Streit stehenden Rechtsmaterien vom Auskunftsbereich des Art. 11 ZK aus. Vielmehr steht ebenfalls in den Erwägungsgründen zum Zollkodez, dass dieser mit seinen allgemeinen Bestimmungen und Verfahrensvorschriften neben der Einnahmesicherung auch dazu dient, die Anwendung der zolltariflichen und sonstigen Maßnahmen sicherzustellen.¹⁵⁸ Auch dieser Erwägung gilt es bei der Auslegung des Zollrechtsbegriffs gerecht zu werden. Es darf nicht übersehen werden, dass mit der Regelung des Art. 11 ZK ursprünglich ein umfassender Vertrauensschutz für die Wirtschaftsbeteiligten angestrebt wurde. Die Ausgestaltung einer Bindungswirkung auch für Auskünfte nach Art. 11 ZK scheiterte nur an dem Bestreben einiger Mitgliedstaaten.¹⁵⁹ Gerade dieser Umstand, dass ein umfassender und bindender Auskunftsanspruch vorgesehen war, spricht dafür, dass der nun unverbindlich ausgestaltet Anspruch gemäß Art. 11 ZK keinen engen materiellen Beschränkungen unterliegen soll. Vielmehr spricht die Entstehungsgeschichte mithin dafür, dass die Auskunftssuchenden, denen nur in einem speziellen Teilbereich das Institut einer verbindlichen Auskunft zur Verfügung steht, die Möglichkeit haben sollen, auch über Rechtsmaterien Auskünfte zu erhalten, die in vielen Vorschriften des Zollkodezes Niederschlag gefunden haben und damit zum Zollrecht im weiteren Sinne gehören.

156 So *Lux*, in: Dorsch, Zollkodez, Art. 11, Rn. 13; *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 85, der sich auch auf die bei *Lux* angeführte Entstehungsgeschichte bezieht und auf diesen verweist.

157 So *Lux*, in: Dorsch, Zollkodez, Art. 11, Rn. 13.

158 So auch *Witte/Wöhner*, in: Birk/Ehlers (Hrsg.), Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrecht, S. 124.

159 *Lux*, in: Dorsch, Zollkodez, Art. 11, Rn. 1.

(d) Teleologische Auslegung

Schließlich sprechen auch Sinn und Zweck der Norm für eine weite Auslegung. Auskünfte haben seit jeher für den Wirtschaftsbeteiligten im Bereich der komplexen und schwer überschaubaren Rechtsmaterie zollrechtlich relevanter Bestimmungen eine ausgeprägte Bedeutung. Das Ergebnis eines Auskunftersuchens entscheidet mitunter über das Ob und Wie wirtschaftlicher Transaktionen. Über diese Bedeutung war sich auch der Rat der Europäischen Gemeinschaft bei Erlass des Zollkodex im klaren. Auskünfte über die Anwendung des Außenwirtschaftsrechts wie beispielsweise die Frage danach, ob und welche Ausfuhrbeschränkungen im Dual-Use-Verfahren bestehen, sowie Informationen über möglicherweise bestehende Verbote und Beschränkungen¹⁶⁰, die darüber entscheiden, ob es überhaupt zu einem zollrechtlichen Verfahren kommt, sind eine zwingende Voraussetzung für den Wirtschaftsteilnehmer abschätzen zu können, wie sich die Abfertigung der Zollbehörde gestalten wird. So sind neben bloßen Einreihungsfragen Auskünfte zu den sog. angrenzenden Rechtsgebieten ein unerlässliches Instrument für den Auskunftssuchenden, um eine vollständige Kalkulationsgrundlage zu erstellen und den Abwicklungsrahmen seiner wirtschaftlichen Betätigung abzustecken.

Als Ergebnis ist mithin nach Auslegung des Gesetzes festzuhalten, dass nach hier vertretener Ansicht dem Zollrechtsbegriff im weiteren Sinne der Vorzug einzuräumen ist und dem Antragsberechtigten im Rahmen des Art. 11 ZK ein dementsprechend weit gefasstes Auskunftsspektrum eröffnet ist.

cc) Verbrauchsteuerrecht

(1) Regelungsbereich

Der Zollkodex gilt unmittelbar nur für Zölle, Abgaben und Abschöpfungen, die durch Gemeinschaftsregelungen geschaffen und von den Mitgliedstaaten für Rechnung der Gemeinschaft erhoben werden. Bereits aus diesem Grunde scheint es abwegig, den zollrechtlichen Auskunftsanspruch auch auf das nationale Steuerrecht wie das Verbrauchsteuerrecht auszudehnen. Gleichwohl können die nationalen Abgabenarten nicht gänzlich außen vor bleiben, denn im Zuge der Gleichbehandlung sämtlicher Abgaben bei der Einfuhr ist eine sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften vorgesehen. Dies gilt zumindest für die Einfuhrumsatzsteuer, die nach ihrer rechtssystematischen Stellung eine Verbrauchsteuer im Sinne der Abgabenordnung ist, § 21 Abs.

160 Weitere Beispiele siehe bei *Witte/Wöhner*, in: Birk/Ehlers (Hrsg.), *Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrecht*, S. 127 f.

1 UStG¹⁶¹. § 21 Abs. 2 UStG enthält nämlich eine dynamischen Verweisung¹⁶², die da lautet: „Für die Einfuhrumsatzsteuer gelten die Vorschriften für Zölle sinngemäß.“ Zu den Vorschriften für Zölle gehören nicht nur die nationalen Zollvorschriften, sondern auch die unmittelbar anwendbaren gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften für Zölle¹⁶³, wie der gesamte Zollkodex und damit auch der Auskunftsanspruch nach Art. 11 ZK.

Für die besonderen Verbrauchsteuern gilt dies hingegen nicht so pauschal. Die besonderen Verbrauchsteuern sind nationale Steuern, die an den Verbrauch bestimmter, sog. hochsteuerbarer Waren im nationalen Erhebungsgebiet geknüpft sind.¹⁶⁴ In Deutschland sind dies die Biersteuer, Branntweinsteuer¹⁶⁵, Tabaksteuer, Schaumweinsteuer und Mineralölsteuer als EG-weit harmonisierte Steuer sowie die Kaffeesteuer.¹⁶⁶ Für die besonderen Verbrauchsteuern ist eine sinngemäße Anwendung des Zollrechts nicht schlechthin vorgesehen, sondern nur eine auf Teilaspekte begrenzte Anwendung der Zollvorschriften wie über die Entstehung und damit auch die Nichtentstehung, das Erlöschen, den Zeitpunkt der Entstehung, den Schuldner und die Fälligkeit.¹⁶⁷

(2) Rechtssystematische Stellung

Die Zueigenmachung des Zollrechts durch Verweisungen im Steuerrecht bedeutet jedoch nicht, dass das Verbrauchsteuerrecht zu Zollrecht wird. Die Verweise haben zur Konsequenz, dass für eingeführte Waren, für die neben dem Zoll eine Einfuhrabgabe, Einfuhrumsatzsteuer oder eine andere für eingeführte Waren zu erhebende Verbrauchsteuer vorgesehen ist, nicht nur eine Steuerschuld entsteht, sondern zugleich auch nach den Vorschriften des Zollrechts eine Zollschuld. Die Anpassung der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Vorschriften an die der Zollbehandlung und Zollerhebung entspringt dem Umstand, dass Einfuhrumsatzsteuer und Einfuhrverbrauchsteuer steuersystematisch in der Einfuhrsituation mehr Affinität zum Zoll- als zum Steuerrecht aufweisen.¹⁶⁸ Der zentrale Unterschied zwischen Zoll und indi-

161 § 21 Abs. 1 UStG ist eine Legaldefinition und keine Verweisungsvorschrift, BFHE 160 (260) = ZfZ 1991, 17.

162 BFHE 160 (260) = ZfZ 1991, 17.

163 Müller-Eiselt, in: Dorsch, Zollrecht, E I/21 UStG, Rn. 9.

164 Kampf, in: Witte/Wolffgang (Hrsg.), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Rn. 157.

165 In Form des Monopolausgleichs bei der Einfuhr.

166 Henke, in: Peter/Burhoff/Stöcker, Umsatzsteuer - Kommentar, § 21, Rn. 11.

167 § 21 TabStG, § 23 MinöStG, § 13 BierStG, § 147 BranntweinStG, SchaumweinStG und § 13 KaffeeStG.

168 Flick, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Kommentar zum UStG, § 21 Anm. 4 und 5.

rekter Steuer besteht darin, dass die Zollerhebung ganz wesentlich auf eine bewusste Ungleichbehandlung von inländischer und ausländischer Ware ausgerichtet ist, während der Erhebung indirekter Steuern an der Grenze Abschöpfungsgedanken fremd sind.¹⁶⁹ Die Affinität von Einfuhrumsatzsteuer und Einfuhrverbrauchsteuer in der Einfuhrsituation zum Zollrecht ergibt sich daraus, dass die drittländischen Waren gegenüber Waren mit Zugehörigkeit zum Steuer- bzw. Zollgebiet solange ungleich behandelt werden bis ihre Gleichstellung aufgrund der Erhebung des steuerlichen Grenzausgleichs sichergestellt ist.¹⁷⁰

Das bedeutet, dass Zoll- und Steuerrecht *de lege lata* in der Weise miteinander verknüpft sind, dass bei einem Verweis auf das gesamte Zollrecht sich auch der Auskunftsanspruch auf das betreffende Rechtsgebiet erstreckt, ohne dass das Verbrauchsteuerrecht zum Zollrecht zählt. In Deutschland besteht darüber hinaus die Praxis auch in bezug auf den Umsatzsteuersatz, der von der Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur abhängig ist, unverbindliche Auskünfte zu erteilen.¹⁷¹

Zu beachten ist jedoch, dass die vorgeschriebene „*sinngemäße Anwendung*“ der Zollvorschriften stets eine Prüfung oktroyiert, ob eine Anwendung mit dem Sinn und Zweck der steuerlichen Regelungen und ihren Besonderheiten im Unterschied zu Zollrecht vereinbar ist oder ob nicht unmittelbare steuerliche Regelungen aus systematischen Gründen vorrangig gelten. Denn auch der Zollkodex gilt nur „unbeschadet besonderer anderer Vorschriften“.¹⁷² Das heißt, dass das Verbrauchsteuerrecht materiell nicht durch den Zollkodex ausgestaltet wird.¹⁷³

V. Ablehnung eines Auskunftsanspruchs

Gem. Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK kann ein bei den Zollbehörden gestellter Antrag auf Auskunft über die Anwendung des Zollrechts abgelehnt werden, wenn sich dieser Antrag nicht auf eine tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr bezieht.

169 Henke, in: Peter/Burhoff/Stöcker, Umsatzsteuer Kommentar, § 21, Rn. 4.

170 Henke, in: Peter/Burhoff/Stöcker, Umsatzsteuer Kommentar, § 21, Rn. 21.

171 BFHE 178, 262 (264) = ZfZ 1996, 20 (21).

172 Erwägungsgründe zum Zollkodex.

173 Henke in Peter/Burhoff/Stöcker, Umsatzsteuer Kommentar, § 21, Rn. 30.

1. Tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr

Der Begriff der *tatsächlich beabsichtigten Ein- oder Ausfuhr* in Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK wirft drei Fragen auf. Zunächst ist zu klären, welche Vorgänge unter die Ein- oder Ausfuhr fallen. Dann ist zu erörtern, welcher Grad der Konkretisierung sich hinter den Worten „*tatsächlich beabsichtigt*“ verbirgt und schließlich ist zu erläutern, ob eine zeitliche Vorgabe im Hinblick auf die Ein- oder Ausfuhr im Gesetzeswortlaut enthalten ist.

a) Begriff der Ein- oder Ausfuhr

Unter Ein- bzw. Ausfuhr fallen alle Vorgänge, die das endgültige oder vorübergehende Verbringen von Waren in bzw. aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft zum Inhalt haben.¹⁷⁴ Der rein innergemeinschaftliche Warenverkehr ist damit grundsätzlich ausgeschlossen.¹⁷⁵

In der früher geltenden, durch den Zollkodex nach Art. 251 ZK aufgehobenen VO Nr. 1715/90¹⁷⁶ konnten Anträge von der Behörde zurückgewiesen werden, wenn sich der Antrag nicht auf ein tatsächlich in Betracht gezogenes „*Handelsgeschäft*“ bezog¹⁷⁷ oder offenkundig unbegründet war.¹⁷⁸ Dass der Begriff des Handelsgeschäfts keinen Platz mehr im ZK gefunden hat, obwohl er auch in dem von der Kommission vorgeschlagenen Kodex-Entwurf noch vorgesehen war, verdeutlicht, dass die in Rede stehende Ein- oder Ausfuhr nicht mehr auf einem kaufmännischen Vorgang basieren muss, sondern dass auch Auskunftersuchen von Privaten und von Zollagenten zu berücksichtigen sind.¹⁷⁹

b) Grad der Konkretisierung

Der Auskunftsantrag kann abgelehnt werden, wenn er sich nicht auf eine *tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr* bezieht, Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK. Diese Formulierung wirft die Frage auf, inwieweit der Ein- oder Ausfuhrvorgang bereits konkretisiert sein muss. Die von Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK geforderte tatsächliche Absicht beinhaltet nach dem Wortlaut

174 Witte, Zollkodex, Art. 4, Rn. 2 unter Ein- bzw. Ausfuhr.

175 Lux, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11, Rn. 14.

176 Verordnung (EWG) Nr. 1715/90 des Rates vom 20. Juni 1990 über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Einreihung von Waren in der Zollnomenklatur, ABl. Nr. L 262/1.

177 Art. 2 Abs. 1 der VO.

178 Art. 4 Abs. 3 der VO.

179 Reiche, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 15.

als Mindestmaß an Konkretisierung, dass die Zollbehörden nur aus Allgemeininteresse gestellte Fragen nicht zu beantworten brauchen.¹⁸⁰

Rüsken will nun auch Auskunftsbegehren einbeziehen, die sich auf das Vorfeld der Anbahnung konkreter Ein- oder Ausfuhrgeschäfte erstrecken, um jedermann eine umfassende Unterrichtung über die Anwendung des Zollrechts zu ermöglichen, soweit dies für seine künftige wirtschaftliche Betätigung irgendwie von Bedeutung ist.¹⁸¹

Ziel des Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK ist es jedoch die Zollbehörden nicht mit unnötigen Anfragen zu belasten.¹⁸² Diesem Ziel und der ausdrücklich geforderten *tatsächlichen* Absicht zufolge muss das Vorhaben mithin zumindest insoweit konkretisiert sein, dass dessen Verwirklichung bereits tatsächlich in Planung ist. Das bedeutet, dass es sich nicht um einen Ein- oder Ausfuhrvorgang handeln darf, dessen Realisierung lediglich rein theoretisch erwogen wird.¹⁸³

c) Zeitpunkt des Ein- oder Ausfuhrvorganges

Der Grad der Konkretisierung sagt noch nichts über den maßgeblichen Zeitpunkt des Ein- oder Ausfuhrvorganges aus. Kann das Auskunftsersuchen abgelehnt werden, wenn es sich nicht auf zukünftige, noch nicht abgeschlossenen Ein- oder Ausfuhrgeschäfte bezieht, sondern auf bereits geschehene Zollbehandlungen?

Dem Wortlaut des Art. 11 ZK ist eine Begrenzung des Anwendungsbereichs nur auf zukünftige Zollbehandlungen nicht zu entnehmen. Hinzu kommt, dass erst der retrospektive Aspekt einen umfassenden Auskunftsanspruch des Bürgers gewährleistet¹⁸⁴, ohne dadurch die Behörden mit überflüssigen Anfragen zu überlasten. Schließlich bliebe Art. 11 ZK bei einer Beschränkung auf zukünftige Zollbehandlungen hinter den Vorgaben des Art. 16 GATT-Zollwert-Kodex zurück, obwohl Art. 11 ZK den früher in Art. 12 ZWVO 1980 geregelten Anspruch auf Mitteilung darüber, nach welcher Methode und in welcher Weise der Zollwert gestellt worden ist, in sich aufgenommen hat.¹⁸⁵ Mithin kann ein Antrag auf Auskunft über bereits gesche-

180 *Reiche*, in: Witte, Zolllkodex, Art. 11, Rn. 14.

181 *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 83 (86).

182 *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11, Rn. 14.

183 *Reiche*, in: Witte, Zolllkodex, Art. 11, Rn. 14.

184 *Müller-Eiselt*, EG-Zollrecht, Art. 29, Rn. 16.

185 *Müller-Eiselt*, EG-Zollrecht, Art. 29, Rn. 16; *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 87; *Reiche*, in Witte: Zolllkodex, Art. 11 Rn. 14.

hene Zollbehandlungen nicht wegen des zeitlichen Aspekts abgelehnt werden.¹⁸⁶

2. Ermessen

Ein Antrag auf Auskunft „*kann*“ abgelehnt werden, muss aber nicht. Der Zollbehörde ist demnach ausdrücklich ein Ermessen eingeräumt worden, ob sie unter den in Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK benannten Voraussetzungen, den Antrag ablehnen will oder nicht.

Dennoch sollte die Zurückweisung eines Antrags auf einige Ausnahmefälle beschränkt bleiben, da ansonsten aufgrund des Ermessens- und Beurteilungsspielraums der Behörden Ungleichbehandlungen in Folge uneinheitlicher Handhabung in der Gemeinschaft zu befürchten sind, die dazu führen können, dass eine Verlagerung der Anträge auf die wirtschaftsfreundlichen Mitgliedstaaten stattfindet.¹⁸⁷

E. Die Rechtswirkungen des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK

Nachdem die Voraussetzungen und die Rechtsnatur des Auskunftsanspruches nach Art. 11 ZK festgelegt wurden und mit dem Wissen um den Begriff, kann man sich nun der Frage nach den Rechtswirkungen des Instituts zuwenden. Dabei sind die Rechtswirkungen einer Auskunft nach Art. 11 ZK unter mehreren Gesichtspunkten zu betrachten.

Zunächst sollen die sich aus dem Wesen der Auskunft und die sich aus dem allgemeinen Teil des Zollkodexes ergebenden Rechtswirkungen beleuchtet werden. Sodann gilt es den Problemkreis zu erörtern, ob falsche Auskünfte für die Zollbehörden nach übergeordneten Gesichtspunkten eine Bindungswirkung entfalten können, ob und von wem ggf. Schadensersatz zu leisten ist und welche Rechtsmittel gegen eine Auskunft nach Art. 11 ZK zur Verfügung stehen.

I. Grundsatz der Unverbindlichkeit

Die allgemeine Auskunft gem. Art. 11 ZK ist eine reine Wissenserklärung. Bei ihrer Erteilung handelt es sich um eine schlicht verwaltende Tätigkeit,

¹⁸⁶ *Müller-Eiselt* hält jedoch für diesen speziellen Fall hinsichtlich des Schriftlichkeitserfordernisses von Anfrage und Antwort und des Zeitfaktors eine entsprechende Anwendung des Art. 6 Abs. 2 ZK für angebracht.

¹⁸⁷ *Lux* zum Recht nach der Verordnung (EWG) Nr. 1715/90, *ZfZ* 1991, 66 (69 f.).

mit der keine unmittelbare Regelung erfolgt. Ihrem Wesen nach ist die Auskunft demzufolge originär nicht verbindlich. Nichts anderes ergibt sich bezüglich ihrer Bindungswirkung bei einer Gegenüberstellung zu der Auskunft nach Art. 12 ZK. Im Unterschied zu einer Auskunft nach Art. 12 ZK ist für eine allgemeine Auskunft nach Art. 11 ZK vom Gesetz gerade keine verbindliche Wirkung vorgesehen, so dass sich nach dem *argumentum e contrario* die Unverbindlichkeit dieser Auskunft auch aus dem Zollkodex selbst ergibt.¹⁸⁸

Die Unverbindlichkeit der Auskunft hat zur Konsequenz, dass die Auskunft auf die Endentscheidung der Behörde keinen Einfluss auszuüben vermag. Das bedeutet, die Zollbehörde ist nicht verpflichtet, die zollrechtliche Behandlung des Vorgangs entsprechend der erteilten Auskunft vorzunehmen.¹⁸⁹ Sie muss sich an die dort gegebenen Angaben nicht halten. Den Belangen der Wirtschaftsbeteiligten wäre zweifelsohne mehr entsprochen, wenn die Zollbehörden an ihre Auskünfte bei der späteren Ein- oder Ausfuhr gebunden wäre, jedoch war eine so weitgehende Vertrauensschutzregelung auf Gemeinschaftsebene entgegen den Bestrebungen einzelner Mitgliedstaaten nicht durchsetzbar.¹⁹⁰ So obliegt das Risiko einer möglichen Falschauskunft aufgrund der Unverbindlichkeit grundsätzlich dem Auskunftsberechtigten.¹⁹¹

II. Bindungswirkung für falsche Auskünfte?

Die Rechtslage und Risikoverteilung im Falle einer von den Zollbehörden erteilten Falschauskunft scheint damit auf der Hand zu liegen: Eine nach Art. 11 ZK erteilte Auskunft ist unabhängig von ihrer Richtigkeit stets unverbindlich und bietet dem Ein- oder Ausfuhrer keinerlei Gewähr.

Auf den ersten Blick mag dieses Ergebnis in Anbetracht des Grundsatzes von der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns das einzig konsequente sein. Eine unrichtige Auskunft ist stets auch eine rechtswidrige, denn sowohl die Rechtsauskunft in Gestalt der Tatbestandsauskunft als auch in Gestalt der Rechtsfolgenauskunft müssen sich am Gesetz messen lassen.

Dennoch darf der Blick auf übergeordnete Rechtsgedanken nicht verwehrt bleiben. So erscheint es doch zumindest fragwürdig, ob das Spannungsver-

188 Siehe unter IV. 2. b) bb) (2) (bb).

189 *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 17.

190 *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11, Rn. 1; *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 89, Fßn.21.

191 *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 17.

hältnis zwischen der Schutzbedürftigkeit des Wirtschaftsbeteiligten und dem Erfordernis der Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns ohne Ausnahme zugunsten letzterem aufzulösen ist. Ein möglicher Ansatz die Waagschale zum Schutz des Zollbeteiligten ausschlagen zu lassen, könnten die Grundsätze des Vertrauensschutzes sowie der Grundsatz von Treu und Glauben bieten.¹⁹²

Im Mittelpunkt der folgenden Untersuchung steht deshalb die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen diese übergeordneten Rechtsprinzipien im Falle einer unrichtigen unverbindlichen Auskunft dazu führen, dass die Behörden für die von ihnen erteilten Auskünfte trotz ihrer Unverbindlichkeit in irgendeiner Art und Weise die Gewähr für die in den Auskünften getroffenen Aussagen übernehmen müssen.¹⁹³

1. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes

Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Gemeinschaftsrecht gehört zu den Grundprinzipien der Gemeinschaft.¹⁹⁴ Als Komponente des Freiheitsschutzes gehört der Vertrauensschutz seiner rechtstheoretischen Natur nach zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die unmittelbar aus dem Gerechtigkeitsprinzip ableitbar und zugleich jeder Rechtsordnung als deren ethischer Mindestgehalt vorgegeben sind.¹⁹⁵ Dabei konkretisiert sich das Verlangen des Einzelnen nach Vertrauensschutz in der Frage, ob und inwieweit die unter einer bestehenden Rechtslage bereits erworbenen Rechtspositionen oder die im Vertrauen darauf getroffenen Dispositionen Schutz durch die Rechtsordnung vor einer erneuten rechtlichen Bewertung beanspruchen können.¹⁹⁶

192 Diese Überlegung liegt auch dem Entscheid der Eidgenössischen Zollrekurskommission vom 21.2. 2000 zugrunde, Erwägungen S. 4 vor Punkt 2.

193 Dafür, dass auch unverbindliche Auskünfte einen Vertrauensschutz zugunsten des Zollbeteiligten entfalten können, sprechen sich namentlich *Friedrich*, StuW 1995, 15 (24); *Schwarz* in Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 11, Rn. 8; *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 19; *Witte/Wöhner*, AW-Prax 1995, S. 91 (93) aus.

194 In der Rechtsprechung des EuGH wird der Grundsatz des Vertrauensschutzes in der Rechtssache *Algera* im Jahre 1957 erstmalig erwähnt, EuGH, Urteil vom 12.07.1957, verb. Rs. 7/56 bis 7/57, Slg. 1957, 83 (118), (*Algera u.a.*); EuGH, Urteil vom 15.12.1982, Rs. 5/82, Slg. 1982, 4601 (4615) Rn. 22, (*Maizena*).

195 Vgl. dazu umfassend *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 4 ff.; *Borchardt*, EuGRZ 1988, 309 ff; *Lenz*, Vertrauensschutz im Gemeinschaftsrecht, S. 21.

196 *Borchardt*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S. 7.

Im Zollrecht hat der Grundsatz des Vertrauensschutzes mit den Vorschriften über das Absehen von Nacherhebung¹⁹⁷ gem. Art. 220 Abs. 2 ZK sowie über Erstattung und Erlass, geregelt in Art. 235-242 ZK, Art. 877 ZK-DVO, eine konkrete Ausgestaltung erfahren. Namentlich geht es hierbei um die Korrektur von Zollerhebungen, die sich nachträglich als unzutreffend erweisen. Die Korrektur im Wege der Nacherhebung (Art. 220, 221 ZK, Art. 868-876 a ZK-DVO) ist zunächst einmal eine Korrektur zu Lasten des Zollschuldners, wenn die Zollschuld nicht oder zu niedrig erfasst wurde.¹⁹⁸ Erstattung und Erlass hingegen regeln die Korrektur zugunsten des Abgabepflichtigen. Zuständig für Entscheidungen über Erlass, Erstattung und Absehen von der Nacherhebung ist grundsätzlich die Europäische Kommission bzw. die nationale Zollverwaltung.¹⁹⁹ Die Entscheidungspraxis muss dabei Spiegelbild der höchstrichterlichen Rechtsprechung sein, denn maßgebend für die Anwendung und Auslegung der Billigkeitsvorschriften ist die Rechtsprechung des Gerichts erster Instanz der EG und des Europäischen Gerichtshofs.²⁰⁰

Im folgenden gilt es unter Berücksichtigung der Rechtsprechung und Entscheidungspraxis zu klären, ob eine von den Zollbehörden erteilte unrichtige unverbindliche Auskunft, die in Zusammenhang mit einer sich nachträglich als unzutreffend erweisenden Zollerhebung steht, einen Vertrauenstatbestand darstellt, der die Korrektur zugunsten bzw. ein Absehen von einer Korrektur zu Lasten des Zollbeteiligten nach den benannten Vorschriften rechtfertigt.

a) Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung gem. Art. 220 Abs. 2 ZK i.V.m. Art. 869-876 ZK-DVO

aa) Gesetzessystematik

Grundsätzlich gilt, dass die Zollbehörde im Falle der Festsetzung und Forderung eines zu niedrigen Abgabebetrags, die zu wenig entrichteten Abgaben

197 Zu beachten ist, dass sich die Nacherhebung in zwei Schritten vollzieht. Zunächst erfolgt die nachträgliche buchmäßige Erfassung des nachzuerhebenden Betrags, geregelt in Art. 220 ZK und sodann schließt sich die Mitteilung an den Zollschuldner nach Art. 221 Abs. 1 ZK an, *Hampel*, ZfZ 2000, 110 (110).

198 Sowohl die Erhebung als erstmalige Festsetzung und Erhebung eines bis dahin nicht erhobenen Abgabebetrags als auch die Nacherhebung als nachträgliche Erhebung eines Abgaben-(rest-) betrags nach Korrektur eines zuvor zu niedrig erhobenen Abgabebetrags sind nachträgliche buchmäßige Erfassungen i.S. der benannten Vorschriften, vgl. *Gellert* in Dorsch, Zollrecht, B I/220, Rn. 24; *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, Art. 220; Rn. 1.

199 Zu den Änderungen im Verfahrensrecht siehe *Gellert*, ZfZ 2002, 2 ff; *Huchatz*, in: Bongartz (Hrsg.), Europa im Wandel, S. 135 ff.

200 *Baumann*, AW-Prax 2001, 422 (426).

nachzuerheben hat.²⁰¹ Die nachträgliche buchmäßige Erfassung²⁰² ist mithin Ausdruck des Grundsatzes der gleichmäßigen Besteuerung bzw. des Gleichbehandlungsgebots aller Abgabepflichtigen, wonach die Belastung mit Einfuhrabgaben aufgrund der Wettbewerbsgleichheit und zur Verhinderung von Verkehrsverlagerungen innerhalb der Gemeinschaft in allen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft grundsätzlich gleich hoch sein muss.²⁰³

Von diesem Grundsatz werden in Art. 220 Abs. 2 ZK Ausnahmen gemacht, in denen der Zollschuldner zu einer Nacherhebung des zu wenig entrichteten Abgabebetrags nicht herangezogen werden kann. Es handelt sich hierbei um enumerativ aufgeführte Ausnahmefälle, in denen das Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung insbesondere unter dem Aspekt des Vertrauensschutzes durchbrochen wird.²⁰⁴ Dem Abgabenschuldner wird unter bestimmten Voraussetzungen Vertrauensschutz in die Richtigkeit zollamtlichen Handelns aus dem Grunde gewährt, dass die Durchsetzung des Fiskalinteresses der Verwaltung entgegen dem Vertrauen des Einzelnen in die Fehlerfreiheit des Verwaltungshandelns schlicht unerträglich wäre.

Im Falle einer von den Behörden unrichtig erteilten unverbindlichen Auskunft, derzufolge gesetzliche Abgabenschuld und tatsächlich festgesetzter

201 Die Abgabenbehörde ist bei Zutreffen aller Voraussetzungen des Art. 220 ZK zur nachträglichen buchmäßigen Erfassung verpflichtet, ein Ermessen steht ihr nicht zu, EuGH, Urteil vom 24.9.1998, Rs. C-413/96, Slg. 1998 I-5285, Rn. 36 f., (Sportgoods) = ZfZ 1999, 51 (52) mit Anmerkung von *Gellert*.

202 Die buchmäßige Erfassung ist ein rein verwaltungsinterner Festsetzungsakt, der erstmalig den zu entrichtenden Abgabebetrag feststellt. Erst die Mitteilung des Abgabebetrags an den Zollschuldner gem. Art. 221 Abs. 1 ZK hat Verwaltungsaktqualität, *Hampel*, ZfZ 2000, 110 (110); *Summersberger*, AW-Prax 2000, 430 (430); *Fabian*, Erstattung, Erlass und Nacherhebung, S. 53; *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, Art. 217, Rn. 2.

203 BFHE 159, 283 (287); *Huchatz*, ZfZ 1993, 226 (226); *Müller-Eiselt*, Nacherhebung-Erstattung-Erlass, S. 97; *Summersberger*, AW-Prax 2000, 430 (433).

204 Nicht alle Ausschlussgründe des Art. 220 Abs. 2 ZK basieren auf dem Vertrauensschutzgedanken. Namentlich Art. 220 Abs. 2 Buchst. c ZK i.V.m. Art. 868 Unterabs. 2 ZK-DVO trägt vielmehr der Verwaltungsökonomie Rechnung, indem eine nachträgliche buchmäßige Erfassung unterbleibt, wenn der nachzuerhebende Betrag geringer als 10 ECU/EURO je Einzelfall ist, sog. Kleinbetragsregelung.

Betrag divergieren, kommt ein Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung nach der Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK²⁰⁵ in Betracht.²⁰⁶ Dabei kann die unverbindliche Auskunft an verschiedenen Stellen und unter verschiedenen Aspekten für den benannten Tatbestand Bedeutung erlangen. So wird zu untersuchen sein, ob und unter welchen Voraussetzungen unverbindliche Falschauskünfte einen Irrtum begründen, inwiefern sie Sorgfaltspflichten des Wirtschaftsteilnehmers im Rahmen der Erkennbarkeit des Irrtums erfüllen und welche Bedeutung sie für die Einhaltung aller geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung haben.

Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK entspricht weitgehend der Vorgängerregelung²⁰⁷ des Art. 5 Abs. 2 NacherhebungsVO,²⁰⁸ der die Nacherhebung von Eingangs- und Ausfuhrabgaben durch die nationalen Verwaltungsbehörden

205 Art. 220 Abs. 2 ZK sieht neben der Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK eine Reihe von Sondertatbeständen vor, in denen der Zollschuldner vor einer Nacherhebung geschützt ist. Zu beachten ist, dass auch die Ausnahmen des Art. 217 Abs. 1 Unterabsätze 2 und 3 ZK für die nachträgliche buchmäßige Erfassung maßgebend sind. Zu den darin aufgeführten Ausschlußgründen zählen u.a. Fälle, in denen ein vorläufiger Antidumping- oder Ausgleichszoll eingeführt worden ist gem. Art. 220 Abs. 2 Hs. 1, 217 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a ZK, Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft erteilt wurde gem. Art. 220 Abs. 2 Hs. 1, 217 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. b ZK sowie Fälle, in denen die buchmäßige Erfassung auf Grundlage von allgemeinen Vorschriften, die später durch eine gerichtliche Entscheidung für ungültig erklärt wurden, gefaßt worden ist gem. Art. 220 Abs. 2 Buchst. a ZK. Diese Sondertatbestände werden - mit Ausnahme der Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, die später zu erläutern sind - im weiteren keine Berücksichtigung finden, da sie für die Fallgestaltung unverbindlicher Falschauskünfte nicht von Bedeutung sind.

206 Der Sondertatbestand des Art. 220 Abs. 2 Hs. 1, 217 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. b ZK bleibt den verbindlichen Auskünften vorbehalten. Dazu zählen nach dem ZK nur verbindliche Zolltarifauskünfte und Ursprungsauskünfte nach Art. 12 ZK.

207 Vgl. zur bis zum 1.1.1994 gültigen RechtsVO und deren Entstehungsgeschichte *Christiansen*, ZfZ 1980, 354 ff.; *Friedrich*, RIW/AWD 1982, 35 ff.

208 Bei der hier und im folgenden als NacherhebungsVO bezeichneten VO handelt es sich um die VO (EWG) Nr. 1697/79 des Rates vom 24.7.1979 betreffend die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderten Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet, ABl. EG Nr. L 197, S. 1 vom 3.8.1979, geändert durch die VO (EWG) Nr. 3308/80 vom 16.12.1980, ABl. EG Nr. L 345, S. 1, durch Art. 144 der VO (EWG) Nr. 918/83 vom 28.3.1983, ABl. EG Nr. L 105/1 und durch VO (EWG) Nr. 1854/89 vom 14.6.1989, ABl. EG Nr. L 186/1 mit den zur NacherhebungsVO erlassenen DurchführungsVO VO (EWG) Nr. 1573/80 der Kommission vom 20.6.1980, ABl. EG 1980, L 161/1, VO (EWG) Nr. 2383/89 der Kommission vom 2.8.1989, ABl. EG 1989, L 225/37 sowie VO (EWG) Nr. 2164/91 der Kommission vom 23.7.1991, ABl. EG 1991, L 201/16.

aus Gründen der Rechtssicherheit beschränkte.²⁰⁹ Mit Inkrafttreten des ZK wurde die NacherhebungsVO aufgehoben.²¹⁰ Jedoch kann die maßgebende Rechtsprechung zu Art. 5 NacherhebungsVO aufgrund des Umstandes, dass Art. 5 Abs. 2 NacherhebungsVO und Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK weitgehend inhaltlich gleichlautend sind, auch zur Auslegung von Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK herangezogen werden.²¹¹

bb) Voraussetzungen

Voraussetzung für das Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Zollschuld nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK ist, dass

der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden nicht buchmäßig erfasst worden ist,

der Zollschuldner den Irrtum vernünftigerweise²¹² nicht erkennen konnte,

der Zollschuldner gutgläubig gehandelt hat²¹³ und

209 EuGH, Urteil vom 16.7.1992, Rs. C-187/91, Slg. 1992, I-4937 (4969) Rn. 14 (Belgischer Staat/Belovo) = ZfZ 1995, 16 (16).

210 Art. 251 Abs. 1 4. Spiegelstrich ZK.

211 BFH, Urteil vom 20.1.1998, ZfZ 1998, 236 (237).

212 Der Zusatz „vernünftigerweise“ wurde durch die VO (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und Rates vom 16.11.2000 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften neu hinzugefügt, ABl. EG L 311, S. 17 (19). In der deutschen Fassung des Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 NacherhebungsVO hieß es schlicht, dass der Irrtum „vom Abgabenschuldner nicht erkannt werden konnte“, wohingegen beispielsweise in der französischen Fassung des Verordnungstextes bereits verlangt wurde, dass der Irrtum vom Abgabenschuldner „raisonnablement“ (vernünftigerweise) nicht erkannt werden konnte.

213 Der EuGH faßt in ständiger Rspr. das Erkennenkönnen des Irrtums und die Gutgläubigkeit des Zollschuldners in einem Punkt zusammen und legt damit *drei* kumulativ zu erfüllende Voraussetzungen für das Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung der Zollschuld nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK fest, so EuGH, Urteil vom 22.10.1987, Rs. 314/85, Slg. 1987, 4199 (4230 f.) Rn. 24-26 (Foto Frost) = ZfZ 1988, 43 (45, Rn. 13-15); EuGH, Urteil vom 26.11.1998, Rs. C-370/96, Slg. 1998, I-7730 (7740) Rn. 24 ff., (Covita); zuletzt noch EuGH, Urteil vom 19.10.2000, Rs. C 15/99, Slg. 2000, I-8989 (9032) Rn. 35, (Hans Sommer).

der Zollschuldner alle geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung eingehalten hat.²¹⁴

(1) Irrtum der Zollbehörde

Zunächst muss die zu niedrige oder unterlassene Abgabenerhebung auf einen Irrtum der Zollbehörde zurückzuführen sein. Der Begriff des Irrtums umfasst nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH neben bloßen Schreib- oder Rechenfehlern jedweden Irrtum, der die getroffene Entscheidung fehlerhaft macht, was insbesondere bei einer unrichtigen Auslegung oder Anwendung der anwendbaren Rechtsvorschriften der Fall ist.²¹⁵

Dieser zunächst recht weit gefasste Begriff des Irrtums erfährt sowohl nach den Grundsätzen der deutschen Zollverwaltung als auch nach der Rechtsprechung des EuGH Einschränkungen. Als Irrtum der Zollbehörde, der zu einem Ausschluss der nachträglichen buchmäßigen Erfassung führt, wird nur ein solcher Irrtum anerkannt, der auf einem eigenen Handeln der Zollbehörde beruht, sog. aktiver Irrtum²¹⁶, und grundsätzlich nicht ein solcher, dem die Zollbehörde schlicht unterliegt, sog. passiver Irrtum.²¹⁷ Nur soweit die Angaben in der Zollanmeldung tatsächlich geprüft wurden und das Ergebnis dieser Prüfung der Abgabenfestsetzung zugrunde gelegt wurde, ist

214 Bei Vorliegen aller Voraussetzungen erfolgt keine nachträgliche buchmäßige Erfassung, d.h. der Abgabenschuldner hat einen Anspruch auf das Absehen von der Nacherhebung. Das ist nun durch den Wortlaut der Vorschrift klargestellt, wohingegen in der früher geltenden NacherhebungsVO in Art. 5 Abs. 2 die Wendung „absehen können“ auch den Schluß auf ein eingeräumtes Ermessen zuließ. Diesen jedoch räumte der EuGH in ständiger Rspr. aus, vgl. EuGH, Urteil vom 22.10.1987, Rs. 314/85, Slg. 1987, 4225 (4232) Rn. 22, (Foto Frost); EuGH, Urteil vom 27.6.1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991 I-3277 (3305) Rn. 12, (Mecanarte) = ZfZ 1992, 388 (389) Rn. 12 = RIW 1992, 946.

215 EuGH, Urteil vom 27.6.1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3299 (3306) Rn. 20, (Mecanarte) = ZfZ 1992, 388 (389) Rn. 20 = RIW 1992, 946.

216 EuGH, Urteil vom 27.6.1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3299 (3307) Rn. 26, (Mecanarte) = ZfZ 1992, 388 (389) Rn. 26 = RIW 1992, 946; BFH/NV, 1992, 420 (421); BFH, Urteil vom 20.1.1998, ZfZ 1998, 236 (238).

217 Gegen die Beschränkung des zum Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erstattung führenden Irrtumsbegriffs durch die Differenzierung zwischen aktivem und passivem Irrtum sprechen sich *Friedrich*, DStJG 11, 97 (130) und *Scherney*, Die Änderung einer Entscheidung im Zollrecht, S. 58 mit der Begründung aus, dass sich die benannte Differenzierung weder aus dem Wortlaut noch aus Sinn und Zweck der Vorschrift ergebe und darüber hinaus die Behörde bei einer ungeprüften Übernahme einer fehlerhaften Tatsachen- oder Rechtsbeurteilung sich diesen Fehler gerade zu eigenen mache. Im Ergebnis sei demnach auch ein sog. passiver Irrtum ein Irrtum im Sinne der oben benannten Vorschrift.

ein Irrtum gegeben²¹⁸ bzw. wenn ein Handeln der Zollbehörden vorliegt und dieses für den Irrtum ursächlich ist.²¹⁹ So liegt beispielsweise ein aktiver Irrtum dann vor, wenn die Angaben des Anmelders, die sich später als nicht zutreffend erweisen, ausdrücklich als richtig erkannt oder wenn ausdrücklich andere Bemessungsgrundlagen als die angegebenen der Abfertigung der Waren zugrunde gelegt wurden, mit der Folge, dass der gesetzlich geschuldete Betrag nicht oder zu niedrig buchmäßig erfasst wurde.²²⁰ Dagegen liegt grundsätzlich ein nur passiver Irrtum vor, wenn Angaben in der Zollanmeldung lediglich hingenommen und damit unbeanstandet der buchmäßigen Erfassung und Abgabenfestsetzung zu Grunde gelegt wurden, was sich beispielsweise in dem Vermerk „wie angemeldet angenommen“ äußert.²²¹

Ist demnach jede unrichtige buchmäßige Erfassung des gesetzlich geschuldeten Abgabebetrages infolge eines aktiven Verhaltens der Behörde – unabhängig davon, ob dieses zeitlich *vor* oder aber *bei* der Abfertigungshandlung²²² liegt - als ein für das Absehen von der Nacherhebung relevanter Fehler zu werten, so kommt per definitionem auch bei der Erteilung einer unverbindlichen Falschauskunft ein aktiver Irrtum der Behörde in Betracht.²²³ Wie mit Hilfe der Rechtsprechung des EuGH²²⁴, des BFH²²⁵ und der Entscheidungen der Europäischen Kommission²²⁶ aufzuzeigen ist, sind die

218 VSF Z 1111 Abs. 131.

219 EuGH, Urteil vom 27.6.1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I.3277 (3308) Rn. 26 - *Mecanarte* = ZfZ 1992, 388 (388) = RIW 1992, 946.

220 *Gellert*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 220, Rn. 52.

221 *Hampel*, ZfZ 2000, 110 (113); Vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25. September 2001, ZfZ 2002, 59 f.

222 BFH, Urteil vom 7.9.1993, BFHE 172, 561 (564); *Alexander*, in Witte, Zolllkodex, Art. 220 Rn. 21 m.w.N.

223 EuGH, Urteil vom 26.11.1998, Rs. C-370/96, Slg. 1998, I-7730 (7741) Rn. 25, (*Covita*) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1999, 86 (87) Rn. 25; BFH, Urteil vom 20.7.1999, ZfZ 1999, 409 (411); *Hampel*, ZfZ 2000, 110 (113); *Rüsken* bezeichnet die falsche Beantwortung eines Auskunftsersuchens sogar als den Prototyp eines aktiven Irrtums und leitet einen solchen aktiven Irrtum nicht nur aus der Erteilung einer ausdrücklichen Auskunft her, sondern erstreckt ihn auch auf Fälle sonstiger intellektueller Unterstützung, *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 83 (91); *Vaulont* hingegen beschränkt bereits bei der Frage des Irrtums die zu erfassenden Fälle auf schriftliche Auskünfte, *Vaulont*, Vertrauensschutz bei Zollverfahren, S. 47 (52).

224 EuGH, Urteil vom 8.4.1992, Rs. C-371/90, Slg. 1992, I-2715 ff., (*Beirafrío*).

225 BFH, Urteil vom 20.7.1999, ZfZ 1999, 409 ff.

226 Entscheidung der Europäischen Kommission, REM 21/99.

Auskünfte nach Art. 11 ZK an dieser Stelle nicht etwa aufgrund ihrer Unverbindlichkeit bereits von der Irrtumsbegründung ausgenommen.²²⁷

In der Rechtssache C- 371/90²²⁸ war der Europäische Gerichtshof vor die Aufgabe gestellt, Art. 5 Abs. 1 und 2 der Nacherhebungsverordnung²²⁹ in ihren Anwendungsbereichen voneinander abzugrenzen. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Firma Beirafrio, hatte sich eine Auskunft über zu erhebende Zollabgaben nach dem allgemeinen Präferenzsystem eingeholt. Im Vertrauen auf die ihr erteilte, fehlerhafte Auskunft, hatte die Klägerin Waren eingeführt und zur Abfertigung im freien Verkehr angemeldet. Nach Überführung in den freien Verkehr stellte sich heraus, dass das APS auf die eingeführte Ware unrichtig angewendet worden war. Deshalb wurden die Zollabgaben von der Klägerin per Bescheid nachgefordert. Die Klägerin legte gegen den Bescheid Beschwerde ein und berief sich auf die ihr von der Generaldirektion erteilte Auskunft.

Der Europäische Gerichtshof grenzte Art. 5 Abs. 1 und 2 Nacherhebungsverordnung dahingehend voneinander ab, dass eine Berufung auf Art. 5 Abs. 1 immer dann möglich sei, wenn der Betroffene eine Auskunft erhalten habe, die für die Verwaltung Bindungswirkung entfalte. Auf die Vorschrift des Art. 5 Abs. 2 hingegen, könne sich der Wirtschaftsteilnehmer immer dann berufen, wenn der Irrtum auf Auskünften beruhe, die die zuständigen Behörden *nicht* binden.²³⁰

Auch der Bundesfinanzhof bestätigte in einem jüngeren Urteil²³¹, dass ein aktiver Irrtum auch in einer unverbindlichen fehlerhaften Auskunft der Behörde liegen kann. In dem zugrundeliegenden Fall hatte das HZA im Juni 1994 auf Antrag der Klägerin lebende Zuchtrinder zum zollrechtlichen freien Verkehr abgefertigt, ohne Zoll-EURO und Abschöpfungen zu erheben. Nachträglich reihte das HZA die Rinder als Hausrinder ein und setzte mit Steueränderungsbescheid Einfuhrabgaben fest. Die nachträgliche Erhebung von Zoll-EURO und Abschöpfungen beruhte auf dem Umstand, dass die Klägerin in der Folgezeit die Voraussetzung für die

Einreihung der Tiere als Zuchtrinder nicht erfüllt hatte. Die Klägerin machte geltend, ein Mitarbeiter des HZA habe ihr die fehlerhafte Auskunft erteilt, dass keine weiteren Lebendnachweise erforderlich seien.

227 So aber wohl *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 220, Rn. 70.

228 EuGH, Urteil vom 8.4.1992, Rs. C-371/90, Slg. 1992, I-2715 ff., (Beirafrio).

229 Art. 5 Abs. 2 entspricht dem heutigen Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK.

230 EuGH, Urteil vom 8.4.1992, Rs. C-371/90, Slg. 1992, I-2715 (2735), (Beirafrio).

231 BFH, Urteil vom 20.7.1999, ZfZ 1999, 409 ff.

Zwar wies der Bundesfinanzhof die Revision als unbegründet zurück. Jedoch scheiterte die Revision nicht daran, dass eine unverbindliche Auskunft keinen Irrtum darstellen konnte. Im Gegenteil, der Bundesfinanzhof erwähnte, dass ein aktiver Irrtum auch darin begründet sein könne, dass die Behörde der Klägerin eine unrichtige Auskunft erteilt. In dem betreffenden Fall jedoch konnte die Klägerin den Beweis nicht führen, dass ihr eine entsprechende Auskunft erteilt worden war und zudem war der Irrtum für die Klägerin erkennbar, so dass es auf das Vorliegen der Auskunft ohnehin nicht ankam.²³²

Damit ist im Hinblick auf eine unverbindliche Auskunft im Rahmen des Irrtums festzuhalten, dass die Voraussetzung des aktiven Irrtums dann erfüllt ist, wenn die Auskunft, die sich nachträglich als unzutreffend herausstellt, von der Zollbehörde bewußt und geprüft zur Grundlage der Abgabenerhebung gemacht wurde. Die Unverbindlichkeit der Auskunft ist in diesen Fällen ohne Belang, weil und solange der in der fehlerhaften Auskunft liegende Irrtum unmittelbar für die nicht korrekte buchmäßige Erfassung und Abgabefestsetzung ursächlich wird.²³³ Allerdings kommen ein Irrtum und ein Absehen von der Nacherhebung nur dann überhaupt in Betracht kommen, wenn die Zollbehörde einen Fehler begangen hat, welcher der unrichtigen Auskunft entspricht. Ein Anspruch im Vorfeld, also darauf, dass die zollrechtliche Abwicklung entsprechend der Auskunft vorgenommen wird, besteht aufgrund der Unverbindlichkeit nicht.

Fraglich ist jedoch, inwieweit im Rahmen des Irrtums der *zuständigen Zollbehörde* unter Vertrauensschutzaspekten dem Umstand Rechnung zu tragen ist, dass es sich bei der erteilten Auskunft der Behörde um eine rechtlich unverbindliche Auskunft handelt. Probleme werfen die Fallkonstellationen auf, in denen die Erteilung einer unverbindlichen Falschauskunft als irrumsbegründendes Verhalten der Behörde nur mittelbar für die fehlerhafte Abgabenerhebung ursächlich wird. Es handelt sich namentlich um Fälle, in

232 BFH, ZfZ 1999, 409 (411).

233 FG Bremen, Urteil vom 29. Oktober 1991, EFG 1992, 147 = ZfZ 1992, 180 f. In dem betreffenden Fall war eine telefonisch erteilte unrichtige Auskunft durch eine unrichtige schriftliche Abgabefestsetzung bei der zollamtlichen Abfertigung bestätigt worden; EuGH, Urteil vom 12.12.1996, verbundene Rs. C-47/95, C-48/95, C-49/95, C-50/95, C-60/95, C-81/95, C-92/95 und C-148/95, Slg. 1996, I-6594 (6606) Rn. 33, (Olasagasti u.a.) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1997, 161. Unabhängig von der Frage der Bindungswirkung der in Rede stehenden Rundschreiben wurde in diesem Fall ein aktiver Irrtum deshalb bejaht, weil die zuständigen italienischen Behörden neben den Rundschreiben bestätigt hatten, Einfuhrzölle in dem betreffenden Fall nicht zu erheben.

denen der Zollschuldner als Folge rechtlich unverbindlicher Falschauskünfte einer Behörde unrichtige Erklärungen in der Zollanmeldung macht und diese von der für die Abgabenerhebung zuständigen Behörde in Unkenntnis der Auskunft hingenommen sowie der buchmäßigen Erfassung und Abgabensfestsetzung ungeprüft zu Grunde gelegt werden. Die zu untersuchende Bedeutung der Unverbindlichkeit der Auskunft für das Erfordernis des aktiven Irrtums bedarf hier insbesondere unter dem Aspekt der für den Irrtum maßgebenden Behörde näherer Betrachtung.

Grundsätzlich gilt, dass die ungeprüfte Annahme einer Zollanmeldung nicht den Anforderungen eines aktiven Irrtums genügt, da die Zollstelle in derartigen Fällen einen Irrtum nicht begeht, sondern einem Irrtum nur passiv unterliegt. Eine Ausnahme zu diesem Grundsatz bildet die falsche Rechtsanwendung.²³⁴ Auch bei schlicht anmeldungsgemäßer Annahme liegt ein aktiver Irrtum dann vor, wenn die Zollanmeldung alle erforderlichen tatsächlichen Angaben zutreffend angibt, diese aber von der Behörde rechtlich falsch gewürdigt werden.²³⁵ In der unbeanstandeten Annahme wird die Zollanmeldung als rechtlich zutreffend in den Willen der Zollbehörde aufgenommen.²³⁶

Anders verhält es sich, wenn bei der „wie angemeldet angenommenen“ Zollanmeldung unrichtig angegebene *Tatsachen* des Zollschuldners zu einer fehlenden oder zu niedrigen buchmäßigen Erfassung durch die Behörde führen. Hier hat das Risiko unrichtiger Erklärungen allein der Zollschuldner zu tragen.²³⁷ Fraglich ist nun allerdings, welche Auswirkungen es hat, wenn die unrichtigen Erklärungen des Zollschuldners in der Zollanmeldung bloße Folge unverbindlicher Falschauskünfte einer anderen Zollstelle sind, auf deren Richtigkeit der Abgabepflichtige vertraut hat. Zwei Aspekte gilt es im Rahmen dieser Fragestellung zu beachten: der zu einer fehlerhaften buchmäßigen Erfassung führende Umstand beruht seinerseits auf einem Irrtum einer Zollstelle, nur ist die Zollstelle, die die Auskunft erteilt hat, nicht zugleich auch die für die Abgabenerhebung zuständige Behörde.

234 FG Baden-Württemberg, Urteil vom 10.12.1991, ZfZ 1992, 323 f. = EFG 1992, 347.

235 EuGH, Urteil vom 22.10.1987, Rs. 314/85; Slg. 1987, 4225 (4233) Rn. 24, (Foto Frost) = ZfZ 1988, 43; BFH, Urteil vom 23. März 1999, ZfZ 1999, 271 (272).

236 Alexander, in: Witte, Zollkodex, Art. 220, Rn. 16.

237 EuGH, Urteil vom 27.6.1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3277 (3307) Rn. 22-24, (Mecanarte); EuGH, Urteil vom 14.5.1996, verbundene Rs. C-153/94 und C-204/94, Slg. 1996, I-2465 (2541) Rn. 91, (Faroe Seaford u.a.).

Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK erfordert den Irrtum von Zollbehörden.²³⁸ Zollbehörden sind gem. Art. 4 Nr. 3 ZK alle die unter anderem für die Anwendung des Zollrechts zuständigen Behörden. Das sind zuvorderst die für die Abgabenerhebung zuständigen Behörden. In Anlehnung an die gesetzliche Definition²³⁹ fällt darunter aber auch jede Behörde, die im Rahmen ihrer Zuständigkeit Gesichtspunkte beiträgt, die bei der Zollerhebung zu berücksichtigen sind und beim Abgabenschuldner ein berechtigtes Vertrauen entstehen lassen können.²⁴⁰ Selbst das Handeln drittländischer Zollbehörden kann einen nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK relevanten Irrtum begründen, solange die Behörden an der Ermittlung der bei der Zollerhebung zu beachtenden Gesichtspunkte beteiligt sind.²⁴¹

Auf den ersten Blick ist die Definition des Irrtum von Zollbehörden weit gefasst. Sie enthält allerdings eine für die unverbindliche Auskunft entscheidende Grenze: die Behörde muss Gesichtspunkte beitragen, *die bei der Zollerhebung zu berücksichtigen sind* und dadurch beim Abgabenschuldner *ein berechtigtes Vertrauen entstehen lassen können*. Die Relevanz dieser Einschränkung für eine unverbindliche Auskunft im Sinne des Art. 11 ZK kommt bereits in einem frühen Vorabentscheidungsverfahren vor dem EuGH zum Ausdruck. Bezüglich der Auslegung des Begriffs der zuständigen Behörde²⁴² erklärte der EuGH²⁴³, dass unrichtige Erklärungen des Abgabenschuldners zwar einen aktiven Irrtum begründen können, aber nur unter der Voraussetzung, dass die Unrichtigkeit der Erklärungen bloße Folge unrichtiger Auskünfte ist, die die zuständigen Behörden *binden*.²⁴⁴

238 Im Unterschied dazu war in der Vorgängerregelung, namentlich in Art. 5 Abs. 2 NacherhebungsVO, explizit das Handeln der „zuständigen“ Behörde gefordert.

239 Eine weite Auslegung des Begriffs der zuständigen Behörden deckt sich mit der Legaldefinition des Art. 4 Nr. 3 ZK, so auch *Alexander*, in: Witte, *Zollkodex*, Art. 220 Rn. 22; a.A. *Rüsken*, *Die Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht*, S. 92, der Art. 4 Nr. 3 ZK nicht mit in Betracht zieht, weil dieser nur die funktionale und nicht die örtliche Zuständigkeit regelt und deshalb an dieser Stelle nicht von Bedeutung sei.

240 EuGH, Urteil vom 27.6.1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3299 (3307) Rn. 22, (*Mecanarte*).

241 EuGH, Urteil vom 14.5.1996, Rs. C-153/94 und C-204/94, Slg. 1996, I-2509 (2542) Rn. 95, (*Faroe Seafood u.a.*) = *ZfZ* 1997, 12 ff. Wenn auch dieser Vertrauensschutz ausdrücklich nur für Rechtsirrtümer der drittländischen Behörden gilt und nicht für die bloße Hinnahme von Erklärungen, die sich auf die tatsächlichen Verhältnisse beziehen.

242 Nach altem Recht noch Art. 5 Abs. 2 VO Nr. 1697/79.

243 EuGH, Urteil vom 27.6.1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3277 ff., (*Mecanarte*).

244 Hervorhebung durch den Verfasser.

Wie bereits erläutert, wäre das Urteil fehl interpretiert, wenn man daraus den Schluss ziehen würde, nur verbindliche Auskünfte könnten eine Irrtum begründen.²⁴⁵ Vielmehr zeigt das Urteil auf, dass dem Umstand der rechtlichen Unverbindlichkeit insoweit Rechnung zu tragen ist, als im Falle einer unverbindlichen Falschauskunft ein aktiver Irrtum der Zollbehörden nicht vorliegt, wenn die fehlerhafte Auskunft von einer Zollbehörde erteilt wurde, die nicht zugleich auch die für die Erhebung zuständige Behörde ist.²⁴⁶ Ansonsten würde einer unverbindlichen Auskunft nach Art. 11 ZK eine Bindungswirkung zuerkannt, die nach der Rechtsordnung der verbindlichen Zolllarf-auskunft und der verbindlichen Ursprungauskunft gem. Art. 12 ZK vorbehalten ist.

Auf dieser Linie liegt auch das viel zitierte Hewlett-Packard-Urteil des Europäischen Gerichtshofs²⁴⁷, welches in diesem Zusammenhang zu hinterfragen ist. Der Sachverhalt war folgender: Die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Firma Hewlett Packard France, führte zwischen 1986 und 1988 Tastaturen für Computer mit Ursprung in Singapur nach Frankreich ein. Sie meldete diese Waren unter der Tarifposition 84.55 C (Einzelteile von Computern) an, um sie in Frankreich in den freien Verkehr zu bringen. Bei der Bestimmung der Tarifposition vertraute die Klägerin auf eine Auskunft der Oberfinanzdirektion München vom 23. Januar 1985 an die deutsche Tochtergesellschaft von Hewlett Packard. Für die unter die benannte Tarifposition fallende Ware wurde eine Zollausssetzung gewährt, so dass die Klägerin von der Entrichtung der entsprechenden Eingangsabgaben befreit wurde. Später stellte die Direction nationale du renseignement et des enquêtes douanières²⁴⁸ einen Verstoß gegen die Zollvorschriften fest: Anmeldung unter falscher Bezeichnung mit der Folge der Erhebung von umgangenen Zöllen. Die Zollbehörden leiteten für die 1986 von der Klägerin durchgeführten

245 Die Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK ist nicht ausschließlich den per Gesetz mit Bindungswirkung ausgestatteten Auskünften vorzubehalten, so auch *Alexander*, in: Witte, Zolllkodex, Art. 220, Rn. 19 und *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11 Rn. 2. A.A. jedoch *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Art. 220 Rn. 70. Aber auch unverbindliche Auskünfte können einen aktiven Irrtum darstellen, wenn die Unrichtigkeit der Auskunft für den Zollschuldner nicht erkennbar war, wohingegen dies für die Schutzwürdigkeit des Zollschuldners einer verbindlichen Auskunft ohne Belang ist, EuGH, Urteil vom 8.4.1992, Rs. C-371/90, Slg. 1992, I-2728 ff., (Beirafrio); BFH, Urteil vom 20.7.1999, ZfZ 1999, 409 (411).

246 EuGH, Urteil vom 1.4.1993, Rs. C-250/91, Slg. 1993, I-1839 (1845) Rn. 18, (Hewlett Packard France) = RIW 1993, 599.

247 EuGH, Urteil vom 1.4.1993, Rs. C-250/91, Slg. 1993, I-1819 ff., (Hewlett Packard France) = RIW 1993, 599.

248 DNRED (Staatliche Direktion für Zollauskünfte und -ermittlungen).

Einführen ein Nacherhebungsverfahren ein und belegten sie mit einem Zollsatz von 4,5 %. Die demnach geschuldeten Abgaben beliefen sich auf 1.402.870 FF und 260.933 FF Mehrwertsteuer. Das von der Klägerin nach Forderung dieser Abgaben angestrebte Verfahren wurde ausgesetzt und dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegt.

In Fortsetzung an die im Mecnarte-Urteil²⁴⁹ statuierte Auslegung des Begriffs „Irrtum der Behörden“ stellte auch in diesem Fall die Auskunft der Oberfinanzdirektion München keinen Irrtum einer zuständigen Behörde dar. Die OFD München war nicht die für die Erhebung zuständige Stelle und ihre Auskunft entfaltete auch keine Bindungswirkung für die abfertigende Zollbehörde.²⁵⁰ Allerdings sah der EuGH einen Irrtum der für die Abgabenerhebung zuständigen Behörde darin, dass sie ungeachtet der Zahl und der Bedeutung der vom Abgabenschuldner getätigten Einfuhren keinerlei Einwände gegen die Tarifierung der in Rede stehenden Waren vorgebracht hatte, obwohl ein Vergleich zwischen der angemeldeten Tarifposition und der ausdrücklichen Bezeichnung der Ware gemäß den Spezifizierungen des Tarifschemas es gestattet hätte, die Unrichtigkeit der Einstufung zu erkennen.²⁵¹

Die Auskunft selbst war in dem vorliegenden Fall nicht der Ausgangspunkt für die Begründung eines Irrtums.²⁵² Der Irrtum ergab sich vielmehr aus den allgemeinen Grundsätzen des aktiven Irrtums²⁵³. Danach hat die Zollbehörde eine Zollanmeldung auch auf ihre Schlüssigkeit zu prüfen²⁵⁴, so dass bei falscher Anwendung von Vorschriften infolge erkennbarer Unschlüssigkeit stets ein Irrtum vorliegt.²⁵⁵ Allerdings bestätigt dieses Urteil des EuGH, dass auch eine unverbindliche Auskunft geeignet ist, einen Irrtum und bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen Vertrauensschutz zu begründen. Nur ist dem Umstand der Unverbindlichkeit der Auskunft bereits vor dem Hinter-

249 EuGH, Urteil vom 27.6.1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3277 ff., (Mecnarte).

250 Denn erst durch VO (EWG) Nr. 1715/90 des Rates vom 20. Juni 1990 erhielt die in einem Mitgliedstaat erteilte verbindliche Zolltarifauskunft in allen anderen Staaten die gleiche rechtliche Bindungswirkung.

251 EuGH, Urteil vom 1.4.1993, Rs. C-250/91, Slg. 1993, I-1819, (1846) Rn. 21 (Hewlett Packard France).

252 EuGH, Urteil vom 1.4.1993, Rs. C-250/91, Slg. 1993, I-1819, (1846) Rn. 21, 1. Hälfte (Hewlett Packard France).

253 Eine gesonderte Betrachtung bedarf die Wirkung der Auskunft auf die Sorgfaltspflichten des Auskunftersuchenden.

254 Dies gilt nicht bei der Gewährung besonderer Verfahrenserleichterungen, die eine Schlüssigkeitsprüfung entbehrlich machen, vgl. Art. 76 ZK.

255 *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, Art. 220, Rn. 15; *Baumann*, Erlass, Erstattung und Nacherhebung, S. 89.

grund der zuständigen Behörde insoweit Rechnung zu tragen ist, als die die Auskunft erteilende und die abfertigende Behörde identisch sein müssen, wenn sich die abfertigende Behörde nicht den in der Auskunft enthaltenen Fehler durch eigenständige Prüfung zu eigen macht.

(2) Nichterkennbarkeit des Irrtums für den Zollschuldner

Eine weitere Voraussetzung für das Absehen von der Nacherhebung ist, dass der Zollschuldner den Irrtum der Zollbehörde vernünftigerweise²⁵⁶ nicht erkennen konnte. Auch im Rahmen dieses Merkmals kann einer rechtlich unverbindlich erteilten Auskunft Bedeutung zukommen.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein vom Zollschuldner erkennbarer Irrtum vorliegt, ist nach der Rechtsprechung eine Gesamtwürdigung vorzunehmen, im Rahmen derer alle Umstände des konkreten Einzelfalls zu berücksichtigen sind.²⁵⁷

Dazu gehören²⁵⁸ namentlich die Art des Irrtums, die fachliche Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers, mit der er gehandelt hat.²⁵⁹

(a) Art des Irrtums

Bezüglich der Art des Irrtums ist der jeweilige Sachverhalt daraufhin zu untersuchen, ob die in Rede stehende Regelung verwickelt oder im Gegen-

256 Die Ergänzung der Ausgangsregelung um den Aspekt des „vernünftigerweise“ nicht Erkennenkönnens ist Ausfluß zwischenzeitlicher EuGH-Entscheidungen, vgl. dazu *Witte*, AW-Prax 2000, S. 268 (270). Auch das EuG hat geprüft, ob der Abgabenschuldner „bei vernünftiger Betrachtungsweise“ außerstande gewesen ist, den Irrtum zu erkennen, EuG, Urteil vom 5. Juni 1996, Rs. T- 75/95, Slg. 1996, II-497 (512) Rn. 42 (Günzler Aluminium/Kommission) = ZfZ 1996, 274 (275).

257 Ständige Rechtsprechung seit EuGH, Urteil vom 26. Juni 1990, Rs. C-64/89, Slg. 1990, I-2535 (2557) Rn. 18 ff., (Deutsche Fernsprecher) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1990, 351 f.

258 Die im folgenden benannten Kriterien sind nicht als abschließende zu betrachten; es können auch andere Umstände eine Rolle spielen, vgl. *Hampel*, ZfZ 2000, 110 (115).

259 EuGH, Urteil vom 26. Juni 1990, Rs. C-64/89, Slg. 1990, I-2535 (2557) Rn. 19., (Deutsche Fernsprecher) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1990, 351 f.; zuletzt EuGH, Urteil vom 19. Oktober 2000, Rs. C-15/99, Slg. 2000, I-8989 (9032) Rn. 37, (Hans Sommer); BFH, Urteil vom 20. Januar 1998, ZfZ 1998, 236 (238).

teil so einfach ist, dass eine Prüfung der Umstände einen Irrtum leicht erkennbar macht.²⁶⁰

Zu den bei der Beurteilung der Art des Irrtums zu berücksichtigenden Gesichtspunkten gehören neben anderen die Verwirrung, die sich aus der verwendeten Terminologie ergeben kann, der Umstand, dass eine Regelungsänderung nicht klar zu Tage lag und die Zeit, die die zuständigen Behörden selbst benötigen, bis sie diese Änderung erkannten.²⁶¹ So gilt die Rechtslage beispielsweise dann als verwickelt, wenn die Lösung keinesfalls durch die bloße Lektüre der geltenden Vorschriften erkennbar ist²⁶² oder die einschlägigen Vorschriften eine hohe Komplexität aufweisen.²⁶³ Auch der wiederholte Irrtum einer Zollbehörde ist ein Indiz dafür, dass das zu lösende Problem verwickelt war.²⁶⁴

Ist die Gesetzeslage hingegen klar und nachprüfbar, so führen auch mehrfache unrichtige Auskünfte, die die Zollstelle telefonisch erteilt hat, nicht dazu, dass die Gesetzeslage unklar wird.²⁶⁵

(b) Erfahrung des Zollschuldners

Auch die Erfahrung des jeweiligen Zollschuldners stellt ein Kriterium für die Beurteilung der Erkennbarkeit bzw. Nichterkennbarkeit des Irrtums durch den Wirtschaftsbeteiligten dar. Hierbei ist zu untersuchen, ob der Wirtschaftsteilnehmer 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 be-

260 EuGH, Urteil vom 26. Juni 1990, Rs. C-64/89, Slg. 1990, I-2535 (2557) Rn. 20., (Deutsche Fernsprecher) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1990, 351 f.; EuGH, Urteil vom 1. April 1993, Rs. C-250/91, Slg. 1993, I-1819 (1846) Rn. 23 (Hewlett Packard France) = teilweise abgedruckt in RIW 1993, 599. Dabei bezieht sich die Prüfung der Umstände zur Feststellung der Art des Irrtums sowohl auf die Rechtslage als auch auf die tatsächlichen Verhältnisse, vgl. *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, Art. 220, Rn. 29.

261 EuGH, Urteil vom 12. Dezember 1996, Rs. C- 38/95, Slg. 1996, I-6543 (6575 f.) Rn. 32 (Foods Import).

262 EuGH, Urteil vom 14. Mai 1996, Rs. C- 153/94 und C- 204, Slg. 1996, I-2465 (2544) Rn. 103 (Faroe Seafood u.a.) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1997, 12 (19) Rn. 103.

263 EuGH, Urteil vom 12. Dezember 1996, verbundene Rs. C-47/95, C- 48/95, C- 49/95, C- 50/95, C- 60/95, C- 81/95, C- 92/95 und C- 148/95, Slg. 1996, I- 6594 (6606) Rn. 34 (Olasagasti u.a.) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1997, 161 ff.

264 FG München, Beschluss vom 11. Januar 1999, ZfZ 1999, 388 (388 f).

265 BFH, Urteil vom 4. August 1992, ZfZ 1993, 52 (54).

rechnet wurden.²⁶⁶ Mit zunehmender Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers steigt dabei auch die Erkennbarkeit des Irrtums der Behörden für den Zollschuldner.

(c) Sorgfalt des Zollschuldners

Eine verwickelte Rechtslage allein genügt jedoch nicht für die Annahme der Erkennbarkeit des Irrtums. Weiterhin ist zu prüfen, ob der Zollschuldner die den Umständen entsprechende Sorgfalt hat walten lassen. Hinsichtlich der Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers ist festzustellen, dass er sich, sobald er Zweifel an der Richtigkeit der Berechnung des Zollwerts der Waren oder der Tarifierungsentscheidung der Zollstelle hat, informieren und sich weitest möglich Aufschluss darüber verschaffen muss, ob seine Zweifel berechtigt sind.²⁶⁷

Die aufzuwendende Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmer umfasst nach dem Grundsatz „*nemo censetur ignorare legem*“ die Kenntnis der Gesetze. Sobald das Gemeinschaftsrecht ordnungsgemäß in den Amtsblättern der Europäischen Gemeinschaften als einer innerhalb der Gemeinschaft zugänglichen Informationsquelle veröffentlicht wurde, kann sich der Betroffene nicht auf die Unkenntnis dieser Veröffentlichung berufen.²⁶⁸ Es reicht dabei grundsätzlich aus, wenn die objektive Möglichkeit besteht, die korrekte Rechtslage durch die Einsichtnahme in das Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften zu ermitteln.²⁶⁹ Demgemäss gelten die benannten Maßstäbe

266 EuGH, Urteil vom 26. Juni 1990, Rs. C- 64/89, Slg. 1990, I-2535 (2557) Rn. 21 (Deutsche Fernsprecher) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1990, 351 f.

267 Ständige Rechtsprechung seit EuGH, Urteil vom 26. Juni, Rs. C- 64/89, Slg. 1990, I-2535 (2557) Rn. 22 (Deutsche Fernsprecher) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1990, 351 f.; FG Hessen vom 16. Dezember 1991, ZfZ 1992, 150; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21.5.2001, ZfZ 2001, 315 (316).

268 EuGH, Urteil vom 12. Juli 1989, Rs. 161/88, Slg. 1989, 2433 (2438) Rn. 19 (Binder/Hauptzollamt Bad Reichenhall) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1990, 78 f.; EuGH, Urteil vom 26. November 1998, Rs. C- 370/96, Slg. 1998, I-7730 (7741) Rn. 26 (Covita) = ZfZ 1999, 86 (87) Rn. 26 vgl dazu auch Müller-Eiselt, EuZW 1999, 260 (263); FG Baden-Württemberg, 17. Februar 1998, ZfZ 1998, 271 (272).

269 Daran ändert sich auch nichts durch den Zusatz des „vernünftigerweise“ Erkennkönnens. Auch wenn dieses Wort eine großzügige Betrachtungsweise anmahnen mag, so hat die gebotene großzügige Betrachtungsweise dort ihre Grenze, wo der Importeur seinerseits nicht mehr vernünftig handelt, vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17. Februar 1998, ZfZ 1998, 271 (272). Als Ergänzung sei hier angemerkt, dass der Begriff des vernünftigerweise Wissenmüssens in Art. 202 Abs. 3 ZK ebenfalls in einer objektivierten Sichtweise geprüft wird, FG Düsseldorf, Urteil vom 8. November 2000, ZfZ 2001, 66 (67).

ebenso für Wirtschaftsteilnehmer, die nur gelegentlich Import- oder Exportgeschäfte tätigen.²⁷⁰ Allerdings zieht die finanzgerichtliche und auch bundesfinanzgerichtliche Rechtsprechung mittlerweile dort eine Grenze, wo auch die Lektüre der Veröffentlichung aufgrund der Komplexität und Schwierigkeit der Regelung nicht ohne weiteres zur Aufdeckung des Irrtums der Zollstelle geführt hätte.²⁷¹ In diesem Fall kann dem Wirtschaftsteilnehmer kein Vorwurf bezüglich der von ihm aufzuwendenden Sorgfalt gemacht werden.

Die strengen Maßstäbe, die die Rechtsprechung an die Sorgfalt des Zollschuldners legt, hat ihre Ursache in dem Umstand, dass eine einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts sichergestellt werden muss. Deshalb wird bei Fehlern der Veröffentlichung des Gemeinschaftsrechts in nationalen Zusammenstellungen der Mitgliedstaaten ein Vertrauensschutz versagt.²⁷²

Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass der Wirtschaftsteilnehmer seinen Sorgfaltspflichten keinesfalls dadurch gerecht wird, dass er eine unverbindliche Auskunft bei der Zollbehörde einholt.²⁷³ Es ist vielmehr so, dass von dem Wirtschaftsbeteiligten eine weitergehende Kenntnis der Rechtslage als von einem Zollbeamten selbst erwartet werden kann. Anderenfalls wäre eine Nacherhebung praktisch immer ausgeschlossen, weil sich stets notwendigerweise ein zuständiger Beamter geirrt hat, der die Sach- und Rechtslage nicht vollständig durchschaut hat.²⁷⁴

Ist es mithin nicht möglich die bestehende Informationspflicht vollständig auf die Behörde abzuwälzen, so können rechtlich unverbindlich erteilte Auskünfte der Zollbehörden aber doch die Informationspflicht des Zoll-

270 EuGH, Urteil vom 28. Juni 1990, Rs. C- 80/89, Slg. 1990, I-2659 (2676) Rn. 13 ff. (Behn Verpackungsbedarf) = ZfZ 1990, 352; EuG, Urteil vom 5. Juni 1996, Rs. T-75/95, Slg. 1996, II-497, (515) Rn. 50 (Günzler Aluminium/Kommission) = ZfZ 1996, 274.

271 BFH 17. Juni 1999, ZfZ 1999, 344; FG München, ZfZ 1999, 388 (388) mit Anmerkung von *Schrömgbes*, ZfZ 1999, 389 (389); *Hampel*, ZfZ 2000, 110 (114).

272 Bereits EuGH, Urteil vom 12. Juli 1989, Rs. 161/88, Slg. 1989, 2433 (2438) Rn. 19 (Binder/Hauptzollamt Bad Reichenhall) = teilweise abgedruckt in ZfZ 1990, 78 f.; etwas anderes gilt auch nicht durchweg für Veröffentlichungsfehler im TARIC, den die Kommission selbst herausgibt und der damit zentral für alle Mitgliedstaaten auf Gemeinschaftsebene erstellt wird, vgl. *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, Art. 220, Rn. 31; *Baumann*, Erstattung, Erlass und Nacherhebung, S. 86; *Lux*, ZfZ 1990, 73 (76).

273 So auch *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 83 (93).

274 EuGH, Urteil vom 28. Juni 1990, Rs. C- 80/89, Slg. 1990, I-2659 (2676) Rn. 17, (Behn Verpackungsbedarf) = ZfZ 1990, 352; BFH, ZfZ 1992, 46.

schuldners zumindest beschränken. Trotz ihrer rechtlichen Unverbindlichkeit können Auskünfte nach Art. 11 ZK ein geeignetes Instrument sein, um bestehende Zweifel des Wirtschaftsteilnehmers auszuräumen. Das trifft allerdings nur unter der Voraussetzung zu, dass der Zollschuldner, der sich aufgrund unklarer Rechtslage mit einem Auskunftsersuchen an die zuständige Behörde gewandt hat, keinerlei Zweifel an der Richtigkeit der ihm erteilten Auskunft hat, weil ihm durch diese die Rechtslage überzeugend erläutert wird.²⁷⁵ Das ist etwa auch dann der Fall, wenn die Zollbehörden im Rahmen der ihnen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten²⁷⁶ die Klärung der bestehenden Zweifel übernehmen und dem Abgabenschuldner zu der Annahme veranlassen, dass die einschlägigen Gesetzestexte richtig und erschöpfend beachtet wurden.²⁷⁷ Bleibt die Rechtslage hingegen trotz der Auskunft zweifelhaft, so trägt der Wirtschaftsteilnehmer das Risiko, dass der gesetzlich geschuldete Abgabebetrag und der tatsächlich festgesetzte Betrag zu seinen Ungunsten divergieren.

Gleiches muss gelten, wenn es sich bei der durch den Zollschuldner eingeholten Auskunft um eine mündliche, insbesondere um eine telefonische Auskunft handelt.²⁷⁸ Es liegt in der Natur einer mündlich eingeholten Aus-

275 EuGH, Urteil vom 1.4.1993, Rs. C-250/91, Slg. 1993, I-1819 (1847) Rn. 24 (Hewlett Packard France). Dann ist der Betroffene auch nicht verpflichtet, sich die Auskunft von der zuständigen Zollbehörde bestätigen zu lassen, Slg. 1993, I-1819 (1847) Rn. 25.

276 Beispielsweise durch Einholung eines Tarifgutachtens der ZLA oder durch die Einschaltung einer vorgesetzten Dienststelle.

277 BFH, BFH/NV1994, 672; FG Baden-Württemberg, ZfZ 1998, 271 (272).

278 Das FG Bremen entschied hingegen, dass die Unrichtigkeit einer telefonischen Auskunft im Einzelfall für den Importeur nicht erkennbar gewesen sein kann, FG Bremen, Urteil vom 29. Oktober 1991, ZfZ 1992, 180 f = EFG 1992, 147. Zwar ergebe sich die Nichterkennbarkeit des Irrtums nicht schon allein aus dem Umstand, dass die Klägerin sich auf die telefonische Auskunft des Zollbeamten gutgläubig verlassen hatte. Jedoch hätte die Klägerin die Richtigkeit der ihr erteilten Auskunft nicht selbst überprüfen können und es sei nicht zumutbar von der Klägerin zu verlangen, dass sie nach einer –wenn auch telefonischen– Auskunft durch das zuständige Zollamt verpflichtet wäre, sich an weiterer Stelle über die Richtigkeit der Auskunft zu vergewissern, FG Bremen, ZfZ 1992, 180 (182); In einem späteren Urteil vom 8. Juni 1993 hat das FG Bremen allerdings die Nichterkennbarkeit aufgrund einer telefonischen Auskunft verneint und der Klägerin in diesem Falle vorgehalten, dass sie sich bzw. die handelnde Spedition die während des Telefongesprächs erteilte Auskunft ggf. hätte schriftlich bestätigen lassen müssen. Das Fehlverhalten des handelnden Vertreters muss sich der Zollschuldner zurechnen lassen, FG Bremen, Urteil vom 8. Juni

kunft, dass die zuständige Zollbehörde die Sach- und Rechtslage nicht mit der erforderlichen Sorgfalt prüfen kann, die von Nöten wäre, um Zweifel des Zollschuldners an der Rechtslage nachhaltig auszuräumen. Denn die Prüfung der Sach- und Rechtslage erfolgt regelmäßig unmittelbar auf den Vortrag des Sachverhalts durch den Auskunftssuchenden und wird demzufolge nach schneller Prüfung noch während des Gesprächs erteilt.²⁷⁹ Die Gefahr von Missverständnissen sowohl bei der Darstellung des Sachverhalts durch den Auskunftssuchenden wie auch bei der Erteilung der gewünschten Auskunft durch die Behörde ist nicht auszuschließen bei der Einholung derartiger Auskünfte.²⁸⁰ Auch der Zollschuldner muss bei einer telefonischen Auskunft erkennen, dass er mit der Einholung einer solchen Auskunft seiner Informationspflicht im Regelfall nicht genügt. Er sollte vielmehr immer, wenn dazu die Möglichkeit besteht, eine verbindliche Auskunft einholen, auch wenn die Nichteinholung einer verbindlichen Auskunft nicht obligatorisch zu einer Sorgfaltspflichtverletzung führt.²⁸¹

(3) Gutgläubigkeit des Zollschuldners

Der Zollschuldner kann nicht auf den Bestand einer Entscheidung vertrauen, wenn er Kenntnis von ihrem Mangel hatte. War der Irrtum für den Zollschuldner nicht erkennbar, so wird er auch in aller Regel keine Kenntnis von ihm gehabt haben und damit gutgläubig sein.²⁸²

Eigenständige Bedeutung kommt dem Merkmal der Gutgläubigkeit mithin nur in den atypischen Fällen zu, in denen der Irrtum für den Abgabenschuldner objektiv nicht erkennbar war, beispielsweise weil eine Rechtsänderung noch nicht in den Amtsblättern der Europäischen Gemeinschaften

1993, EFG 1993, 792 = ZfZ 1994, 46 (48); FG Baden-Württemberg, ZfZ 1992, 323 (324).

279 Vgl. dazu *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 83 (95); *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, Art. 220, Rn. 34.

280 So auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 17. Februar 1998, ZfZ 1998, 271 (272).

281 Dies gilt selbst bei anfänglichen Zweifeln, FG München, Urteil vom 11. Juli 1990, EFG 1991, 137 = ZfZ 1991, 184.

282 Wohl aus diesem Grunde behandelt der EuGH die Erkennbarkeit und die Gutgläubigkeit des Zollschuldners als nur ein Tatbestandsmerkmal unter der zusammenfassenden Bezeichnung „Gutgläubigkeit“, EuGH, Urteil vom 22. Oktober 1987, Slg. 1987, 4225 (4233) Rn. 25 (Foto Frost) = ZfZ 1988, 43.

veröffentlicht ist, der Zollschuldner aber dennoch Kenntnis davon hatte aufgrund besonderer Informationen.²⁸³

(4) Einhaltung der Zollvorschriften

Schließlich muss der Zollschuldner alle geltenden Bestimmungen über die Zollanmeldung eingehalten haben, damit alle Voraussetzungen für das Absehen von einer Nacherhebung gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK erfüllt sind. Das beinhaltet die Einhaltung aller geltenden Vorschriften bezüglich der beantragten zollrechtlichen Bestimmung einschließlich des etwaigen Zollverfahrens.²⁸⁴

Zu den geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung gehören nicht nur die Gemeinschaftsvorschriften, sondern auch die nationalen Bestimmungen, die zu deren Ergänzung oder Umsetzung ergangen sind.²⁸⁵ Diese hat der Zollschuldner dann eingehalten, wenn seine Angaben den für das betreffende Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, zum maßgebenden Zeitpunkt geltenden Vorschriften²⁸⁶ entsprechen und er alle erforderlichen Unterlagen beigelegt hat.²⁸⁷

Dabei besteht die Verpflichtung zur Beachtung der geltenden Vorschriften nur bezüglich solcher Angaben und Erkenntnisse, die der Abgabenschuldner vernünftigerweise kennen und sich beschaffen konnte.²⁸⁸ Ihm wird der Vertrauensschutz auch dann gewährt, wenn die Angaben unrichtig sind, solange er sie gutgläubig geliefert hat.²⁸⁹ Anderenfalls – im Falle einer extensiven Auslegung – wäre der Vertrauensschutz im Rahmen des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK obsolet, denn der Zollschuldner ist in der Zollanmeldung nicht nur zur Angabe von Tatsachen verpflichtet, sondern ihn trifft auch eine Mitverantwortung bei der Zollrechtsfindung. Er muss beispielsweise auch die

283 EuGH, Urteil vom 4. Mai 1993, Rs. C- 292/91, Slg. 1993, I-2219 (2236) Rn. 14 (Weis/HZA Würzburg) = EuZW 1993, 450; *Dolfen*, EuZW 1993, 754 (760); *Schwarz* in Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 220, Rn. 113.

284 EuGH, Urteil vom 23. Mai 1989, Rs. 378/87, Slg. 1989, 1359 (1386) Rn. 26 oder 22 (Top Hit Holzvertrieb/Kommission); EuGH, Urteil vom 27. Juni 1991, Rs. C-348/89, Slg. 1991, I-3277 (3308) Rn. 28 (Mecanarte) = EuZW 1992, 770, Rn. 28.

285 Vgl. Art. 4 Nr. 23 ZK.

286 Im Regelfall ist dies gem. Art. 67 ZK der Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung.

287 *Gellert*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 220, Rn. 64.

288 EuGH, Urteil vom 14. Mai 1996, Rs. C- 153/94 und C- 204/94, Slg. 1996, I-2465 (2546) Rn. 109 (Faroe Seafood u.a.) = ZfZ 1997, 12 (20) Rn. 109.

289 EuGH, Urteil vom 1. April 1993, Rs. C- 250 /91, Slg. 1993, I-1819 (1849) Rn. 29 (Hewlett Packard France).

richtige Einreihung der Waren in der Zollnomenklatur angeben. Diese Aufgabe wird für den Wirtschaftsbeteiligten oftmals mit Problemen und Zweifeln behaftet sein. Demgemäss sind die geltenden Bestimmungen über die Zollanmeldung immer auch dann eingehalten, wenn die Unrichtigkeit der maßgebenden Erklärungen des Abgabenschuldners selbst nur die Folge falscher Auskünfte sind, die durch die zuständigen Behörden erteilt wurden.²⁹⁰

b) Billigkeitserwägungen im Rahmen des Art. 239 ZK

Eine rechtlich unverbindlich erteilte Auskunft nach Art. 11 ZK führt demnach nur in Ausnahmefällen dazu, dass der Wirtschaftsteilnehmer vor einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung geschützt ist. Damit bleibt die Frage, wie eine unrichtige unverbindliche Auskunft im Hinblick auf Erlass- und Erstattungsvorschriften zu bewerten ist. Möglicherweise kann eine Auskunft nach Art. 11 ZK einen Umstand darstellen, der nach den Vorschriften über Erstattung bzw. Erlass von Abgaben auf einen besonderen Fall schließen lässt.²⁹¹

aa) Überblick zu den Erstattungs- und Erlassvorschriften gemäß Art. 235 ff. ZK

Die Vorschriften über Erstattung und Erlass gemäß Art. 235 ff. ZK bilden das Gegenstück zu den Nacherhebungsbestimmungen gemäß Art. 220 und 221 ZK und regeln abschließend die Korrektur zu hoher Abgabenerforderungen zugunsten des Beteiligten.²⁹²

Art. 235 ZK enthält ebenso wie Art. 877 ZK-DVO Legaldefinitionen zu den grundlegenden Begriffen der Erstattung und des Erlasses. Gemäß Art. 235 Buchst. a ZK ist unter Erstattung im Sinne des Zollkodex die Rückzahlung der Gesamtheit oder eines Teils der entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben zu verstehen. Der Erlass dagegen ist eine Entscheidung²⁹³, durch die auf die Erhebung der Gesamtheit oder eines Teils einer Zollschuld verzichtet wird, oder eine Entscheidung, durch die die buchmäßige Erfassung der Gesamtheit oder eines Teils eines noch nicht entrichteten Einfuhr- oder Ausfuhrabgabebetrages für ungültig erklärt wird, Art. 235 Buchst. b ZK.

290 EuGH, Urteil vom 27. Juni 1991, Rs. C- 348/89, Slg. 1991, I- 3299 (3308 f.) Rn. 29 f. (Mecanarte) = ZfZ 1992, 388 (389).

291 Gellert, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 220, Rn. 42; Schwarz, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 220, Rn. 70. Zur Transparenz bei zollrechtlichen Billigkeitsmaßnahmen vgl. Wrobel/Dombrowski, AW-Prx 2002, 216 ff.

292 Friedrich, Erstattung, Erlass und Nacherhebung in: DStJG 11, S. 97 (126); Schwarz, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Vorbemerkungen zu Art. 235-242 ZK, Rn.1.

293 Zu Begriffsbestimmung der Entscheidung siehe Art. 4 Nr. 5 ZK.

Während eine Erstattung mithin begrifflich voraussetzt, dass die Zahlung der Abgabebeträge bereits erfolgt ist, kommt ein Erlass immer dann in Frage, wenn die Abgabebeträge bereits buchmäßig erfasst und mitgeteilt, aber noch nicht entrichtet sind, sowie wenn die Abgaben zwar buchmäßig erfasst, aber noch nicht mitgeteilt sind.²⁹⁴

Art. 236 – 239 ZK beinhalten vier Fallgruppen, bei deren Vorliegen durch Erstattung oder Erlass eine Übereinstimmung der buchmäßig erfassten und ggf. bereits entrichteten Abgaben sowie den materiell-rechtlich bestehenden Abgaben herbeizuführen ist.²⁹⁵ Dabei ist neben den am häufigsten vorkommenden Fällen, die in Art. 236-238 ZK gesetzlich geregelt wurden, eine Erstattung bzw. ein Erlass von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben im Rahmen der Generalklausel des Art. 239 Abs. 1 Spiegelstrich 2 ZK, Art. 899, 905 ff. ZK-DVO²⁹⁶ auch dann möglich, wenn Umstände vorliegen, die nicht auf betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit des Beteiligten zurückzuführen sind.

Zu untersuchen ist, ob eine rechtlich unverbindliche Auskunft, die sich als unzutreffend herausstellt, einen Umstand im Sinne der benannten Vorschrift darstellt, mit der Konsequenz, dass die Abgabeforderung zugunsten des Auskunftersuchenden korrigiert werden kann.²⁹⁷ Von Interesse sind dabei im wesentlichen die Fälle, in denen die als unrichtig erkannte Auskunft bei

294 *Frank*, Erstattung, Erlass und Nacherhebung, S. 39 f.; *Scherney*, Die Änderung einer Entscheidung im Zollrecht, S. 84; *Huchatz*, in: Witte, Zollkodex, Art. 235, Rn. 3 und 4.

295 Siehe zu den vier Fallgruppen die Übersicht bei *Huchatz*, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Rn. 1313; *ders.*, in: Witte, Zollkodex, Vor Art. 235, Rn. 3.

296 *Worms*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 235-242, Rn. 110; *Huchatz*, in: Witte, Zollkodex, Art. 239, Rn. 27.

297 Anders als Art. 236-238 ZK ist Art. 239 ZK als Ermessensnorm formuliert („können“), wohingegen Art. 899 ZK-DVO kein Ermessen einräumt., vgl. dazu *Huchatz*, in: Witte, Zollkodex, Art. 239, Rn. 2. Auch der EuGH hat zu der insoweit inhaltsgleichen Vorgängerregelung des Art. 13 der VO 1430/79 festgestellt, dass bei Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale –dem Vorliegen besonderer Umstände und dem Fehlen einer betrügerischen Absicht oder einer offensichtlichen Fahrlässigkeit – dem Abgabepflichtigen ein Anspruch auf die Erstattung oder den Erlass der Einfuhrabgaben zusteht. „Anderenfalls verlöre diese Bestimmung ihre praktische Wirksamkeit“, EuG, Urteil vom 19. Februar 1998, Rs. T- 42/96, Slg. 1998, II-401 (438) Rn. 134 (Eyckeler & Malt/Kommission) = ZfZ 1998, 201 f. mit Anmerkung von *Gellert*; zuletzt EuGH, Urteil vom 7. Juni 2001, Rs. T- 330/99, Slg. 2001, II- 1619, Rn. 53 (Spedition Wilhelm Rotermund/Kommission).

der erstmaligen buchmäßigen Erfassung von Abgaben oder sonstigen erstmaligen Entscheidungen der Zollbehörde zugrundegelegt werden soll.²⁹⁸

bb) Voraussetzungen des Art. 239 Abs. 1 Anstrich 2 ZK i.V.m. Art. 905 ZK-DVO

Die Anwendung des Art. 239 Abs. 1 Anstrich 2 ZK i.V.m. Art. 905 ZK-DVO hängt nach dem Wortlaut von zwei nebeneinander zu erfüllenden Voraussetzungen ab. Dazu zählt zum einen, dass Umstände vorliegen, die auf einen besonderen Fall schließen lassen, und zum anderen, dass seitens des Beteiligten weder eine betrügerische Absicht noch eine offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegt.

(1) Umstände, die auf einen besonderen Fall schließen lassen

Eine gesetzliche Definition, wann Umstände vorliegen, die auf einen besonderen Fall schließen lassen, existiert nicht. Die Rechtsprechung²⁹⁹ hat zur Anwendung des Art. 239 Abs. 1 Anstrich 2 ZK ausgeführt, dass es sich um eine auf Billigkeitserwägungen beruhende Generalklausel handelt, die andere als die praktisch am häufigsten vorkommenden Fälle, für die bei Erlass der gesetzlichen Bestimmungen eine Regelung geschaffen werden konnte, erfassen soll.³⁰⁰ Die Regelung kommt insbesondere dann zum Tragen, wenn es angesichts des Verhältnisses zwischen Wirtschaftsteilnehmer und Verwaltung unbillig wäre, den Betroffenen einen Schaden tragen zu lassen, den

298 So auch *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 95.

299 Art. 239 ZK entspricht der früher geltende Bestimmung des Art. 13 Abs. 1 der VO (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 2. Juli 1979 über die Erstattung oder den Erlass von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben, ABl. L 175, S. 1, so dass die Rechtsprechung zu Art. 13 VO Nr. 1430/79 auf Art. 239 ZK übertragbar ist, EuGH, Urteil vom 11. November 1999, Rs. C- 48/98, Slg. 1999, I-7877, (7937) Rn. 53 (Söhl & Söhlke) = ZfZ 2000, 12 (15) Rn. 53; Die Ähnlichkeit zwischen Art. 239 ZK und Art. 13 VO Nr. 1430/79 ergebe sich insbesondere daraus, dass diese Vorschrift in anderen als den in Art. 236-238 ZK genannten Fällen Anwendung finde, bei denen es sich nach Art. 905 ZK-DVO um besondere Fälle handeln müsse, EuG, Urteil vom 16. Juli 1998, Rs. T- 195/97, Slg. 2001, II-1619 Rn. 53 (Kia Motors Nederland und Broekman Motorschips BV/Kommission) = ZfZ 1998, 410.

300 EuG, Urteil vom 19. Februar 1998, Rs. T- 42/96, Slg. 1998, II-401 (438) Rn. 132 (Eyckeler & Malt/Kommission) = ZfZ 1998, 201 f. mit Anmerkung von *Gellert*. EuGH, Urteil vom 25. Februar 1999, Rs. C- 86/97, Trans-Ex-Import, Slg. 1999, I-1041, Rn. 18; EuGH, Urteil vom 7. September 1999, Rs. C- 61/98, Slg. 1999, I-50003, Rn. 52 (De Haan).

er bei rechtem Gang der Dinge nicht erlitten hätte.³⁰¹ Dabei können Umstände im Sinne von Art. 239 Abs. 1 Beistrich 2 ZK nur sachliche, nicht hingegen persönliche Billigkeitsgründe darstellen.³⁰²

Eine rechtlich unverbindliche Auskunft, die dem Betroffenen von der Behörde fehlerhaft erteilt wurde, kann nach der Rechtsprechung einen besonderen Umstand im Sinne des Art. 239 ZK darstellen.³⁰³ Denn auch eine unverbindliche Auskunft könne in der Tat bei dem betroffenen Wirtschaftsteilnehmer ein berechtigtes Vertrauen wecken mit der Konsequenz, dass sich eine Verpflichtung zur Nachzahlung der Abgaben als unbillig erweise.³⁰⁴ Dies ist vom Europäischen Gerichtshof ausdrücklich in den Fällen angenommen worden, in denen neben der Auskunft noch weitere Umstände hinzutraten. Diese lagen zum einen darin, dass die einschlägigen Vorschriften in der nationalen Fassung noch nicht vorlagen und der auskunftserteilende Beamte neu ernannt und unerfahren war. In einem anderen Fall war neben der unrichtigen Auskunft der sie erteilenden Behörde der Fehler auch von der für die Erhebung zuständigen Behörde nicht bemerkt worden, obwohl ein Vergleich der angemeldeten Tarifposition und der ausdrücklichen Bezeichnung der Waren es gestattet hätten, den Fehler zu erkennen.

Die Europäische Kommission unterscheidet streng danach, ob die betreffende Auskunft mündlich oder schriftlich erteilt wurde. Damit eine unverbindliche Auskunft einen relevanten Umstand darstellen kann, muss diese

301 EuG, Urteil vom 19. Februar 1998, Rs. T- 42/96, Slg. 1998, II-401 (438) Rn. 132 (Eyckeler & Malt/Kommission) = ZfZ 1998, 201 f. mit Anmerkung von *Gellert*; EuGH, Urteil vom 26. März 1987, Rs. 58 /86, Slg. 1987, 1525 Rn. 22 (Cooperative agricole d'approvisionnement des Avirons); EuG, Urteil vom 17. September 1998, Rs. T- 50 /96, Slg. 1998, II-3773 (Primex Produkte).

302 BFH, Urteil vom 17. August 2000, ZfZ 2001, 55 ff. mit Anmerkung von *Gellert*. Ein Rückgriff auf die Grundsätze des nationalen Billigkeitsrechts zur Interpretation des Begriffes „Umstände“ in Art. 239 Abs. 1 zweiter Spiegelstrich ZK ist nicht zulässig ist, so dass persönliche Billigkeitsgründe nicht mehr anerkannt werden, VSF N 65 2000 vom. 15. Dezember 2000.

303 EuGH, Urteil vom 15. Mai 1986, Rs. 160/84, Slg. 1986, 1643 (1646 ff) (Oryzomyli Kavallas/Kommission); EuGH, Urteil vom 1. April 1993, Rs. C- 250/91, Slg. 1993, I-1819 (1853) Rn. 41 (Hewlett Packard France) = RIW 1993, 599. Vgl. zum Erlassantrag wegen einer fehlerhaften Auskunft gem. § 89 AO, Hessisches FG, Urteil vom 18. Oktober 1999 –6 K 2063/97- mit Anmerkung von *Möller*, AW-Prax 2000, 280 f.

304 EuGH, Urteil vom 1. April 1993, Rs. C- 250/91, Slg. 1993, I-1819 (1853) Rn. 44 f. (Hewlett Packard France) = RIW 1993, 599.

schriftlich erteilt worden sein.³⁰⁵ Mündliche Auskünfte hingegen finden keine Berücksichtigung im Rahmen von Erstattung und Erlass, weil eine Beweiswürdigung im Hinblick auf ihre tatsächliche Erteilung nicht möglich ist. Kann sich der Beteiligte auf eine schriftliche Auskunft berufen, so hat die Kommission selbst in dem Fall besondere Umstände angenommen, in dem die Auskunft, auf die sich die Beteiligte berief, einen eindeutiger Verstoß gegen gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen enthielt.³⁰⁶

Bei der Entscheidung, ob besondere Umstände vorliegen, ist es aber stets erforderlich, den gesamten Sachverhalt zu würdigen.³⁰⁷ Es müssen dabei sowohl das Interesse der Gemeinschaft an der Beachtung der Zollbestimmungen als auch das Interesse des gutgläubigen Importeurs daran, keine Nachteile zu erleiden, die über das normale Geschäftsrisiko hinausgehen, gegeneinander abgewogen werden. Aus diesem Grunde muss nicht nur das Verhalten des Wirtschaftsbeteiligten, sondern auch das Verhalten der Behörde gewürdigt werden.³⁰⁸ In diesem Zusammenhang ist in der neueren Rechtsprechung mitunter von einem „schwerwiegenden“³⁰⁹ Fehlverhalten auf Seiten der Behörde die Rede. *Rüskén* betrachtet es vor diesem Hintergrund als keinesfalls ausgemacht, dass der Gerichtshof bei komplizierter Rechtslage jede unrichtige Auskunft als einen schwerwiegenden Pflichtenverstoß ansehen würde.³¹⁰ Diese Betrachtung ist angesichts der Vorgabe des EuGH, die Vorschriften, die Erstattung und Erlass vorsehen eng auszulegen,³¹¹ berechtigt, wenngleich es gerade bei komplizierter Rechtslage, die der Wirt-

305 Entscheidung der Europäischen Kommission REM 7/97 vom 12.12.1997, zit. nach *Gellert*, ZfZ 1998, 218 (219 f.); Entscheidung der Europäischen Kommission REM 6/96 vom 18.3.1997, zit. nach *Gellert*, ZfZ 1998, 218 (223).

306 Entscheidung der Europäischen Kommission REM 42/97 vom 21.12.1998, zit. nach *Gellert*, ZfZ 1999, 110 (112). Die Zollbehörde hatte der Beteiligten eine schriftliche Auskunft erteilt, sie werde die Anrechnung auf Plafonds bereits bei der Überführung der Waren in das Zollager annehmen, obwohl nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften die Anrechnung auf die Plafonds bei Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr hätte vorgenommen werden müssen.

307 Vgl. zu den Begründungsanforderungen an die Kommission bei Ablehnung eines Antrags auf Billigkeitserlass, EuG, Urteil vom 16. Juli 1998, Rs. T- 195/97, Slg. 1998, II-2907, (Kia Motors Nederland und Broekman Motorships BV/Kommission) = ZfZ 1998, 410, Anmerkung, AW-Prax 1999, 99 ff.

308 EuG, Urteil vom 19. Februar 1998, Rs. T- 42/96, Slg. 1998, II-401 (403) r. Sp. (Eyckeler & Malt/Kommission) = ZfZ 1998, 201 f. mit Anmerkung von *Gellert*.

309 EuG, Urteil vom 19. Februar 1998, Rs. T- 42/96, Slg. 1998, II-401 (445) Rn. 163 (Eyckeler & Malt/Kommission) = ZfZ 1998, 201 f. mit Anmerkung von *Gellert*.

310 *Rüskén*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 83 (96).

311 EuGH, Urteil vom 11. November 1999, Rs. C- 48/98, Slg. 1999, I-7877 (7932) Rn. 52 (Söhl & Söhlke) = ZfZ 2000, 12 (15) Rn. 52.

schaftsbeteiligte durch eine Auskunft klären lassen will, unbillig erscheint, den Wirtschaftsbeteiligten den Schaden tragen zu lassen, den er bei einer der Rechtslage entsprechenden Auskunft nicht erlitten hätte. Denn gerade in diesen Fällen muss die auskunftserteilende Zollbehörde in besondere Weise dazu angehalten sein, eine objektiv richtige Auskunft zu erteilen, so dass bei einer Falschauskunft aufgrund erhöhter Sorgfaltspflichten seitens der Behörde ein schwerwiegender Pflichtenverstoß anzunehmen ist. Sache des nationalen Gerichts ist es schließlich festzustellen, ob alle anderen Voraussetzungen vorliegen, von denen der Erlass abhängig ist.³¹²

(2) Offensichtliche Fahrlässigkeit oder betrügerische Absicht

Erstattung bzw. Erlass hängen im weiteren davon ab, dass der Beteiligte nicht offensichtlich fahrlässig oder in betrügerischer Absicht gehandelt hat, Art. 239 Abs. 1 Spiegelstrich 2 ZK i.V.m. Art. 905 Abs. 1 ZK-DVO. Der Begriff der betrügerischen Absicht deckt sich weitgehend mit dem des vorsätzlichen Handelns bzw. Unterlassens.³¹³ Bei vorsätzlichem Handeln ist das Wissen und Wollen der rechtswidrigen Tatbestandsverwirklichung im Bewusstsein des Beteiligten vor oder im Zeitpunkt der Begehung der rechtswidrigen Handlung enthalten. Kennzeichnendes Element ist das Wissen oder zumindest das sichere Voraussehen des Beteiligten, dass er durch sein Handeln zollrechtliche Pflichten verletzt und er sich dennoch zu einem solchen Vorgehen entscheidet.³¹⁴

Aber nicht nur betrügerische Absicht, sondern auch offensichtlich fahrlässiges Verhalten wirkt sich erlass- bzw. erstattungsfeindlich aus. Das Prinzip, nach dem Verschuldenskriterien untrennbar mit der Tatbestandserfüllung verknüpft werden, findet sich nicht nur bei den Erstattungs- bzw. Erlassstatbeständen, sondern auch in anderen Vorschriften des Zollkodex und der Zollkodex-DVO wie beispielsweise bei dem Zollschuldentstehungstatbestand nach Art. 204 ZK.³¹⁵ So werden in den angesprochenen Tatbeständen in der deutschen Sprachfassung³¹⁶ die Termini der „offenkundigen“ Fahrlässigkeit in Art. 212 a ZK, der „offensichtlichen“ Fahrlässigkeit in Art. 239 ZK, Art. 899 und 905 Abs. 1 ZK-DVO sowie der „groben“ Fahrlässigkeit in

312 Das betrifft zum einen die Frage, ob der betroffene Wirtschaftsteilnehmer nicht offensichtlich fahrlässig oder in betrügerischer Absicht gehandelt hat und zum anderen die Beachtung der Verfahrensvorschriften.

313 *Worms*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 235-242, Rn. 91.

314 *Stiehle*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 204, Rn. 24.

315 Vgl. dazu *Witte*, Zweierlei Zollschuld, DStZ 1998, 97 ff.

316 Andere Sprachfassungen wie insbesondere die englische und französische werden im folgenden noch berücksichtigt.

Art. 859 ZK-DVO³¹⁷ nebeneinander verwendet. In allen Vorschriften hat die Folgen fahrlässigen Verhaltens nicht die Verwaltung, sondern der Zollbeteiligte zu tragen. Dabei stellt sich für die Beurteilung fahrlässigen Verhaltens die Frage, welche Kriterien und Maßstäbe mit welcher Gewichtung zugrunde zu legen sind und ob neben objektiven Elementen auch subjektive Merkmale Berücksichtigung zu finden haben.

Bei diesen Auslegungsfragen der Fahrlässigkeitsbegriffe dienten Rechtsprechung und Literatur bisher entweder analoge Bestimmungen im nationalen Recht oder aber die Vorgängervorschriften³¹⁸ zu den Erstattungs- und Erlassbestimmungen. Die Interpretationsvorgaben des BMF orientierten sich vornehmlich an den Maßgaben des nationalen Rechts zum Fahrlässigkeitsbegriff. Offensichtliche und grobe Fahrlässigkeit liegen danach einheitlich dann vor, wenn die erforderliche Sorgfalt in Bezug auf die Beachtung der zollrechtlichen Bestimmungen in besonders schwerem Maße verletzt worden ist.³¹⁹

Eine andere Lösung zur Auslegung des Begriffs der offensichtlichen Fahrlässigkeit im Sinne des Art. 239 ZK ging auf die Vorgängervorschriften der VO (EWG) Nr. 3799/86 zurück.³²⁰ Die Vorgängervorschrift der heute durch Art. 901 ZK-DVO erfassten Erstattungsfälle enthielt eine Definition des Begriffs der groben Fahrlässigkeit. Gemäß Art. 2 Buchst. b der VO (EWG) Nr. 3799/86 galt als grobe Fahrlässigkeit des Zollbeteiligten die Nichtbeachtung von Verfahrensbestimmungen, von deren Einhaltung grundsätzlich die Erstattung oder der Erlass abhing, durch den Beteiligten, obgleich er von diesen Bestimmungen Kenntnis haben musste. Grobe Fahrlässigkeit lag insbesondere dann vor, wenn eine Person, die kein berufsmäßiger Zollanmelder ist, die Verfahrensbestimmungen nicht beachtet hat, obgleich sie sich bereits zuvor in einer entsprechenden Lage befunden hatte und infolgedessen über die vorgeschriebenen Schritte zur Erlangung der Erstattung oder des Erlasses unterrichtet war oder wenn eine Person, die ein berufsmäßiger Zollanmelder ist, in Vertretung der Person handelt, in deren Namen der Antrag auf Erstattung oder Erlass gestellt wird, den Anweisungen dieser Person bezüglich der Vornahme der zur Veranlassung

317 Bezüglich Art. 859 ZK-DVO hat der BFH das Erfordernis des Nichtvorliegens grober Fahrlässigkeit als mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit für vereinbar erklärt, BFH, ZfZ 2002, 92 ff.; kritisch dazu, Klüber, AW-Prax 2002, 147 ff.

318 VO (EWG) Nr. 3799/86 der Kommission, ABl. EG Nr. L 352/19.

319 VSF Z 1102 Abs. 40 für die offensichtliche Fahrlässigkeit im Sinne des Art. 239 ZK sowie VSF Z 0901 Abs. 35 b) für die Definition der groben Fahrlässigkeit.

320 FG München, Urteil vom 20. Oktober 1993, ZfZ 1993, 149; Worms, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 235-242, Rn. 91.

lich der Vornahme der zur Veranlassung der Erstattung oder des Erlasses bei den Zollbehörden vorgeschriebenen Schritten nicht gefolgt ist.

Unabhängig von ihrem Ergebnis weisen beide Wege Schwachstellen auf. Der Weg einer Begriffsbestimmung der offensichtlichen Fahrlässigkeit über das nationale Recht näherzukommen kann per se nicht überzeugen, denn bei der Frage nach der Auslegung eines Begriffs einer unmittelbar geltenden Rechtsnorm des Gemeinschaftsrechts kann nur das in allen Mitgliedstaaten einheitlich anzuwendende Gemeinschaftsrecht selbst maßgebend sein.³²¹

Aber auch bei dem Rückgriff auf die in der Vorgängerregelung festgeschriebene Definition bleiben Zweifel. Zunächst ist nämlich festzuhalten, dass bewusst darauf verzichtet wurde die betreffende Definition in den Zollkodex bzw. in die Zollkodex-DVO zu übernehmen.³²² Daneben ist zweifelhaft, ob der weit gefasste Begriff der groben Fahrlässigkeit der Vorgängerregelung vor dem Hintergrund der Erwägungsgründe des Zollkodex ohne weiteres auf die Fahrlässigkeitsbestimmungen des Zollkodex und der Zollkodex-DVO übertragen werden kann.³²³ So heißt es doch in den Erwägungsgründen, dass Zollförmlichkeiten und Kontrollmaßnahmen möglichst vermieden werden sollen.³²⁴ Hinzu kommt schließlich noch, dass es fraglich erscheint, ob die Vorgängerregelung zur groben Fahrlässigkeit geeignet ist, einen sicheren Aufschluss über die Auslegung des Merkmals in Art. 239 Abs. 1 Spiegelstrich 2 ZK zu geben³²⁵, obwohl Nachfolgevorschrift Art. 899 ZK-DVO ist.³²⁶

Die bestehenden Auslegungszweifel führten in einem Rechtsstreit vor dem FG Bremen dazu, dass der Senat das Verfahren aussetzte und die Sache dem

321 Vgl. *Anton*, ZfZ 1995, 314 (315).

322 „*Der Grund dafür* [dass die Definition aus der Vorgängerregelung nicht in den Zollkodex übernommen wurde] *war, dass man das damit Erreichte als bescheiden ansah, auf der anderen Seite die Erfolgschancen einer Verbesserung nicht ohne weiteres gegeben schienen.*“ Schreiben der Kommission vom 30. März 1995, Ref. NV/vr-Code/noteout (95/307 r XXI/b 3 – unveröffentlicht), zit. nach *Anton*, ZfZ 1995, 314 (815).

323 FG Bremen, Beschluss vom 2. Dezember 1997, ZfZ 1998, 132 (136).

324 Erwägungsgründe zum ZK.

325 FG München, Urteil vom 20. Oktober 1993, ZfZ 1993, 149, in dem die in Rede stehende Definition zur Auslegung der Vorgängervorschrift des Art. 239 ZK (Art. 13 Abs. 1 VO (EWG) Nr. 1430/79) herangezogen wurde.

326 Zumindest für den Begriff der groben Fahrlässigkeit in Art. 859 ZK-DVO kann die Vorgängerregelung noch Anknüpfungspunkt sein, denn beide Vorschriften befassen sich mit den Voraussetzungen des Nichteintritts der Folgen von Verletzungen vergleichbarer zollrechtlicher Formvorschriften, *Anton*, ZfZ 1995, 314 (315).

EuGH zur Vorabentscheidung vorlegte.³²⁷ Gegenstand des Vorabentscheidungsverfahrens war neben anderen die Frage, ob der Begriff der „offensichtlichen Fahrlässigkeit“ in Art. 239 Abs. 1 zweiter Anstrich ZK nach objektiven oder auch nach subjektiven Merkmalen zu bestimmen sei und ob er deckungsgleich mit dem Begriff „grobe Fahrlässigkeit“ in Art. 859 zweiter Anstrich ZK-DVO und mit dem Begriff „offenkundige Fahrlässigkeit“ in Art. 212 a ZK sei.³²⁸

Der EuGH entschied, dass Gemeinschaftsverordnungen einheitlich auszulegen sind. Das verbiete es nach ständiger Rechtsprechung, im Fall von Zweifeln eine Bestimmung in einer Sprachfassung für sich allein zu betrachten, zwingt vielmehr dazu, sie unter Berücksichtigung ihrer Fassungen in anderen Amtssprachen auszulegen.³²⁹

Der Vergleich mit anderen Sprachfassungen zeigt, dass die Verwendung dreier unterschiedlicher Termini in den benannten Vorschriften durchaus nicht in allen Mitgliedstaaten üblich ist. In der französischen³³⁰, italienischen³³¹, portugiesischen³³² und spanischen³³³ Sprachfassung taucht in allen Vorschriften nur ein einheitlicher Begriff auf und auch die englische³³⁴ Sprachfassung benötigt zumindest nicht mehr als zwei Begriffe. Daneben gibt es auch Mitgliedstaaten, die noch mehr unterschiedliche Ausdrücke in ihren Übersetzungen verwenden.³³⁵

Aus diesem Vergleich zieht der EuGH zu Recht den Schluss, dass für die Verwendung der Ausdrücke, die den Grad der Fahrlässigkeit näher bestimmen, keine sachlichen Gründe erkennbar sind und sie mithin keinem schlüssigen Schema folgen.³³⁶ Aus diesem Grunde legte der EuGH fest, dass der

327 FG Bremen, Beschluss vom 2. Dezember 1997, ZfZ 1998, 132 ff.

328 FG Bremen, Beschluss vom 2. Dezember 1997, ZfZ 1998, 132 (133).

329 EuGH, Urteil vom 11. November 1999, Rs. C- 48/98, Slg. 1999, I-7877 (7935) Rn. 46 (Söhl&Söhlke) m.w.N. = ZfZ 2000, 12 (14).

330 “négligence manifeste”.

331 “manifesta negligenza”.

332 “negligência manifesta”.

333 “manifesta negligencia”.

334 „obvious negligence“ und „serious negligence“.

335 So in der niederländischen und der schwedischen Fassung, die mit vier Ausdrücken den Rekord halten, vgl. Schlussanträge von Herrn Jacobs, Rs. C-48/98, Slg. 1999, I-7877 (7906) Rn. 73 (Söhl&Söhlke).

336 So auch in der Literatur bereits vertreten von: *Anton*, ZfZ 1995, 314 (315); *ders.* Zollschuldrechtliche Folgen von Überschreitungen der Verwahrungsfrist, ZfZ 1999, 362 (369); *Stiehle*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 204, Rn. 25; *Witte*, AW-Prax 1999, 25 (26).

Begriff der Fahrlässigkeit in allen Normen des Zollkodex und der Zollkodex-DVO einheitlich im Sinne einer offensichtlichen Fahrlässigkeit auszu-legen ist, denn der Gesetzgeber hatte mit der Verwendung unterschiedlicher Ausdrücke auch in der deutschen Fassung kein besonderes Ziel verfolgt.³³⁷

Im zweiten Teil der in dieser Untersuchung in den Mittelpunkt gerückten Vorlagefrage blieb noch zu klären, welche Kriterien bei der Beantwortung der Frage, ob „offensichtliche Fahrlässigkeit“ im Sinne des Art. 239 Abs. 1 Spiegelstrich 2 ZK vorliegt, Berücksichtigung finden müssen. Hierbei bestätigte der EuGH den bereits im Hewlett Packard France-Urteil³³⁸ gemachten Ansatz, die Auslegung des Art. 239 ZK an der Auslegung des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK auszurichten. Die heutigen Art. 239 ZK und Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK verfolgten nämlich das gleiche Ziel. Dies sei die Beschränkung der Nachzahlung von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben auf Fälle, in denen eine solche Zahlung gerechtfertigt und mit einem so wesentlichen Grundsatz wie dem des Vertrauensschutzes vereinbar sei. So gesehen entspreche die Erkennbarkeit des Irrtums im Sinne von Art. 5 Abs. 2 der Verordnung 1697/79 (heute Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK) der offensichtlichen Fahrlässigkeit im Sinne von Art. 13 der Verordnung Nr. 1430/79 (heute Art. 239 ZK), so dass die in dieser Bestimmung aufgestellten Voraussetzungen im Lichte der Voraussetzungen der Nacherhebungsregelung zu würdigen seien.³³⁹

Diesen Kriterien entsprechend ist nunmehr bei der Beurteilung, ob der Zollschuldner offensichtlich fahrlässig agiert hat, insbesondere zu berücksichtigen, wie komplex die Vorschriften waren, deren Nichterfüllung die Zollschuld begründet haben, sowie die Erfahrung und die Sorgfalt des Wirtschaftsteilnehmers.³⁴⁰ Was die Erfahrung des Wirtschaftsteilnehmers betrifft, ist zu untersuchen, ob dieser im wesentlichen im Einfuhr- und Ausfuhrge-schäft tätig ist und ob er bereits über eine gewisse Erfahrung mit der Durch-

337 EuGH, Urteil vom 11. November 1999, Rs. C- 48/98, Slg. 1999, I-7877 (7936) Rn. 49 (Söhl&Söhlke) = ZfZ 2000, 12 (14 f.).

338 EuGH, Urteil vom 1. April 1993, Rs. C- 250/91 (Hewlett Packard France), Slg. 1993, I-1819 (1853), Rn. 46.

339 EuGH, Urteil vom 1. April 1993, Rs. C- 250/91 (Hewlett Packard France), Slg. 1993, I-1819 (1853), Rn. 46; EuGH, Urteil vom 11. November 1999, Rs. C- 48/98 (Söhl&Söhlke), Slg. 1999, I-7877 (7937) Rn. 52 ff. = ZfZ 2000, 12 (15) mit Anmerkung von *Gellert*, ZfZ 2000, 17 f.

340 EuGH, Urteil vom 11. November 1999, Rs. C- 48/98, Slg. 1999, I-7877 (7938) Rn. 56 (Söhl&Söhlke) = ZfZ 2000, 12 (15) mit Anmerkung von *Gellert*, ZfZ 2000, 17 f.; zur offensichtlichen Fahrlässigkeit bei Organisationsmängeln siehe FG Düsseldorf, ZfZ 2002, 272 f.

führung dieser Geschäfte verfügt.³⁴¹ Im Hinblick auf die Sorgfalt ist der Wirtschaftsteilnehmer sobald er Zweifel an der richtigen Anwendung der Vorschriften hat, deren Nichterfüllung eine Abgabenschuld begründen kann, dazu verpflichtet, sich nach Kräften zu informieren, um die jeweiligen Vorschriften nicht zu verletzen.³⁴²

Das Gericht Erster Instanz der Europäischen Gemeinschaften betont zwar in einem neueren Urteil³⁴³, dass die Feststellungen des EuGH zum Verhältnis der beiden Vorschriften nicht bedeuten, dass diese als übereinstimmend betrachtet werden.³⁴⁴ Im Ergebnis jedoch führt die Erwägung, die Anwendungsvoraussetzungen des Art. 239 Abs. 1 Spiegelstrich 2 ZK im Licht der Voraussetzungen des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK zu beurteilen dazu, dass immer dann, wenn die fehlerhafte Auskunft für den Wirtschaftsteilnehmer erkennbar war auch ein offensichtlich fahrlässiges Verhalten zu bejahen ist.

Wichtig ist das Kriterium vor allem immer dann, wenn eine unverbindliche Auskunft auf den Gebieten von Tarif und Ursprung in Rede steht. Da es für diese Gebiete mit Art. 12 ZK einen gesetzlich normierten Anspruch auf eine verbindliche Auskunft gibt, sind an den Auskunftssuchenden erhöhte Anforderungen gestellt, wenn er von diesem Institut keinen Gebrauch macht. Allein aufgrund der Existenz von Art. 12 ZK muss auch ein unerfahrener Wirtschaftsbeteiligter schließen, dass eine ihm schriftlich erteilte Auskunft über Tarif und Ursprung keine Bindungswirkung entfaltet.³⁴⁵ Bindungswirkung entfaltet eine Auskunft nach Art. 12 ZK nur dann, wenn ein Antrag auf sie gestellt wurde, der dem in der ZK-DVO geregelten Antragsverfahren entspricht.

c) **Finanzielle Haftung**

Wenn von der Nacherhebung abzusehen ist bzw. Erstattung oder Erlass zu gewähren ist, müssen die Mitgliedstaaten die finanzielle Haftung für die Irrtümer ihrer Verwaltungsbehörden übernehmen. Die Mitgliedstaaten sind damit verpflichtet, nicht nur diejenigen Zölle abzuliefern, die tatsächlich von

341 EuGH, Urteil vom 11. November 1999, Rs. C- 48/98, Slg. 1999, I-7877 (7938) Rn. 57 (Söhl&Söhlke) = ZfZ 2000, 12 (15) mit Anmerkung von *Gellert*, ZfZ 2000, 17 f.

342 EuGH, Urteil vom 11. November 1999, Rs. C- 48/98, Slg. 1999, I-7877 (7938) Rn. 58 (Söhl&Söhlke) = ZfZ 2000, 12 (15) mit Anmerkung von *Gellert*, ZfZ 2000, 17 f.

343 EuG, Urteil vom 18. Januar 2000, Rs. T- 290/97, Slg. 2000, II-15 ff (Mehibas Dordtselaan/Kommission) = ZfZ 2001, 124 ff.

344 EuG, Urteil vom 18. Januar 2000, Rs. T- 290/97, Slg. 2000, II-15 (45) Rn. 85 (Mehibas Dordtselaan/Kommission) = ZfZ 2001, 124 (128) Rn. 85.

345 Entscheidungen der Europäischen Kommission REM 12/97 vom 28.1.1998, zit. nach *Gellert*, ZfZ 1999, 110 (111).

den Zollschuldern erhoben wurden, sondern auch diejenigen, die infolge eines zurechenbaren Fehlers nicht erhoben wurden und damit zu einem Entgang von Eigenmitteln geführt haben.³⁴⁶

d) Schlussfolgerung

Zusammenfassend ist damit festzustellen, dass eine unverbindlich erteilte Auskunft im Rahmen des Nacherhebungsrechts zwar unter den dargestellten Voraussetzungen einen aktiven Irrtum der zuständigen Behörden darstellen kann, der Wirtschaftsteilnehmer sich aber durch die Auskunft nicht der ihm obliegenden Sorgfalts- und Informationspflicht entledigen kann. Er muss sich in jedem Fall durch die Lektüre der einschlägigen Gemeinschaftsregelungen in den Amtsblättern der Europäischen Gemeinschaften Gewissheit über die Rechtslage verschaffen. Wobei nach der neueren finanzgerichtlichen Rechtsprechung die dem Zollbeteiligten obliegende Informationspflicht dem Absehen von der Nacherhebung nur dann entgegensteht, wenn die Rechtslage eindeutig ist. Auch zur Ausräumung von Zweifeln, die der Wirtschaftsteilnehmer trotz der Einsicht in die maßgebenden Bestimmungen hat, ist die unverbindlich erteilte Auskunft nur unter engen Voraussetzungen das geeignete Mittel. Bei bestehenden Zweifeln trägt der Zollschuldner das Risiko einer Falschauskunft.

Im Rahmen der Einhaltung aller geltenden Vorschriften über die Zollanmeldung hingegen genügt der Wirtschaftsbeteiligte den Anforderungen, wenn er sich bei Zweifelsfragen durch die Zollbehörde im Rahmen seines Auskunftsanspruchs gemäß Art. 11 ZK informiert.

Abschließend betrachtet gewährleistet eine nach Art. 11 ZK erteilte Auskunft nur in wenigen Ausnahmefällen Vertrauensschutz und bietet dem Wirtschaftsteilnehmer keine Rechtssicherheit, dass er vor einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung geschützt ist. Das gilt uneingeschränkt, wenn die Auskunft nur mündlich erteilt wurde.

Im Hinblick auf die Vorschriften über Erstattung und Erlass ist der Fall etwas anders gelagert. Solange es sich um eine schriftlich erteilte fehlerhafte Auskunft handelt, ist diese durchaus als besonderer Umstand anerkannt. Allerdings gilt durch die Auslegungskriterien der Rechtsprechung zum Begriff der offensichtlichen Fahrlässigkeit in Art. 239 Abs. 1 Spiegelstrich 2 ZK hier ebenso wie im Rahmen der Nacherhebungsregelungen, dass dem Wirt-

³⁴⁶ Vgl. *Reuter*, AW-Prax 2001, 303 f., die sich kritisch gegenüber diesem Konzept äußert, weil sie Konsequenzen für die Bereitschaft der nationalen Verwaltungen befürchtet, Erstattung und Erlass zu gewähren.

schaftsbeteiligten eine strenge Sorgfaltspflicht, namentlich eine eigenständige Prüfung der Rechtslage, auferlegt wird. Dies führt dazu, dass vom Wirtschaftsteilnehmer trotz einer Auskunft der Zollbehörde, welche sich als unzutreffend herausstellt, die Kenntnis der objektiv zutreffenden Rechtslage erwartet werden kann und er bei Unkenntnis offensichtlich fahrlässig gehandelt hat. Sollte der vom Europäischen Gericht Erster Instanz im Eyckeler Malt- Urteil³⁴⁷ gemachte Ansatz verallgemeinert werden, so dass besondere Umstände nur bei einem schwerwiegenden Pflichtenverstoß der Behörde namentlich bei einer Falschauskunft trotz eindeutiger Rechtslage vorliegen, hätte dies folgende Konsequenz: Erstattung und Erlass wären bei einer rechtlich unverbindlichen Falschauskunft schlechthin immer ausgeschlossen, denn angesichts der Auslegungsmaßstäbe zur offensichtlichen Fahrlässigkeit müsste sich der Wirtschaftsteilnehmer auch im Rahmen des Art. 239 ZK bei klarer Rechtslage stets die von ihm erwartete bessere Kenntnis der Rechtslage vorwerfen lassen, die bei einer wenig komplexen und klaren Vorschrift auch vom BFH und den Finanzgerichten verlangt wird.

2. Weitere übergeordnete Gesichtspunkte

Zu überlegen bleibt, ob neben den gesetzlich geregelten Fällen, in denen im wesentlichen Vertrauensschutzaspekte einer Nacherhebung entgegenstehen³⁴⁸ bzw. Billigkeitserwägungen zu einem Erlass der gesetzlich geschuldeten Abgaben führen, weitere übergeordnete Gesichtspunkte zugunsten des Wirtschaftsbeteiligten ins Feld geführt werden können, wenn die Voraussetzungen von Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK bzw. Art. 239 ZK nicht vorliegen. Zu denken ist hier namentlich an die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit oder des Eigentumsschutzes.

Diese Überlegung begegnet jedoch im Kern bereits ganz erheblichen Bedenken. Es ist zu bedenken, dass prinzipiell der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung Vorrang vor den Interessen eines Einzelnen haben. Die Verwaltung an eine Auskunft zu binden, die nicht mit der Rechtslage übereinstimmt, widerspricht dem rechtsstaatlichen Gebot des rechtmäßigen Gesetzesvollzugs. Der Gesetzgeber hat mit den Vorschriften des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK und Art. 239 ZK gesetzlich normierte Ausnahmetatbestände geschaffen, die es ermöglichen, das Vertrauen des Einzelnen in die Gesetzmäßigkeit der

347 EuG, Urteil vom 19. Februar 1998, Rs. T- 42/96, Slg. 1998, II-401 ff. (Eyckeler & Malt/Kommission) = ZfZ 1998, 201 f. mit Anmerkung von *Gellert*.

348 So jedenfalls bei Art. 220 Abs. Buchst. b) ZK.

Verwaltung schützen, wenn es unerträglich erscheint, den Wirtschaftsbeteiligten des entstandenen Schaden zugunsten des

Gesetzesvollzugs tragen zu lassen/ die Belange des Einzelnen in den Fällen zu schützen, in denen das Interesse des Staates an der Durchsetzung des geltenden Rechts aufgrund eines unerträglichen Missverhältnisses hinter dem Vertrauen des Einzelnen in die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurückzustehen hat.

So entspricht es der ständigen Rechtsprechung des EuGH³⁴⁹, die auch vom BFH bekräftigt wird³⁵⁰, dass immer dann, wenn die Voraussetzungen des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK nicht vorliegen, keine anderen übergeordneten Gesichtspunkte gegen die nachträgliche buchmäßige Erfassung des Zolls geltend gemacht werden können, denn Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK hat die Gesichtspunkte in Bezug auf die Erhebung von Einfuhrabgaben zusammengefasst und abschließend geregelt. Im Rahmen des Art. 239 ZK finden allgemeinen Billigkeitserwägungen Berücksichtigung, die eine umfassende Interessenabwägung gewährleisten. Darüber hinaus können jedoch auch bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen für Erstattung und Erlass keine Gesichtspunkte losgelöst von gesetzlich normierten Tatbeständen zugunsten des Wirtschaftsbeteiligten geltend gemacht werden.

III. Schadensersatz für fehlerhafte Auskünfte?

Nachdem die Folgen einer unverbindlichen unrichtigen Auskunft auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene erörtert wurden, steht die Frage im Raum, wie sich die Situation für den Betroffenen auf nationaler Ebene darstellt. Wenn ihm infolge der restriktiven Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes und der Finanzgerichte Vertrauensschutz nur in einem eng begrenzten Rahmen gewährt wird, so ist ihm auf der Sekundärebene möglicherweise ein Weg auf Schadensersatz infolge einer Falschauskunft eröffnet.

1. Rechtsgrundlage

Als Rechtsgrundlage für einen Schadensersatzanspruch wegen einer unverbindlichen Falschauskunft durch die Zollbehörde nach Art. 11 ZK kommt zuvorderst ein Amtshaftungsanspruch gegenüber dem Mitgliedstaat gem.

349 Siehe nur EuGH, Urteil vom 14.5.1996, Slg. 1996, I-2465 (2548) Rn. 114 (Faroe Seafood u.a.); EuGH, Urteil vom 17.7.1997, Slg. 1997, I-4209 (4256) Rn. 51 ff (Pascoal & Filhos).

350 BFH, Urteil vom 12. Oktober 1999, ZfZ 2000, 90 (92) mit Anmerkung von Fehn/Müller, ZfZ 2000, 93; vgl auch Alexander, AW-Prax 2000, 72 f.

Art. 34 S. 1 GG i.V.m. § 839 BGB in Betracht.³⁵¹ Art. 34 S. 1 GG statuiert die haftungsrechtliche Verantwortlichkeit des Staates im Falle einer Amtspflichtverletzung und verlagert als verfassungsrechtliche Zurechnungsnorm³⁵² die gemäß § 839 BGB den handelnden Amtswalter persönlich treffende Schadensersatzpflicht im Sinne einer befreienden Schuldübernahme auf den Hoheitsträger.

2. Tatbestandsvoraussetzungen des Amtshaftungsanspruchs gem. Art. 34 S. 1 GG i.V.m. § 839 BGB

Der Tatbestand des Amtshaftungsanspruchs setzt gem. § 839 BGB i.V.m. Art. 34 S. 1 GG voraus, dass jemand in Ausübung eines öffentlichen Amtes eine Amtspflicht schuldhaft verletzt, die ihm gegenüber einem Dritten obliegt und dadurch einen Schaden verursacht. Dabei dürfen weder ein Haftungsausschluss noch eine Haftungsbegrenzung greifen.³⁵³

a) Handeln in Ausübung eines öffentlichen Amtes

Anknüpfungspunkt für die Amtshaftung ist, dass „jemand“³⁵⁴ in Ausübung eines öffentlichen Amtes gehandelt hat. „Jemand“ bzw. ein „Beamter“³⁵⁵ im

351 Die Haftung der *Gemeinschaft* im außervertraglichen Bereich gem. Art. 288 Abs. 2 EGV, demzufolge die Gemeinschaft den durch ihre Organe oder Bediensteten in Ausübung ihrer Amtstätigkeit verursachten Schaden nach den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, die den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten gemeinsam sind, ersetzt, findet hier keine Berücksichtigung, weil nationale Behörden die rechtlich unverbindliche fehlerhafte Auskunft erteilt haben. Wenn nationale Behörden auf Grund von Gemeinschaftsrecht tätig werden, handeln nicht die Organe und Bediensteten der Gemeinschaft i.S.d. Art. 288 Abs. 2 EGV, vgl. Art. 7 EGV sowie *Lageard*, in: Lenz, EG-Vertrag, Art. 288, Rn. 14; *Ruffert*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/EGV, Art. 288 EGV, Rn. 7; EuGH, Urteil vom 12. Dezember 1979, Rs. 12/79, Slg. 1979, 3657 Rn. 10 und 13 (Hans-Otto Wagner/Kommission).

352 So vertreten von *Brockmeyer*, in: Schmidt-Bleibtreu, GG, Art. 34, Rn. 1 a); *Meyer*, in: von Münch, GG, Band 2, Art. 34, Rn. 15; *Papier*, in: Maunz-Dürig, Kommentar z. GG, Art. 34, Rn. 11; *ders.*, in: Isensee/Kirchhoff, HStR VI, § 157, Rn. 9 (S. 1357); Zu der Auffassung, dass Art. 34 GG nicht bloße Zurechnungsnorm, sondern eigentliche Anspruchsnorm ist, vgl. *Bonk*, in: Sachs, GG, Art. 34, Rn. 53; *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 34, Rn. 1, mit dem Einwand, dass Art. 34 S. 1 GG als Anspruchsnorm in erheblichem Umfang eine Konkretisierung durch einfaches Recht erfordert; wohl auch *Wieland*, in: H. Dreier, Grundgesetz-Kommentar, Band 2, Art. 34, Rn. 25; zur Doppelfunktion des Art. 34 S. 1 GG siehe *Windthorst*, in: Detterbeck/Sproll/Windthorst, § 8, Rn. 3 ff.

353 Nach allgemeiner Ansicht sind Art. 34 GG und § 839 BGB zusammen zu lesen.

354 So der Wortlaut von Art. 34 S. 1 GG.

355 So der Wortlaut von § 839 I, II BGB.

Sinne des Amtshaftungsanspruchs kann bemessen nach dem Status zunächst jeder sein, der in einem öffentlich-rechtlichen Dienst- und Treueverhältnis zum Staat oder einer sonstigen juristischen Person des öffentlichen Rechts steht und nach den geltenden Beamtenengesetzen³⁵⁶ wirksam zum Beamten ernannt worden ist. Entscheidendes Kriterium für die Begründung der Amtsträgereigenschaft ist aber nicht der Rechtsstatus des Handelnden, sondern allein die Funktionsausübung.³⁵⁷ Demgemäss ist „jemand“ im Sinne des Amtshaftungsanspruchs außer den Beamten im beamtenrechtlichen Sinne auch jeder, der hoheitlich tätig wird.³⁵⁸

Die Amtshaftung wird nur dann ausgelöst, wenn der Amtswalter auch „in Ausübung“ eines öffentlichen Amtes gehandelt hat. Damit tritt in den Fällen keine Haftungsübernahme auf den Staat ein, in denen es an einem inneren und sachlichen Zusammenhang zwischen der Amtsausübung und der Schadenszufügung fehlt³⁵⁹, der Schaden also gleichsam nur „bei Gelegenheit“³⁶⁰ zugefügt worden ist.³⁶¹

Bei der Erteilung einer fehlerhaften Auskunft durch die Zollbehörde bereitet die in Rede stehende Voraussetzung indes keine Schwierigkeiten. Der Auskunftserteilende wird in aller Regel Zollbeamter und damit ein Beamter im beamtenrechtlichen Sinne sein, der die Auskunft im Rahmen seiner Amtstätigkeit erteilt.

b) Fehlerhafte Auskunft als Amtspflichtverletzung

Der Amtshaftungsanspruch setzt des weiteren die Verletzung einer Amtspflicht voraus. Demnach muss ein Zollbeamter mit der Erteilung einer objektiv falschen Auskunft einen Verstoß gegen eine ihm obliegende Amtspflicht begehen.

356 Siehe §§ 2 Abs. 1, 5 BRRG.

357 Amtshaftung ist keine Staatshaftung, sondern eine Funktionshaftung, *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, S.12.

358 Insoweit ist der in § 839 BGB gebrauchte Begriff des „Beamten“ durch Art. 34 S. 1 GG im haftungsrechtlichen Sinne entsprechend zu erweitern, *Bryde*, in: von Münch/Kunig, GG, Art. 34, Rn. 12; *Rüfner*, in: Erichsen, Allg. Verwaltungsrecht, § 47 II 2, Rn.14; *Papier*, in: MüKo, 3. Auflage, § 839, Rn. 127 ff.; *Wolff/Bachof/Stober*, Verwaltungsrecht Band 2, § 67 III 1, Rn. 13; *Kreft*, in: BGB-RGRK, § 839, Rn.49; *Schlick/Rinne*, NVwZ 2000, Beilage II, S. 1 (13).

359 BGHZ 69, 128 (132 ff) = NJW 1977, 1875 (1876) = MDR 1977, 1004; BGHZ 108, 230.

360 BGHZ 11, 181 (185 ff.) = NJW 1954, 716 (717); BGHZ 42, 176 (179) = NJW 1964, 1895 (1897); BGH NJW 1994, 660 (661).

361 Siehe diverse Beispiele bei *Rittstieg*, in: AK, BGB, § 839, Rn. 14.

Unter Amtspflichten versteht man die persönlichen Verhaltenspflichten eines Beamten im haftungsrechtlichen Sinne³⁶², die in bezug auf seine Amtsführung bestehen.³⁶³ Diese können als Handlungs-, Duldungs- und Unterlassungspflichten ausgestaltet sein.³⁶⁴ Unabhängig davon, ob man diese Amtspflichten nur auf das Verhältnis zwischen Amtsträger und Staat³⁶⁵ oder auch auf das Außenverhältnis zwischen Staat und Bürger³⁶⁶ bezieht, besteht auf der Grundlage von Art. 1 III GG und Art. 20 III GG eine Amtspflicht zu rechtmäßigem Verhalten. Diese beinhaltet eine Pflicht des Beamten, die Aufgaben und Befugnisse der juristischen Person des öffentlichen Rechts, in deren Namen und Rechtskreis er tätig wird, im Einklang mit dem objektiven Recht wahrzunehmen³⁶⁷ und führt dazu, dass jede Rechtsverletzung auch eine Amtspflichtverletzung darstellt.

Ausgangspunkt für eine Amtspflichtverletzung bei Erteilung einer fehlerhaften Auskunft durch die Behörde ist die Amtspflicht zu konsequentem Verhalten.³⁶⁸ Sie enthält für alle staatlichen Stellen die Verpflichtung, eine in bestimmter Weise geplante und begonnene Maßnahme auch entsprechend durchzuführen.³⁶⁹ Das gilt insbesondere dann, wenn der Bürger im Vertrauen auf das Verhalten der Behörde wirtschaftliche Dispositionen trifft.

362 Vgl. zu dieser Bezeichnung die kritische Anmerkung von *Maurer*, Allg. VerwRecht, § 25, Rn. 14.

363 *Papier*, in: MüKo, 3. Auflage, § 839, Rn. 189; *Windthorst*, in: Detterbeck/Sproll/Windthorst, Staatshaftungsrecht, § 9, Rn. 56.

364 BGH, NVwZ 1990, 699; *Wolff/Bachof/Stober*, Verwaltungsrecht Band 2, § 67 IV 1, Rn. 48.

365 So vertreten von *Maurer*, Allg. Verwaltungsrecht, § 25, Rn. 16; *Windthorst*, in: Detterbeck/Sproll/Windthorst, Staatshaftungsrecht, § 9, Rn. 56; *Küchenhoff/Hecker*, in: Erman, BGB, § 839, Rn. 41.

366 So vertreten von *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 34, Rn. 11; *Bonk*, in: Sachs, GG, Art. 34, Rn. 60; *Wieland*, in: Dreier, GG, Art. 34, Rn. 32; *Papier*, in: MüKo, 3. Auflage, § 839, Rn. 160; *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, S. 42; *Brockmeyer*, in: Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art. 34, Rn. 8; *Rüfner*, in: Erichsen, Allg. Verwaltungsrecht, § 47 II 3, Rn. 15.

367 BGHZ 23, 36 (47); 84, 285 (287) = NJW 1983, 222; 97, 97 (102); BGH, DVBl. 1984, 427; BGH, NJW 1986, 2309.

368 Bereits BGH LM § 839 C Nr. 59 = NJW 1960, 2334; BGH LM § 839 B Nr. 26 = NJW 1963, 644 (645); BGHZ 137, 344 (346)

369 BGHZ 87, 9 (18).

Aus dieser allgemeinen Pflicht³⁷⁰ entspringen die speziellen Amtspflichten, keine ungesicherten Vertrauenstatbestände zu schaffen³⁷¹ sowie die Amtspflicht zur Erteilung ordnungsgemäßer Auskünfte und Belehrungen.³⁷² Die Amtspflicht zur Erteilung ordnungsgemäßer Auskünfte³⁷³ beinhaltet die Verpflichtung des Beamten, der die Erteilung von Rat oder Auskunft übernommen hat, diese Auskünfte dem Stand seiner Erkenntnismöglichkeiten entsprechend sachgerecht zu erteilen, das heißt die Auskunft muss richtig, klar, unmissverständlich und vollständig sein, so dass der Empfänger der Auskunft entsprechend disponieren kann.³⁷⁴ Diesen Anforderungen hat die Auskunft auch dann zu genügen, wenn eine Pflicht zur Auskunftserteilung gar nicht bestand.³⁷⁵ Selbst dann, wenn der Beamte zur Erteilung der Auskunft gar nicht befugt war, obliegt ihm die Amtspflicht der ordnungsgemäßen Auskunftserteilung.³⁷⁶ Ohne Auswirkungen auf die benannten Anforderungen an die Auskunft bleibt es auch, wenn die Auskunft nicht schriftlich, sondern nur mündlich erteilt wurde.³⁷⁷ Der nach Auskunft suchende Bürger soll als Empfänger der behördlichen Auskunft im Vertrauen auf ihre Rich-

370 Wegen der Weite und Unbestimmtheit der allgemeinen Amtspflicht zu rechtmäßigem Verhalten ist sie anhand von Einzelfällen konkretisiert und in eine Vielzahl einzelner Amtspflichten aufgesplittert worden, die ihrerseits wiederum Konkretisierungen erfahren, vgl. *Engelhardt*, NVwZ 1992, 1052 ff., der die wesentlichen Partien des Staatshaftungsrechts als „case law“ bezeichnet.

371 BGHZ 134, 268 (277 ff. 283) = NVwZ 1997, 714 (718) = DVBl. 1997, 551 (554).

372 BGHZ 117, 83 (88) = NJW 1992, 1230; BGH = LM § 839 (Fe) BGB Nr. 117, Bl. 1078 mit Anmerkung von *Schmidt*; BGH, NJW 1993, 993 (934), NJW-RR 1994, 213 (216 f.); BGHZ 121, 69.

373 Die folgenden Ausführungen beanspruchen in gleichem Maße Geltung für Zusagen, BGHZ 76, 16 (29 f.) = NJW 1980, 826 (828). Während behördliche Auskünfte sich auf gegenwärtige Gegebenheiten rechtlicher oder tatsächlicher Art beziehen und damit auf Umstände, die nicht von der Willensentschließung des Äußernden abhängen, betrifft eine Zusage ein künftiges Verhalten, BGHZ 71, 386 (391 f.) = NJW 1978, 1802 (1804); BGHZ 117, 83 (88) = NJW 1992, 1230 (1231) = LM § 839 (Fe) BGB Nr. 117, Bl. 1078 mit Anmerkung von *Schmidt*; BGH, NVwZ 1994, 91.

374 BGH, NVwZ 1997, S. 1243 (1243); BGHZ 117, S. 83 (87 f.) = NJW 1992, 1230 ff. = LM § 839 (Fe) BGB Nr. 117 mit Anmerkung von *Schmidt*; BGH, NJW 1991, S. 3027 (3027); BGH, NJW-RR 1994, 213 (216 f.).

375 BGH, NJW 1980, 2574; NJW 1991/2, 1230 (1231); NJW 1993, 3204; DVBl. 1994, 1134; OLG Saarbrücken, NVwZ-RR 1999, 159.

376 BGH, VersR 1985, 1338; BGH, NJW 1993, 3204 (3205); BGH, VersR 1985, 492.

377 Es muss sich allerdings um eine Auskunft im Rechtssinne handeln. Eine bloß beiläufig getätigte Äußerung oder eine Anmerkung, der nach Auffassung der Gesprächsbeteiligten keine ausschlaggebende Bedeutung zukommt, ist nicht ausreichend, BGH, NJW 1993, 3204 (3206); LG Bremen, Urteil vom 10. November 1998, Geschäftsnr. 1-0-2693/98.

tigkeit entsprechende Dispositionen treffen können.³⁷⁸ Die Frage, ob die Auskunft den zu stellenden Anforderungen gerecht wird, bemisst sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs nach dem Empfängerhorizont.³⁷⁹ Es kommt demnach entscheidend darauf an, wie die Auskunft vom Empfänger aufgefasst wird und werden kann und welche Vorstellungen zu erwecken sie geeignet ist. Dabei hängt der Umfang der Auskunftspflicht auch vom Inhalt der Frage ab, die der Auskunftssuchende an die Behörde richtet.³⁸⁰

Im folgenden ist nun zu klären, ob und inwieweit die benannten Amtspflichten die Zollbehörden bei der Erteilung von unverbindlichen Auskünften über die Anwendung des Zollrechts nach Art. 11 ZK betreffen. Grundsätzlich gilt auch für Zollbeamte, dass sie Auskünfte erteilen müssen, die dem Stand ihrer Erkenntnismöglichkeiten entsprechend vollständig, richtig und unmissverständlich sind, denn auch Zollbeamte haben die von ihnen anzuwendende Rechtslage zu kennen.³⁸¹ So führt das OLG Nürnberg in einer Entscheidung zu diesem Punkt aus, dass der betroffene Marktbeteiligte auf die Auskünfte von Zollbeamten vertrauen dürfe. Werde dieses genuine Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit zollamtlichen Handelns enttäuscht, habe der Staat dafür gerade zu stehen.³⁸² Daraus folgt, dass auch ohne einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht im Wege der Amtshaftung ein Vertrauensschaden ersetzt werden kann.³⁸³

Diese Auffassung hat das LG Bremen in einem Fall, der ebenfalls eine Schadensersatzforderung wegen fehlerhafter Auskunftserteilung durch einen Zollbeamten betraf, grundlegend bestätigt und im einzelnen konkretisiert.³⁸⁴ In dem betreffenden Rechtsstreit hatte ein Zollbeamter gegenüber dem Kläger bezüglich der Frist für die vorübergehende abgabenfreie Verwendung eines in das Zollgebiet der Gemeinschaften für private Zwecke eingeführten

378 Ständige Rspr. BGHZ 30, 19 (25 ff.) = NJW 1959, 1219; BGH, NJW 1991, 1230 (1231).

379 BGH, DVBl. 1986, 1103; vgl. auch Müller, NVwZ 1990, 1028 ff.

380 BGH, NVwZ 1997, 1243 (1243) = NZV 1997, 220 = LM Art. 34 GG Nr. 195 mit Anmerkung von Stolleis/Urban; BGH, NJW 1991, 3027 = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 81; BGH, NJW 1990, 1042 = WM 1990, 865 (868).

381 So OLG Nürnberg, Urteil vom 15. Juni 1996 – 4 U 733/95 = teilweise abgedruckt bei Schrömbges, ZfZ 1998, 110 ff.

382 OLG Nürnberg, Urteil vom 15. Juni 1996 – 4 U 733/95.

383 Siehe Middendorf, Amtshaftung und Gemeinschaftsrecht, S. 33 ff.; ders., AW-Prax 2002, 462 ff.

384 LG Bremen, Urteil vom 10. November 1998, S. 4, Geschäfts-Nr. 1-0-2693/98, siehe dazu auch die Anmerkung von Meyer, ZfZ 1999, 141 f.

Pkw (Art. 137 ZK) eine falsche Auskunft gegeben. Das zuständige Hauptzollamt erhob nachträglich mit Steuerbescheid die Eingangsabgaben. Der hiergegen vom Kläger erhobene Einspruch wurde als unbegründet zurückgewiesen. Anfechtungsklage erhob der Kläger mangels Erfolgsaussichten nicht. Er begehrte hingegen im Rahmen einer zivilrechtlichen Klage den Ersatz des ihm durch die Nacherhebung der Eingangsabgaben entstandenen Schadens.

Das LG Bremen stellt in seinen Entscheidungsgründen fest, dass ein Beamter, der auf Anfrage eine Auskunft erteilt, diese den allgemeinen Grundsätzen entsprechend abgeben muss. Wenn der Zollbeamte die einschlägigen Hilfsmittel gar nicht oder nicht ausreichend heranziehe und deshalb eine falsche Auskunft erteile, so stelle dies ein Verhalten dar, welches eine Schadensersatzpflicht nach § 839 BGB, Art. 34 GG auslöse. Dabei stelle aber nicht jede falsche Mitteilung bzw. Äußerung eines Zollbeamten zwingend eine Amtspflichtverletzung dar, die nach den benannten Vorschriften zum Schadensersatz verpflichte. Voraussetzung sei immer, dass der maßgeblichen Aussage des Zollbeamten auch die Qualität eines Hinweises bzw. einer Auskunft im Rechtssinne zukomme. Eine nur beiläufig getätigte Äußerung eines Zollbeamten gegenüber jemandem, der nicht ausdrücklich um Rat oder Auskunft gebeten hat, genüge diesen Anforderungen nicht.³⁸⁵

Macht man diese Kriterien für die Beurteilung einer nach Art. 11 ZK erfolgten Auskunft nutzbar, so ist entscheidend, dass es sich bei dieser allgemeinen Auskunft auch zu materiellen Inhalten um eine Auskunft handelt, die nur auf Antrag³⁸⁶ des Wirtschaftsbeteiligten erteilt wird. Denn dadurch tritt der Wirtschaftsteilnehmer dem Zollbeamten im Regelfall erkennbar als Rat- und Auskunftssuchender entgegen³⁸⁷, so dass den Zollbeamten unabhängig davon, ob er die Auskunft mündlich oder schriftlich erteilt, die Pflicht trifft, diese nur nach einer Prüfung der Sach- und Rechtslage und das ggf. unter Zurateziehung von Hilfsmitteln abzugeben. Damit ist eine fehlerhafte Aus-

385 LG Bremen, Urteil vom 10. November 1998, S.5, Geschäfts-Nr. 1-0-2693/98.

386 Dabei ist unerheblich, dass dieser Antrag keinen Formvorschriften unterliegt, siehe oben unter D III.

387 Anders lag der Fall, den das LG Bremen zu entscheiden hatte. Für den Zollbeamten war nicht erkennbar, dass der Wirtschaftsteilnehmer eine Aufklärung über zollrechtliche Bestimmungen begehrte. So handelte es sich bei der Aussage des Zollbeamten auch nicht um eine Auskunft im Rechtssinne, sondern um eine im Rahmen eines „small Talks“ erteilte Information, die den Zollbeamten nicht verpflichtete, sich über die Rechtslage kundig zu machen, LG Bremen, Urteil vom 10. November 1998, S. 5, Geschäfts-Nr. 1-0-2693/98, Anmerkung von Meyer in ZfZ 1999, 141 f.

kunft im Rahmen des Art. 11 ZK grundsätzlich geeignet, eine Amtspflichtverletzung im Sinne des Amtshaftungstatbestandes darzustellen.

Fraglich ist allerdings, wie hoch die Anforderungen sind, die an die Richtigkeit der zu erteilenden Auskunft gestellt werden können. Möglicherweise ergeben sich bereits im Rahmen der Amtspflicht Besonderheiten aufgrund der Unverbindlichkeit der Auskunft nach Art. 11 ZK. So folgert *Rüsken* aus der Unverbindlichkeit der Auskunft nach Art. 11 ZK, dass eine Pflicht der Zollbehörde, dem Fragesteller eine solche Auskunft zu erteilen, die einer späteren rechtlichen Prüfung in einem „regulären“ Verwaltungsverfahren standhält, nicht bejaht werden könne.³⁸⁸ Nach den Grundsätzen der Amtspflicht zu einer sachgerechten Auskunftserteilung sind die Anforderungen an eine Auskunft dahingehend festgelegt, dass eine Auskunft neben anderem auch „richtig“ sein muss. Das Kriterium der Richtigkeit ist dabei objektiv überprüfbar. Richtig ist eine Auskunft dann, wenn sie dergestalt fehlerfrei ist, dass sie im Einklang mit der geltenden Rechtslage steht und demzufolge auch einer rechtlichen Prüfung standhält. Daneben ist zwar zu berücksichtigen, dass nach ständiger Rechtsprechung maßgebliches Kriterium für die Frage, ob die erteilte Auskunft den an sie gestellten Anforderungen genügt, der Empfängerhorizont ist.³⁸⁹ Demnach kommt es entscheidend darauf an, welche Vorstellungen die Auskunft zu wecken geeignet ist. Aber auch diese Sichtweise führt nicht zu einer Veränderung in der Bewertung. Die rechtliche Unverbindlichkeit der Auskunft ändert nichts daran, dass der Wirtschaftsteilnehmer, der sich mit der Bitte um Auskunft an eine Zollbehörde wendet, wie bei jeder anderen behördlichen Auskunft im Rechtssinne davon ausgeht, dass ihr Inhalt in Übereinstimmung mit der geltenden Rechtslage steht, also objektiv fehlerfrei ist und demzufolge auch einer rechtlichen Prüfung standhält.³⁹⁰ Insoweit ist die Unverbindlichkeit der in Rede stehenden Auskunft mithin ohne Belang.³⁹¹

Einzuwenden bleibt nun allenfalls noch, dass es der Behörde manchmal nicht möglich sein wird, eine zweifelsfrei rechtmäßige Auskunft zu erteilen, etwa aus dem Grunde, dass der ihr vorliegende Fall streitig behandelt wird

388 *Rüsken*, *Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht*, S. 83 (97).

389 BGH, DVBl. 1986, 1103; vgl. auch *Müller*, NVwZ 1990, 1028 ff.; BGH, NVwZ 1997, 1243 (1243) = NZV 1997, 220 = LM Art. 34 GG Nr. 195 mit Anmerkung von *Stolleis/Urban*; BGH, NJW 1991, 3027 = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 81; BGH, NJW 1990, 1042 = WM 1990, 865 (868).

390 So wohl auch *Reiche*, in: Witte, *Zollkodex*, Art. 11, Rn. 20.

391 Etwas anderes gilt möglicherweise unter dem haftungsbegrenzenden Aspekt der Schutzwürdigkeit des Vertrauens. Dies ist jedoch ein Merkmal, welches im Rahmen der Amtspflichtverletzung keine Berücksichtigung findet.

oder Unklarheiten hinsichtlich der Anwendung einer Norm bestehen. In diesem Fall liegt der Schwerpunkt der in Rede stehenden Amtspflicht auf der Vollständigkeit der Auskunft.³⁹² Vollständig ist die Auskunft nur dann, wenn die Zollbehörde ausdrücklich darauf hinweist, dass bezüglich der angeforderten Auskunft über die Anwendung des Zollrechts Unklarheiten bestehen und auch andere, für den Auskunftssuchenden möglicherweise ungünstige Auslegungsvarianten denkbar sind. Im Rahmen dessen ist die Zollbehörde auch dazu angehalten, die rechtliche Lage ihrem Erkenntnisstand entsprechend einer rechtlichen Prüfung zu unterziehen.³⁹³

Die Unverbindlichkeit als solche entbindet demnach nicht von der Richtigkeitsgewähr und auch nicht von der Verpflichtung eine vollständige Auskunft zu erteilen.³⁹⁴ Stimmt die erteilte Auskunft nicht mit der geltenden Rechtslage überein oder ist sie unvollständig, so hat der Beamte der Zollbehörde seine Amtspflicht zur Erteilung sachgerechter Auskünfte verletzt.

Zu den Amtspflichten eines Beamten gehören über die Pflicht zur Erteilung ordnungsgemäßer Auskünfte hinaus Hinweis- und Belehrungspflichten. So darf der handelnde Beamte nicht „sehenden Auges“ zulassen, dass der Bürger einen Schaden erleidet, den der Beamte durch einen kurzen Hinweis, eine Belehrung mit wenigen Worten oder eine entsprechende Aufklärung über die Sach- und Rechtslage zu vermeiden in der Lage ist.³⁹⁵ In einigen Fällen kann den Amtswalter³⁹⁶ unter bestimmten Voraussetzungen auch oh-

392 Nur in diesem Fall erlangt das Merkmal der Vollständigkeit eigenständige Bedeutung neben dem der Richtigkeit, vgl. *Bomhard*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S. 56.

393 Sollte die Behörde eine vertretbare Rechtsansicht in ihrer Auskunft erteilen, die jedoch dann in einem regulären Verwaltungsverfahren aufgehoben wird, so ist diesem Umstand im Rahmen der Verschuldensprüfung Rechnung zu tragen, ändert aber an dem Vorliegen einer Amtspflichtverletzung nichts, wenn der Beamte es unterlässt darauf hinzuweisen, dass auch andere für den Betroffenen nachteilige Auslegungsmöglichkeiten bestehen.

394 Auch *Rüsken* zieht grundsätzlich einen Schadensersatzanspruch zumindest für den Fall in Betracht, dass die unrichtige Auskunft der Behörde in einer von der Verwaltung herausgegebenen Gesetzessammlung liegt, obwohl auch ein solcher Fehler - wie bereits dargestellt - auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene aufgrund der Sorgfaltspflichten des Wirtschaftsteilnehmers keinen Vertrauensschutz für den Betroffenen bewirkt, *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 83 (91).

395 So bereits BGHZ 45, 23 (29) = NJW 1966, 649; zuletzt BGH, NJW 2000, 427 (428) = VIZ 1999, 608 = LM H. 1/2000 § 839 (Ca) BGB Nr. 105 mit Anmerkung von *Schmahl*.

396 Dies betrifft ausdrücklich auch Zollbeamte, HFR 1996, 529 ff.

ne Nachfrage seitens des Bürgers eine aktive Aufklärungspflicht treffen.³⁹⁷ Sie besteht aber nur dann, wenn es für den Beamten deutlich erkennbar ist, dass beim Bürger ein entsprechendes Informationsdefizit besteht.³⁹⁸ Je weniger Fachkenntnisse auf dem betreffenden Gebiet bei dem Empfänger von der Behörde vorausgesetzt werden können, desto höher sind die Anforderungen an die Auskunft insbesondere an deren Klarheit und ihren Umfang.³⁹⁹

Demnach ist festzuhalten, dass auch bei der Erteilung einer allgemeinen Auskunft über die Anwendung des Zollrechts nach Art. 11 ZK die Verpflichtung der Behörde besteht, diese Auskunft insbesondere richtig und vollständig zu erteilen. Anderenfalls begeht der auskunftserteilende Zollbeamte einen Verstoß gegen die ihm obliegende Amtspflicht zur Erteilung einer ordnungsgemäßen Auskunft. Er kann sich bei einer unklaren Rechtslage vor einer Amtspflichtverletzung nur dadurch schützen, dass er auf möglicherweise bestehende andere Auslegungsvarianten ausdrücklich hinweist und die Auskunft als nicht abschließend deklariert.

c) Drittbezogenheit der Amtspflicht

Die festgestellte Amtspflichtverletzung führt aber nur dann zu einer Schadensersatzpflicht, wenn der Amtswalter eine Amtspflicht verletzt, die ihm einem Dritten gegenüber obliegt.

aa) Allgemeine Grundsätze

Ob der im Einzelfall Geschädigte zu dem Kreis des „Dritten“ im Sinne des Amtshaftungsanspruchs zählt, bestimmt die Rechtsprechung nach einer von ihr entwickelten allgemeinen Formel. Danach ist eine Amtspflicht dann als drittbezogen einzustufen, wenn die durch den Amtswalter verletzte Amtspflicht – zwar nicht notwendigerweise allein, so aber zumindest auch - ge-

397 So entschieden vom BGH, HFR 1996, 529 ff. NVwZ 1996, 512 ff = NJW 1996, 1967 = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 99, Bl. 854 ff. In dem betreffenden Fall hatte die Zollbehörde den Zollschuldner nicht von den Zahlungsschwierigkeiten seines Speditors unterrichtet, wodurch der Importeur einen Schaden erlitt. Dem zuständigen HZA lagen offenkundige Anzeichen dafür vor, dass die Spedition zahlungsunfähig war. Aus dem Grundsatz von Treu und Glauben leitete der BGH auch für den Fall, dass der Bürger zunächst kein Gesuch gegenüber der Behörde geäußert hat, eine Warn- und Hinweispflicht ab, sofern bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind wie beispielsweise ein geringer Aufwand der Verwaltung für die Information und ein hohes Schadensrisiko für den Bürger.

398 BGH, NJW 1985, 1335.

399 BGH, DVBl. 1986, 1103; VersR 1964, 919 (922).

genüber dem betroffenen Bürger besteht und dessen Schutz bezweckt.⁴⁰⁰ Die Verletzung von Amtspflichten, die allein die Aufrechterhaltung der öffentlichen Sicherheit und Ordnung bezwecken oder die dem Interesse des Staates an der ordnungsgemäßen Amtsführung des Beamten dienen, begründet keine Amtshaftung.⁴⁰¹ Die verletzte Amtspflicht muss vielmehr ihrem Sinn und Zweck nach den verantwortlichen Hoheitsträger und den geschädigten Bürger in einen näheren Kontakt zueinander bringen.⁴⁰² Das Erfordernis der Drittbezogenheit hat mithin eine haftungsbegrenzende Funktion⁴⁰³, bei der die Pflichtwidrigkeit staatlichen Handelns Grund und zugleich auch Grenze der staatlichen Unrechtshaftung bildet.⁴⁰⁴

bb) Drittbezogenheit im Bereich der Auskunftserteilung

Bei der Bestimmung der Drittbezogenheit im Einzelfall differenziert die Rechtsprechung zwischen der Drittbezogenheit in personaler und in sachlicher Hinsicht.⁴⁰⁵ Während das personale Element der Drittbezogenheit die Frage betrifft, ob der Betroffene zu dem von der Amtspflicht geschützten Personenkreis zählt, ist unter dem Aspekt der sachlichen Drittbezogenheit zu klären, ob gerade auch der erlittene Schaden von der konkreten Reichweite der Schutzwirkung der Amtspflicht erfasst wird, denn der Dritte ist nicht in jeder Hinsicht geschützt, sondern nur soweit die Schutzwirkung der verletzten Amtspflicht reicht.⁴⁰⁶

(1) Drittbezug in persönlicher Hinsicht

Der Drittbezug in persönlicher Hinsicht ergibt sich aus den die Amtspflicht begründenden und sie umreißenden Bestimmungen sowie aus der besonderen Natur des Amtsgeschäfts. Nur wenn sich aus ihnen ergibt, dass der Geschädigte zu dem Personenkreis zählt, dessen Belange nach dem Zweck und der rechtlichen Bestimmung des Amtsgeschäfts geschützt und gefördert werden sollen, besteht ihm gegenüber bei schuldhafter Pflichtverletzung eine Schadensersatzpflicht. Hingegen ist anderen Personen gegenüber, selbst

400 So die Formel der ständigen Rspr. vgl. nur BGHZ 63, 35 (38 f.); 100, 313 (317); 129, 23 (25); 134, 268 (276).

401 *Tremml/Karger*, Der Amtshaftungsprozess, Rn. 107.

402 *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, S. 58; *Schoch*, Jura 1988, Amtshaftung, S. 585 (590).

403 BGHZ 126, 368 (394 f.); 129, 17 (19).

404 *Ossenbühl*, JZ 1992, 1074 (1074).

405 BGHZ 110, 1 (9) = NJW 1990, 1042 = LM § 839 (Cb) BGB Nr. 74.

406 BGHZ 90, 310 (312); BGH; NJW 1994, 2415 (2416); NJW 1992, 1230. *Papier* unterstreicht deshalb auch die Möglichkeit einer „Spaltung“ der Drittbezogenheit.

wenn die Amtspflichtverletzung sich für sie in irgendeiner Art und Weise mehr oder weniger nachteilig ausgewirkt hat, eine Ersatzpflicht nicht begründet.⁴⁰⁷ Entscheidend ist eine besondere Beziehung zwischen der verletzten Amtspflicht und dem Geschädigten.⁴⁰⁸

Die Amtspflicht zur Erteilung vollständiger, richtiger, klarer und unmissverständlicher Auskünfte besteht grundsätzlich jedem gegenüber, auf dessen Antrag oder in dessen Interesse die Auskunft erteilt wird.⁴⁰⁹ Dies muss auch für allgemeine Auskünfte über die Anwendung des Zollrechts Geltung beanspruchen, die ein Zollbeamter nach Art. 11 ZK erteilt. Bei einer Auskunft nach Art. 11 ZK strengt der Wirtschaftsbeteiligte selbst ein Verfahren zur Prüfung der für ihn unklaren Sach- oder Rechtslage an und begründet damit ein besonderes Näheverhältnis. Das Ersuchen um Informationen bei der Zollbehörde bekräftigt das Interesse des Zollschuldners an einer der Rechtslage entsprechenden Auskunft, die ihm als Kalkulationsgrundlage bei der Durchführung seiner Geschäfte dienen soll. Dabei ist ausschließlich der Auskunftssuchende derjenige, der von der Amtspflicht der Beamten zur Erteilung einer richtigen Auskunft geschützt wird, denn nur ihm gegenüber entfaltet die Auskunft ihre Wirkung.

Der Auskunftssuchende, dem von der Zollbehörde eine unverbindliche fehlerhafte Auskunft über die Anwendung des Zollrechts erteilt wurde, zählt mithin zu dem von der Amtspflicht zur Erteilung richtiger, klarer, vollständiger und unmissverständlicher Auskünfte geschützten Personenkreis.

(2) Drittbezug in sachlicher Hinsicht

Des weiteren ist nun festzustellen, ob die geltend gemachte Schadensposition in die konkrete sachliche Reichweite des Schutzbereichs der verletzten Amtspflicht fällt. Das setzt voraus, dass ein Interesse des Betroffenen tangiert wurde, das nach dem Zweck und der rechtlichen Bestimmung des Amtsgeschäfts geschützt werden soll.

(a) Schaden

Der Schaden, den ein Bürger bei einer fehlerhaften Auskunft erleidet, entsteht nicht aufgrund der unrichtigen Auskunft selbst, sondern erst infolge

407 So ständige Rspr., vgl. nur BGHZ 134, 268 (276) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 5 mit Anmerkung von *Burmeister*.

408 BGHZ 126, 386 = NJW 1994, 3012 mit Anmerkung von *Mühlendahl*, NJW 1995, 3043 und *Schmidt*, LM § 839 (Ca) BGB Nr. 96; BGH, NJW 1994, 2415 = NVwZ 1994, 1139; vgl. auch *Schlick/Rinne*, NVwZ 1997, 1065 (1072 ff.).

409 BGH, NVwZ 1986, 76 f.; BGH, NVwZ 1987, 258 (259).

von eigenen Entscheidungen des Bürgers, die dieser auf Grundlage der erhaltenen Informationen trifft. Die Mittelbarkeit in der Schadensverursachung schließt jedoch das Vorliegen eines für den Amtshaftungsanspruch relevanten Schadens nicht aus. Auch die Selbstschädigung eines Wirtschaftsbeteiligten kann als Schaden geltend gemacht werden, weil die von der Behörde erteilte Auskunft gerade den Zweck hat, als Grundlage für Investitions- und Kalkulationsentscheidungen zu dienen. Dies gilt jedenfalls solange, wie der Fehler in der Auskunft gleichsam in die Kalkulation des Auskunftssuchenden eingeflossen ist. So können sich geschäftliche Dispositionen des Wirtschaftsbeteiligten nachträglich als evident verfehlt und für den Betroffenen sogar als ruinös darstellen, weil es der Zollpflichtige aufgrund der fälschlichen und für ihn günstigen Auskunft unterlassen hat, die de facto bestehende und im Wege der Nacherhebung auf ihn zukommende Belastung, auf den Abnehmer⁴¹⁰ der Ware abzuwälzen. Oder aber der Zollpflichtige hätte bei Kenntnis der wahren Rechts- und Sachlage das geplante Geschäft gar nicht durchgeführt.⁴¹¹

(b) Schutzzweck der Amtspflicht

Ein weiteres Kriterium zur Ermittlung der sachlichen Drittbezogenheit ist der Schutzzweck der verletzten Amtspflicht. Dieser ist nicht allgemeingültig festgelegt, sondern er erhält seine Konturen erst durch die im Einzelfall dahinter stehende Rechtspflicht.⁴¹²

Im Bereich der Auskunftserteilung ist derjenige, der die Auskunft im Rahmen seiner hoheitlichen Tätigkeit erteilt, dazu verpflichtet, dem Bürger durch eine dem geltenden Recht entsprechende Auskunft eine zuverlässige Grundlage für weitere Vermögensdispositionen zu geben. In sachlicher Hinsicht ist dabei vom Schutzzweck dieser Amtspflicht gerade der aufgrund des fälschlichen Vertrauens erlittene Vermögensschaden erfasst.⁴¹³ Daran ändert sich auch bei Auskünften über die Anwendung des Zollrechts nichts. Zwar ist anzuerkennen, dass die Erhebung von Zöllen und sonstigen Abgaben zuvorderst den Interessen der Allgemeinheit dient. Denn im Hinblick auf nicht oder zu niedrig buchmäßig festgesetzte und erhobene Abgaben ist im wesentlichen das Interesse an unverkürzten staatlichen Einnahmen oder auch sonstigen wirtschaftlichen Allgemeininteressen tangiert.⁴¹⁴ Allerdings neh-

410 Durch einen dementsprechend höheren Verkaufspreis.

411 So bereits RGZ 121, 173; BGH, NJW 1976, 103 (103).

412 *Windthorst*, in: Detterbeck/Sproll/Windthorst, Staatshaftungsrecht, § 9, Rn. 118.

413 BGHZ 117, 83 (88) = NJW 1992, 1230 = NVwZ 1992, 1119 L = LM § 839 (Fe) BGB Nr. 117; so auch Bömer, NVwZ 1996, 749 (750).

414 BGH, NJW 1976, 103 (103).

men Zollbeamte bei näherer Beleuchtung ihrer Aufgaben Amtstätigkeiten auch gegenüber und zum Schutze des Zollschuldners als Drittem wahr.⁴¹⁵ Denn auch der Zollschuldner hat neben dem Interesse, nicht durch höhere als die vorgeschriebenen Abgaben belastet zu werden, auch ein Interesse daran, dass für die importierten Waren nicht zu niedrige Abgaben erhoben werden.⁴¹⁶ Das gilt insbesondere für den der konkreten Zollabfertigung vorgeschalteten Bereich der allgemeinen Auskünfte.

(c) Vertrauensschutz als haftungsbegrenzendes Kriterium

Der Amtshaftungstatbestand im Falle einer fehlerhaften Auskunftserteilung durch eine Behörde weist gegenüber anderen Amtshaftungstatbeständen eine wesentliche Besonderheit auf, die es erforderlich macht, die Haftung des Staates durch ein zusätzliches haftungsbegrenzendes Kriterium einzuschränken.

Die Besonderheit besteht darin, dass die Amtspflichtverletzung als solche nur den Boden für eine „Selbstschädigung“ bereitet, selbst aber nicht unmittelbar zum Eintritt eines Schadens führt. Deshalb bedarf es im Rahmen des Amtshaftungstatbestandes unter dem Aspekt des Schutzzwecks der Amtspflicht immer der Feststellung, ob der Hoheitsträger überhaupt eine Verlässlichkeitsgrundlage für eine solche „Selbstschädigung“ geschaffen hat.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes kann grundsätzlich jeder begünstigende Verwaltungsakt wie insbesondere Baugenehmigungen⁴¹⁷ oder Teilbaugenehmigungen⁴¹⁸, aber auch eine behördliche Auskunft⁴¹⁹ Gegenstand einer Vertrauens- oder Verlässlichkeitsgrundlage sein. Dies gilt zumindest solange, wie das Verhalten des Amtswalters geeignet ist, bei einem objektiv und billig denkenden Durchschnittsbürger fälschliches Vertrauen in die Beständigkeit der geschaffenen Lage zu wecken.⁴²⁰

Im weiteren ist für den Haftungsanspruch gegen den Staat insbesondere von Relevanz, ob der *konkret* Betroffene nach der gegebenen Situation in schutzwürdiger Weise auf die Richtigkeit und Verbindlichkeit der behördlichen Erklärung vertrauen und diese überhaupt zur Grundlage von Vermögensdispositionen machen durfte. So hat in der Rechtsprechung die Frage nach der Schutzwürdigkeit des Vertrauens als haftungsbegrenzendes Merk-

415 BGH, NVwZ 1996, 512 auch bei Sammelzollverfahren.

416 BGH, NJW 1976, 103 (103).

417 BGH, NJW 1994, 2087.

418 BGH, NVwZ 1997, 714 (718 ff.)

419 BGHZ 117, 83 ff.; BGH, NJW 1993, 933 (934); Landry/Harings, RIW 1998, 649 f.

420 Bömer, NVwZ 1996, 749 (751).

mal zunehmend an Bedeutung erlangt⁴²¹, um die Fälle von der Haftungsverpflichtung auszunehmen, in denen das Vertrauen des Bürgers im Einzelfall gar nicht oder nur begrenzt schutzwürdig ist.

Über die Notwendigkeit als solche, die Schutzwürdigkeit des Vertrauens zu berücksichtigen, besteht Einigkeit. Umstritten hingegen ist, ob das subjektive Merkmal der Schutzwürdigkeit bereits im Rahmen des Amtshaftungsstatbestandes oder erst auf der Ebene des Mitverschuldens Berücksichtigung zu finden hat.

(aa) Alte Rechtsprechung

Weitgehend einhellig haben Rechtsprechung und auch Lehre den in Rede stehenden Aspekt früher⁴²² ausschließlich im Rahmen des Mitverschuldens nach § 254 BGB gewürdigt.⁴²³ Dies bedeutete konkret, dass der Tatbestand der Amtspflichtverletzung – zunächst unabhängig von der Frage, ob und inwieweit das Vertrauen des Bürgers im konkreten Fall wirklich schutzwürdig war – als gegeben angesehen wurde. Die Überlegung nach dem Vorliegen und den Konsequenzen einer möglicherweise mangelnden Schutzwürdigkeit in den Vertrauenstatbestand seitens des Bürgers fand allein unter dem Punkt der Anspruchskürzung wegen Mitverschuldens nach § 254 BGB Beachtung. Eine fehlende Schutzwürdigkeit konnte allerdings auch an dieser Stelle bei besonders schwerwiegendem Mitverschulden bis zu einem gänzlichen Anspruchsverlust führen wegen einer Kürzung des tatbestandlich gegebenen Anspruchs auf Null. Damit war Prüfungsbestandteil auf tatbestandlicher Ebene, namentlich im Rahmen der Drittbezogenheit der verletzten Amtspflicht allein das Merkmal des zurechenbaren Setzens eines Vertrauenstatbestandes durch einen Hoheitsträger. Das subjektive Merkmal hingegen über die Schutzwürdigkeit des Vertrauens des Betroffenen im Einzelfall hingegen zählte zur Anspruchskürzung gem. § 254 BGB.

421 Den Ausschlag für die zunehmende Relevanz und Berücksichtigung dieses Merkmals in der Rechtsprechung gaben Problemfälle aus dem Baurecht. Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten war immer wieder die Erteilung fehlerhafter Bauvorbescheide, vgl. BGHZ 106, 323 = NJW 1989, 976 = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 71; BGHZ 109, 380 = NJW 1990, 1038 = LM § 839 (Cb) BGB Nr. 75; BGHZ 113, 367 = NJW 1991, 2701 = LM H. 1/1992 § 839 (Cb) BGB Nr. 77.

422 Bis zu BGHZ 117, 83 ff. = NJW 1992, 1230 = NVwZ 1992, 1119 Nr. 42 L = LM § 839 (Fe) BGB Nr. 117, Bl. 1077 mit Anmerkung von *Schmidt*.

423 So BGH, NJW 1975, 1986 (1969); BGHZ 105, 52 (59); BGH, VersR 1989, 594; *Boujong*, WiVerw 1991, 59 (96); *Ossenbühl*, JZ 1992, 1074 (1075); a.A. *Papier*, in: MüKo, 2. Auflage, § 839, Rn. 210.

(bb) Neue Rechtsprechung

Mit dem Urteil BGHZ 117, 83⁴²⁴ jedoch zeigte sich eine neue Linie in der Rechtsprechung. Gegenstand dieses Urteils war eine Auskunft, die einem Bauwilligen innerhalb eines laufenden Bauvoranfrageverfahrens erteilt wurde. Die Auskunft beinhaltete die für den Bauwilligen günstige, aber unrichtige Auskunft, dass er mit einem positiven Bescheid bezüglich seines Bauvorhabens rechnen könne. Im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Auskunft tätigte der Bauwillige Investitionen. Der Bauvorantrag wurde jedoch später endgültig abgelehnt. Der BGH prüfte in diesem Urteil die Schutzwürdigkeit des Auskunftssuchenden bereits im Tatbestand der Amtshaftung, namentlich bei dem Merkmal der Drittbezogenheit der Amtspflichtverletzung. Er betonte, dass die Schutzwürdigkeit des Vertrauens nicht erst eine Frage des mitwirkenden Verschuldens des Klägers im Sinne des § 254 BGB sei, sondern bereits eine solche der objektiven Reichweite des dem Kläger durch das Amtshaftungsrecht bewährten Vertrauensschutzes.⁴²⁵ Zur Frage der Schutzwürdigkeit des Bauwilligen führte der Senat aus, dass die dem Amtswalter durchaus obliegende Pflicht zur Erteilung richtiger Auskünfte nicht den Schutzzweck habe, den Kläger vor schädlichen Vermögensdispositionen zu bewahren, denn die pflichtwidrige Auskunft sei im Rahmen eines laufenden, noch nicht abgeschlossenen Verwaltungsverfahrens abgegeben worden. Damit lehnte der BGH bereits im Tatbestand die Drittbezogenheit der Amtspflichtverletzung bei Erteilung fehlerhafter Auskünfte aufgrund fehlender Schutzwürdigkeit ab.

Den in diesem Urteil gemachten Anfang zur Verlagerung des subjektiven Prüfungselementes der Schutzwürdigkeit des Vertrauens bekräftigte und präziserte der BGH in einem späteren Urteil.⁴²⁶ Die Präzision der maßgeblichen Kriterien ging dahin, dass der amtshaftungsrechtliche Vertrauensschutz bereits im Vorfeld des § 254 BGB generell dort seine Grenze finde, wo schon nach allgemeinem Verwaltungsrecht grundsätzlich jeder Vertrauensschutz für den Adressaten der Maßnahme ausscheide.⁴²⁷ Zwar dürfe der Bürger grundsätzlich von der „Rechtmäßigkeit der Verwaltung“ ausgehen und demgemäss darauf vertrauen, dass die Behörden das ihnen Obliegende

424 NJW 1992, 1230 = NVwZ 1992, 1119 Nr. 42 L = LM § 839 (Fe) BGB Nr. 117, Bl. 1077 mit Anmerkung von *Schmidt*; bestätigt durch BGHZ 122, 317 (322); 134, 268 (283 ff.); BGH, NJW 1994, 2087 (2088).

425 BGH, NJW 1992 1230 = NVwZ 1992, 1119 Nr. 42 L.

426 BGHZ 134, 268 (283) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 805 ff. mit Anmerkung von *Burmeister*.

427 BGHZ 134, 268 (283) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 805 ff. mit Anmerkung von *Burmeister*.

richtig und sachgemäß tun, dieses Vertrauen ist jedoch nicht in dem Maß schutzwürdig, in dem der Bürger selbst erkennt oder es sich ihm aufdrängen muss, dass der erteilte Hoheitsakt geltendes Rechts verletzt.⁴²⁸

(cc) Auswirkungen

Die veränderte Verortung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens wirkt sich in mehrerlei Hinsicht auf den Amtshaftungsanspruch aus. Sie zieht einerseits Veränderungen für den Umfang der Ersatzpflicht nach sich und führt zu einer Verlagerung der Darlegungs- und Beweislast.⁴²⁹ Daneben sind durch die neue Linie der Rechtsprechung aber auch Auswirkungen auf die Kriterien zur Bestimmung der Schutzwürdigkeit des Vertrauens möglich.

Ausschlaggebend dafür ist die Feststellung des Senats, dass der amthafungsrechtliche Vertrauensschutz dort seine Grenze findet, wo auch nach allgemeinem Verwaltungsrecht grundsätzlich jeder Vertrauensschutz für den Adressaten der Maßnahme ausscheidet.⁴³⁰ Möglicherweise ist diese Aussage als Postulat an die Harmonisierung der Maßstäbe des Primär- und Sekundärrechtsschutzes zu verstehen. Das hätte für die Fälle fehlerhafter Auskünfte über die Anwendung des Zollrechts im Rahmen des Art. 11 ZK die Konsequenz, dass in Gleichschaltung zum gemeinschaftsrechtlichen Primärrechtsschutz die im Zusammenhang mit Art. 220 ZK und Art. 239 ZK entwickelten Grundsätze und Maßstäbe⁴³¹ Geltung auch für die Voraussetzungen des nationalen Amtshaftungsanspruchs beanspruchen würden. Letztlich hätte dies im Rahmen der Verletzung einer drittbezogenen Amtspflicht gem. § 839 BGB i.V.m. Art. 34 GG eine Verkürzung des amthafungsrechtlichen Vertrauensschutzes auf Null zur Folge, da die fehlerhafte Auskunft auf gemeinschaftsrechtlicher Primärrechtsschutzebene nach Art. 220 ZK bzw. Art. 239 ZK im Regelfall keinen Vertrauensschutz bewirkt.⁴³²

428 BGHZ 134, 268 = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 805 (812). mit Anmerkung von *Burmeister*.

429 Vgl. dazu ausführlicher *Windthorst*, in: Detterbeck/Sproll/Windthorst, Staatshaftungsrecht, S. 143, Rn. 126.

430 BGHZ 134, 268 (283) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 805 ff. mit Anmerkung von *Burmeister*.

431 Als ein Beispiel, welches die Unterschiede zwischen der gemeinschaftsrechtlichen und der nationalen Ebene deutlich aufzeigt, sei hier darauf verwiesen, dass ein Wirtschaftsteilnehmer sich nach der europäischen Vertrauensschutzrechtsprechung grundsätzlich nicht auf die bessere Fachkenntnis des auskunftserteilenden Amtswalters berufen kann, siehe unter E., II., 1. a), bb), (2), (c).

432 Vgl. dazu die Schlussfolgerung unter E., II., 1. d).

Besonders auffällig ist ein Vergleich von Primär- und Sekundärrechtsschutz im Hinblick auf mündlich erteilte Auskünfte. Während ein Absehen von der Nacherhebung bzw. Erlass oder Erstattung aus Billigkeit nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften ausnahmslos⁴³³ im Falle einer nur mündlich eingeholten Auskunft ausgeschlossen ist, erstreckt sich die Amtspflicht zur Erteilung richtiger Auskünfte wie selbstverständlich auch auf mündlich erteilte Auskünfte.⁴³⁴

(dd) Bewertung

Das Urteil des Bundesgerichtshofes⁴³⁵ selbst gibt keinen Aufschluss darüber, ob in dem Verweis auf die Bestimmungen des allgemeinen Verwaltungsrechts eine Besinnung auf nationale Regelungen liegt oder aber eine Lanze für die Harmonisierung von Primär- und Sekundärrechtsschutz gebrochen wird.⁴³⁶ Ein Teil der Literatur⁴³⁷ hingegen befürwortet eine Harmonisierung ausdrücklich⁴³⁸, während der andere Teil der Lehre⁴³⁹ sich kritisch gegenüber der Verortung des Vertrauensschutzgedankens und der Parallele zum Primärrecht im Rahmen der Drittbezogenheit der Amtspflicht äußert.

Gang der folgenden wertenden Betrachtung wird zunächst eine Untersuchung sein, ob eine Angleichung der primär- und sekundärrechtlichen Maßstäbe unter dogmatischen und billigkeitsrechtlichen Aspekten⁴⁴⁰ konsequent ist. Im Anschluss daran muss sich das Ergebnis an den europarechtlichen Vorgaben messen lassen und zu der Frage Stellung bezogen werden, ob abhängig von dem Ergebnis ggf. ein Verstoß gegen höherrangiges Recht vorliegt und zu welchen Konsequenzen dies führt.

433 Insbesondere erfährt auch ein Privatmann keine andere Beurteilung.

434 BGH, NJW 1978, 1522; NJW 1980, 2573 = BauR 1981, 61; NJW 1993, 3204 (3206).

435 BGHZ 134, 268 (283) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 805 ff. mit Anmerkung von *Burmeister*.

436 Siehe Urteilsgründe von BGHZ 134, 268 f.

437 *Bonk*, in: Sachs, GG, Art. 34, Rn. 70, 73; *Krohn*, in: FS für Boujong, S. 582; *Papier*, DZWir 1997, 221 (223 f.); *Windthorst*, in: Detterbeck/Windthorst/Sproll, Staatshaftungsrecht, § 9, Rn. 128; *de Witt/Burmeister*, NVwZ 1992, 1039 (1040 ff.).

438 Allerdings hat dabei niemand konkret auch das gemeinschaftsrechtliche Abgabeverwaltungsrecht im Auge. Anders *Rüsken*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 91.

439 *Bömer*, NVwZ 1996, 749 ff; *Ossenbühl*, DÖV 1992, 761 (766 ff.); *ders.*, JZ 1992, 1074 f.; *ders.*, Staatshaftungsrecht, S. 49 ff.

440 Unter diesen beiden Gesichtspunkten wird die Diskussion geführt, siehe *Bömer*, NVwZ 1996, 749 ff; *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, S. 49 ff.

Erste Bedenken gegen eine Parallelführung der Maßstäbe des Amtshaftungsrechts und der abgabenrechtlichen Vertrauensschutzregelungen werden geweckt, wenn man die Dogmatik des Primär- und Sekundärrechtsschutzes miteinander vergleicht.

Während die Vertrauensschutzregelungen des zollrechtlichen Abgabenrechts für ihre Auslösung das Hauptaugenmerk auf die Erkennbarkeit des Irrtums durch den Zollschuldner und auf die in seiner Person begründeten Umstände legen, hat das Amtshaftungsrecht für den Eintritt der Haftungsübernahme den Blick auf das Fehlverhalten des Amtsträgers gerichtet, welches nach objektiven Kriterien beurteilt wird.⁴⁴¹ Bei der Amtshaftung tritt die öffentliche Hand dem Geschädigten gegenüber an die Stelle des schädigenden Amtswalters. Nur wenn und soweit der Beamte aus § 839 BGB haftet, greift auch die Verantwortlichkeit des Staates. Gänzlich unabhängig von der Haftungsauslösung ist dabei die Person des Geschädigten und etwaige in ihr begründete Umstände. Maßgebend ist auf tatbestandlicher Ebene zunächst ausschließlich das Fehlverhalten des Amtswalters.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz stellt der Fall dar, dass das Verhalten des Geschädigten, Einfluss auf das Handeln des Amtswalters ausübt. Dies ist aber bei der Schutzwürdigkeit, deren Verortung in Rede steht, unproblematisch nicht der

Fall. Als subjektives Merkmal –in der Person des Geschädigten begründet– ist sie nicht geeignet, Einfluss auf das Handeln des Amtswalters zu nehmen, der naturgemäß von diesen Umständen keine Kenntnis haben wird. Etwas anderes gilt für die Fälle des kollusiven Zusammenwirkens von Behörde und Betroffenen bzw. positiver Kenntnis von der Fehlerhaftigkeit der Auskunft. Bei der Kollusion hat das Verhalten des Betroffenen zweifelsohne Einfluss auf das Handeln des Amtswalters und auch im Falle der positiven Kenntnis mag man geneigt sein bereits die Tatbestandsmäßigkeit des Amtshaftungsanspruchs zu verneinen. Diese Fallgestaltungen gehören jedoch nicht in den Diskussionskomplex um die Schutzwürdigkeit als Bestandteil der Drittbezogenheit, sondern sind eine Frage der Kausalität. Kollusives Zusammenwirken oder positive Kenntnis von der Unrichtigkeit der Auskunft unterbrechen den Kausalverlauf, denn in diesen Fällen hat die Behörde

441 Verschuldenselemente werden nur dann ausnahmsweise bereits im objektiven Tatbestand berücksichtigt, wenn sie zur Umgrenzung der Amtspflicht notwendig sind. Es handelt sich dann allerdings um subjektive Elemente in der Person des *Amtswalters*. Die Amtspflicht muss nämlich dort ihre Grenze haben, wo dem einzelnen Amtswalter Menschenunmögliches abverlangt würde, *Ossenbühl*, JZ 1992, 1074.

keine adäquate Bedingung für den Schadenseintritt gesetzt.⁴⁴² Demnach ist es auch für diese Fälle weder erforderlich noch systemgerecht, die Schutzwürdigkeit des Betroffenen auf die haftungsbegründende Ebene vorzuziehen. Als Ergebnis ist mithin festzuhalten, dass eine Angleichung der Maßstäbe zu einer systemfremden Subjektivierung des objektiven Tatbestandsmerkmal der Drittbezogenheit führt.⁴⁴³

Bei näherer Betrachtung der einzelnen Bestandteile der Drittbezogenheit, in denen die Schutzwürdigkeit Berücksichtigung finden soll, werden die Bedenken gegen eine Parallele von Primär- und Sekundärschutzmaßstäben noch verstärkt.

Im Rahmen des Drittbezugs in personeller Hinsicht bleibt kein Raum für die Berücksichtigung der Frage, ob der Empfänger der Auskunft in schutzwürdiger Weise auf sie vertrauen durfte. Die Amtspflicht, Auskünfte vollständig und richtig zu erteilen, besteht jedem gegenüber, auf dessen Antrag die Auskunft gegeben wird.⁴⁴⁴ Der Geschädigte gehört in personeller Hinsicht auch dann zum Kreis des geschützten Dritten, wenn ein Beamter einem Anfragenden Auskünfte über Rechtsverhältnisse eines Dritten erteilt, an deren zutreffender Darstellung dieser ersichtlich ein *berechtigtes Interesse* hat.⁴⁴⁵ Wenn demnach ein Antrag bzw. ein berechtigtes Interesse ausreichend ist, um zu dem von der Amtspflicht umfassten Personenkreis zu zählen, kann es auf die Schutzwürdigkeit des Vertrauens nicht ankommen. Allein entscheidend ist, ob eine Verlässlichkeitsgrundlage gesetzt wurde. Jede andere Beurteilung würde auch dem Sinn und Zweck des Erfordernisses des persönlichen Drittschutzes zuwiderlaufen. Der persönliche Drittbezug soll die Amtshaftung auf den Personenkreis beschränken, der nicht nur reflexartig von der Amtspflichtverletzung betroffen ist.⁴⁴⁶ Nur dem Reflex nach ist der Empfänger einer Auskunft aber gerade nicht betroffen, denn er hat sie - jedenfalls im Rahmen von Art. 11 ZK - stets beantragt.

Auch das Merkmal der sachlichen Drittbezogenheit ist nicht geeignet, um die Berücksichtigung schutzwürdigen Vertrauens des Geschädigten zu verorten. Die vorgezogene Würdigung des Vertrauensschutzes hebt den Begriff der ersatzfähigen Schäden aus. Ersatzfähig ist der konkret

442 *Ossenbühl*, Staatshaftungsrecht, S. 54 f.

443 *Bömer*, NVwZ 1996, 749 (753); *Middendorf*, Amtshaftung und Gemeinschaftsrecht, S. 52; *Ossenbühl*, JZ 1992, 1074 (1075).

444 BGH, NVwZ 1986, 76 (77); NVwZ 1987, 258 = VersR 1986, 1082; NZV 1997, 220 = VersR 1997, 745.

445 So ausdrücklich BGH, NVwZ 1987, 258 (259).

446 BGH, NJW 1998, 138 (139); OLG Dresden, VIZ 2001, 489 (492); *Vinke*, in: Soergel, BGB, § 839, Rn. 148.

riff der ersatzfähigen Schäden aus. Ersatzfähig ist der konkret entstandene Schaden, der von dem Schutzzweck der rechtlichen Bestimmung des Amtsgeschäfts umfasst wird. Schutzzweck von Art. 11 ZK ist es, dem Auskunftsuchenden eine Kalkulations- und Investitionsgrundlage zu geben. Jeder Schaden, der seiner Beschaffenheit nach dem entspricht, ist ein ersatzfähiger Vermögensschaden. Unabhängig von der Art und Weise seines Zustandekommens bleibt der konkrete Schaden stets derselbe.⁴⁴⁷ Demnach ist die Schutzwürdigkeit des Geschädigten belanglos und eine Verortung dieses Gedankens im Rahmen der sachlichen Drittbezogenheit nicht systemgerecht.

Der dogmatischen Widrigkeiten nicht genug, lässt sich die Angleichung der Maßstäbe auch mit billigkeitsrechtlichen Aspekten nicht vereinbaren. So wird zurecht von Teilen der Literatur darauf hingewiesen, dass in den Fällen, in denen den Bürger ein ausgeprägtes Verschulden treffe, ein umso größeres Verschulden bei dem fachlich kompetenten Beamten der Behörde liege. Etwas anderes könne nur dann gelten, wenn der Bürger besondere Fachkenntnisse besitze.⁴⁴⁸ Die neue Linie der Rechtsprechung kommt in den Fällen beidseitigen Verschuldens- und damit im Regelfall - nur mittels einer inkonsequenten Konstruktion zu der Möglichkeit einer sachgerechten Quotierung. Das sachgerechte Ergebnis soll dadurch erzielt werden, dass der Tatbestand der Amtspflichtverletzung immer dann bejaht werde, wenn je nach Sachlage ein schutzwürdiges Vertrauen des Geschädigten nicht von vornherein (ganz) ausgeschlossen werden könne.⁴⁴⁹ Dies eröffne den Raum für die Prüfung und Annahme eines Mitverschuldens des Betroffenen und eine Schadensaufteilung nach § 254 BGB.⁴⁵⁰ Diese Hintertür ist notwendig, um sich dem Vorwurf der Sanktionslosigkeit rechtswidrigen staatlichen Handelns zu entziehen. Sie zeigt aber auch in Gänze die Inkonsequenz der neuen Linie. Sobald das konkrete Vertrauen des Bürgers nach den Maßstäben der Primärebene nicht schutzwürdig ist⁴⁵¹, müsste unabhängig vom Fehlverhalten der Behörde – und mag dieses auch noch so evident sein – ein Anspruch des Bürgers auf Schadensersatz entfallen. Nur dann wäre die geforderte Harmonisierung konsequent umgesetzt. Um aber nicht zu schier

447 Bömer, NVwZ 1996, 749 (753).

448 Bömer, NVwZ 1996, 749 (752).

449 BGH, NJW 1997, 714 (722) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 805 ff mit Anmerkung von *Burmeister*; *Windthorst* in: *Detterbeck/Sproll/Windthorst*, Staatshaftungsrecht, § 9, Rn. 131; *de Witt/Burmeister*, NVwZ 1992, 1039 (1041).

450 BGH, NJW 1992, 1953 (1955); NJW 1997, 714 (722) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 805 ff mit Anmerkung von *Burmeister*.

451 So bei mündlich erteilten Auskünften im Rahmen von Art. 11 ZK.

unerträglichen Ergebnissen, zulasten des Geschädigten zu kommen, bedient man sich der Hintertür.⁴⁵²

Im Ergebnis weist die neue Linie zur Angleichung von Primär- und Sekundärrechtsschutz nicht zu überbrückende Schwachstellen auf. Dies gilt vor allem für die dogmatische Verankerung der konkreten Schutzwürdigkeit auf Tatbestandsebene, die dem System des Amtshaftungsrechts nicht gerecht werden kann. So erstrebenswert eine Harmonisierung abstrakt sein mag, der Zweck kann in diesem Fall die Mittel nicht heiligen. Die Unflexibilität des neuen Ansatzes führt insbesondere dazu, dass ein sachgerechtes Ergebnis nur im Wege einer Durchbrechung der Harmonisierung erreicht werden kann. Entscheidend ist bei der Beurteilung letztlich auch, dass für die Begrenzung bereits auf Tatbestandsebene gar keine Veranlassung besteht. Im Rahmen des Mitverschuldens nach § 254 BGB kann der

Verschuldensanteil des Geschädigten so differenziert berücksichtigt werden, dass bei überwiegendem Verschulden auch eine Anspruchsreduzierung auf Null möglich ist. Dies ist etwa dann anzunehmen, wenn der Wirtschaftseteiligte von der Möglichkeit, eine verbindliche Auskunft einzuholen, keinen Gebrauch gemacht hat.⁴⁵³

d) Kausalität

Des weiteren muss die Amtspflichtverletzung für den eingetretenen Schaden im Sinne der Adäquanztheorie kausal sein.⁴⁵⁴ Für die Ursächlichkeit ist zu fragen, welchen Verlauf die Dinge bei pflichtgemäßem Verhalten des Beamten genommen haben würden und wie die Vermögenslage des Geschädigten sich darstellen würde, wenn der Beamte die Amtspflichtverletzung nicht begangen, sondern pflichtgemäß gehandelt hätte.⁴⁵⁵

Besteht die Amtspflichtverletzung hingegen in einem pflichtwidrigen Unterlassen, ist der Kausalitätszusammenhang dann gegeben, wenn das gebotene

452 Vgl. *Middendorf*, Amtshaftung und Gemeinschaftsrecht, S. 53 f., der auf das Dilemma des Harmonisierungsansatzes hinweist.

453 Im Ergebnis ebenso *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 20.

454 Dagegen ist es nicht erforderlich, dass die Verletzungshandlung für die Rechtsverletzung kausal ist, denn im Amtshaftungsrecht wird jeder Vermögensschaden ersetzt, *Schoch*, Jura 1988, 585 (592).

455 BGH, NJW 1998, 138 (140); NJW-RR 1995, 248 (249) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 97; *Kreft*, in: BGB-RGRK, § 839, Rn. 302

pflichtgemäße Handeln nicht nur möglicherweise, sondern mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit den Eintritt des Schadens verhindert hätte.⁴⁵⁶

Der Schaden muss stets adäquate Folge der Pflichtverletzung sein und ihre Auswirkungen müssen noch in den Bereich fallen, denen die Amtspflicht vorbeugen will. Daher bleiben völlig ungewöhnliche oder unvorhersehbare Geschehensabläufe außer Betracht.⁴⁵⁷ Erforderlich ist aber nicht, dass der Verlauf der Ereignisse, die den Schaden bewirkt haben, im Detail vorauszu-sehen war.⁴⁵⁸

Der Eintritt des Schadens erfolgt bei einer fehlerhaften Auskunft nicht durch diese unmittelbar, sondern aufgrund eines eigenverantwortlichen Entschlusses des Geschädigten. Gleichwohl schließt dies die adäquate Kausalität der Amtspflichtverletzung für die Folge und deren Zurechnung gegenüber dem Schädiger bzw. dem Staat nicht aus. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes⁴⁵⁹ und in seinem Gefolge die Obergerichte ist adäquate Kausalität, die durch eigenes Verhalten des Geschädigten vermittelt wird, dann anzunehmen, wenn dieses durch die schädigende Handlung herausgefordert wird und eine nicht ungewöhnliche Reaktion darstellt.⁴⁶⁰ So ist der Darlegung des Ursachenzusammenhangs Genüge getan, wenn der Betroffene ohne die in Rede stehende Vertrauensgrundlage – in den hier untersuchten Fällen die Auskunft – die konkreten geltend gemachten Investitionen so nicht getätigt hätte.⁴⁶¹

e) Verschulden

Für die Verschuldensfrage⁴⁶² kommt es nach ständiger Rechtsprechung entscheidend auf die Kenntnisse und Einsichten an, die für die Führung des übernommenen Amtes im Durchschnitt erforderlich sind. Irrelevant hinge-

456 BGH, NJW 1984, 333; NVwZ 1994, 823; OLG Saarbrücken, NVwZ 1995, 199 zum Unterlassen eines gebotenen Hinweises.

457 BGH, NJW 1992, 2086; NVwZ 1994, 825.

458 BGH, NJW 1990, 176; NJW 1992, 2086.

459 BGH, NJW-RR 1990, 1241 = WM 1990, 1917 (1922); NJW 1993, 1139 = WM 1993, 510 (513); NJW 1993, 2797 = WM 1993, 1798 (1800); NJW 1995, 126 (127);

460 OLG Hamm, NZwZ-RR 1997, 508 (509).

461 BGHZ 134, 268 (283) = LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 805 (823) mit Anmerkung von *Burmeister* = BGH, NVwZ 1997, 714 (724).

462 Zwar ergibt sich aus Art. 34 S. 1 GG selbst nicht, dass ein Staatshaftungsanspruch nur dann besteht, wenn die Amtspflichtverletzung individuell verschuldet begangen wurde, aber das Verschuldenserfordernis ist auf der Grundlage der Einordnung als unerlaubte Handlung im Sinne der §§ 823 ff. BGB allgemein anerkannt, siehe *Bonk*, in: Sachs, GG, Art. 34, Rn. 83; *Jarass*, in: Jarass/Pieroth, GG, Art. 34, Rn. 15.

gen ist, ob der handelnde Beamte über diese Fähigkeiten auch tatsächlich verfügt.⁴⁶³ Die Feststellung des Verschuldens erfolgt nach den Grundsätzen des Bürgerlichen Rechts. Demnach kommen Vorsatz und Fahrlässigkeit in Betracht, wobei die Fahrlässigkeit nach dem objektiven Verschuldensmaßstab gemäß § 276 Abs. 2 BGB zu ermitteln ist.⁴⁶⁴

Im Rahmen einer unrichtigen Auskunft liegt der Pflichtenverstoß grundsätzlich in mangelhafter Rechtskenntnis. Äußert sich diese darin, dass der Amtswalter die maßgeblichen Normen nicht anwendet oder übersieht, ist dies ein relevanter Pflichtenverstoß, denn der Beamte muss sich die für die Führung des Amtes erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten verschaffen.⁴⁶⁵

Differenzierter hingegen ist der Fall zu betrachten, indem die fehlerhafte Auskunft auf unrichtiger Gesetzesauslegung oder Rechtsanwendung beruht. Vorwerfbar ist der Pflichtenverstoß dann, wenn die Norminterpretation gegen den klaren und unzweideutigen Wortlaut einer Vorschrift, gegen höchstgerichtliche Rechtsprechung verstößt oder der Amtswalter sich nicht rechtzeitig über eine Änderung informiert hat.⁴⁶⁶ Gleiches gilt, wenn der Schädiger bei der Auslegung zweifelhafter gesetzlicher Bestimmungen zu einem letztlich unzutreffenden Ergebnis⁴⁶⁷ gelangt und dieses darauf beruht, dass er sich nicht ausreichend seiner Hilfsmittel⁴⁶⁸ bedient hat.⁴⁶⁹ Der Amtsträger muss sich anhand von Rechtsmeinungen in der Literatur und Rechtsprechung so umfassend wie möglich informieren und die gebotenen Hilfsmittel sorgfältig und gewissenhaft prüfen.⁴⁷⁰ Hat der Amtsträger gewissenhaft die tatsächliche und rechtliche Lage bei einer gesetzlichen Bestimmung, die noch Zweifelsfragen offenlässt, geprüft und ist zu einer auf vernünftigen Überlegungen basierenden Stellungnahme gekommen, so ist ihm kein Ver-

463 BGHZ 117, 240 (249); BGH, NJW 1990, 1038 = NJW-RR 1990, 520 L = NVwZ 1990, 501 L.

464 *Schoch*, Jura 1988, 585 (593); *Kreft*, in: BGB-RGRK, § 839, Rn. 286 ff.

465 BGH, JZ 1996, 1122 (1124) mit Anmerkung von *Maurer*.

466 BGH, NJW-RR 1992, 919.

467 Die Rechtsansicht muss allerdings vertretbar sein, BGH, NJW 1995, 2918 (2920); NJW 1998, 2738; OLG Saarbrücken, NJW-RR 2001, 813 (815).

468 Das sind insbesondere Kommentare, Fachzeitschriften und Entscheidungssammlungen.

469 *Ossenbühl*, AöR 92, 478 (491)

470 BGHZ 119, 365 (369) = NJW 1993, 530 (531) = MDR 1993, 238 = LM § 839 (B) BGB Nr. 43, Bl. 663 mit Anmerkung von *Schmidt*; BGH, JZ 1994, 1116 (1117); NJW 1994, 3158 (59); anders *Rüsken*, Die Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 92, der eine Richtigkeitsgewähr in dieser Gestalt ablehnt. Zur sorgfältigen und gewissenhaften Prüfung vgl. *Baumeister/Ruthig*, JZ 1999, 117 (122 f.).

schulden zur Last zu legen, selbst wenn später seine vertretbare Rechtsauffassung missbilligt wird.⁴⁷¹

3. Nationaler Schadensersatz als Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht?

Wie am Beispiel mündlich erteilter Auskünfte, die fehlerhaft und unverbindlich sind, verdeutlicht wurde, hat der auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene gewährte Vertrauensschutz einen im Gegensatz zum deutschen amtshaftungsrechtlichen Schadensersatz verkürzten Anwendungsbereich. Die unterschiedliche Beurteilung bei Primär- und Sekundärrechtsschutz beruht maßgeblich auf den verschiedenen Anforderungen, die an den Betroffenen und die von ihm zu erbringenden Sorgfaltspflichten gestellt werden. Während im europäischen Zollrecht Rechtsunkenntnis stets zu Lasten des Auskunftssuchenden geht, trifft auf nationaler Ebene die Verwaltung eine wesentlich ausgeprägtere Verantwortung. Der Amtswalter verletzt eine haftungsrechtlich relevante Pflicht, wenn er eine Auskunft nicht richtig, klar, unmissverständlich und vollständig erteilt. Diese Pflicht besteht für mündliche Auskünfte gleichermaßen wie für schriftliche und erstreckt sich sogar auf Auskünfte, für deren Erteilung der handelnde Amtswalter noch nicht einmal zuständig war. Der Auskunftssuchende darf mithin grundsätzlich auf die Rechtmäßigkeit des Verwaltungshandelns vertrauen.

Im Ergebnis kann deshalb ein behördliches Fehlverhalten auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene unbeachtlich sein, während es auf nationaler Ebene einen Amtshaftungsanspruch auslöst und den Staat zum Schadensersatz verpflichtet. *Rüsken* empfindet diesen Widerspruch als ein unbefriedigendes Ergebnis⁴⁷² und in der Tat wirft das Ergebnis die Frage auf, ob der Widerspruch einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstellt.⁴⁷³

Der mögliche Verstoß liegt vorliegend nicht in sich widersprechender Normen des Gemeinschaftsrechts und des nationalen Rechts, sondern die Anwendung des nationalen Amtshaftungsrechts, welches ein vom Gemeinschaftsrecht völlig unabhängiges Ziel erfüllt, könnte die Funktion und Wirksamkeit eines gemeinschaftsrechtlichen Regelungskomplexes in relevanter Art und Weise beeinträchtigen. Immerhin erhält der Betroffene auf Sekun-

471 BGH, JZ 1994, 1116 (1117) mit Anmerkung von *Schwabe*.

472 *Rüsken*, Die Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 98.; *Schrömbges* hingegen begrüßt den Vorstoß der nationalen Gerichte, *Schrömbges*, ZfZ 1998, 110; *ders.*, AW-Prax 1998, 208 (210); vgl. auch *Landry/Harings*, RIW 1998, 649 (650).

473 Siehe zu dieser Frage ausführlich, *Middendorf*, Amtshaftung und Gemeinschaftsrecht, S. 59 ff.

därebene, was ihm auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene ausdrücklich versagt wird.⁴⁷⁴ Damit ist das nationale Recht geeignet, einem Zollschuldner einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen, der ihm im Wege der gemeinschaftsrechtlichen Abgabenvorschriften zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen gerade verwehrt bleiben soll. Die Sekundärebene unterläuft mithin das Regelungsziel des Gemeinschaftsrecht, eine einheitliche Abgabepflicht zu statuieren. Dieser Umstand stellt aber nur dann einen rechtlich relevanten Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht dar, wenn die innerstaatliche Maßnahme zu einer qualifizierten Behinderung des gemeinschaftsrechtlichen Regelungserfolges führt, d.h. wenn die Verwirklichung der Regelungen des Gemeinschaftsrechts „praktisch unmöglich“⁴⁷⁵ wird. Das ist zum einen dann anzunehmen, wenn Fälle offensichtlicher Desavouierung gemeinschaftsrechtlicher Zielsetzungen vorliegen und zum anderen wenn eine dem Verhältnismäßigkeitsprinzip widersprechende Erschwerung der Realisierung des Gemeinschaftsrechts bewirkt wird.⁴⁷⁶ Weder das eine noch das andere ist vorliegend der Fall, denn die amtshaftungsrechtlichen Schadensersatzansprüche berühren nur punktuell die uneinheitliche Wirkung des Gemeinschaftsrechts. Durch das Verschuldenserfordernis im Amtshaftungstatbestand, welches im Rahmen fehlerhafter Rechtsanwendung eine besondere Ausgestaltung erfahren hat, und durch die Berücksichtigung von Mitverschulden bleibt eine Störung des Gemeinschaftsrechts auf Einzelfälle beschränkt. Einzelfallstörungen aber kommt im Hinblick auf die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen kein bedeutendes Gewicht zu, weil es anders als beispielsweise im Bereich staatlicher Beihilfen nicht auf die Effektivierung zwingender Kontrollverfahren ankommt. Vielmehr bewegt sich die vereinzelte uneinheitliche Wirkung des Gemeinschaftsrechts im Rahmen dessen, was angesichts der Unterschiedlichkeit mitgliedstaatlicher Rechtsordnungen vom Gemeinschaftsrecht hinzunehmen ist.⁴⁷⁷ Die nationalen Staatshaftungsgrundsätze stellen sich damit für den Betroffenen, der auf eine Auskunft über die Anwendung des Zollrechts vertraut hat, im Einzelfall als ein Korrektiv der Vertrauensschutzregelungen auf gemeinschaftsrechtli-

474 So stellt sich zumindest das Ergebnis dar. Allerdings entspricht die Schadensersatzklage im Erfolg nicht der Aufhebung eines bestandskräftigen Verwaltungsaktes, denn haftungsauslösender Faktor des Amtshaftungsanspruches ist nicht der Rückforderungsbescheid, sondern die vorher erteilte fehlerhafte Auskunft, *Landry/Harings*, in: FG für Gündisch, S. 137 (148).

475 EuGH, Urteil vom 20.9.1990, Rs. C-5/89, Slg. 1990, I-3437 (3456), (Kommission/BRD).

476 *Rengeling/Middeke/Gellermann*, Rechtsschutz in der EU, S. 495.

477 Siehe, *Middendorf*, Amtshaftung und Gemeinschaftsrecht., S 127 ff.

cher Ebene dar. Ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht liegt demnach nicht vor.

F. Rechtsschutz

Bleibt schließlich nur noch die Frage, wie ein Antragsteller vorgehen kann, wenn ihm eine Auskunft erteilt wurde, er selbst diese aber für rechtswidrig erachtet. Die prozessrechtlichen Möglichkeiten des Betroffenen sind von der Rechtsnatur unverbindlicher Auskünfte abhängig.⁴⁷⁸ Da Auskünfte im Sinne des Art. 11 ZK mangels Regelungscharakters keine zollrechtlichen Entscheidungen nach Art. 4 Nr. 5 ZK sind, ist ein Einspruch gegen eine Auskunftserteilung nicht statthaft. Nur die Ablehnung eines Auskunftsantrags stellt unabhängig vom Inhalt der beantragten Auskunft stets eine Entscheidung dar, denn die Behörde ist bei einer Ermessensreduzierung auf Null zur Erteilung einer Auskunft verpflichtet.⁴⁷⁹ Gemäß Art. 243 Abs. 1 ZK kann jede Person gegen Entscheidungen der Zollbehörden auf dem Gebiet des Zollrechts, die sie unmittelbar und persönlich betreffen, einen Rechtsbehelf einlegen. Welcher Rechtsbehelf statthaft ist, bestimmt sich nach dem einzelstaatlichen Recht, denn Art. 245 ZK überlässt die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens den jeweiligen Mitgliedstaaten. In Deutschland steht dem Betroffenen gegen die Ablehnung eines Auskunftsantrags der Einspruch gemäß § 347 I Nr. 1 AO zur Verfügung. Über diesen entscheidet die Oberfinanzdirektion. Gegen deren Einspruchsentscheidung ist der Klageweg vor dem Finanzgericht gegeben. Im Wege der Klage kann der Betroffene erreichen, dass die ablehnende Entscheidung bezüglich der Auskunftserteilung aufgehoben wird, wenn diese rechtswidrig war, und die Behörde bei einer Ermessensreduzierung auf Null zur Auskunftserteilung verpflichtet wird. Ansonsten besteht nur ein Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entscheidung.

478 Siehe ausführlich zum Rechtsschutz im Zollrecht, *Birk, ZfZ* 1991, S. 207 ff.

479 S. o. unter Gliederungspunkt D., V.

Zweiter Teil: Die Auskunftsansprüche nach Art. 12 ZK

Die Ansprüche auf Erteilung einer Zolltarifauskunft und einer Ursprungs-
auskunft nach Art. 12 ZK haben in der Literatur vielfach mehr Beachtung
gefunden als die allgemeinen Auskünfte im Sinne des Art. 11 ZK. Dies hat
wohl im wesentlichen seinen Grund darin, dass von den Auskunftsansprü-
chen im Sinne des Art. 12 ZK aufgrund ihrer Bindungswirkung für die Ver-
waltung seit jeher ein besonderer Reiz ausgeht, der sich nicht nur auf die
Praxis erstreckt. Ein weiterer Grund ist aber auch in der Historie zu sehen.
Die verbindliche Zolltarifauskunft⁴⁸⁰ geht in Deutschland bereits auf das
Jahre 1898⁴⁸¹ zurück und ist damit die älteste Form einer ausdrücklich ge-
setzlich geregelten verbindlichen Auskunft.⁴⁸² Diese langjährige Tradition
der Zolltarifauskunft in Verbindung mit dem Novum der Ursprungs-
auskunft vermögen ebenso das weitreichende Interesse an den verbindlichen Aus-
kunftsansprüchen zu erklären, welches sich nicht nur auf die deutsche zoll-
rechtliche Literatur beschränkt.⁴⁸³

Das Ziel der folgenden Untersuchung liegt darin, die Auskunftsansprüche,
welche in Art. 12 ZK ihre Rechtsgrundlage haben, in ihren Voraussetzungen
und Rechtswirkungen dem Anspruch auf Auskunft nach Art. 11 ZK gegen-
überzustellen. Dabei stehen im Mittelpunkt der Untersuchung die wesentli-
chen Unterschiede zwischen den Auskünften auf der Rechtsfolgenseite so-
wie deren Konsequenzen für die Wirtschaftsbeteiligten im Im- und Export.

A. Die verbindliche Zolltarifauskunft nach Art. 12 ZK

I. Überblick und Gesetzessystematik

Die rechtliche Grundlage für eine verbindliche Zolltarifauskunft bildet Art.
12 ZK in Verbindung mit Art. 5-14 ZK-DVO. Unter den normierten Voraus-

480 Die Rede ist von der verbindlichen Zolltarifauskunft des § 23 Zollgesetz.

481 Bundesratsbeschluß vom 20.01.1898. Erstmals eingeführt im deutschen Reich von 1902.

482 *Dann*, in: Kley/Sünner/Willemsen (Hrsg.), FS für W. Ritter, S. 53 (60); *Geyer*, ddz 1995, F 74.

483 Siehe bspw. *Kästli*, Auskunftsanspruch im schweizerischen Zollrecht, S. 113 ff.; *Tiefenbacher*, Österreich und die Auskunftspflicht, S. 109 ff.

setzungen kann jede Person eine verbindliche Auskunft über die Einreihung von Waren in die Zollnomenklatur beantragen.

Art. 12 ZK ist die gesetzliche Ausgestaltung eines *Anspruchs* des Antragstellers gegenüber der Zollbehörde auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft. Für dieses Rechtsinstitut gelten ebenso die in Art. 11 ZK statuierten Bestimmungen über die Erteilung allgemeiner zollrechtlicher Auskünfte.⁴⁸⁴ Die Regelungen des Art. 11 ZK werden allerdings durch die in Art. 12 ZK aufgestellten weitergehenden und speziellen Regelungen für Zolltarifauskünfte ergänzt.

II. Terminologie und Abgrenzung zur Zusage

Die Begriffsbestimmung der verbindlichen Zolltarifauskunft als Auskunft führt hinsichtlich der Abgrenzung zur Zusage bereits zu Problemen. Eine Auskunft ist eine auf Anfrage ausdrücklich gegebene, individuelle Mitteilung von rechtlichem oder tatsächlichem *Wissen* durch eine Verwaltungsbehörde, während eine Zusage die Selbstverpflichtung – *das Wollen* – der Behörde beinhaltet, einen Sachverhalt in Zukunft in ganz bestimmter Weise behandeln zu wollen.⁴⁸⁵

Die Schwierigkeiten bezüglich der Zuordnung einer Zolltarifauskunft beruhen darauf, dass die Zolltarifauskunft bereits per Gesetz mit Bindungswirkung ausgestaltet ist. Sie hat zwingend zur Folge, dass die Behörde bei der Behandlung des zollrechtlichen Sachverhalts in der Zukunft an sie gebunden ist. Diese Verbindlichkeit ist dem Wesen einer Auskunft jedoch gerade nicht immanent, gar *wesensfremd*. Aus diesem Grunde wird die verbindliche Zolltarifauskunft bisweilen auch als eine gesetzlich normierte Form der Zusage bezeichnet.⁴⁸⁶

Dennoch ist die Zolltarifauskunft nach Art. 12 ZK eine Auskunft im Rechtssinne. Sie ist die Mitteilung von *Wissen* bezüglich der Tarifierung einer Ware und wird nur auf Antrag erteilt. Die *Erklärung* über die Tarifierung enthält keinen von der Behörde geäußerten Willen, dass sie sich in der erklärten

484 Siehe im ersten Teil unter B.

485 BVerwGE 26, 31 (36); BVerwGE 97, 323 (327); *Erichsen*, in: Erichsen (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, § 12 Rn. 33; *Wolff/Bachof/Stober*, Verwaltungsrecht Band 2, § 53 Rn. 8.

486 *Dann*, in: Kley/Sünner/Willemsen (Hrsg.), FS für W. Ritter, S. 53 (60); *Rüsken*, Die Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S. 83 (84).

Weise binden und für das Erklärte einstehen will.⁴⁸⁷ Allein der Erklärungsinhalt entscheidet aber über die Begriffsbestimmung. Die per Gesetz obligatorische Bindungswirkung ist für die Terminologie hingegen nicht relevant⁴⁸⁸. Damit ist und bleibt eine Erklärung, die keine bindendes Versprechen beinhaltet, stets eine Auskunft und kann nicht zur Zusage erhoben werden, nur weil sie im Ergebnis verbindlich ist.⁴⁸⁹ Mag auch dieses Ergebnis bereits durch das Gesetz herbeigeführt werden. Anderenfalls würde gleichsam von der Rechtsfolge auf den Tatbestand geschlossen. Denn alleiniges Abgrenzungskriterium für die unterschiedlichen Rechtsinstitute wäre ihre Rechtswirkung. Vor dem Hintergrund der Rechtssicherheit kann dies als taugliches Abgrenzungskriterium für unterschiedliche Rechtsinstitute nicht von Bestand sein. Es ist vielmehr erforderlich, dass stets im Voraus bestimmbare Faktoren Aufschluß über den Begriff geben, wie das Wissen bzw. Wollen im Rahmen des Erklärungsinhalts der Behörde.⁴⁹⁰ Denn eine Begriffsbestimmung ex-post führt bereits immer dann zu Unwägbarkeiten, wenn –und das ist der Regelfall– die Bindungswirkung nicht gesetzlich normiert ist.

Von der allgemeinen Zollrechtsauskunft unterscheidet sich die verbindliche Zolltarifauskunft im wesentlichen dadurch, dass sie bereits terminologisch auf einen bestimmten zollrechtlichen Auskunftsbereich begrenzt ist. Der Tenor einer verbindlichen Zolltarifauskunft kann ausschließlich die Einreihung der Ware in die Position oder Unterposition des Zolltarifs und den Be-

487 Der erklärte und der gesetzlich festgelegte Behördenwille dürfen bei der Begriffsbestimmung nicht verwechselt werden. Der Behördenwille ist zwar gesetzlich in der Weise festgelegt, dass die Erklärung bindend ist, aber die Erklärung als solche beinhaltet das für eine Zusage wesentliche Element des Wollens nicht.

488 So auch *Bomhard*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S. 96; a.A. wohl *Dann* in Kley/Sünner/Willemsen (Hrsg.), Festschrift für Ritter, S. 56, der die verbindliche Zolltarifauskunft als eine gesetzlich geregelte Sonderform der Zusage bezeichnet; auch *Seer* bezeichnet zwar die *Erklärung* sich binden zu wollen als essentielles Merkmal der Zusage, versteht die verbindliche Zolltarifauskunft aber dennoch als Zusage, *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar AO/FGO, § 89 AO, Rn. 14 und 44.

489 *Monreal*, Auskünfte und Zusage von Finanzbehörden, S. 25.

490 Anders *Nikolaus*, aber ausdrücklich nur für das österreichische Abgabenrecht, da in Österreich eine der Judikatur des BFH entsprechende Regelung, die den Bindungswillen zu einer entscheidenden Voraussetzung des Eintritts der Bindungswirkung macht, fehlt. Unabhängig von der Bindungswirkung unterscheidet *Nikolaus* daher nach dem Eintritt der Bindungswirkung und bezeichnet verbindliche Auskünfte als ein Synonym der Zusage, *Nikolaus*, Auskünfte von Finanzbehörden nach dem Auskunftspflichtgesetz, S. 23 ff; *Monreal*, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörde, S. 25.

fund enthalten.⁴⁹¹ Die allgemeine Zollrechtsauskunft dahingegen erstreckt sich auf die Anwendung des gesamten Zollrechts.

III. Rechtsnatur der Zolllarifauskunft

Ebenso wie die allgemeine zollrechtliche Auskunft ist auch die Zolllarifauskunft ihrem Inhalt entsprechend in das System des verwaltungsrechtlichen Handelns einzuordnen. Von der Rechtsnatur hängt nicht nur die Anwendbarkeit zahlreicher materiellrechtlicher Bestimmungen ab⁴⁹², sondern auch für die Frage des geeigneten Rechtsschutzes, also für prozessrechtliche Fragen, ist die Rechtsnatur relevant.

Es erscheint naheliegend, entsprechend der begrifflichen Einordnung als Auskunft, die Zolllarifauskunft ebenso wie die Auskunft nach Art. 11 ZK als schlichtes Verwaltungshandeln einzugliedern.⁴⁹³ Dabei würde jedoch die Besonderheit übersehen, dass die Zolllarifauskunft per Gesetz Bindungswirkung im Hinblick auf die durch sie festgestellte Tarifierung entfaltet und damit Regelungscharakter besitzt.⁴⁹⁴ Nach dem Willen des Gesetzes beinhaltet die verbindliche Zolllarifauskunft eine für die künftige Bemessung von Zollansprüchen bindende Entscheidung, ohne dass außerhalb der Erklärung liegende Umstände noch hinzutreten müßten.⁴⁹⁵ Dementsprechend ist die verbindliche Zolllarifauskunft nach Art. 12 ZK ausdrücklich in Art. 4 Nr. 5 ZK als Entscheidung qualifiziert und wird von der Definition des europäischen Verwaltungsaktes umfasst.

491 Die genaue inhaltliche Ausgestaltung und der Umfang des zolltariflichen Auskunftsanspruches werden nachstehend erläutert.

492 Vgl. Artt. 6 ff. ZK.

493 Siehe Erster Teil C.

494 Ein Rückschluss dergestalt, dass eine Auskunft mit Verwaltungsaktqualität eine Zusage ist, ist nicht zulässig, denn es entspricht nicht der begrifflichen Unterscheidung dieser beiden Rechtsinstitute nach dem Erklärungsinhalt der Behörde von Wissen bzw. Wollen. Ein solcher Rückschluss würde vielmehr zur unzulässigen Unterscheidung von Auskunft und Zusage nach der Rechtswirkung führen, so auch *Bomhard*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S. 116. Anders als bei der Begriffsbestimmung ist die gesetzliche Bindungswirkung aber für die Rechtsnatur relevant.

495 Vgl. *Monreal*, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, S. 36 zu der Rechtsnatur der Zolllarifauskunft nach § 23 ZollG.

IV. Auslegung der Tatbestandsmerkmale für die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft

Nachdem der Begriff einer verbindlichen Zolltarifauskunft und auch ihre Rechtsnatur bestimmt wurden, sollen im folgenden die Voraussetzungen für den Anspruch auf die Erteilung einer solchen Auskunft im einzelnen erläutert und ausgelegt werden. Vor dem Hintergrund der verbindlichen Ausgestaltung der Auskunft ergeben sich zahlreiche Ergänzungen und Unterschiede zu den Voraussetzungen einer allgemeinen Zollrechtsauskunft. Die Beachtung aller Voraussetzungen ist für den Auskunftsbegherenden von großer Bedeutung, da von ihrer Einhaltung die Erteilung und Entfaltung der Schutzwirkung der Auskunft abhängig ist.

1. Das Antragsverfahren

Während bei der allgemeinen zollrechtlichen Auskunft nach Art. 11 ZK weder der Zollkodex noch die Durchführungsverordnung Angaben über den Antrag auf Auskunft enthalten, ist für die verbindliche Zolltarifauskunft das Antragsverfahren gesetzlich genau geregelt.

a) Die Form des Antrags

Gem. Art. 12 Abs. 1 ZK, 6 Abs. 1 ZK-DVO bedarf der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft der Schriftform. Anders als im Rahmen des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK lässt daher ein mündlicher Antrag auf eine Zolltarifauskunft erst gar keinen Anspruch auf ihre Erteilung entstehen. Der Antrag auf eine Zolltarifauskunft ist bei den zuständigen Zollbehörden des Mitgliedstaats oder der Mitgliedstaaten zu stellen, in dem oder in denen die betreffende Auskunft verwendet werden soll, oder bei der Zollbehörde des Mitgliedstaats, in dem der Antragsteller ansässig ist, Art. 6 Abs. 1 ZK-DVO. Welche die zuständigen Stelle im jeweiligen Mitgliedstaat ist, regeln die Mitgliedstaaten für ihr Staatsgebiet autonom. In der Bundesrepublik Deutschland regelt § 6 Abs. 8 ZollVG, dass die Zuständigkeit der Dienststellen der Zollverwaltung für die Erteilung von verbindlichen Zolltarifauskünften durch Rechtsverordnung vom Bundesminister der Finanzen geregelt wird. Gemäß § 25 ZollV erfolgt die Erteilung der Auskünfte durch die Oberfinanzdirektionen.⁴⁹⁶ In Deutschland kann der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft jedoch bei jeder Zolldienststelle zur Weiterleitung eingereicht werden. Die Weiterleitung erfolgt an eine der fünf

⁴⁹⁶ Gemäß Art. 6 Abs. 5 ZK-DVO ist die Liste der Zollbehörden, die von den Mitgliedstaaten zur Entgegennahme eines Antrags bestimmt worden sind, im Amtsblatt der EG, Reihe C, zu veröffentlichen.

Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalten⁴⁹⁷, welche je nach Kapitel bzw. Position des Zolltarifs für die Erteilung der Zolltarifauskünfte zuständig sind. Der Antrag ist gem. Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK-DVO unter Verwendung eines bestimmten Vordruckes zu stellen.⁴⁹⁸ Es bleibt den Zollbehörden überlassen, ob sie schriftlich zu erledigende Förmlichkeiten, wie auch den Antrag auf eine Zolltarifauskunft, auf der Grundlage von Informatikverfahren durchführen, Art. 4a ZK-DVO. Unter den von den Zollbehörden aufgestellten Voraussetzungen und Modalitäten sowie unter Berücksichtigung der Grundsätze des Zollrechts ist die Antragstellung dann auch elektronisch möglich.⁴⁹⁹

b) Inhaltliche Anforderungen

aa) Mindestbestandteile

In Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A ZK-DVO sind die notwendigen Angaben die ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft enthalten muss, aufgelistet. Zu den Mindestbestandteilen gehören demzufolge:

Name und Anschrift desjenigen, der aus der Auskunft berechtigt sein soll, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. a) ZK-DVO,

Name und Anschrift des Antragstellers, sofern dieser nicht mit dem Berechtigten personenidentisch ist, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. b) ZK-DVO

die Zollnomenklatur, in die die Ware eingereiht werden soll, sofern eine Einreihung in eine andere Nomenklatur als die der Kombinierten Zollnomenklatur begehrt wird, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. c) ZK-DVO,

eine genaue Warenbeschreibung, die das Erkennen und Einreihen der Ware ermöglicht, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. d) ZK-DVO,

die Zusammensetzung der Ware und ggf. die verwendeten Untersuchungsmethoden, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. e) ZK-DVO, denn die Behörde, welche die Auskunft erteilt, ist nicht gehalten selbst eine Untersuchung zur Ermittlung bestimmter Stoffanteile durchzuführen; sie kann sich auf die Angaben des Antragstellers stützen⁵⁰⁰,

497 Berlin, Frankfurt am Main, Hamburg, Köln und München.

498 Das Muster zu diesem Vordruck enthält Anhang 1 b ZK-DVO.

499 Weitere Einzelheiten sind in Art. 4a und Art. 4b ZK-DVO geregelt.

500 *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 12, Rn. 29.

- sofern für die Einreihung von Nutzen, müssen Muster oder Proben, Lichtbilder, Pläne, Kataloge oder sonstige Fachliteratur bereitgestellt werden, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. f) ZK-DVO,
- die Einreihung, die der Besteller der verbindlichen Zolltarifauskunft in Betracht gezogen hat, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. g) ZK-DVO,
- die Zusage, auf Ersuchen der Zollbehörde eine Übersetzung der ggf. beigegebenen Unterlagen, vorzulegen, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. h) ZK-DVO,
- den Hinweis, welche Angaben vertraulich zu behandeln sind, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. i) ZK-DVO,
- die Angabe des Antragstellers, ob seines Wissens in der Gemeinschaft bereits eine verbindliche Zolltarifauskunft für eine gleiche oder gleichartige Ware beantragt oder erteilt wurde, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. j) ZK-DVO sowie
- die Zustimmung zur Speicherung der mitgeteilten Angaben in einer Datenbank der Kommission, gem. Art. 6 Abs. 3 Unterabs. A, Buchst. k) ZK-DVO.

Diese Auflistung von Mindestbestandteilen erhellt, mit welcher Genauigkeit der Antragsteller einer verbindlichen Zolltarifauskunft bei deren Beantragung vorgehen muss. Obwohl der Wirtschaftsbeteiligte eine Information von der Behörde erhalten möchte, handelt es sich zunächst einmal um einen sehr einseitigen Austausch von Informationen, bei dem der Auskunftssuchende in der Informationspflicht steht.⁵⁰¹ Hinzu kommt, dass unrichtige oder unvollständige Angaben des Antragstellers im Rahmen der Bindungswirkung durchschlagende Konsequenzen haben.⁵⁰² Bei einer allgemeinen Zollrechtsauskunft hingegen ist keinerlei Mindestrahmen vorgegeben, der den Behörden eine sichere Entscheidungsgrundlage gewährleisten soll.

bb) „eine Art von Ware“

Gem. Art. 6 Abs. 2 ZK-DVO darf sich der Antrag nur auf eine *Art von Waren*⁵⁰³ beziehen. Eine Legaldefinition zum Begriff der Ware existiert nicht. Es sind jedoch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des EuGH und

501 Allerdings ist gewährleistet, dass diese Informationen dem Zollgeheimnis unterfallen. Zum Zollgeheimnis siehe *Wamers*, AW-Prax 2001, S. 297 ff. und 342 ff.

502 S. u. Gliederungspunkt V., II.

503 Hervorhebung durch den Verfasser.

des BFH sowie der Erläuterungen und Einreichungssavise einige Grundsätze herausgebildet worden.⁵⁰⁴

Grundsätzlich handelt es sich bei Waren um körperliche Gegenstände, die über Grenzen verbracht werden und deshalb Gegenstand von Handelsgeschäften sein können.⁵⁰⁵ Da auch Gas und Elektrizität Gegenstände von Handelsgeschäften sein können und über Grenzen verbracht werden, gehören auch sie zum Warenbegriff, auch wenn sie keinen körperlichen Gegenstände sind.⁵⁰⁶

Bei der Feststellung, ob eine oder mehrere Waren vorliegen, sind die objektiven Merkmale und Eigenschaften einer Ware maßgebend.⁵⁰⁷ Das Vorliegen *einer* Ware setzt grundsätzlich voraus, dass die einzelnen Bestandteile der Ware zu einer körperlichen Einheit zusammengefügt sind.⁵⁰⁸ Die zu einem Ganzen verbundenen Elemente dürfen nur noch als unselbständige Teile der körperlichen Einheit erscheinen.⁵⁰⁹ Im Ergebnis kann *eine* Ware damit nur *einer* Codenummer der Nomenklatur zugewiesen werden; zwei oder mehrere Waren unterschiedlicher Beschaffenheit sind je für sich nach eigener Beschaffenheit in die Nomenklatur einzureihen.⁵¹⁰ Ist es allerdings gerade das Ziel des Auskunftsbegehrenden klären zu lassen, ob eine oder mehrere Waren im Sinne der Nomenklatur vorliegen, so ist auch nur *ein* Antrag zulässig, mit dem der Wirtschaftsbeteiligte die Zuweisung zu einer Position anstrebt.⁵¹¹

c) Antragsteller und Berechtigter

Antragsteller ist gem. Art. 5 Nr. 2 ZK-DVO bei zolltariflichen Fragen jede Person, die bei den Zollbehörden eine verbindliche Zolltarifauskunft beantragt hat. Dafür kommen ebenso wie im Rahmen des Art. 11 ZK nicht nur

504 Eine genaue Auflistung siehe bei *Schmölz*, ZfZ 1992, 242 (244 ff.).

505 EuGH, Urteil vom 10.12.1968, Rs. 7/68, Slg. 1968, S. 634 (Kommission/Italien); EuGH, Urteil vom 14.7.1977, Rs. 1/77, Slg. 1977, 1473 (Bosch).

506 EuGH, Urteil vom 23.10.1997, Rs. C-158/94, Slg. 1997, I-5789 (5799), (Kommission/Italien).

507 So ständige Rechtsprechung des EuGH, jüngst EuGH, Urteil vom 7. Februar 2002, Rs. C-276/00 (Turbon International GmbH/Oberfinanzdirektion Koblenz)

508 Siehe zu diesem Grundsatz EuGH, Urteil vom 10. Mai 2001, Rs. C-288/99, Slg. 2001, I-3683, Rn. 25 (VauDe Sport).

509 *Schmölz*, ZfZ 1992, 242 (244).

510 Es sei denn, die Nomenklatur faßt in Sondervorschriften die Waren zu einer Einheit zusammen, siehe *Schmölz*, ZfZ 1992, 242 (244) mit Beispielen.

511 So auch *Lux*, in: Dorsch, Zollkodex, A 1, Art. 12, Rn. 24; *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 12, Rn. 6.

natürliche Personen in Frage, sondern auch juristische Personen und Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit.⁵¹² Unberührt bleibt darüber hinaus auch das Recht der Stellvertretung gem. Art. 5 Abs. 1 ZK, demzufolge sich grundsätzlich jedermann gegenüber den Zollbehörden bei der Vornahme der das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen vertreten lassen kann.

Vom Antragsteller, der die Auskunft beantragt, ist der Berechtigte zu unterscheiden. Der Berechtigte ist nach Art. 5 Nr. 3 ZK-DVO diejenige Person, der die verbindliche Auskunft erteilt wird. Er ist obligatorisch in Feld 3 des Antrages anzugeben. Antragsteller und Berechtigter können mithin personenverschieden sein. Zu beachten ist jedoch, dass nur der Berechtigte die Auskunft verwenden und die sich aus ihr ergebenden Rechte geltend machen kann, Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 1 ZK, 10 Abs. 1 ZK-DVO.

2. Die Erteilung und Ablehnung der verbindlichen Zolltarifauskunft

Wenn ein entsprechender Antrag auf Erteilung einer Zolltarifauskunft bei der zuständigen Zollbehörde eingereicht wurde, ist die Zollbehörde grundsätzlich auch zu ihrer Erteilung verpflichtet. Bezieht sich der Antrag allerdings nicht auf eine

tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr, steht es im Ermessen der Behörde, den Antrag zurückzuweisen, Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK.⁵¹³ Für eine tatsächlich beabsichtigte Einfuhr ist die Ablehnung einer verbindlichen Zolltarifauskunft folgendermaßen zu konkretisieren⁵¹⁴: Es fehlt an einem rechtlichen Interesse auf Erteilung einer Auskunft, wenn die im Antrag bezeichnete Ware weder zum Zeitpunkt der Antragstellung eingeführt wird noch Derartiges zukünftig beabsichtigt ist. Wenn eine verbindliche Zolltarifauskunft für einen Teil einer Ware erteilt werden soll, muss dieser selbst Gegenstand einer Einfuhr sein. Es reicht hingegen nicht aus, dass die einzureihende Ware als integrierter Teil einer bereits im Drittland komplett fertig gestellten Ware eingeführt wird.

512 Art. 4 Nr. 1 ZK ist einschlägig. So auch *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 12, Rn. 11.

513 Die Zollbehörden sind jedoch gehalten das ihnen im Rahmen des Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK eingeräumte Ermessen auf die Zurückweisung von Anträgen in Ausnahmefällen zu beschränken, siehe oben S. 43.

514 BFH, ZfZ 2002, 126 f.

Eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahre 1997⁵¹⁵ hat die Frage aufgeworfen, ob ein Antrag auf Erteilung einer Zolltarifauskunft darüber hinaus in Fällen abzulehnen ist, in denen der Antragsteller nicht darlegt, dass die zolltarifliche Einreihung bei der Ausfuhr⁵¹⁶ eine Rolle spielt. In dem zugrundeliegenden Fall wurde der Klägerin, welche medizinische Apparate im Inland verkaufte und vermietete, für ein Reizstromgerät eine verbindliche Zolltarifauskunft erteilt. Diese wurde jedoch einige Zeit später wegen geänderter Tarifauffassung wieder aufgehoben. Die Klägerin begehrte daraufhin die Einreihung der streitbefangenen Sache wie in der verbindlichen Zolltarifauskunft geschehen. Nach Anfrage des Gerichts bei der Klägerin, ob diese die begehrte Auskunft überhaupt für Zwecke der Wareneinfuhr oder -ausfuhr benötige, erklärte diese, dass sie ihre Waren teilweise aus Frankreich importiere, aber die Geräte nicht aus Drittländern ein- oder wieder ausgeführt werden sollten. Das Finanzgericht München⁵¹⁷ wies daraufhin die Klage mit der Begründung ab, dass eine Bindung von Zollbehörden durch eine Zolltarifauskunft nicht ersichtlich sei. Dies gelte auch bei einem Warenbezug aus Frankreich, da Zölle und auch Einfuhrumsatzsteuer bei Warenbewegungen zwischen Mitgliedstaaten der Europäischen Union nicht mehr anfielen.⁵¹⁸ Die Klägerin legte Revision ein und rügte, dass das Finanzgericht ohne entsprechende Erhebung davon ausgegangen sei, dass die Geräte nicht in Drittländer ausgeführt würden. Vielmehr hätte sie diese Aufuhren auf Anforderung nachweisen können. Der Bundesfinanzhof wies die Revision als unbegründet zurück. Er begründete die Entscheidung mit dem Erfordernis, die Relevanz der zolltariflichen Einreihung für die Ausfuhr von Gemeinschaftswaren darzulegen. Dies ergebe sich bereits aus Art. 6 Abs. 3 a lit. c Satz 2 ZK-DVO. Allein die Ausfuhr rechtfertige nicht die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft. Diese sei nur dann gerechtfertigt, wenn es auf die zolltarifliche Einreihung auch tatsächlich ankomme, wie insbesondere im Hinblick auf Ausfuhrabgaben, Ausfuhrvergünstigungen oder sonst zolltariflich relevanter Maßnahmen. Ohne ein dementsprechendes Vorbringen könne in Ausfuhrfällen nicht davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft vorliegen würden. Diese Auffassung bestätigte der Bundesfinanzhof nochmals in einem neueren Urteil.⁵¹⁹

515 BFH, BFH/NV 1997, 727 = ZfZ 1997, 378 f.

516 Art. 161 Abs. 1 und 2, Art. 4 Nr. 16 lit h ZK regeln die Ausfuhr von Gemeinschaftswaren im Ausfuhrverfahren.

517 FG München, ZfZ 1997, 134.

518 Siehe Art. 8 a Abs. 2 VO über die Errichtung des EG-Binnenmarktes -EWGV-.

519 BFH, Urteil vom 14. November 2000, ZfZ 2001, 95 f.

Art. 12 ZK begrenzt die zolltarifliche Einreihung nicht auf Zwecke der Einfuhr, so dass eine verbindliche Zolltarifauskunft gleichermaßen für Ausfuhrzwecke zu erteilen ist. Ein Ermessen bezüglich der Auskunftserteilung steht der Behörde gemäß Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK nur dann zu, wenn es sich nicht um eine tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr handelt. Ansonsten vermittelt Art. 12 ZK dem Antragsteller einen Anspruch auf Auskunftserteilung.⁵²⁰ Fraglich ist, ob es in Ausfuhrfällen neben der tatsächlich beabsichtigten Ausfuhr auch auf die Relevanz der zolltariflichen Einreihung für die Ausfuhr ankommen kann. *Lux* lehnt dies unter Hinweis auf Wortlaut und Zielsetzung der Regelung ab.⁵²¹ Vielmehr sei eine verbindliche Zolltarifauskunft bei der Ausfuhr auch für rein statistische Zwecke zu erteilen, denn die Prüfung eines wirtschaftlichen Bedürfnisses des Antragstellers sehe der Zollkodex nicht vor.⁵²²

Dem ist entgegenzuhalten, dass bereits die Einschränkung von Auskunftsbegehren auf tatsächlich beabsichtigte Ein- oder Ausfuhr auch ein wirtschaftliches Bedürfnis impliziert. Wohl unbestritten dient die Begrenzung des Art. 11 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK dem Zweck, die zuständigen Zollbehörden vor überflüssigen Auskunftsbegehren zu schützen, die nur der Befriedigung des Allgemeininteresses dienen. Überflüssig ist eine Auskunft aber auch dann, wenn nicht der mit ihr verfolgte Sinn und Zweck erreicht werden kann oder soll. Ratio legis des Art. 12 ZK ist die Schaffung einer verlässlichen Kalkulationsgrundlage angesichts der Komplexität des Zollrechts und der unüberschaubaren Vielzahl von Sachverhalten, die unter den Anwendungsbereich desselben fallen. Einer solchen Dispositionsgrundlage bedarf es aber nicht, wenn offensichtlich ist, dass die Ware, für deren Einreihung eine verbindliche Zolltarifauskunft begehrt wird, weder eingeführt, noch in belastungsrechtlich oder vergünstigungsrechtlich relevanter Form ausgeführt werden soll. Die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft allein für statistische Zwecke entspricht nicht dem mit der gesetzlichen Regelung einer Zolltarifauskunft verbundenen Zweck. Folglich ist dem Bundesfinanzhof zuzustimmen, wenn er grundsätzlich nicht beanstandet, dass die Zollstellen von den Angaben des Antragstellers ausgehen und unterstellen, dass die beantragte Auskunft für Ein- oder bestimmte Ausfuhrzwecke benötigt werden. Allerdings haben die zuständigen Stellen immer dann,

520 Es sei denn, dass die gemachten Angaben zur Erteilung einer vZTA nicht ausreichen. Dann fordert die Behörde den Antragsteller auf, die fehlenden Angaben nachzureichen, und stellt die Auskunftserteilung solange zurück. Nur wenn die Angaben nicht nachgereicht werden und eine Stellungnahme dadurch nicht möglich ist, kann der Antrag ebenfalls abschlägig entschieden werden, vgl. Art. 6 Abs. 4 ZK-DVO.

521 *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 12, Rn. 17.

522 *Lux*, ZfZ 1991, 66 (70).

werden. Allerdings haben die zuständigen Stellen immer dann, wenn aus den Unterlagen eindeutig hervorgeht, dass die betreffende Ware weder eingeführt noch unter Gewährung von Vergünstigungen bzw. unter Belastung mit Ausfuhrabgaben ausgeführt werden soll, den Sachverhalt nach Art. 6 Abs. 4 S. 1 ZK-DVO zu ermitteln.⁵²³ Kommt die Zollstelle dabei zu dem Ergebnis, dass die begehrte Auskunft nicht zum Zwecke der Einfuhr oder einer Ausfuhrabgabe bzw. Ausfuhrvergünstigung oder einer sonst zolltariflich relevanten Maßnahme benötigt wird, kann die Zolltarifauskunft abgelehnt werden. Gleiches gilt gemäß Art. 6 Abs. 3 a lit c S. 2 ZK-DVO, wenn eine Einreihung in eine andere Nomenklatur als die Kombinierte Nomenklatur begehrt wird, denn dann kommt eine Einreihung möglicherweise mangels Aufgliederung gar nicht in Betracht.⁵²⁴

a) Muster für die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft

Bei der Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft sind die zuständigen Zollbehörden anders als im Rahmen der Auskünfte nach Art. 11 ZK an die Einhaltung bestimmter Regeln gehalten.⁵²⁵ Während eine unverbindliche Auskunft auch mündlich erteilt werden kann, erfolgt die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft gem. Art. 7 Abs. 2 ZK-DVO obligatorisch schriftlich und auf einem bestimmten Vordruck.⁵²⁶ Dieser enthält im wesentlichen Angaben über die erteilende Zollbehörde, die Nummer der verbindlichen Zolltarifauskunft, den Namen und die Anschrift des Berechtigten, das Datum der Erteilung der Auskunft, die Einreihung in die Zollnomenklatur und eine Begründung der Einreihung sowie eine Warenbeschreibung, die so exakt ist, dass die abfertigende Behörde feststellen kann, ob die angemeldete Ware der in der Auskunft beschriebenen Ware in jeder Hinsicht entspricht.⁵²⁷

Dabei hat nach ständiger Rechtsprechung des EuGH⁵²⁸ die zollrechtliche Tarifierung von Waren im Interesse der Rechtssicherheit und der Nachprüfbarkeit in Anlehnung an die objektiven Merkmale und Eigenschaften der

523 BFH, ZfZ 2001, 95 f.

524 Für diesen Fall zustimmend auch *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 12, Rn. 17.

525 Die in der ZK-DVO enthaltenen Bestimmungen entsprechen im wesentlichen den Vorgaben des Art. 6 ZK, der allgemeine verfahrensrechtliche Bestimmungen für alle zollrechtlichen Entscheidung enthält.

526 Es handelt sich um den Vordruck nach dem Muster in Anhang 1 der ZK-DVO.

527 Siehe das Muster in Anhang 1 der ZK-DVO bzw. VSF ZT 0413.

528 Siehe nur EuGH, Urteil vom 20. November 1997, Rs. C-338/95, Slg. 1997, I-6495, Rn. 10 (Wiener SI); EuGH, Urteil vom 26. September 2000, Rs. C-42/99, Slg. 2000, I-7691, Rn. 13 (Eru Portuguesa); EuGH, Urteil vom 7. Juni 2001, Rs. C-479/99, Slg. 2001, I-4391, Rn. 21 (CBA Computer).

Ware zu erfolgen, wie sie im Wortlaut der Position des Gemeinsamen Zolltarifs und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Außerdem sind bei der Auslegung des Gemeinsamen Zolltarifs sowohl die Anmerkungen zu den Kapiteln des Gemeinsamen Zolltarifs als auch die Erläuterungen zur Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens zu beachten, denn sie sind wichtige Hilfsmittel für die Gewährleistung einer einheitlichen Anwendung des Zolltarifs und stellen deshalb wichtige Erkenntnismittel für die Auslegung des Tarifs dar.⁵²⁹

b) Zeitraum für die Erteilung

Gem. Art. 7 Abs. 1 ZK-DVO ist die Zolltarifauskunft dem Antragsteller *unverzüglich*⁵³⁰ zu notifizieren. Der unbestimmte Begriff der Unverzüglichkeit enthält in Art. 7 Abs. 1 Buchst. a) ZK-DVO insoweit eine Konkretisierung, als der Antragsteller von der Zollbehörde dann zu unterrichten ist, wenn ihm nicht innerhalb von drei Monaten nach Annahme des Antrags eine Zolltarifauskunft erteilt werden kann. Die Zollbehörde ist gehalten bei der Unterrichtung des Antragstellers den Grund für die Verzögerung anzugeben sowie den Zeitraum, innerhalb dessen sie die verbindliche Zolltarifauskunft voraussichtlich erteilen kann. Grundsätzlich ist demnach eine verbindliche Zolltarifauskunft innerhalb von drei Monaten zu erteilen.

Dies gilt nicht, soweit die zuständigen Stellen bei der Prüfung der Anträge feststellen, dass die Antragsangaben nicht vollständig sind. Wenn notwendige Angaben fehlen, werden diese einmalig unter Fristsetzung vom Antragsteller angefordert. Bis zur Einreichung der erforderlichen Angaben wird die Erteilung der begehrten Auskunft dann zurückgestellt. Kommt der Antragsteller der Aufforderung hingegen nicht nach, wird der Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft abschlägig entschieden.⁵³¹

V. Die Rechtswirkungen der Zolltarifauskunft

1. Grundsatz der Verbindlichkeit

Die Zolltarifauskunft erlangt mit ihrer Bekanntgabe⁵³² gegenüber dem Antragsteller Wirksamkeit, Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 2 S. 2 ZK. Während für die

529 EuGH, Urteil vom 7. Februar 2002, Rs. C-276/00, Rn. 22 (Turbon International GmbH / Oberfinanzdirektion Koblenz).

530 Hervorhebung durch den Verfasser.

531 *Sonnefeld*, ZfZ 2000, S. 5 (8).

532 Die Bekanntgabe erfolgt mangels gemeinschaftsrechtlicher Regelungen gleich den deutschen Regelungen zur Bekanntgabe eines Verwaltungsaktes mit der Zustellung, siehe §§ 122-124 AO sowie §§ 41 und 43 VwVfG..

Zollrechtsauskünfte im Sinne des Art. 11 ZK auf Rechtsfolgenrechtsseite der Grundsatz der Unverbindlichkeit Geltung hat, ist mit der Wirksamkeit einer Zolltarifauskunft grundsätzlich die Entfaltung einer verbindlichen Wirkung gem. Art. 5 Nr. 1 ZK-DVO verbunden, sofern die Voraussetzungen der Art. 6 und 7 ZK-DVO erfüllt sind. Die Verbindlichkeit der Auskunft begründet eine rechtliche Bindung in sachlicher, persönlicher, zeitlicher und geographischer Hinsicht, auf die der Berechtigte sich bei der Erledigung der Zollförmlichkeiten berufen und deren Einhaltung er verlangen kann. In noch zu erläuterndem Rahmen gibt die verbindliche Zolltarifauskunft dem Berechtigten damit *im Vorfeld* verbindlichen Aufschluß über die Zollbehandlung einer erst zukünftig noch einzuführenden Ware. Dieser Anspruch im Vorfeld, dass die Zollbehandlung entsprechend der Auskunft durchgeführt wird, stellt den wesentlichen Unterschied auf Rechtsfolgenrechtsseite zwischen verbindlichen und unverbindlichen Auskünften dar. Eine unverbindliche Auskunft kann diese Bindung niemals bewirken. Eine andere Frage ist indes, ob auch eine unverbindliche Auskunft Vertrauensschutz vermitteln kann, wenn sie fehlerhaft erteilt wurde und die Behörde die Zollbehandlung entsprechend dem Fehler durchgeführt hat. Wie sich dieser Umstand bei verbindlichen Auskünften auswirkt, soll später erörtert werden. Zunächst gilt es, die grundsätzliche Reichweite der Bindungswirkung verbindlicher Auskünfte zu bestimmen.

a) Sachliche Reichweite der Bindungswirkung

Gem. Art. 12 Abs. 2 ZK bindet die verbindliche Zolltarifauskunft die Zollbehörden nur hinsichtlich der zolltariflichen Einreihung⁵³³ der Waren. Diese ist nach der Definition des Art. 20 Abs. 6 ZK die nach dem geltenden Recht getroffene Feststellung der für die betreffende Ware maßgeblichen Unterposition der Kombinierten Nomenklatur bzw. einer anderen Nomenklatur, die ganz oder teilweise auf der Kombinierten Nomenklatur beruht und die durch besondere Gemeinschaftsvorschriften zur Durchführung *anderer als zolltariflicher* Maßnahmen im Warenverkehr erstellt worden ist.⁵³⁴

Aus dieser Definition folgt, dass auch die Einreihung zu anderen als zolltariflichen Zwecken erfasst wird, solange es sich um eine Nomenklatur handelt, die durch Gemeinschaftsrecht für den Warenverkehr festgelegt wurde. Deshalb erstreckt sich die sachliche Bindungswirkung auch auf Zolltarif-

533 Einen systematischen Überblick über die Grundlagen der Einreihung von Waren in den Zolltarif gibt *Weerth*, AW-Prax 2001, 434 ff.

534 Siehe *Lux* in Dorsch, Zollrecht, A 1, Art. 12, Rn. 42 mit einer Aufzählung der im wesentlichen in Betracht kommenden Nomenklaturen.

auskünfte, die nicht über die Einreihung einer Ware zu Zollzwecken beantragt wurden, sondern aus anderen Gründen, wie beispielsweise die Einreihung einer Ware in die Ausfuhrerstattungsomenklatur, vgl. Art. 12 Abs. 6 und Abs. 7 ZK.

Durch die dynamische Verweisung des § 21 Abs. 2 UStG werden die Zollvorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer als sinngemäß geltend erklärt.⁵³⁵ Davon ausgenommen sind nur die Vorschriften über den aktiven Veredelungsverkehr nach dem Verfahren für der Zollrückvergütung und über den passiven Veredelungsverkehr. Demzufolge kann ohne weiteres auch für Einfuhrumsatzsteuerzwecke zur zolltariflichen Einreihung eine verbindliche Zolitarifauskunft erteilt werden.⁵³⁶

Für reine Umsatzsteuerzwecke hingegen kann eine verbindliche Zolitarifauskunft nicht erteilt werden⁵³⁷, auch wenn eine mittelbare Wirkung auf die innere Umsatzsteuer möglich ist. Die Erteilung einer verbindlichen Zolitarifauskunft für reine Umsatzsteuerzwecke ist bereits rechtlich dadurch ausgeschlossen, dass eine umfassende Verweisung auf die Vorschriften für Zölle -wie § 21 Abs. 2 UStG für die Einfuhrumsatzsteuer- fehlt. Die Verweisung in der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG bezieht sich ausschließlich auf den Zolltarif und schließt die Vorschriften über verbindliche Zolitarifauskünfte gerade nicht ein. Einen dahingehenden Antrag für im Inland hergestellter Waren erklärte der Bundesfinanzhof⁵³⁸ auch unter Geltung des Zollkodex als mit der Aufgabe einer verbindlichen Zolitarifauskunft für unvereinbar.⁵³⁹ In dem zugrundeliegenden Fall hatte der Kläger bei der beklagten und revisionsklagenden Oberfinanzdirektion eine verbindliche Zolitarifauskunft über verschiedene „Kinderüberraschungen“ (kleine Spielzeuge, zusammen mit Kaugummi, in Kunststoffumhüllungen), die zur Ausrüstung von Unterhaltungsgeräten und Warenautomaten bestimmt waren, beantragt. Die Oberfinanzdirektion erteilte dem Kläger allerdings sechs verbindlichen Zolitarifauskünfte mit jeweils getrennter Tarifierung der Bestandteile und begründete dies mit dem Hinweis, dass die „Kinderüberraschung“ keine Warenzusammenstellung im Sinne der Allgemeinen Vorschrift 3 b sei. Aus diesem Grunde seien die Bestandteile getrennt nach Beschaffenheit einzurei-

535 Siehe ausführlicher oben S. 38.

536 So auch *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 12, Rn. 5; *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 12, Rn. 18; *Müller-Eiselt*, AW-Prax 1996, 245 (246).

537 BFH, Urteil vom 20. Juni 1995, BFHE 178,262 ff. = ZfZ 1996, 20 = HFR 1996, 22 = RIW 1996, 78; Anmerkung zu diesem Urteil *Müller-Eiselt*, AW-Prax 1996, 245 f.

538 BFH, Urteil vom 20. Juni 1995, BFHE 178,262 ff. = ZfZ 1996, 20 = HFR 1996, 22 = RIW 1996, 78; Anmerkung zu diesem Urteil *Müller-Eiselt*, AW-Prax 1996, 245 f.

539 Zu § 23 ZollG siehe BFHE 110, 92 ff.

hen. Gegen diese verbindlichen Zolltarifauskünfte erhob der Kläger Anfechtungs- und zugleich Verpflichtungsklage. Das Finanzgericht München hab die angefochtenen Auskünfte auf und wies die Klage im übrigen ab.⁵⁴⁰ Die Revision der Oberfinanzdirektion wurde als unbegründet zurückgewiesen.

Wenn auch die Entscheidung im Ergebnis dem berechtigten Interesse des Wirtschaftsbeteiligten an einer verlässlichen Information über den Umsatzsteuersatz nicht entsprechen kann, so ist sie in der Sache doch zutreffend.⁵⁴¹ Die verbindliche Zolltarifauskunft gewährleistet eine der Auskunft entsprechende Zollabfertigung von Waren. Dies setzt per se die Erfüllung von Zollförmlichkeiten voraus, an denen es bei der Festsetzung der inneren Umsatzsteuer mangelt. Im Hinblick auf nationale Rechtsakte wie die Umsatzsteuerfestsetzung kann die verbindliche Zolltarifauskunft aus diesem Grunde keine unmittelbar Rechtswirkung entfalten, so dass eine Erteilung nicht gerechtfertigt ist. Da es auch an einer umsatzsteuerrechtlichen Verweisung auf die Regelung über die verbindlichen Zolltarifauskunft fehlt, verbleibt es auch unter dem Recht des Zollkodex dabei, dass zum Zwecke der Erlangung einer zolltarifbezogenen umsatzsteuerrechtlichen Vergünstigung beim Finanzamt eine verbindliche Zolltarifauskunft nicht erteilt werden kann. Für diesen Zweck können nur unverbindliche Einreihungsauskünfte erteilt werden⁵⁴², wie es bereits jahrelanger Praxis entspricht.⁵⁴³

Der Eintritt der sachlichen Bindungswirkung setzt schließlich voraus, dass die angemeldete Ware der in der Auskunft beschriebenen Ware in jeder Hinsicht entspricht. Gemäß Art. 12 Abs. 3 Spiegelstrich 1 ZK, Art. 10 Abs. 3 lit. a ZK-DVO obliegt der Nachweis über die Identität dem Berechtigten. Dieser Nachweispflicht des Berechtigten stehen auf Seiten der Zollverwaltung zahlreiche Rechte gegenüber, die sich im Zusammenhang mit der Beschau von Waren ergeben.⁵⁴⁴ Die Vorlage von verbindlichen Zolltarifauskünften bei der Abfertigung rechtfertigt es nämlich nicht, grundsätzlich auf eine Beschau zu verzichten. Wegen der sachlichen Beschränkung der Zolltarifauskunft auf die Frage der Einreihung kann aus ihr nicht geschlossen werden, dass die eingeführte Ware sämtlichen Beschaffenheitsmerkmalen der in der Auskunft beschriebenen Ware entspricht. Demzufolge bleiben die den Zollbehörden im Rahmen der zollamtlichen Überwachung eingeräumten Prü-

540 FG München, EFG 1995, 506.

541 So auch *Müller-Eiselt*, AW-Prax 1996, 245 (246).

542 BStBl I 1998, 111.

543 Siehe die Urteilsgründe des BFH, BFHE 178, 262 ff. = ZfZ 1996, 20 = HFR 1996, 22 = RIW 1996, 78.

544 Eingehend zur Beschau siehe *Weerth*, AW-Prax 2002, 33 ff.

fungsrechte bestehen. Bei der Abfertigung sind stichprobenweise Beschauen durchzuführen und Warenproben zu entnehmen, die den zuständigen Stellen⁵⁴⁵ mit dem entsprechenden Ersuchen zur Untersuchung einer Probe zu Vergleichszwecken zu übersenden sind.⁵⁴⁶ Die Kosten dafür hat der Berechtigte zu tragen, von dem aufgrund seiner Nachweispflicht auch die Vorlage eines Analysegutachtens über die Zusammensetzung seiner Ware verlangt werden kann. Kommt er dieser Pflicht des Identitätsnachweises nicht nach, kann der Berechtigte sich bei Erledigung der Zollförmlichkeiten nicht auf die verbindliche Zolltarifauskunft berufen und keine der Auskunft entsprechende Abfertigung verlangen.⁵⁴⁷

b) Personelle Reichweite der Bindungswirkung

Den Rahmen für die Bindungswirkung in persönlicher Hinsicht bestimmt im wesentlichen Art. 5 Nr. 3 ZK-DVO mit der Definition des Berechtigten. Gemäß Art. 5 Nr. 3 ZK-DVO ist derjenige aus der verbindlichen Zolltarifauskunft berechtigt, dem sie erteilt wurde⁵⁴⁸ und nicht derjenige, der die Auskunft beantragt hat. Nur dem Berechtigten kommt die Befugnis nach Art. 10 Abs. 1 ZK-DVO zu, die Auskunft zu verwenden. Dritten gegenüber hingegen entfaltet die Auskunft keine bindende Wirkung.⁵⁴⁹

Das Spiegelbild des Berechtigten bilden die Zollbehörden, welche durch die Zolltarifauskunft gebunden werden. Da die Verteilung der Zuständigkeiten der einzelnen Behörden von jedem Mitgliedstaat autonom vorgenommen wird⁵⁵⁰, bezieht sich die Bindungswirkung über die Zollstellen als solche hinaus auf alle Behörden, die unter anderem für die Anwendung des Zollrechts zuständig sind.

c) Zeitliche Reichweite der Bindungswirkung

Die verbindliche Zolltarifauskunft ist gemäß Art. 12 Abs. 4 ZK vom Zeitpunkt ihrer Erteilung an gerechnet für eine Dauer von sechs Jahren gültig. Anders als bei allgemeinen zollrechtlichen Auskünften bedarf es für die Gültigkeit der Zolltarifauskunft aufgrund ihrer umfassenden Bindungskraft

545 Zuständig dafür sind die Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalten.

546 VSF-Nachrichten N 65 2001 und N 40 2002.

547 BFH, ZfZ 2001, 312 ff. = HFR 2001, 1100 f.

548 Der Berechtigte ergibt sich rein formal aus Feld 3 des Antrages auf eine verbindliche Zolltarifauskunft.

549 BFH, BFHE 192, 390 ff. = ZfZ 2000, 378 (379) = HFR 2000, 890 f. = DStRE 2000, 1051 (1052) = BFH/NV 2000, 1435 (1436).

550 S. o. unter IV. 1. a).

für die gesamte Verwaltung einer gesetzlichen Regelung, die einen bestimmten Zeitraum fest absteckt.

Gemäß Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 2 ZK tritt die Bindungswirkung dabei nur hinsichtlich solcher Waren ein, für welche die Zollförmlichkeiten *nach* dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt werden. Diese Vorschrift dient zum einen dem Zweck, die Bindungswirkung nur demjenigen Ein- oder Ausführer zukommen zu lassen, der das betreffende Geschäft in Kenntnis der Auskunft abgeschlossen hat. Denn anderenfalls ist der Vertrauensschutz des Wirtschaftsteilnehmers nicht gerechtfertigt.⁵⁵¹ Durch diese Regelung erübrigt sich daher auch die im Rahmen von Art. 11 ZK geführte Diskussion, ob eine Auskunft für bereits durchgeführte Ein- oder Ausfuhrgeschäfte zu erteilen ist. Vielmehr soll durch die zeitliche Begrenzung bereits verhindert werden, dass eine Zolltarifauskunft nur zu dem Zweck beantragt wird, in ein laufendes verwaltungsrechtliches oder gerichtliches Verfahren einzugreifen.⁵⁵²

Für den Wirtschaftsbeteiligten ist Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 2 ZK insoweit vorteilhaft, als vom Wortlaut her durch den generellen Ausschluß einer rückwirkende Anwendung von verbindlichen Zolltarifauskünften auf Wareneinfuhren *vor* der Erteilung auch eine rückwirkende Anwendung *zu Lasten* des Wirtschaftsbeteiligten ausgeschlossen ist. Trotz des eindeutigen Wortlauts⁵⁵³ führte die Frage der Rückwirkung zu einer Klage vor dem Finanzgericht Bremen.⁵⁵⁴ Eine Firma, die Einkaufs- und Importgeschäfte für das Gastgewerbe tätigte, im späteren Klägerin, führte seit mehreren Jahren aus einem Drittland von demselben Lieferanten unter derselben Warenbezeichnung eine Mischung aus gefrorenen Meeresfrüchten mit Tintenfischanteilen ein. Die Ware wurde zunächst entsprechend der Anmeldung zu einem Zollpräferenzsatz von 5,5% abgefertigt. Später meldete die Klägerin die gleiche Ware unter einer anderen Codenummer an, welche zu einer Abfertigung zu einem Zollpräferenzsatz von 4% führte. Im Januar 1992 wurde der Klägerin erstmals eine verbindliche Zolltarifauskunft erteilt, die die Ware einer dritten Codenummer zuwies und derzufolge die weiteren Einfuhren unter Zugrundelegung eines Drittlandszollsatzes von 8% erfolgten. Eine Betriebsprüfung ließ die zuständige Stelle zu der Überzeugung kommen,

551 *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 12, Rn. 49.

552 So auch *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 12, Rn. 49.

553 Der Zollkodex und damit Art. 12 ZK war zu dem entscheidungserheblichen Zeitpunkt noch nicht in Kraft. Allerdings sind die damals geltende Vorläuferbestimmung (Art. 11 Abs. 2 VO Nr. 1715/90, ABl. (EG) L 160, S. 1.) und Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 2 ZK inhaltsgleich.

554 FG Bremen, ZfZ 1995, 151 f.

dass die Ware bereits vor Erteilung der Zolltarifauskunft unter der in dieser zugewiesenen Codenummer hätte eingeführt werden müssen. Daraufhin beantragte die Klägerin eine weitere verbindliche Zolltarifauskunft, in welcher die Ware in eine wiederum andere Codenummer eingereiht wurde (Zollpräferenzsatz 4%). Das Hauptzollamt übernahm dennoch das Ergebnis des Prüfungsberichts und erhob demgemäß für die Einfuhren vor Erteilung der verbindlichen Zolltarifauskunft die Differenzbeträge nach, die sich durch die unterschiedlichen Einreihungen ergaben. Die von der Klägerin dagegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht Bremen sprach dem beklagten Hauptzollamt die Berechtigung ab, die zuerst erteilte Zolltarifauskunft rückwirkend für frühere Abfertigungen von Einfuhren der Klägerin mit derselben Warenbezeichnung zu verwenden. Allerdings beschränkte das Gericht das Verbot der rückwirkenden Anwendung einer verbindlichen Zolltarifauskunft auf frühere Abfertigungen auf diejenigen Fälle, in denen nicht zweifelsfrei feststeht, dass die vorangegangenen Abfertigungen Waren gleicher Beschaffenheit betrafen.⁵⁵⁵ Dabei verkennt das Finanzgericht, dass eine rückwirkende Anwendung der Vorschriften über die verbindliche Zolltarifauskunft per se nicht zu Lasten des Wirtschaftsteilnehmers in Betracht kommt. Die Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft ist immer eine begünstigende Entscheidung, auf welche sich der Berechtigte berufen kann.⁵⁵⁶ Dies gilt auch dann, wenn die Entscheidung nicht die vom Wirtschaftsteilnehmer gewünschte Einreihung enthält. Sie gibt dem Berechtigten verlässlichen Aufschluß über die Abfertigung einer noch einzuführenden Ware und damit Rechtssicherheit über seine zollrechtliche Situation. Dieser einseitig begünstigende Charakter der Norm verändert sich auch nicht dadurch, dass dem Berechtigten der Beweis⁵⁵⁷ für die Identität der in der Auskunft beschriebenen und der abzufertigenden Ware obliegt.⁵⁵⁸ Damit bleibt festzuhalten, dass die Zolltarifauskunft nur Bindungswirkung für Einfuhren entfaltet, die zeitlich nach ihrer Erteilung liegen und dass als Kehrseite dessen, eine rückwirkende Anwendung - unabhängig von der Beweislast für die Warenidentität - zu Lasten des Berechtigten ausgeschlossen ist. Daraus folgt aber zugleich auch, dass der Zollberechtigte keinen Rechtsanspruch darauf

555 FG Bremen, ZfZ 1995, 151 (152).

556 Die Bundesrepublik Deutschland hat insbesondere keinen Gebrauch von der Möglichkeit gemäß Art. 10 Abs. 2 Buchst. a) ZK-DVO gemacht, den Berechtigten zur Vorlage einer ihm erteilten verbindlichen Zolltarifauskunft zu verpflichten.

557 In der Beweislastverteilung liegt der wesentliche Kern der Entscheidung.

558 Zimmermann, AW-Prax 1995, 435 (436).

hat, dass eine verbindliche Zolltarifauskunft auf vorher vorgenommene Verzollungen Anwendung findet.⁵⁵⁹

d) Territoriale Reichweite der Bindungswirkung

Gemäß Art. 11 ZK-DVO haben alle verbindlichen Zolltarifauskünfte, die von den Zollbehörden ab dem 1. Januar 1991 erteilt wurden, gleiche Bindungswirkung für alle Mitgliedstaaten. Im Grunde verbirgt sich hinter dieser Durchbrechung des Territorialitätsprinzips⁵⁶⁰ nur der Grundsatz, dass die von den Zollbehörden aller Mitgliedstaaten erteilten Zolltarifauskünfte gleichwertig sind⁵⁶¹. Gleichwohl handelt es sich dabei nicht seit jeher um eine Selbstverständlichkeit. Vor Einführung der gemeinschaftsweiten Geltung ab dem 1. Januar 1993⁵⁶² erstreckte sich die Bindungswirkung der Zolltarifauskunft nur auf denjenigen Mitgliedstaat, dem die auskunftserteilende Behörde angehörte. In der Literatur galt deshalb die Durchsetzung der Möglichkeit, verbindliche Zolltarifauskünfte mit bindender Wirkung auch in anderen als dem erteilenden Mitgliedstaat zu verwenden, als eines der erstrebenswertesten Ziele.⁵⁶³

Unter „allen Mitgliedstaaten“ im Sinne des Art. 11 ZK-DVO ist das Zollgebiet der Gemeinschaft zu verstehen.⁵⁶⁴ Das Zollgebiet der Gemeinschaft wird durch Art. 3 ZK auf Grundlage des Art. 9 EGV festgelegt. Demnach gehören zum Zollgebiet grundsätzlich die jeweiligen Staatsgebiete der einzelnen Mitgliedstaaten. Das gilt jedoch nicht in Absolutheit. Vielmehr gibt es auch Gebiete, die zwar zur Gemeinschaft gehören, nicht aber zum EG-Zollgebiet. Umgekehrt ist nicht ausgeschlossen, dass das gemeinschaftsrechtliche Zollrecht auch in Gebieten Anwendung findet, welche nicht zur Gemeinschaft gehören.⁵⁶⁵

2. Ausschluß der Bindungswirkung

Die Bindungswirkung einer verbindlichen Zolltarifauskunft ist ausgeschlossen, wenn die Auskunft gemäß Art. 12 Abs. 4 S. 2 ZK zurückgenommen

559 Der Berechtigte kann jedoch eine Berichtigung des Zollbescheids nach Art. 236 Abs. 1 ZK beantragen, wenn eine verbindliche Zolltarifauskunft im Gegensatz zu der bisherigen Praxis steht, siehe *Schwarz*, in: *Schwarz/Wockenfoth*, Zollrecht, Art. 12, Rn. 21.

560 *Friedrich*, *StuW* 1995, 15 (23).

561 Vgl. auch Art. 250 ZK.

562 VO (EWG) Nr. 2674/92 ABl. EG 1992 Nr. L 271, S. 5.

563 Siehe nur *Baumann*, *ZfZ* 1982, 2 (3).

564 *Lux*, in: *Dorsch*, Zollrecht, Art. 12, Rn. 58.

565 Siehe im einzelnen dazu bei *Rogmann*, *ZfZ* 1996, 194.

wurde. Eine Rücknahme erfolgt immer dann, wenn die Auskunft auf unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Antragstellers beruht. In diesem Fall kann eine Bindungswirkung der Auskunft auch nicht über einen möglichen Vertrauensschutz des Berechtigten hergestellt werden wie dies etwa gemäß Art. 12 Abs. 6 ZK unter bestimmten Voraussetzungen bei einer ungültig gewordenen Auskunft nach Art. 12 Abs. 5 Buchst. a) ZK möglich ist. Liegen die Voraussetzungen, die einen Vertrauensschutz begründen im Falle einer ungültig gewordenen Auskunft nicht vor, entfällt auch für diese die bindende Wirkung.⁵⁶⁶

a) Rücknahme

Die verbindliche Zolltarifauskunft ist eine Entscheidung im Sinne von Art. 4 Nr. 5 ZK mit der Konsequenz, dass die Art. 6 ff. ZK über zollrechtliche Entscheidungen Anwendung finden. Grundsätzlich richtet sich die Rücknahme begünstigender Entscheidungen nach Art. 8 ZK. Allerdings ist die in Art. 12 Abs. 4 S. 2 ZK getroffene Regelung insoweit spezieller, als sie andere Voraussetzungen für die Rücknahme verbindlicher Zolltarifauskünfte statuiert. Gemäß Art. 12 Abs. 4 S. 2 ZK erfolgt die Rücknahme einer verbindlichen Zolltarifauskunft „abweichend von Art. 8“, wenn sie auf unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Antragstellers beruht. Dadurch wird Art. 8 Abs. 1 ZK von Art. 12 Abs. 4 S. 2 ZK verdrängt. Die Regelungen des Art. 8 Abs. 2 und Abs. 3 ZK bleiben hingegen auch bei der Rücknahme verbindlicher Zolltarifauskünfte anwendbar⁵⁶⁷, da sie keine Bestimmungen über die Voraussetzungen der Rücknahme enthalten.

Für die Rücknahme einer verbindlichen Zolltarifauskunft bedeutet dies, dass die rein objektive Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben des Antragstellers ausreichend ist, solange die Auskunft auf diesen beruht. Dagegen kommt es anders als bei der Rücknahme sonstiger begünstigender Entscheidungen⁵⁶⁸ nicht darauf an, ob dem Antragsteller die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Tatsachen bekannt war oder vernünftigerweise hätte bekannt sein müssen, so Art. 8 Abs. 1 1. Spiegelstrich ZK. Des weiteren spielt es im Rahmen der Rücknahme verbindlicher Zolltarifauskünfte auch keine Rolle, ob die Auskunft trotz der falschen Angaben hätte ergehen

⁵⁶⁶ Da die Begründung von Vertrauensschutz möglich ist, erfolgt die Erörterung des Ungültigwerdens einer vZTA im Rahmen des Vertrauensschutzes.

⁵⁶⁷ So auch *Hampel*, ZfZ 2001, 392 (393).

⁵⁶⁸ Beispielsweise die Bewilligung eines Zollagervfahrens, Art. 85 ZK.

dürfen.⁵⁶⁹ Allein der Umstand, dass unvollständige oder unrichtige Angaben im Antrag auf Erteilung der Auskunft gemacht wurden, rechtfertigt die Rücknahme, sofern die Auskunft auf diesen Angaben beruht. Die Erleichterung der Rücknahme von begünstigenden Entscheidungen in Form der Zolltarifauskunft ist aber nicht ausschließlich eine Sanktion⁵⁷⁰, wenn sie auch zweifellos den Wirtschaftsteilnehmer dazu anhalten soll, richtige und vollständige Angaben zu machen. Sie ist vielmehr auch Ausdruck des gesteigerten gesetzgeberischen Interesses an einer gerechtfertigten Bindung der Zollverwaltung. Denn dieses Interesse geht nach der gesetzlichen Wertung auch dann vor, wenn der Wirtschaftsteilnehmer selbst keine Kenntnis von der Unrichtigkeit der Angaben hatte. Der intensivere Vertrauensschutz, den eine verbindliche Zolltarifauskunft im Unterschied zu anderen begünstigenden Entscheidungen gewährt, wird quasi durch ein höheres Risiko bei der fehlerhaften Erteilung wieder kompensiert.⁵⁷¹

Unproblematisch ist die Feststellung der Unrichtigkeit der Angaben. Unrichtig sind die Angaben des Antragstellers immer dann, wenn sie objektiv mit den tatsächlichen Umständen nicht übereinstimmen. Schwieriger ist hingegen die Beurteilung der Vollständigkeit der Angaben. Maßgebend für die zolltarifliche Einordnung ist in ständiger Rechtsprechung⁵⁷² die objektive Beschaffenheit anhand der an der Ware feststellbaren Merkmale und Eigenschaften wie sie im Wortlaut Positionen und Unterpositionen des Gemeinsamen Zolltarifs sowie in den Vorschriften zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind. Diese sind vom Wirtschaftsteilnehmer anzugeben, wenn die Ware nicht allein aufgrund ihrer Bezeichnung mit hinreichender Genauigkeit einer bestimmten Tarifstelle des Gemeinsamen Zolltarifs zugewiesen werden kann.⁵⁷³ Bleibt eine genaue Tarifierung trotz der Angaben der Merkmale und Eigenschaften der Ware zweifelhaft, sind auch Angaben über den Verwendungszweck erforderlich.⁵⁷⁴

569 Vgl. Art. 8 Abs. 1 2. Spiegelstrich ZK. Bemerkenswert im Vergleich zu Art. 12 Abs. 4 S. 2 ZK ist übrigens auch, dass die Voraussetzungen des Art. 8 Abs. 1 ZK kumulativ vorliegen müssen, um eine Rücknahme zu ermöglichen.

570 Vgl. *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 12, Rn. 63; *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 12, Rn. 33.

571 So wohl auch *Vaulont*, Vertrauensschutz bei Zollverfahren, S. 47 (50).

572 Siehe nur EuGH, Urteil vom 20. Juni 1996, Rs. C- 121/95, Slg. 1996, I-3047, Rn. 13 (Vobis); BFH, BFH/NV 2000, 1266 ff. = HFR 2000, 836.

573 EuGH, Urteil vom 23. Mai 1989, Rs. 378/87, Slg. 1989, I-1359 (1386) Rn. 26 (Top Hit Holzvertrieb/Kommission).

574 EuGH, Urteil vom 23. Mai 1989, Rs. 378/87, Slg. 1989, I-1359 (1386) Rn. 26 a.E. (Top Hit Holzvertrieb/Kommission).

Für die Frage, ob die erteilte Auskunft auf den unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Antragstellers beruht, ist entscheidend, ob die Angaben, Einfluß auf die Tarifierung genommen haben. Die Zollbehörde ist nur dann an einer Rücknahmeentscheidung gehindert, wenn solche Angaben unrichtig oder unvollständig sind, die für die Frage der richtigen Tarifierung nicht von Bedeutung sind.⁵⁷⁵ Unerheblich hingegen ist, ob sich die Gefahr der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der für die Einreihung relevanten Angaben tatsächlich realisiert hat. Anders ausgedrückt: das Beruhen im Sinne des Art. 12 Abs. 4 S. 2 ZK erfordert nicht, dass die unvollständigen oder unrichtigen Angaben zu einer falschen Tarifierung geführt haben. Diese Auslegung des Begriffs „beruhen“ folgt aus der Verdrängung des Art. 8 Abs. 1 ZK. Gemäß Art. 8 Abs. 1 2. Spiegelstrich ZK setzt die Rücknahme einer begünstigenden Entscheidung zwingend voraus, dass die Entscheidung aufgrund der richtigen und vollständigen Tatsachen nicht hätte ergehen dürfen. Dieser Voraussetzung bedarf es im Rahmen der Rücknahme einer verbindlichen Zolltarifauskunft gerade nicht.

b) Rechtsfolge der Rücknahme

Gemäß Art. 8 Abs. 3 ZK gilt die Rücknahme ab dem Zeitpunkt, zu dem die zurückgenommene Entscheidung ergangen ist. Das bedeutet, dass die Zolltarifauskunft mit Wirkung für die Vergangenheit, *ex tunc*, zurückgenommen wird. Der Wirtschaftsbeteiligte wird demgemäß so gestellt als hätte die Zolltarifauskunft von Anfang an keine Bindungswirkung entfaltet bzw. als wäre die Zolltarifauskunft insgesamt nie ergangen.

Die Rücknahme der verbindlichen Zolltarifauskunft erfolgt durch Entscheidung der Zollbehörden. Solange die Rücknahmeentscheidung nicht ergangen ist, behält die verbindliche Zolltarifauskunft ihre bindende Wirkung gegenüber der Zollverwaltung. Ein Ermessensspielraum kommt den Behörden bei der Entscheidung über die Rücknahme nicht zu. Wenn die Voraussetzungen für die Rücknahme vorliegen, muß die Zolltarifauskunft zurückgenommen werden. Gemäß Art. 8 Abs. 2 ZK ist die Rücknahme den Personen bekanntgegeben, an die die begünstigende Entscheidung gerichtet war. Dies ist im Falle der verbindlichen Zolltarifauskunft der Berechtigte, denn nur er konnte die mit der Auskunft verbundenen Rechte geltend machen. Aber nicht nur dem Berechtigten ist die Rücknahme der verbindlichen Zolltarifauskunft bekanntzugeben. Nach Art. 13 ZK-DVO setzt die Zollbehörde, die die verbindliche Zolltarifauskunft erteilt hat, die Kommission unverzüglich über die Rücknahme der Auskunft in Kenntnis.

⁵⁷⁵ *Reiche*, in: Witte, *Zollkodex*, Art. 12, Rn. 29.

3. Bindungswirkung durch Vertrauensschutz

Während die Gewährung von Vertrauensschutz nicht in Betracht kommt, wenn eine verbindliche Zolltarifauskunft zurückgenommen wurde⁵⁷⁶, so ist der Fall anders gelagert, wenn die Zolltarifauskunft ungültig geworden ist. Gemäß Art. 12 Abs. 6 Unterabs. 1 S. 1 ZK kann der Berechtigte die Auskunft unter bestimmten Voraussetzungen noch sechs Monate ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung der Maßnahme, die zur Ungültigkeit führt, oder ab Inkennntnissetzung von dieser verwenden, es sei denn die sechsjährige Gültigkeitsfrist nach Art. 12 Abs. 4 ZK läuft vorher ab. In diesem Falle endet der Vertrauensschutz mit dem Ablauf der Sechsjahresfrist. Sind die Voraussetzungen erfüllt, sind die Zollbehörden für den genannten Zeitraum trotz Ungültigkeit der verbindlichen Zolltarifauskunft an die in ihr getroffene Einreihung bei der Abfertigung der Ware gebunden. Das Vertrauen des Berechtigten in die Gültigkeit der Auskunft wird geschützt, obwohl die Auskunft nicht mehr mit der objektiven Rechtslage übereinstimmt. Diese gesetzliche Einräumung von Vertrauensschutz unterscheidet die verbindliche Zolltarifauskunft nicht nur ganz wesentlich von den allgemeinen zollrechtlichen Auskünften nach Art. 11 ZK, sondern von zollrechtlichen Entscheidungen im Sinne des Art. 4 Nr. 5 ZK insgesamt.

a) Ungültigwerden einer verbindlichen Zolltarifauskunft

Der Begründung von Vertrauensschutz nach Art. 12 Abs. 6 ZK geht immer voraus, dass die Auskunft ungültig geworden ist. Eine verbindliche Zolltarifauskunft wird gemäß Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) ZK in den folgenden Fällen ungültig:

Die verbindliche Zolltarifauskunft entspricht aufgrund des Erlasses einer Verordnung dem damit gesetzten Recht nicht mehr, Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer i) ZK.

Die verbindliche Zolltarifauskunft ist mit der Auslegung einer Nomenklatur im Sinne von Art. 20 Abs. 6 ZK nicht mehr zu vereinen. Die Unvereinbarkeit kann sich entweder auf Gemeinschaftsebene oder auf internationaler Ebene ergeben, Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) ZK.

Die verbindliche Zolltarifauskunft wurde nach Art. 9 ZK widerrufen oder geändert und der Berechtigte wurde hierüber in Kenntnis gesetzt, Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer iii) ZK.

⁵⁷⁶ Denn dann beruht der Ausschluß der Bindungswirkung auf fehlerhaften Angaben des Antragstellers selbst.

aa) Ungültigwerden durch Erlass einer Verordnung

Bei Verordnungen im Sinne des Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer i) ZK handelt es sich zum einen um Verordnungen über Änderungen der Zollnomenklatur und zum anderen um Verordnungen über oder mit Auswirkung auf die Einreihung einer Ware in die Zollnomenklatur.⁵⁷⁷ Wenn eine Änderung dazu führt, dass eine verbindliche Zolltarifauskunft nicht mehr dem durch die erlassene Verordnung festgesetzten Recht entspricht, wird die Auskunft mit Wirkung ex nunc kraft Gesetzes ungültig, Art. 12 Abs. 5 Unterabs. 2 ZK.

Dieser Zeitpunkt ist grundsätzlich gemäß Art. 12 Abs. 5 Unterabs. 2 ZK der Tag der Veröffentlichung der Verordnung. Allerdings besteht bei Einreihungsverordnungen eine Besonderheit, die ausnahmsweise eine andere Auslegung des Ungültigkeitszeitpunktes erforderlich macht. Regelmäßig treten Einreihungsverordnungen erst 21 Tage nach ihrer Veröffentlichung in Kraft, um sowohl den Zollbehörden als auch dem Berechtigten einen Spielraum für die Umstellung auf die neue Rechtslage einzuräumen. Wenn nun bereits mit Veröffentlichung der Verordnung die verbindliche Zolltarifauskunft kraft Gesetzes ungültig wird, steht der Berechtigte vor dem Problem, dass die nach alter Rechtslage erteilte Auskunft keine Anwendung mehr findet, er aber auch noch keine Auskunft haben kann, die der neuen Rechtslage entspricht. Denn alle Anträge auf Erteilung einer verbindlichen Zolltarifauskunft müssen bis zur Veröffentlichung der neuen Verordnung im Amtsblatt der EG, Reihe L, nach altem Recht erteilt werden, so Art. 12 Abs. 2 Buchst. a) 2. Spiegelstrich ZK-DVO. Um den Berechtigten nicht derart schutzlos zu stellen, ist Art. 12 Abs. 5 Unterabs. 2 ZK deshalb dahingehend auszulegen, dass eine Auskunft, die vor Veröffentlichung der Einreihungsverordnung erteilt wurde, erst mit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung ungültig wird.⁵⁷⁸

Für den wohl klassische Anwendungsbereich des Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer i) ZK, dass die verbindliche Zolltarifauskunft ungültig wird, weil die in ihr angewandte Unterposition nicht mehr besteht, gilt noch eine weitere Besonderheit in prozessualer Hinsicht.⁵⁷⁹ Wenn die Zolltarifauskunft die

⁵⁷⁷ Siehe Art. 12 Abs. 2 a) ZK-DVO, der dies im Rahmen der maßgeblichen Zeitpunkte für das Treffen von Vorkehrungen bei Ungültigwerden von Auskünften, klarstellt.

⁵⁷⁸ *Gellert* fordert für eine Vereinfachung der Rechtslage, dass die Gemeinschaft bei Erlass neuer Einreihungsverordnungen immer *expressis verbis* aufnimmt, bis zu welchem Zeitpunkt bereits erteilte Auskünfte verwendet werden dürfen und ab wann dieser Zeitraum der weiteren Verwendbarkeit zu laufen beginnt, *ZfZ* 2002, 319 (320).

⁵⁷⁹ BFH, BFH/NV 1998, 1400 ff. = HFR 1998, 916 f. = *ZfZ* 1998, 372 ff.

von dem Berechtigten erwünschte Tarifierung enthielt, kann er sich unter bestimmten Voraussetzungen auf diese noch für die Dauer von sechs Monaten berufen. Es stellt sich jedoch die Frage, wie der Fall gelagert ist, wenn der Berechtigte eine andere Einreihung begehrt hat und gegen die in der Auskunft angegebene Tarifierungsentscheidung vorgegangen ist. Für den Berechtigten hat sich die verbindliche Zollltarifauskunft mit der Änderung der Rechtslage erledigt. Zur Klärung der Rechtmäßigkeit der Auskunft steht dem Berechtigten jedoch ein Fortsetzungsfeststellungsantrag zur Verfügung, wenn er das erforderliche Interesse an der begehrten Feststellung hat. Ein berechtigtes Feststellungsinteresse ist dann anzuerkennen, wenn der Betroffene eine neue verbindliche Zollltarifauskunft zur tariflich gleichen Ware beantragen will und eindeutig feststeht, dass eine materielle Rechtsänderung der Tariflage nicht eingetreten und daher mit Sicherheit anzunehmen ist, dass die zuständige Stelle an der von ihr im erledigten Verfahren vertretenen Auffassung bei der Erteilung einer neuen verbindlichen Zollltarifauskunft festhalten wird.⁵⁸⁰

bb) Ungültigkeit wegen Unvereinbarkeit mit der Auslegung zur Nomenklatur

Eine verbindliche Zollltarifauskunft wird gemäß Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) ZK auch dann ungültig, wenn sie nicht mehr mit der Auslegung einer Nomenklatur im Sinne von Art. 20 Abs. 6 ZK vereinbar ist. Bei diesem Ungültigkeitsgrund differenziert der Zollkodex zwischen Änderungen auf Gemeinschaftsebene und auf internationaler Ebene. Auf Gemeinschaftsebene kann sich die Unvereinbarkeit durch eine Änderung der Erläuterungen der Kombinierten Nomenklatur oder eines Urteils des Europäischen Gerichtshofs ergeben.⁵⁸¹ Auf internationaler Ebene gründet sich die Unvereinbarkeit auf Änderungen eines Tarifavis der 1952 unter der Bezeichnung „Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens“ errichteten Welthandelsorganisation oder einer von dieser erlassenen Änderung der Erläuterungen der Nomenklatur des Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren.⁵⁸²

Damit wird eine verbindliche Zollltarifauskunft auch dann ungültig, wenn sich eines der benannten unverbindlichen Auslegungsmittel ändert. Der Zollkodex trägt mit dieser Auswahl von Auslegungsmitteln den wichtigsten

580 BFH, BFHE 161, 217; ZfZ 1998, 372 (373) = BFH/NV 1998, 1400 (1402) = HFR 1998, 916 (917).

581 Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) 1. Spiegelstrich ZK.

582 Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) 2. Spiegelstrich ZK.

unter den unverbindlichen Auslegungsmitteln Rechnung. Für den Zeitpunkt des Ungültigwerdens der Auskunft ist wiederum zwischen der Gemeinschaftsebene und der internationalen Ebene zu unterscheiden. Während gemäß Art. 12 Abs. 5 S. 2 ZK die Auskunft mit Veröffentlichung der Maßnahme bzw. mit Ergehen des Urteils ungültig wird, wenn der Grund für die Unvereinbarkeit auf Gemeinschaftsebene liegt, ist bei Änderungen auf internationaler Ebene wie der Tarifavise oder der Erläuterungen der Weltzollorganisation das Datum der Veröffentlichung einer Mitteilung der Kommission im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften, Reihe C, maßgebend.⁵⁸³ Eine darüber hinausgehende an den Berechtigten persönlich gerichtete Mitteilung erfolgt demnach nicht, sondern die Ungültigkeit tritt kraft Gesetzes ein. Ab diesem Zeitpunkt haben die Zollbehörden alle erforderlichen Vorkehrungen zu treffen, damit nur noch verbindliche Auskünfte erteilt werden, die mit dem betreffenden Rechtsakt oder der betreffenden Maßnahme im Einklang stehen, Art. 12 Abs. 1 ZK-DVO.

Die Rechtsfolge der Ungültigkeit tritt auch in den Fällen des Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) ZK ex nunc ein, da hier die verbindliche Zolftarifauskunft bis zum Eintritt der Änderung rechtmäßig war und die Gründe für die Aufhebung der Bindungswirkung außerhalb des Verantwortungsbereiches des Wirtschaftsteilnehmers liegen.

cc) Ungültigkeit durch Widerruf oder Änderung

Unter den Voraussetzungen des Art. 9 ZK kann eine begünstigende Entscheidung, also auch eine verbindliche Zolftarifauskunft, widerrufen oder geändert werden, wenn sie zwar nicht auf unrichtigen oder unvollständigen Angaben des Berechtigten beruht, aber eine oder mehrere Voraussetzungen für ihren Erlass nicht erfüllt waren oder inzwischen nicht mehr erfüllt sind. Ein solcher Widerruf oder eine Änderung können aber nur mit Wirkung ex nunc erfolgen und setzen zwingend voraus, dass der Berechtigte gemäß Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) ZK über den Widerruf bzw. die Änderung der Auskunft in Kenntnis gesetzt worden ist. Erst mit dem Zeitpunkt der Bekanntgabe wird der Widerruf oder die Änderung der Entscheidung wirksam, Art. 9 Abs. 4 S. 1 ZK.

Die Möglichkeit des Widerrufs oder der Änderung fungiert vielfach als Ungültigkeitstatbestand für die Fälle, in denen sich andere als die in Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) ZK benannten unverbindlichen Auslegungsmittel geändert haben. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn ein Urteil eines nationalen Gerichts ergangen ist und die Behörde sich dem Ur-

⁵⁸³ Insoweit ausdrücklich auf Art. 12 Abs. 2 a) ZK-DVO.

teil für vergleichbare Fälle anschließt oder aber sich die Dienstanweisungen der Zollbehörde in der VSF geändert haben. Auch eine Prüfung unter Abgleich mit der Einreihungspraxis in anderen Mitgliedstaaten, die ergibt, dass für gleiche Waren Zuweisungen zu unterschiedlichen Tarifpositionen erfolgen, führt zur Ungültigkeit der Auskunft durch Widerruf.⁵⁸⁴ In diesen Fällen erläßt die Kommission gemäß Art. 9 Abs. 1 ZK-DVO eine Entscheidung gegenüber der Zollbehörde, die betreffende Auskunft zu widerrufen, um ihre Pflicht zur Gewährung einer einheitlichen Anwendung der Zolllarifbestimmungen zu erfüllen. Schließlich sind unter diesen Tatbestand auch die Fälle zu fassen, in denen die Zollbehörde aufgrund fehlerhafter Rechtsanwendung eine Auskunft erteilt, die beispielsweise wegen Unvereinbarkeit mit einem Urteil des Europäischen Gerichtshofes, rechtswidrig ist.

b) Besondere Vertrauensschutzvoraussetzungen im einzelnen

Auch bei den weiteren Vertrauensschutzvoraussetzungen ist zwischen den verschiedenen Gründen für die Ungültigkeit der Auskunft zu differenzieren, vgl. Art. 12 Abs. 6 ZK.

Während es für den Vertrauensschutz einer nach Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) oder Ziffer iii) ZK ungültig gewordenen Auskunft nur darauf ankommt, dass der Berechtigte vor dem Zeitpunkt der Annahme der betreffenden Maßnahme aufgrund der verbindlichen Auskunft einen rechtsverbindlichen und endgültigen Vertrag zum Kauf oder Verkauf der betreffenden Ware geschlossen hat, kommt gemäß Art. 12 Abs. 6 Unterabs. 2 ZK in den Fällen des Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer i) ZK ein Vertrauensschutz nur dann in Betracht, wenn dies in der Verordnung ausdrücklich in Form einer Übergangsregelung vorgesehen wurde. Wenn eine solche Frist zur Anwendung des Art. 12 Abs. 6 Unterabs. 1 ZK bestimmt wurde, müssen zusätzlich die in Art. 12 Abs. 6 Unterabs. 1 ZK genannten Voraussetzungen vorliegen bevor dem Berechtigten Vertrauensschutz gewährt werden kann. Dass aber eine solche Anwendungsfrist nicht festgelegt werden muß, ergibt sich aus der Formulierung des Art. 12 Abs. 6 Unterabs. 2 ZK als Ermessensvorschrift („kann“).⁵⁸⁵ Zweifel an der Gültigkeit dieser Regelung im Hinblick auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicher-

584 BFH, BFH/NV 1999, 93 f.

585 Ist eine Weiterverwendung nicht vorgesehen und führt die Rechtslage nach der neuen Verordnung zu einer höheren Abgabenschuld als nach der Tarifierung in der ungültig gewordenen vZTA, so ist zu prüfen, ob besondere Umstände im Sinne des Art. 239 ZK vorliegen, die einen Erlass rechtfertigen.

heit sind spätestens seit dem Lopex Urteil des Europäischen Gerichtshofes⁵⁸⁶ zur insoweit gleichlautenden Vorgängerregelung⁵⁸⁷ ausgeräumt. Eine verbindliche Zolntarifauskunft bezwecke weder noch könne sie bewirken, dass die Tarifposition, auf die sich der Wirtschaftsteilnehmer stützt, nicht später durch Erlass einer Handlung des Gemeinschaftsgesetzgebers geändert werde. Darum entspreche die fragliche Bestimmung nicht nur dem Grundsatz der Rechtssicherheit, sondern schließe es gerade aus, dass ein Wirtschaftsteilnehmer allein auf eine verbindliche Zolntarifauskunft ein berechtigtes Vertrauen darauf gründet, dass die fragliche Tarifposition nicht durch eine Handlung des Gemeinschaftsgesetzgebers geändert werde.⁵⁸⁸ Ist jedoch eine Anwendungsfrist bestimmt und liegen die Voraussetzungen des Art. 12 Abs. 6 Unterabs. 1 ZK vor, dann kann der Berechtigte trotz der ungültig gewordenen Auskunft eine dieser entsprechenden Einreihung verlangen, sofern er dies der Zollbehörde notifiziert hat, Art. 14 Abs. 1 ZK-DVO. Der Zeitraum, für den ihm der Vertrauensschutz gewährt wird, beträgt nicht zwangsläufig sechs Monate wie in Art. 12 Abs. 6 Unterabs. 1 ZK normiert, sondern dieser kann in der fraglichen Verordnung selbst bestimmt werden. Er endet gerechnet ab dem Tag, an dem die Auskunft ungültig wird und der Vertrauensschutz beginnt, mit dem Ablauf der in der Verordnung geregelten Frist.

Für die Begründung des Vertrauensschutzes in den Fällen des Art. 12 Abs. 5 S. 1 Buchst. a) Ziffer ii) oder iii) ZK ist erforderlich, dass der Berechtigte vor dem Zeitpunkt der Annahme der betreffenden Maßnahme aufgrund der verbindlichen Auskunft einen rechtsverbindlichen und endgültigen Vertrag zum Kauf oder Verkauf der betreffenden Waren geschlossen hat. Die Begriffe des „Kaufs“ und „Verkaufs“ im Sinne des Art. 12 Abs. 6 Unterabs. 1 S. 1 ZK sind dabei nicht auf den Vertragstyp des § 433 BGB im nationalen Sinne beschränkt. Vielmehr sind die Begriffe wirtschaftlich auszulegen, so dass alle Typen von Lieferverträgen erfasst werden, für die eine Gegenleistung zu erbringen ist, wie beispielsweise Werklieferungsverträge. Eine restriktive Auslegung würde der Zielsetzung der Regelung, einen umfassenden Ver-

586 EuGH, Urteil vom 29. Januar 1998, Rs. C-315/96, Slg. 1998, I-317 ff. (Lopex Export/HZA Hamburg-Jonas) = teilweise abgedruckt in AW-Prax 1999, 137 f. = EuZW 1999, 62 ff. = EWS 1998, 110 ff. = HFR 1998, 417 f. = RIW 1998, 329 f. = ZfZ 1998, 199 f.

587 Art. 13 Abs. 1 erster Gedankenstrich der VO (EWG) Nr. 1715/90 des Rates vom 20. Juni 1990 über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Einreihung von Waren in der Zollnomenklatur.

588 EuGH, Urteil vom 29. Januar 1998, Rs. C-315/96, Slg. 1998, I-317 (3342 f.), Rn. 28 f. (Lopex Export/HZA Hamburg-Jonas) = EuZW 1999, 62 (64) = EWS 1998, 110 (112) = HFR 1998, 417 (418) = ZfZ 1998, 199 (200).

trauensschutz für den internationalen Handelsverkehr zu schaffen, nicht gerecht werden.⁵⁸⁹ Allerdings muß der Vertrag *aufgrund* der verbindlichen Auskunft geschlossen worden sein. Wenn dem Berechtigten die Auskunft nicht als Vertrauensgrundlage für den Vertrag gedient hat, entsteht erst gar kein Vertrauenstatbestand. Des weiteren muß der Vertrag wirksam zustande gekommen sein und darf auf Seiten des Berechtigten nicht die Möglichkeit enthalten, sich durch eine einseitige Maßnahme von dem Vertrag wieder lösen zu können.⁵⁹⁰ Dazu zählt jedoch nicht die im internationalen Handel übliche Rücktrittsklausel, insbesondere bei höherer Gewalt, da anderenfalls das Institut der verbindlichen Zolltarifauskunft leerlaufen würde.⁵⁹¹ Daneben muß der Berechtigte den Zollbehörden seine Weiterverwendungsabsicht mitteilen und, soweit erforderlich, alle Belege beifügen, anhand derer nachgeprüft werden kann, ob die vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind, Art. 14 Abs. 1 ZK-DVO.

c) Beschränkungen des Vertrauensschutzes

Der dem Wirtschaftsteilnehmer gewährte Vertrauensschutz ist nicht allumfassend. Art. 12 Abs. 7 ZK beschränkt den Vertrauensschutz bezüglich der an die zolltarifliche Einreihung anknüpfenden Maßnahmen auf die folgenden:

Festsetzung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben,

die Berechnung der Ausfuhrerstattungen und sonstigen Beträge, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik bei der Ein- oder Ausfuhr gewährt werden,

die Verwendung von Einfuhr- und Ausfuhrlicenzen oder Voraussetzungsbescheinigungen für die Annahme der Zollanmeldung für die betreffende Ware vorgelegt werden, sofern diese Lizenzen oder Bescheinigungen auf der Grundlage der verbindlichen Zolltarifauskunft erteilt worden sind.

Darüber hinaus enthält Art. 12 Abs. 7 Unterabs. 2 ZK die Möglichkeit in Ausnahmefällen, Abweichungen von den Grundsätzen des Vertrauensschutzes von Art. 12 Abs. 6 ZK zu beschließen. Der Gemeinschaftsgesetzgeber hat diese Möglichkeit auf Ausnahmefälle beschränkt, in denen das ordnungsgemäße Funktionieren der im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik festgelegten Verfahren gefährdet würde. Nach Maßgabe des Verfahrens, das

589 So bereits zur Vorgängerregelung *Lux*, ZfZ 1991, 66 (73).

590 Z.B. durch ein vertraglich vereinbartes Rücktritts- oder Kündigungsrecht.

591 So bereits zur Vorgängerregelung *Lux*, ZfZ 1991, 66 (73).

in Art. 38 VO Nr. 136 /66⁵⁹² und in den entsprechenden Artikeln der anderen Verordnungen über die gemeinsamen Marktorganisationen vorgesehen ist, können Beschränkungen des Vertrauensschutzes beschlossen werden. Für den Fall, dass die Kommission eine Maßnahme getroffen hat, mit der von Art. 12 Abs. 6 ZK abgewichen wird, ist dies gemäß Art. 14 Abs. 2 ZK-DVO dem Berechtigten schriftlich mitzuteilen.

4. Auswirkungen der Bindungswirkung im Rahmen der (nachträglichen) buchmäßigen Erfassung, Erstattung und Erlass

Im Rahmen der Erhebung des Zollschuldbetrags hat die Verbindlichkeit der Zolltarifauskunft wesentliche Auswirkungen, die die Unterschiede zwischen einer verbindlichen Zolltarifauskunft und allgemeinen zollrechtlichen Auskünften im Sinne des Art. 11 ZK besonders klar zu Tage treten lassen. Grundsätzlich gilt gem. Art. 217 Abs. 1 ZK, dass jeder einer Zollschuld entsprechende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag unmittelbar bei Vorliegen der erforderlichen Angaben von den Zollbehörden buchmässig zu erfassen ist. Durch diese Vorschrift soll sichergestellt werden, dass alle Zollschuldner des Gemeinschaftsgebietes gleich behandelt werden. Aus diesem Grunde dürfen Ausnahmen von diesem Grundsatz nur dann gemacht werden, wenn sie vom Gemeinschaftsgesetzgeber vorgesehen sind. Für den Fall einer verbindlichen Zolltarifauskunft ist eine solche Ausnahme vom Grundsatz der buchmäßigen Erfassung ausdrücklich vorgesehen. Gemäß Art. 217 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. b) ZK findet eine buchmäßige Erfassung nicht statt, wenn der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag höher ist als der Betrag, der auf der Grundlage einer verbindlichen Zolltarifauskunft festgelegt wurde. Umgekehrt ist in dem Fall, dass der auf der Grundlage der verbindlichen Zolltarifauskunft festgelegte Betrag höher ist als der gesetzlich geschuldete Abgabenbetrag, nur der niedrigere gesetzliche geschuldete Betrag zu erfassen. Denn die Anwendung einer rechtswidrigen verbindlichen Zolltarifauskunft zu Lasten des Berechtigten wäre mit Art. 217 ZK und dem Grundsatz von der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns unvereinbar.

Auch bei der nachträglichen buchmäßigen Erfassung sticht die Besonderheit verbindlicher Zolltarifauskünfte gegenüber sonstigem administrativem Verhalten besonders hervor. Durch den Vertrauensschutz, den eine verbindliche Auskunft nach Art. 12 Abs. 6 ZK vermittelt, ist auch eine nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 2 i.V.m. Art. 217 Abs. 1 Unte-

592 VO (EWG) Nr. 136/66 des Rates vom 22. September 1966 über die Errichtung einer gemeinsamen Marktorganisation für Fette, ABl. EG Nr. L 172 vom 30.9.1966, S. 1025-3035.

rabs. 2 Buchst. b) ZK ausgeschlossen, wenn der gesetzlich geschuldete und der ursprünglich erfaßte, auf der Grundlage der verbindlichen Zolltarifauskunft festgelegte Abgabebetrag in der Weise divergieren, dass der gesetzlich geschuldete Betrag höher ist. Der Vertrauensschutz bezieht sich gemäß Art. 12 Abs. 7 ZK gerade auch auf die Festsetzung der Einfuhrabgaben. Dies gilt besonders für den Fall, in dem sich nachträglich herausstellt, dass die verbindliche Zolltarifauskunft bspw. aufgrund eines Rechtsanwendungsfehlers unrichtig war. Voraussetzung ist insoweit nur, dass der ursprünglich buchmäßig erfasste Abgabebetrag auf der Grundlage der verbindlichen Zolltarifauskunft festgelegt wurde und der Berechtigte sich auf die Weiternutzung der Auskunft, die nach Art. 12 Abs. 6 ZK Vertrauensschutz vermittelt, beruft. Auf die Voraussetzungen der Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK hingegen, welche dem Wirtschaftsbeteiligten strenge Sorgfaltspflichten auferlegt, kommt es dann nicht an. Im Falle einer unverbindlichen Auskunft nach Art. 11 ZK indes beschränkte sich die Möglichkeit, von einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung abzusehen, gerade auf die Fälle der Generalklausel und scheiterte dort im Regelfall an den Sorgfaltspflichten des Wirtschaftsteilnehmers.

Wenn die buchmäßige Erfassung trotz des Vertrauensschutzes nach Art. 12 Abs. 6 ZK in der Höhe des gesetzlich geschuldeten Abgabetrages erfolgt ist, so hat der Berechtigte einen Anspruch darauf, dass der Differenzbetrag gemäß Art. 236 Abs. 1 erstattet oder erlassen wird. Erstattung und Erlass sind gemäß Art. 236 Abs. 1 Unterabs. 3 ZK nur dann ausgeschlossen, wenn die Zahlung oder buchmäßige Erfassung eines gesetzlich nicht geschuldeten Betrages auf ein betrügerisches Vorgehen des Beteiligten zurückzuführen ist. In diesem Falle wird die verbindliche Wirkung mit ex-tunc Wirkung zurückgenommen. Der Berechtigte hat die Erstattung bzw. den Erlass zu beantragen. Der Antrag ist gemäß Art. 236 Abs. 2 Unterabs. 1 ZK grundsätzlich vor Ablauf einer Frist von drei Jahren nach Mitteilung der betreffenden Angaben an den Zollschuldner bei der zuständigen Zollstelle zu stellen.

B. Die verbindliche Ursprungsauskunft nach Art. 12 ZK

I. Allgemeines

Bestrebungen, Auskünfte auch über die für bestimmte Waren geltenden Ursprungsbestimmungen zu erteilen, findet sich bereits in den Anhängen zur Konvention von Kyoto von 1973. Dort heißt es im Anhang G 1, dass sich Auskunftsersuchen auch auf die geltenden Ursprungsregelungen beziehen können und die Auskünfte darüber nach Möglichkeit kostenlos und so

schnell und genau wie möglich zu erteilen sind.⁵⁹³ Als im Rahmen der Uruguay-Runde des GATT eine Harmonisierung der nicht-präferentiellen Ursprungsregeln angestrebt und dem abschließenden WTO-Abkommen ein Agreement on Rules of Origin angehängt wurde⁵⁹⁴, war es nur noch eine Frage der Zeit, bis die verbindliche Ursprungsankunft in das Auskunftssystem des Zollkodex aufgenommen werden würde. Denn das Übereinkommen enthielt in Art. 2 Buchst. g die Vertragspflicht, eine Ursprungsankunft mit Bindungswirkung einzuführen. Die Europäische Union kam dieser Verpflichtung aus der Uruguay-Runde mit der Verordnung (EG) Nr. 82/97⁵⁹⁵ nach, durch welche Art. 12 ZK i.V.m. Art. 6-14 ZK-DVO um das Institut der verbindlichen Ursprungsankunft mit Wirkung zum 1.1.1997 ergänzt wurde.

Die aufgezeigte Entwicklung ist Ausdruck der gewichtigen Bedeutung der Präferenzregelungen als Kalkulationsfaktoren für den Im- und Export von Waren. Angesichts der Komplexität und Vielzahl ursprungsrechtlicher Bestimmungen ist der Wirtschaftsbeteiligte –ähnlich der Frage nach der richtigen Tarifierung einer Ware- bei der Feststellung des Ursprungs vor ein entscheidendes Problem gestellt. Dabei ist die exakte Bestimmung des Ursprungs einer Ware von großer finanzieller Bedeutung, denn von ihr hängt es ab, welchem der verschiedenen Zollregime eines integrierten Wirtschaftsgebietes die zu importierende Ware unterfällt.⁵⁹⁶ Sinn und Zweck der verbindlichen Ursprungsankunft liegen darin, dem Wirtschaftsbeteiligten eine verlässliche Grundlage über die entstehenden Zollbelastungen als Folge der Ursprungsbestimmung der Ware zu geben. Der Berechtigte muß vor Durchführungen seiner wirtschaftlichen Transaktionen Sicherheit darüber haben, ob die Einfuhr seiner Ware dem Regelzollsatz unterfällt oder durch die Festsetzung eines niedrigeren Zollsatzes begünstigt wird. Denn im Regelfall ist die wichtigste Voraussetzung für die Abfertigung von Waren zum Präferenzzollsatz der Präferenzursprung der Waren.

II. Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Ursprungsankunft

Die verbindliche Ursprungsankunft ist rechtlich parallel zur verbindlichen Zolltarifauskunft ausgestaltet worden. Das hat seinen Grund darin, dass beide Auskünfte ein entscheidendes Element für die Berechnung des für eine

593 Siehe *Dorsch*, ZfZ 1979, 264.

594 ABl. EG Nr. L 336/9 und 144.

595 ABl. EG Nr. L 17, S. 1.

596 S.o. im Ersten Teil, D, IV, 2., a), bb), (2), (b), (aa).

Einfuhrware zu entrichtenden Zolls zum Gegenstand haben, einerseits die Tarifierung und andererseits der Ursprung. Wegen der Parallele der Regelungen sollen im folgenden nur die Merkmale aufgezeigt und allgemeinen zollrechtlichen Auskünften nach Art. 11 ZK gegenübergestellt werden, die sich auch von den Bestimmungen zur verbindlichen Zolltarifauskunft unterscheiden.

1. Antragsverfahren

Auch für die verbindliche Ursprungsankunft ist das Antragsverfahren gesetzlich exakt bestimmten Voraussetzungen unterworfen. Abweichungen bezüglich des Inhalts des Antrags ergeben sich nur aufgrund des anderen Auskunftsgegenstandes. Es gibt zwar kein amtliches Formular für den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Ursprungsankunft, jedoch enthält Art. 6 Abs. 3 Unterabs. B ZK-DVO eine Auflistung aller notwendigen Angaben. Diese erfordern ebenfalls wie bei der Beantragung einer verbindlichen Zolltarifauskunft sehr detaillierte Informationen, welche für den Importeur häufig sehr schwierig zu erlangen sein werden. Denn diese erfordern Kenntnisse über die Unternehmensstruktur und Produktionsprozesse des ausführenden Geschäftspartners. Erforderlich ist bspw. die Beschreibung der eingesetzten Vormaterialien jeweils mit Angabe des Ursprungs, Art. & Abs. 3 B. Buchst. f) ZK-DVO. Aus diesem Grunde wird der verbindlichen Ursprungsankunft zeit ihres Bestehens der berechtigte Vorwurf gemacht, ein nur bescheidenes Instrument zur Risikominimierung für Einführer zu sein.⁵⁹⁷

Gemäß Art. 5 Nr. 2 2. Spiegelstrich ZK-DVO kann jede Person einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Ursprungsankunft stellen, die „zulässige Beweggründe“ für eine solche Auskunft hat. Im Rahmen einer verbindlichen Zolltarifauskunft ist die Darlegung solcher Beweggründe nicht erforderlich. Die zulässigen Beweggründe sind aber sehr weit zu fassen und bedeuten nicht mehr, als dass die Berührung mit Ursprungsregelungen nach Art. 22 oder 27 ZK für den Antragsteller anlässlich der Erledigung seiner Zollförmlichkeiten in Betracht kommen muß, wie bspw. durch die Ausstellung von Ursprungsnachweisen.⁵⁹⁸

Der Antragsteller kann je nach Antrag sowohl den nichtpräferentiellen als auch den präferentiellen Ursprung einer Ware feststellen lassen, Art. 12 Abs.

⁵⁹⁷ Siehe zu den Konsequenzen einer auf falschen oder unvollständigen Angaben beruhenden vUA unter nachstehend III., 2.; siehe auch bereits zur vZTA unter V., II. Zu dem Vorwurf siehe *Heher*, AW-Prax 1998, 126 (129).

⁵⁹⁸ So auch *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 12, Rn. 160; *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 12, Rn. 69; *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 12, Rn. 56.

2 Unter-abs, 3 i.V.m. Art. 22 ZK bzw. Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 3 i.V.m. Art. 27 ZK. Für den präferentiellen Ursprung allerdings bedarf der Antrag um die Ergänzung der Angabe des Warenverkehrs.

2. Erteilungsverfahren

Wenn die Voraussetzungen des Antragsverfahrens erfüllt sind, hat der Antragsteller einen Rechtsanspruch auf die Erteilung einer verbindlichen Ursprungsauskunft. Erteilt werden die Auskünfte von den zuständigen Behörden. Aufgrund von Zweckmäßigkeitserwägungen wurde § 6 Abs. 8 ZollVG dahingehend geändert, dass das Bundesministerium der Finanzen durch Rechtsverordnung die Zuständigkeit der Dienststellen der Zollverwaltung für die Erteilung von verbindlichen Ursprungsauskünften regeln kann. Demgemäß wurde die Zuständigkeit für die Auskunftserteilung entsprechend den verbindlichen Zolltarifauskünften bei den Oberfinanzdirektionen mit Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalten angesiedelt und nicht gemäß § 12 Finanzverwaltungsgesetz bei allen Hauptzollämtern. Außerdem steht den Industrie- und Handelskammern in einem bestimmten Umfang ebenfalls die Befugnis zur Erteilung von verbindlichen Ursprungsauskünften zu, da die Kammern bereits auf der Grundlage des § 1 Abs. 3 IHKG Ursprungszeugnisse für den Export von Waren erteilen.⁵⁹⁹ Gemäß § 6 Abs. 9 S. 1 ZollVG erteilen die Industrie- und Handelskammern zum Zwecke der Ausstellung von Ursprungsnachweisen verbindliche Auskünfte über die Feststellung des nichtpräferentiellen Ursprungs für Waren, die in der Europäischen Gemeinschaft vollständig gewonnen oder hergestellt oder be- oder verarbeitet werden. Dies gilt jedoch nicht für Waren, für die gemeinsame Marktorganisationen bestehen, nach denen die Gewährung von Leistungen von der Bestimmung des Ursprungs abhängt, § 6 Abs. 9 S. 2 ZollVG. Der Grund für diese Einschränkung liegt in Art. 108 Abs. 1 GG. Art. 108 Abs. 1 GG statuiert den verfassungsrechtlichen Grundsatz der unmittelbaren Staatsverwaltung hinsichtlich von Zöllen und den übrigen dort aufgeführten Angaben, so dass sich die Befugnis der Kammern auf die Fälle beschränkt, in denen die verbindliche Ursprungsauskunft auf die Zollbehandlung der Gemeinschaft keine Auswirkungen hat.⁶⁰⁰

Die Erteilung der Auskunft erfolgt formgebunden durch einen dafür vorgesehenen Vordruck, Art. 7 Abs. 2 ZK-DVO, und ist dem Antragsteller binnen 150 Tagen nach Annahme des Antrags zu erteilen, gemäß Art. 7 Abs. 1 Buchst. b) ZK-DVO. Wenn die Zollbehörde der Ansicht ist, dass die im An-

⁵⁹⁹ Czakert, AW-Prax 1997, 15 (18).

⁶⁰⁰ Czakert, AW-Prax 1997, 15 (18).

trag gemachten Angaben für die Erteilung der Auskunft nicht ausreichend sind, so haben sie den Antragsteller aufzufordern, die noch fehlenden Angaben nachzureichen, Art. 6 Abs. 4 S. 1 ZK-DVO. Erst zu dem Zeitpunkt, zu dem alle erforderlichen Informationen bei der zuständigen Behörde eingegangen sind, beginnt die Erteilungsfrist von 150 Tagen zu laufen, Art. 6 Abs. 4 S. 2 1.HS ZK-DVO. Wann der Antrag eingegangen ist und die Frist zu laufen beginnt, sind dem Antragsteller mitzuteilen, Art. 6 Abs. 4 S. 2 2.HS ZK-DVO.

III. Rechtswirkungen

1. Grundsatz der Verbindlichkeit

Die verbindliche Ursprungsankunft ist gemäß Art. 12 Abs. 4 Unterabs. 1 ZK vom Zeitpunkt ihrer Erteilung an drei Jahre lang gültig. Sie bindet die Zollbehörden für diese Dauer gegenüber dem Berechtigten hinsichtlich der Feststellung des Ursprungs der Waren, Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 1 ZK. Dies gilt allerdings gleich den verbindlichen Zollltarifauskünften nur hinsichtlich der Waren, für welche die Zollförmlichkeiten *nach* dem Zeitpunkt der Auskunftserteilung erfüllt werden. Bei diesen Zollförmlichkeiten handelt es sich gemäß Art. 12 Abs. 2 Unterabs. 3 ZK um die an die Anwendung der Art. 22 und 27 ZK gebundenen Förmlichkeiten. Außerdem greift die Bindungswirkung im konkreten Fall nur, wenn der Berechtigte den Nachweis erbringen kann, dass die betreffende Ware sowie die für die Erlangung des Ursprungs maßgeblichen Umstände der in der Auskunft beschriebenen Ware und den in der Auskunft beschriebenen Umständen in jeder Hinsicht entsprechen, Art. 12 Abs. 3 2.Spiegelstrich ZK.

2. Ausschluß der Bindungswirkung

Die Bindungswirkung ist ausgeschlossen, wenn die verbindliche Ursprungsankunft zurückgenommen wurde. Ebenso wie bei der verbindlichen Zollltarifauskunft gilt auch für den Fall der verbindlichen Ursprungsankunft die Rücknahmemöglichkeit des Art. 12 Abs. 4 Unterabs. 2 ZK in Abweichung von Art. 8 ZK für sonstige begünstigende Entscheidungen.

Die Versagung von Vertrauensschutz in diesen Fällen, in denen die Auskunft auch dann mit Wirkung *ex tunc* zurückgenommen wird, wenn der Wirtschaftsbeteiligte weder positive Kenntnis noch fahrlässige Unkenntnis von der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben im Erteilungsantrag hat, bedeutet für EG-Importeure ein erhebliches Manko im präferentiellen Warenverkehr. Denn in der Praxis liegt das Problem für den Importeur häufig darin, dass bei der Ausstellung von Präferenzzettifikaten Fehler von

Ausführern und Behörden des Drittstaates gemacht werden, ohne dass der Einführer Kenntnis davon hat oder diese Angaben einer Kontrolle unterziehen kann. Denn es ist weder praktikabel noch zumutbar, dass die Importeure vor Aufnahme der Geschäftsbeziehung die Produktionsprozesse, die Unternehmensstruktur und –geschichte ihrer Lieferanten bis ins letzte Detail analysieren.⁶⁰¹ Oft werden die Einführer auch schlicht über den Präferenzursprung der Ware von ihrem Geschäftspartner im Drittland getäuscht. Für den Tatbestand der Rücknahme aber ist nur die objektive Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Angaben entscheidend, so dass der EG-Einführer auch durch eine verbindliche Ursprungsankunft keine Bindungswirkung herbeiführen kann, wenn die Angaben objektiv falsch oder unvollständig sind.⁶⁰² Darüber hinaus ist es für den Importeur ohnehin mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden, sämtliche für einen Antrag auf eine verbindliche Ursprungsankunft erforderlichen Informationen zu beschaffen. Für den Exporteur stellt sich dieses Problem hingegen nicht, denn bei der eigenen Produktion von auszuführenden Waren, liegt die Vollständigkeit und Richtigkeit aller Angaben in der Sphäre des Wirtschaftsteilnehmers.

3. Bindungswirkung durch Vertrauensschutz

Wenn eine verbindliche Ursprungsankunft ungültig wird, besteht für den Berechtigten unter den Voraussetzungen des Art. 12 Abs. 6 und 7 ZK die Möglichkeit sich auf den Vertrauensschutz, den eine verbindliche Ursprungsankunft in diesen Fällen vermittelt, zu berufen. Trotz der objektiven Unrichtigkeit der Auskunft kann der Berechtigte dann für die Dauer von sechs Monaten die Bindung der Zollbehörden an den durch die Auskunft festgestellten Ursprung verlangen, es sei denn die Auskunft verliert vorher ihre Gültigkeit durch den Ablauf der dreijährigen Gültigkeit. Bei Erzeugnissen, für die eine Einfuhr- oder Ausfuhrlicenz oder eine Vorausfestsetzungsbescheinigung bei der Erfüllung der Zollförmlichkeiten vorgelegt wird, gilt anstelle der sechsmonatigen Frist die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung. Eine verbindliche Ursprungsankunft wird gemäß Art. 12 Abs.5 Buchst. b) ZK ungültig, wenn:

sie aufgrund des Erlasses einer Verordnung oder der Annahme eines von der Gemeinschaft geschlossenen Abkommens dem damit gesetzten recht nicht mehr entspricht,

601 Siehe zu den sog. Farbfernseher- und Textilfällen, *Wengler*, AW-Prax 1996, 343 ff.

602 Zu den sog. Bangladeschfällen siehe *Kirchhoff*, Zollpräferenzen und Vertrauensschutz, S. 117 ff.

sie auf Gemeinschaftsebene nicht mehr mit den Erläuterungen und den zur Auslegung der Regelung angenommenen Stellungnahmen oder einem Urteil des Europäischen Gerichtshofs vereinbar ist,

sie auf internationaler Ebene mit dem in der Welthandelsorganisation (WTO) erarbeiteten Abkommen über Ursprungsregeln oder den Erläuterungen oder den zur Auslegung dieses Abkommens angenommenen Stellungnahmen über den Ursprung nicht mehr vereinbar ist,

oder sie nach Art. 9 ZK widerrufen oder geändert wird und der Berechtigte davon im voraus in Kenntnis gesetzt worden ist.

Die Voraussetzungen für den Vertrauensschutz entsprechen denen für die Vertrauensschutzbegründung bei einer verbindlichen Zolltarifauskunft. Wenn diese vorliegen erstreckt sich aber der Vertrauensschutz gemäß Art. 12 Abs. 7 ZK nur auf die folgenden Angaben:

die Festsetzung der Einfuhr- und Ausfuhrangaben,

die Berechnung der Ausfuhrerstattungen und sonstigen Beträge, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik bei der Ein- oder ausfuhr gewährt werden,

die Verwendung von Einfuhr- oder Ausfuhrlicenzen oder Voraussetzungsbescheinigungen, die bei der Erfüllung der Förmlichkeiten für die Annahme der Zollanmeldung für die betreffende Ware vorgelegt werden, sofern diese Lizenzen oder Bescheinigungen auf der Grundlage der verbindlichen Ursprungsauskunft erteilt worden sind.

4. Auswirkungen im Rahmen der nachträglichen buchmäßigen Erfassung

Auch die verbindliche Ursprungsauskunft genießt die Vorzüge im Rahmen der nachträglichen buchmäßigen Erfassung gegenüber sonstigem administrativem Verhalten. Der Vertrauensschutz ermöglicht es, den Berechtigten einer verbindlichen Ursprungsauskunft vor einer unliebsamen Überraschung in Form einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung gemäß Art. 220 Abs. 2 i.V.m. Art. 217 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. b) ZK zu schützen, wenn der zu niedrige Abgabenbetrag auf einer verbindlichen Auskunft beruht.

Im übrigen – also wenn keine verbindliche Ursprungsauskunft Schutz vermittelt, sei es weil keine eingeholt oder diese mit Wirkung ex tunc zurückgenommen wurde - unterliegt das Absehen von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung den Voraussetzungen der Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 ZK. Erwähnenswert ist hier die Neuregelung des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK, der durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 für den besonderen

Fall der Präferenzbehandlung ergänzt wurde.⁶⁰³ So wurden die Begriffe des Irrtums der Zollbehörden und der Gutgläubigkeit des Abgabenschuldners für Präferenzfälle definiert, um den Abgabenschuldner nicht für ein schlechtes Funktionieren des Systems infolge eines Irrtums von Drittlandsbehörden verantwortlich zu machen. Insoweit wird gemäss Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) Unterabs. 2 ZK ein Irrtum der drittländischen Behörden dann unterstellt, wenn sich ein Präferenznachweis nachträglich als unrichtig erweist. Allerdings stellt die Ausstellung einer unrichtigen Bescheinigung durch Drittlandsbehörden dann keinen Irrtum dar, wenn die Bescheinigung auf einem Antrag beruht, der falsche Angaben enthält, so Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) Unterabs. 3 ZK. Den Nachweis darüber, dass dem Antrag unrichtige Angaben zugrunde liegen, muß indes die Behörde führen. Kann sie dies nicht, so wird zu ihren Lasten davon ausgegangen, dass die Angaben des Ausführers im Antrag richtig und vollständig waren.⁶⁰⁴ Bezüglich der Gutgläubigkeit des Abgabenschuldners gilt gemäß Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) Unterabs. 4 und 5 ZK, dass er diese geltend machen kann, wenn er darlegen kann, dass er sich während der Zeit des betreffenden Handelsgeschäfts mit gebotener Sorgfalt vergewissert hat, dass alle Voraussetzungen für eine Präferenzbehandlung erfüllt sind. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die Kommission im Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften eine Mitteilung veröffentlicht hat, dass begründete Zweifel an der ordnungsgemäßen Anwendung der Präferenzregelung durch das begünstigte Land bestehen. Für die Darlegung der gebotenen Sorgfalt ist erforderlich, dass der Einführer im Rahmen des Geschäftsabschlusses Erkundigungen, Versicherungen und Plausibilitätserklärungen einholt, ob die Präferenzbedingungen erfüllt sind.⁶⁰⁵

Erwähnenswert ist diese Neuregelung⁶⁰⁶ deshalb, weil sie verdeutlicht wie groß der Bedarf an einem verbesserten Vertrauensschutz des Einführers im Präferenzbereich war. Der verbindlichen Ursprungsauskunft kommt aufgrund der hohen Informationsdichte im Rahmen des Antrags wesentlich mehr Bedeutung für den Ausführer zu. Ihm vermag sie einen wirksamen Schutz durch ihre Bindungswirkung zu vermitteln, wenn Auslegungsmittel

603 VO (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2000 zur Änderung der VO (EWG)Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG vom 12.12.2000, Nr. L 311, S. 17 ff.

604 *Kirchhoff*, Zollpräferenzen und Vertrauensschutz, S. 186. Zum Irrtumsbegriff nach der Neuregelung siehe auch *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Art. 220, Rn. 90 a.

605 *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Art. 220, Rn. 115 a; siehe auch VSF N 492001 Nr. 354 Abs. 19.

606 Zur geschichtlichen Entwicklung der Neuregelung siehe *Kirchhoff*, Zollpräferenzen und Vertrauensschutz, S. 171 ff.

von Ursprungsregeln auf gemeinschaftlicher oder internationaler Ebene nachträglich geändert werden. Allerdings bleiben auch für ihn Unsicherheiten, wenn die Ursprungsregeln selbst geändert werden, denn dann liegt es in der Hand des Gemeinschaftsgesetzgebers, ob er in der Änderung eine Frist für die Weiterverwendung vorsieht oder eine solche unterlässt. Im Rahmen der Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK werden zumindest einige Nachweisprobleme des Einführers dadurch gemindert, dass in Ansehung der Komplexität und Schwierigkeit der Ursprungsregeln, einige Begriffe definiert wurden und die Darlegungslast dahingehend zwischen Behörde und Abgabenschuldner aufgeteilt wurde.

C. Rechtsschutz⁶⁰⁷

Die verbindliche Zolltarifauskunft und die verbindliche Ursprungsauskunft sind zollrechtliche Entscheidung im Sinne des Art. 4 Nr. 5 ZK⁶⁰⁸ und zugleich Verwaltungsakte im Sinne von § 118 AO.⁶⁰⁹ Gegen Entscheidungen der Zollbehörden auf dem Gebiet des Zollrechts, die eine Person unmittelbar und persönlich betreffen, kann diese einen Rechtsbehelf geltend machen, Art. 243 Abs. 1 ZK. Gegen unverbindliche Auskünfte ist diese Möglichkeit hingegen verwehrt, weil es sich bei ihnen nicht um zollrechtliche Entscheidungen handelt.⁶¹⁰ Gemäß Art. 245 ZK erlassen die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens die einzelnen Mitgliedstaaten. In Deutschland ist der Einspruch gemäß Art. 243 Abs. 2 Buchst. a) ZK i.V.m. § 347 Abs. 1 Nr. 1 ZK gegen Verwaltungsakte statthaft. Ein Einspruch ist nicht nur dann statthaft, wenn der Inhalt der Zolltarifauskunft nicht mit den Interessen des Berechtigten konform geht. Gleichermaßen ist dieser statthaft, wenn der Betroffene gegen die Ablehnung eines Auskunftsantrags vorgehen will, denn auch die Ablehnung eines Auskunftsantrags ist stets eine Entscheidung bzw. Verwaltungsakt. Über den Einspruch entscheidet die Oberfinanzdirektion. Gegen die Einspruchsentscheidung der Oberfinanzdirektion ist die Klage beim Finanzgericht gegeben (Art. 243 Abs. 2 Buchst. b) ZK, § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO) mit der anschließenden Möglichkeit einer Revision vor dem Bundesfinanzhof, gemäß § 116 Abs. 1, 2 FGO.

607 Die nachstehenden Ausführungen beanspruchen Geltung für die verbindliche Zolltarif- und Ursprungsauskunft.

608 S.o. unter Gliederungspunkt A., III.

609 Ein Steuerbescheid i.S.d. § 155 AO ist die vZTA hingegen nicht, weil sie keinen Zoll festsetzt. Sie ist ein Bescheid eigener Art, *Frotscher*, in: Schwarz, Kommentar zur AO, Vor §§ 204-207, Rn. 33.

610 S.o. Erster Teil, C.

Für den Fall, dass die Auskunft eo ipso außer Kraft tritt wie im Fall des Art. 12 Abs. 5 Buchst. a) Ziffer i) und ii) ZK⁶¹¹, steht keine zollrechtliche Entscheidung im Raum, welche anfechtbar wäre. Der Betroffene kann dann allerdings eine Feststellungsklage erheben mit Antrag, festzustellen, dass die verbindliche Zolllarifauskunft weiterhin Gültigkeit besitzt, wenn unklar ist, ob die Auskunft mit der veränderten Rechtslage ihre Gültigkeit verliert.⁶¹²

Tritt die verbindliche Auskunft während eines Rechtsmittelverfahrens außer Kraft, hat sich der Rechtsstreit grundsätzlich in der Hauptsache erledigt. Dies gilt nicht, wenn der Kläger die Rechtswidrigkeit der in Rede stehenden Auskunft geltend macht und er ein berechtigtes Interesse an der Feststellung der Rechtswidrigkeit hat. Ein berechtigtes Feststellungsinteresse ist bspw. dann anzuerkennen, wenn der Betroffene eine neue verbindliche Zolllarifauskunft zur tariflich gleichen Ware beantragen will und eindeutig feststeht, dass eine materielle Rechtsänderung der Tariflage nicht eingetreten und daher mit Sicherheit anzunehmen ist, dass die zuständige Stelle an der von ihr im erledigten Verfahren vertretenen Auffassung bei der Erteilung einer neuen verbindlichen Zolllarifauskunft festhalten wird.⁶¹³

D. Vergleichende Schlussbetrachtung

Verbindliche Auskünfte gewähren dem Berechtigten wesentlich mehr Rechtssicherheit als eine unverbindliche Auskunft. Der Berechtigte kann sich auf die in der Auskunft enthaltenen Wissenserklärung verlassen. Sie bietet ihm eine Kalkulationsgrundlage. Dies gilt um so mehr, als sich der Berechtigte auch nach dem Eintritt des Ungültigwerdens noch auf sie verlassen kann, wenn die Vertrauensschutzvoraussetzungen vorliegen. Im Gegenzug verlangt die Behörde jedoch auch einen ungehinderten Informationsfluß durch den Berechtigten im Rahmen der Beantragung. Die Behörde entscheidet nur bei genauer Kenntnis der Sachlage wegen der bindenden Folgen. Dieser Umstand führt dazu, dass die verbindliche Ursprungsauskunft ihren eigentlichen Zielen nicht vollumfänglich gerecht werden kann. Sie ist kein geeignetes Instrument, um namentlich den Importeur zu schützen. Denn es wird für diesen oftmals so gut wie unmöglich sein, die im Antrag geforderten Angaben zu erlangen. Aber selbst, wenn er in der Lage ist,

611 S.o. unter Gliederungspunkt A., V., 3., a), aa) und bb).

612 Dazu dass diese Beurteilung im Einzelfall schwierig sein kann siehe *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 12, Rn. 73.

613 BFH, BFHE 161, 217; ZfZ 1998, 372 (373) = BFH/NV 1998, 1400 (1402) = HFR 1998, 916 (917).

die erforderlichen Angaben zu machen, sieht er sich immer noch dem Risiko ausgesetzt, dass die Angaben unrichtig oder unvollständig sind. Eine auf unrichtigen oder unvollständigen Angaben beruhende Auskunft wird dann von der Behörde zurückgenommen. Da die Rücknahme mit ex tunc Wirkung erfolgt, ist der Betroffene ebenso gestellt, als hätte er nie eine verbindliche Ursprungsauskunft eingeholt. Dieser Rücknahmetatbestand gilt gleichermaßen bei der verbindlichen Zolltarifauskunft.

Im Rahmen der Bindungswirkung gilt es zu beachten, dass nur der Berechtigte sich auf die Bindungswirkung berufen kann. Dieser kann durchaus personenverschieden von dem Antragsteller der verbindlichen Auskunft sein. Territorial betrachtet, entfaltet eine verbindliche Auskunft in jedem Mitgliedstaat ihre bindende Wirkung.

Ein wesentlicher Unterschied zwischen verbindlichen und unverbindlichen Auskünften ergibt sich noch im Bereich des Absehens von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung. Zunächst erhält der Empfänger einer unverbindlichen Auskunft nie einen Anspruch im Vorfeld, also dahin, dass die Behörde entsprechend der fehlerhaften Auskunft verfährt. Um von einer unrichtigen Auskunft zu „profitieren“ muss sich die Behörde dem Fehler entsprechend verhalten haben. Dann aber besteht für unverbindliche Auskünfte kein spezieller Tatbestand, der es erlaubt, von der nachträglichen buchmäßigen Erfassung abzusehen, sondern der Betroffene ist auf die Generalklausel des Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK verwiesen, die ihm strenge Sorgfaltspflichten auferlegt. Der Berechtigte einer verbindlichen Auskunft hingegen wird ausdrücklich durch den Tatbestand des Art. 220 Abs. 2 i.V.m. Art. 217 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. b) ZK vor einer nachträglichen buchmäßigen Erfassung geschützt.

Auffällig bleiben auch die unterschiedlichen prozessualen Möglichkeiten, wenn der Auskunftsinhaber eine Auskunft erhält, gegen die er vorgehen möchte. Bei einer verbindlichen Auskunft steht ihm die Möglichkeit des Einspruchs gegen die Auskunft zu. Bei einer unverbindlichen Auskunft ist dies nicht möglich, weil diese nach allgemeiner Ansicht keine zollrechtliche Entscheidung darstellt.

Dritter Teil: Das Verhältnis des Gemeinschaftszollrechts zum nationalen Abgabenrecht im Bereich des Auskunftswesens

Seit der Einführung des Zollkodex muss man sich die Frage nach dem Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht für den Bereich des Zollrechts neu stellen.⁶¹⁴ Ein Blick von der gemeinschaftsrechtlichen Seite über den nationalen Zaun erhellt, dass der Zollkodex zwar den Anspruch erhebt, die umfassende Kodifikation des Gemeinschaftszollrechts darzustellen⁶¹⁵, dass aber aus verschiedenen gewichtigen Gründen⁶¹⁶ nationale Regelungen nicht in Gänze entbehrlich geworden sind. In diesem Zusammenhang wird hinsichtlich des gesetzlichen Status quo deshalb mitunter von einer „Gemengelage“ von gemeinschaftlichem und deutschem Abgabenverwaltungsrecht gesprochen.⁶¹⁷ Das gilt namentlich im Hinblick auf die Regelungen der Abgabenordnung⁶¹⁸. Diese fasst das nationale Steuerschuldrecht, das Steuerverfahrensrecht sowie das Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitengesetz in einem Mantelgesetz zusammen und hat ihrem Anspruch nach für alle Abgaben Geltung, die durch Bundesrecht oder Recht der Europäischen Gemeinschaften geregelt sind und die von Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden.⁶¹⁹ Dazu zählen ausdrücklich auch Zölle und Abschöpfungen.⁶²⁰ Mit dem Inkrafttreten des Zollkodex ist es deshalb zwingend erforderlich geworden, eine mögliche ergänzende Anwendbarkeit der Abgabenordnung im Verhältnis zum Zollkodex für jeden Einzelfall sorgfältig und zurückhaltend⁶²¹ zu prüfen, denn der Zollkodex zusammen mit den Durchführungsvorschriften stellt grundsätzlich die alleinige und abschließende Regelung des gemeinschaftlichen Zollrechts dar, vgl. Art. 1 Abs. 1 S. 1 ZK.

614 Für den Bereich der Haftung für die Erfüllung von Zollschulden jüngst *Olgemüller*, Zollkodex und AO-Haftungsrecht, S. 46 ff.

615 Bereits der Begriff Kodex steht für eine grds. abschließend konzipierte Zusammenfassung eines oder mehrerer Rechtsgebiete in einem einheitlichen Gesetzeswerk, *Sommer/vWestphalen*, Staatsbürgerlexikon, unter „Kodifikation“. Vgl. auch Art. 1 Abs. 1 ZK.

616 Beispielsweise weil dem Gemeinschaftsgesetzgeber die Kompetenz für bestimmte Regelungen fehlt. Dazu im einzelnen nachstehend unter B.

617 *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 1 AO, Rn. 28.

618 Abgabenordnung, AO 1977, vom 16. März 1976, BGBl. 1976 I, S. 613.

619 Siehe § 1 Abs. 1 AO.

620 § 3 Abs. 1 S. 2 AO.

621 So ausdrücklich *Rüsken*, in: *Dorsch*, Zollrecht, Einführung, Rn. 78.

A. Auskunftspflichtlich relevante Normen der AO

Bevor die Frage nach dem Verhältnis von Abgabenordnung und Zollkodex für den Bereich des Auskunftswesens erörtert werden kann, gilt es den Normenbestand der Abgabenordnung auf seine auskunftspflichtliche Relevanz zu untersuchen.⁶²² Denn nur an den Stellen, an denen in der Abgabenordnung im Hinblick auf die Regelungen des Zollkodex⁶²³ korrespondierende bzw. weitergehende Auskunftstatbestände normiert wurden, stellt sich überhaupt die Frage nach dem Verhältnis von Abgabenordnung und Zollkodex. Für den Einzelfall ist dann zu untersuchen, ob eine ergänzende oder lückenfüllende Anwendbarkeit der Abgabenordnung neben dem Zollkodex zulässig ist.

Die nachfolgende Bestandsaufnahme des abgabenordnungsrechtlichen Beitrags zu auskunftrelevanten Bestimmungen wird sich auf die Vorschrift des § 89 AO sowie auf §§ 204-207 AO konzentrieren.⁶²⁴

I. Beratung und Auskunft, § 89 AO

1. Allgemeines

Die Vorschrift des § 89 AO umfasst sowohl eine finanzbehördliche Beratungspflicht, als auch eine Auskunftspflicht. Gemäß § 89 S. 1 AO soll die Finanzbehörde die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind. Darüber hinaus erteilt die Finanzbehörde nach § 89 S. 2 AO, soweit erforderlich, Auskunft über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und ihnen obliegenden Pflichten.

§ 89 AO, der im Wortlaut § 25 VwVfG entspricht, liegt folgende grundsätzliche Erwägung⁶²⁵ zugrunde: „*Im Rechtsstaat soll niemand aus Unkenntnis seiner Rechte verlustig gehen. Dieser Satz umreißt die Fülle der Betreu-*

622 Spezialgesetzliche Auskunftsbestimmungen wie die Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42 e EStG finden im folgenden keine Berücksichtigung. Dazu siehe, *Buciek*, DStZ 1999, S. 389 (390).

623 Dazu siehe Teil 1 und Teil 2 der vorliegenden Arbeit.

624 Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass auch § 124 Abs. 2 AO und § 178 AO für Einzelfragen im Hinblick auf das Auskunftswesen relevant sind.

625 Die Begründung der Bundesregierung bezieht sich auf § 25 VwVfG. Sie beansprucht aber aufgrund des entsprechenden Wortlauts und der übereinstimmenden Intention auch Gültigkeit für § 89 AO.

ungspflichten, die in einer modernen rechts- und sozialstaatlich ausgerichteten Verwaltung auch auf die Behörde bei der Durchführung eines Verwaltungsverfahrens zukommen“⁶²⁶ Die zugrunde liegende Überlegung erhellt sich erst dann vollständig, wenn man § 89 AO im Zusammenhang mit § 88 AO sieht. Denn gemäß § 88 Abs. 2 AO gehört zur amtlichen Ermittlungspflicht, deren Art und Umfang grundsätzlich die Behörde bestimmt⁶²⁷, so § 88 Abs. 1 AO, auch der Auftrag, die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen. Durch § 89 AO soll demnach der aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Anspruch des Bürgers auf eine faire Verfahren auch bei der Besteuerung verwirklicht werden, so dass diese Vorschrift als einfachgesetzliche Ausprägung einer grundrechtlichen Schutzpflicht begriffen werden kann.⁶²⁸

Dennoch darf die in § 89 AO kodifizierte Fürsorgepflicht der Finanzbehörde nicht als allgemeine abstrakte Beratungs- und Auskunftspflicht verstanden werden.⁶²⁹ Im Regelfall kann die Finanzbehörde darauf vertrauen, dass der Steuerpflichtige die Steuererklärung entsprechend der von ihm abgegebenen Versicherung, die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht zu haben, nach sorgfältiger Prüfung der Sach- und Rechtslage abgegeben hat.⁶³⁰ Das bedeutet, dass die Finanzbehörde erst dann zu weiteren Ermittlungen auch im Interesse des Beteiligten verpflichtet ist, wenn für sie Anlass besteht, die Richtigkeit der Erklärung in Frage zu stellen. Denn die Verwaltungsbehörde soll nicht die offen zu Tage tretende Unwissenheit und Unerfahrenheit der ihre Tätigkeit in An-

spruch nehmenden Bürger ausnutzen, sondern es ist ein nobile officium jeder Verwaltungsbehörde den Beteiligten über die ihm zustehenden Rechte und Möglichkeiten aufzuklären.⁶³¹ Der Umfang der Pflicht zur Untersuchung und Anregung bestimmt sich dann im weiteren nach dem Grundsatz der Zumutbarkeit und der Verhältnismäßigkeit. Jede darüber hinausgehende Verpflichtung würde die eigentliche Aufgabe der Verwaltungsbehörden zu stark in den Hintergrund stellen, das steuerliche Verwaltungsverfahren ver-

626 BT-Drucksache 7/910, S. 49.

627 Insofern handelt es sich bei § 88 Abs. 2 AO um eine besondere Präzisierung, siehe zur Vorgängerregelung des § 204 Abs. 1 Reichsabgabenordnung *Schick*, StuW 1969, 361 (375).

628 *Eilers/Heintzen*, RIW 1986, 619 (622).

629 *Söhn*, in: HHSp, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 17; *Hofmann* in: Kühn, AO, § 89, unter 2.; *Kurella*, in: Pump/Lohmeyer (Hrsg.), AO, § 89, Rn. 8; *Lohmeyer*, DStZ/A 1979, 190 (191); *Uterhark*, in: Schwarz, Kommentar zur AO, § 89, Rn. 3

630 BFH, BStBl. II 1969, 747; *Lohmeyer*, StB 1991, 161.

631 *Söhn*, in: HHSp, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 4.

zögern und die Behörde vielmehr in die ausschließliche Rolle eines Beraters drängen.⁶³² Dabei zeigt das Zusammenspiel von §§ 88, 89 und 90 AO, welches einerseits vom Amtsermittlungsgrundsatz und andererseits von Mitwirkungspflichten des Beteiligten geprägt ist, dass Behörde und Beteiligter vielmehr „zusammenarbeiten“⁶³³ sollen.

2. Die Regelung im einzelnen

a) § 89 S. 1 AO Beratung

Bei § 89 S. 1 AO handelt es sich um eine Sollvorschrift, der zufolge die Finanzbehörde beratend tätig werden soll, wenn dem Beteiligten offensichtlich Fehler im Besteuerungsverfahren unterlaufen sind. Diese Fehler können in einem offensichtlich versehentlichen Unterlassen wie auch in einer offensichtlich versehentlichen fehlerhaften Handlung liegen. Offensichtlich ist die fehlende oder fehlerhafte Interessenwahrung nur dann, wenn sich das Verhalten des Beteiligten einem durchschnittlichen Beamten, der eine oberflächliche Kenntnis über die konkrete Rechtslage hat, als unverständlich aufdrängen muss, also offen auf der Hand liegt.⁶³⁴ Es ist nicht erforderlich, dass der Beratungsbedürftige selbst den Kontakt zu der Behörde aufnimmt.⁶³⁵

Bei der Fürsorgepflicht ist zu unterscheiden, ob die Behörde sich einem Rechts-unkundigen oder aber einem steuerrechtlich Beratenen bzw. selbst Rechtskundigen gegenüber sieht. Bei einem unkundigen Steuerpflichtigen kann die Behörde gehalten sein, auf eine Korrektur der Angaben des Steuerpflichtigen hinzuwirken⁶³⁶ bzw. kann auch eine Rückfrage beim Steuerpflichtigen geboten sein.⁶³⁷ Hingegen kann es nicht Aufgabe der Finanzverwaltung sein, bei einer ordnungsgemäß ausgefüllten Steuererklärung auf alle nur denkbaren Fehlerquellen hin zu prüfen.⁶³⁸ Auch gehört es nicht zum Aufgabenkreis der Behörde zu überwachen, ob Angehörige steuerberatender Berufe ihre Mandanten mit größtmöglicher Effektivität betreuen. Vielmehr

632 Siehe zur erhöhten Fürsorgepflicht der Finanzbehörde im internationalen Auskunftsverkehr, *Eilers/Heintzen*, RIW 1986, 619 (622 f.); *Lohmeyer*, DStZ/A 1979, 190 (191)

633 *Buob*, INF 1992, 220 (221) zur Zusammenarbeit von Finanzamt und Steuerbürger.

634 *Brockmeyer*, in: Klein, AO, § 89, Anm. 2; *Hofmann* in: Kühn, AO, § 89, unter 2.; *Kurella*, in: Pump/Lohmeyer (Hrsg.), AO, § 89, Rn. 10; *Uterhark*, in: Schwarz, Kommentar zur AO, § 89, Rn. 7.

635 So auch *Söhn*, in: HHSp, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 7.

636 FG Münster, EFG 1990, 89.

637 FG Cottbus, EFG 1999, 915 ff. = DStrRE 2000, 99 ff; FG Köln, EFG 93, 4.

638 BFH, BStBl. II 1969, 747.

sind in solchen Fällen, in denen der Betroffenen steuerrechtlich beraten wird, im allgemeinen weniger strenge Anforderungen an die Hinweispflicht zu stellen als gegenüber rechtsunkundigen und unerfahrenen Beteiligten⁶³⁹, wenngleich die Behörde auch nicht gänzlich untätig bleiben darf wie bspw. wenn ohne jede tiefeschürfende rechtliche Überlegung feststeht, dass die Erklärung oder unterlassene Erklärung auf einem Versehen beruht.⁶⁴⁰

Die Bedeutung der Sollvorschrift liegt darin, dass der Behörde zwar Ermessen eingeräumt wird, aber in seiner schwächsten Form.⁶⁴¹ Die Behörde darf nur in atypischen Ausnahmefällen von der für alle typischen Fälle angeordneten Rechtsfolge abweichen, in allen anderen Fällen gestaltet sich die Sollvorschrift ebenso verbindlich wie eine Mussvorschrift.⁶⁴² Damit handelt die Behörde immer dann ermessensfehlerhaft, wenn sie bei unterbliebener Beratung trotz offen auf der Hand liegender fehlender oder fehlerhafter Interessenwahrung des Beteiligten nicht dartun kann, dass sie zu einer Beratung nicht verpflichtet war, weil der vorliegende Fall in besonderer Weise von den Regelfällen abwich. In den Regelfällen ist die Behörde mithin zur Beratung von Amts wegen verpflichtet.

Die Beratungspflicht der Behörde erstreckt sich nur auf das laufende Verwaltungsverfahren. Vor dem Beginn des Verfahrens besteht noch keine Beratungspflicht und nach Verfahrensbeendigung ist § 89 S. 1 AO nicht mehr anwendbar.⁶⁴³ In persönlicher Hinsicht erstreckt sich die Beratungspflicht grundsätzlich auf den oder die Beteiligten des konkreten steuerlichen Verwaltungsverfahrens. Beteiligte sind gemäß § 78 AO Antragsteller und Antragsgegner⁶⁴⁴, diejenigen, an die die Finanzbehörde den Verwaltungsakt

639 FG Saarbrücken, Urteil vom 30.8.2000, Az. 1 K 155/96.

640 Hofmann in: Kühn, AO, § 89, unter 3; Kurella, in: Pump/Lohmeyer (Hrsg.), AO, § 89, Rn. 13.

641 Tipke drückt diese Bedeutung in seiner allgemeinen Stellungnahme wie folgt aus: „Was § 89 der Behörde – übrigens nur (warum nur?) durch Sollvorschrift – aufträgt, ...“, Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 2.

642 BFH, BFHE 191, 211 = BFH/NV 2000, 1008 ff. = BB 2000, 1557 ff. = NVwZ 2001, 238; BFHE 134, 231 = FR 1982, 43 = BB 1982, 164 = DB 1982, 259 = DStR 1982, 115; BFHE 156, 88 = HFR 1989, 409 = BB 1990, 51 = ZfZ 1990, 19. Clausen, in: Knack, VwVfG, § 25, Rn. 12; Engelhardt, in: Obermayer, § VwVfG, § 25, Rn. 28; Hesper, in: Koch/Scholtz, AO, § 89, Rn. 5. Zur Ermessenreduzierung auf Null siehe Uterhark, in: Schwarz, Kommentar zur AO, § 89, Rn. 5.

643 BFH, BFHE 193, 361 = BStBl. II 2001, 109 = FR 2001, 90 ff. = BFH/NV 2001, 257 ff. = HFR 2001, 248 ff.; BFHE 174, 197; Clausen, in: Knack, VwVfG, § 25, Rn. 2; Engelhardt, in: Obermayer, § VwVfG, § 25, Rn. 30.

644 § 78 Nr. 1 AO.

richten will oder bereits gerichtet hat⁶⁴⁵ und schließlich diejenigen, mit denen die Finanzbehörde einen öffentlich-rechtlichen Vertrag schließen will oder geschlossen hat.⁶⁴⁶ Eine entsprechende Anwendbarkeit der Beratung auch zugunsten Dritter ist nach Sinn und Zweck der Norm aber dann anzunehmen, wenn dem Dritten ein beteiligtenähnliches Beratungsinteresse, namentlich im Sinne des S. 2 AO zukommt.⁶⁴⁷ Gegenstand der Beratung können dabei sowohl verfahrens- als auch materiellrechtliche Hinweise sein.⁶⁴⁸

b) § 89 S. 2 AO Auskunft

Ein Anspruch des Beteiligten gegenüber der Behörde auf Erteilung von Auskünften ergibt sich aus der Mussvorschrift des § 89 S. 2 AO. Die Pflicht der Finanzbehörde zur Auskunftserteilung bezieht sich allerdings nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nur auf die den Beteiligten im *Verwaltungsverfahren* zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten. Darunter fallen nur prozedurale Fragen wie Fristen und ihre Berechnung (§§ 108, 109 AO), Mitwirkungspflichten

(§ 90 AO), Rechtsbehelfe (§§ 347, 361 AO) und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO). Nicht darunter fällt die Auskunftserteilung über Ansprüche und Verbindlichkeiten des materiellen Rechts, die im anhängigen Verfahren eine Rolle spielen können.⁶⁴⁹ Die Erteilung von Auskünften über materielle Rechtsfragen ist den Finanzbehörden zwar gestattet, aber es gibt keinen rechtlich normierten Anspruch des Beteiligten darauf.

Anders als die Beratungspflicht nach § 89 S. 1 AO, die von Amts wegen unter den normierten Voraussetzungen besteht, verpflichtet § 89 S. 2 AO die Behörde nur dann zur Auskunftserteilung, wenn der Beteiligte eine Aus-

645 § 78 Nr. 2 AO.

646 § 78 Nr. 3 AO.

647 Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 25, Rn. 5; Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 7; Uterhark, in: Schwarz, Kommentar zur AO, § 89, Rn. 3.

648 Söhn, in: HHSp, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 7; Uterhark, in: Schwarz, Kommentar zur AO, § 89, Rn. 7.

649 FG Neustadt, Urteil vom 22.5.1998, Az. 4 K 1247/98; Brockmeyer, in: Klein, AO, § 89, Anm. 4; Hofmann in: Kühn, AO, § 89, unter 4; Kurella, in: Pump/Lohmeyer (Hrsg.), AO, § 89, Rn. 9; Lohmeyer, DSz/A 1979, 190 (191); Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 5; Uterhark, in: Schwarz, Kommentar zur AO, § 89, Rn. 14; a.A. Engelhardt, in: Obermayer, VwVfG, § 25, Rn. 54; Söhn, in: HHSp, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 104.

kunft verlangt.⁶⁵⁰ Dieses Auskunftsverlangen muss sich auf das laufende Verwaltungsverfahren beziehen und muss für dieses Verfahren relevant sein.⁶⁵¹ Abstrakte Auskünfte, losgelöst von einem konkreten Verwaltungsverfahren können nicht eingeholt werden. Denn dann ist eine Auskunftserteilung nicht „erforderlich“ im Sinne des § 89 S. 2 AO. Die Grenze der Erforderlichkeit zeigt des weiteren auf, dass die Auskunftspflicht nur insoweit besteht, als die Auskunft im Einzelfall für eine effektive Wahrnehmung der Rechte und eine ordnungsgemäße Erfüllung der Pflichten im Verwaltungsverfahren notwendig ist.⁶⁵² Dabei ist es für das zur Rechtswahrung unumgänglich Notwendige von Einfluss, ob der Beteiligte steuerlich beraten wird bzw. selbst rechtskundig ist oder aber mit der steuerrechtlichen Materie nicht vertraut ist. Die Anforderungen an die Auskunftserteilung sind im letzteren Falle höher.⁶⁵³

Grundsätzlich erstreckt sich die Auskunftspflicht im Sinne des § 89 S. 2 AO in persönlicher Hinsicht ausschließlich auf den oder die Beteiligten im Sinne von § 78 Nr. 1-3 AO. Allerdings ist eine entsprechende Anwendung bei Dritten geboten, wenn es sich um Personen in vergleichbarer Lage handelt.⁶⁵⁴

Für die inhaltlichen Anforderungen, welche an Auskünfte im Sinne des § 89 S. 2 AO gestellt werden, gelten die allgemeinen im Rahmen des Amtshafungsanspruchs herausgearbeiteten Grundsätze. Die Auskünfte müssen demnach namentlich richtig, klar, unmißverständlich und vollständig erteilt werden, um den Empfänger eine entsprechende Dispositionsgrundlage zu vermitteln. Der Inhalt der Auskunft bestimmt sich danach, wie ein objekti-

650 Knack, VwVfG, § 25, Rn. 3; Kurella, in: Pump/Lohmeyer (Hrsg.), AO, § 89, Rn. 14; Engelhardt, in: Obermayer, VwVfG, § 25, Rn. 9; Ule/Laubinger, Verwaltungsverfahrenrecht, § 26, Rn. 7; Uterhark, in: Schwarz, Kommentar zur AO, § 89, Rn. 15; a.A. Kopp/Ramsauer, VwVfG, § 25, Rn. 9; Söhn, in: HHSp, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 107; Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 5.

651 Stelkens/Kallerhoff, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 25, Rn. 44.

652 Obermayer, VwVfG, § 25, Rn. 59 ff.; Ule/Laubinger, Verwaltungsverfahrenrecht, § 26, Rn. 10.

653 BFH, BFH NV 1986, 506.

654 Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89 AO, Rn. 7: „Dem Geist des Satz 2 entspricht es, wenn der Gesetzgeber in das Verfahren nicht unnötig übertriebenen Formalismus einbaut und wenn Gesetzesanwender nicht übertriebene Formpedanterie treiben.“

ver Empfänger diese verstehen durfte, so dass Unklarheiten zu Lasten der Behörde gehen.⁶⁵⁵

Für die Durchsetzung eines Auskunftsanspruchs steht dem Betroffenen nur die allgemeine Leistungsklage zur Verfügung, da die Auskunft mangels Regelungscharakters kein Verwaltungsakt ist. Anders verhält es sich, wenn die Behörde die Erteilung einer Auskunft ablehnt. Die Ablehnung eines Auskunftsersuchens ist ein Verwaltungsakt⁶⁵⁶, gegen welchen der Einspruch gemäß § 347 AO statthaft ist.

II. Verbindliche Zusagen aufgrund einer Außenprüfung, §§ 204 ff. AO⁶⁵⁷

1. Allgemeines

Der deutsche Gesetzgeber sah sich - wenn es auch mehrerer Anstöße in einem langen Zeitraum bedurfte - veranlaßt, im Rahmen der Reform der Abgabenordnung zumindest ein Teilgebiet der verbindlichen Zusagen gesetzlich zu regeln.⁶⁵⁸ Aus diesem Grunde wurde mit den Bestimmungen der §§ 204-207 AO eine verbindliche Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung gesetzlich normiert.

Ebenso wie auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene⁶⁵⁹ war es auf der nationalen steuerrechtlichen Ebene nicht durchsetzbar, einen allgemeinen gesetzlichen Anspruch auf Zusagen zu verankern. Während die Bestrebungen, einen allgemeinen zollrechtlichen Auskunftsanspruchs mit Bindungswirkung einzuführen, auf gemeinschaftsrechtlicher Ebene an einzelnen Mitgliedstaaten scheiterte, wurde die Kodifizierung eines allgemeinen Zusagetatbestandes im nationalen Steuerrecht durch den Widerstand der Bundesländer verhin-

655 S. o. Erster Teil, E, III. Wenngleich auch die Geltendmachung eines Amtshaftungsanspruchs immer die Darlegung der Kausalität erfordert, welche mitunter als „Achillesferse“ bezeichnet wird, *Kaligin/Rieckmann*, StB 1988, S. 87 (92).

656 Siehe BFH, HFR 1979, 104.

657 Nach hier vertretener Auffassung handelt sich bei der gesetzlichen Formulierung „verbindliche Zusage“ um einen Pleonasmus, weil eine Zusage stets verbindlich ist. Dennoch soll die vom Gesetz gewählte Formulierung im folgenden beibehalten werden.

658 Zu der rechtsgeschichtlichen Entwicklung und der Reform der Abgabenordnung siehe *Klein*, AO, Einführung; *Koch/Scholtz*, AO, S. XLIX ff.; speziell zu §§ 204 ff. AO siehe *Richter*, Die neue Verwaltungsregelung zur verbindlichen Auskunft, S. 27 f.; *Steinberg*, Die Selbstbindung der Verwaltung, S. 106 ff.

659 S.o. im Ersten Teil, Gliederungspunkt D., IV., 2., b), bb), (2), (cc).

dert.⁶⁶⁰ Dabei bedeutet das Legalitätsprinzip auch in seiner Ausprägung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung nicht, dass das Steuerrecht durchweg gesetzlich so determiniert wäre, dass die geschuldete Steuer quasi aus dem Gesetz abgelesen oder berechnet werden könnte.⁶⁶¹ Vielmehr beinhalten gerade die Steuergesetze eine Vielzahl von unbestimmten Rechtsbegriffen und komplizierten materiellen Regelungen, welche erhebliche Risiken für die wirtschaftlichen Dispositionen des Steuerpflichtigen in sich bergen.

2. Die Regelung im einzelnen

a) Voraussetzungen der verbindlichen Zusage, § 204 AO

Im Anschluss an eine Außenprüfung soll die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen auf Antrag verbindlich zusagen, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird, wenn die Kenntnis dieser Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist, § 204 AO.

§ 204 AO stellt klar, dass Gegenstand einer verbindlichen Zusage nur eine bestimmter für die Vergangenheit geprüfter Sachverhalt mit Wirkung für die Zukunft sein kann. Die Zusage bezüglich dieses Sachverhalts muss sowohl einen zeitlichen als auch einen sachlichen Zusammenhang mit der Außenprüfung aufweisen („im Anschluss“). Der Antrag kann deshalb nicht längere Zeit nach dem Abschluss der Außenprüfung, sondern nur bis zum Ende der Schlussbesprechung gestellt werden.⁶⁶² Darüber hinaus muss der Steuerpflichtige darlegen, dass die Zusage für seine geschäftlichen Maßnahmen von Bedeutung ist. Das beinhaltet, dass wirtschaftliche Dispositionen von einigem Gewicht betroffen sein müssen und der Steuerpflichtige im Hinblick auf die steuerrechtliche Behandlung über einen im Tatsächlich liegenden Gestaltungsspielraum verfügt, wobei die Entscheidung über die Nutzung dieses Gestaltungsspielraums für den Steuerpflichtigen von gewichtiger Bedeutung sein muss. Bloße Nebensächlichkeiten können das Zusageinteresse nicht begründen.⁶⁶³ Außerdem muss hinsichtlich der steuerrechtlichen Behandlung des zusagebegehrten Sachverhalts unter objektiver Betrachtung Unsicherheit bestehen. Bei einer bereits höchststrichterlich eindeu-

660 Siehe dazu ausführlich *Kaligin*, DStZ 1988, 367 ff. und zur weiteren Entwicklung *Ling*, DStZ 1989, 424 ff.

661 *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 204, Rn. 1.

662 AEAO vom 15.7.1998, BStBl. 1998, I, S. 630, Nr. 3 zu § 204.

663 *Obladen*, in: Pump/Lohmeyer, AO, § 204, Rn. 8; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 204 AO, Rn. 13.

tig entschieden Frage ist nicht von der notwendigen Unsicherheit auszugehen.⁶⁶⁴

Die Frage, ob eine verbindliche Zusage erteilt wird, steht unter Abwägung aller Umstände im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde. Allerdings ist im Rahmen der Sollvorschrift das Ermessen bei Vorliegen aller tatbestandlichen Voraussetzungen soweit verkürzt, dass eine verbindliche Zusage zu erteilen *ist*, wenn nicht evidente Ausnahmegründe die Ablehnung der Auskunftserteilung rechtfertigen.

b) Form der verbindlichen Zusage, § 205 AO

Die Bestimmungen des § 205 AO über das Schriftformerfordernis und die einzelnen obligatorischen Bestandteile einer verbindlichen Zusage, gewährleisten, dass die Zusage den Bestimmtheitsanforderungen (siehe § 119 AO) genügt und etwaige Unklarheiten vermieden werden.

Eine verbindliche Zusage kann nicht mündlich erteilt werden und bedarf der ausdrücklichen Kennzeichnung als verbindlich. Dafür sind jedoch alle Formulierungen ausreichend, aus denen sich nach einem objektivierten Empfängerhorizont die Verbindlichkeit der Zusage ergibt. Gemäß § 205 Abs. 2 Nr. 1-3 AO muß die Zusage den ihr zugrunde gelegten Sachverhalt, die Entscheidung über den Antrag und die dafür maßgebenden Gründe sowie eine Angabe darüber enthalten, für welche Steuern und für welchen Zeitraum die verbindliche Zusage gilt.

c) Bindungswirkung, § 206 AO

Bindungswirkung im Sinne des § 206 AO bedeutet, dass die für die Besteuerung zuständige Finanzbehörde bei der Besteuerung an den Inhalt der verbindlichen Zusage gebunden ist. Die verbindliche Wirkung der Zusage hängt im wesentlichen von der Identität des später verwirklichten und dem der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhaltes ab, § 206 Abs. 1 AO. Allerdings sind Sachverhaltsvariationen ohne Belang, wenn sie für die Tatbestandserfüllung ohne Bedeutung sind und nicht den entscheidenden steuerlichen Tatbestand im Kern betreffen.⁶⁶⁵

Die verbindliche Wirkung erstreckt sich in persönlicher Hinsicht auf den Adressaten der Zusage – also in aller Regel den Antragsteller. Dritte hingegen können sich nicht auf die Bindungswirkung berufen, auch wenn sich der

⁶⁶⁴ *Frotscher*, in: Schwarz, AO, § 204, Rn. 6.

⁶⁶⁵ Siehe BFH, BStBl. 1983 II, S. 459; *Hofmann*, in: Kühn, AO, § 206, Anm. 1; *Obladen*, in: Pump/Lohmeyer, AO, § 206, Rn. 2.

steuerliche Sachverhalt, von dem sie betroffen sind, sich ähnlich oder vergleichbar darstellt. Denn eine Zusage ist konkret-individuell, antragsabhängig und legt nur den Sachverhalt zugrunde, welcher für die Vergangenheit geprüft und im Prüfungsbericht dargestellt wurde.

Die verbindliche Zusage wird mit ihrer Bekanntgabe wirksam und entfaltet grundsätzlich für den Zeitraum Bindungswirkung, welcher gemäß § 205 Abs. 2 Nr. 3 AO in der Zusage selbst anzugeben ist. Wenn eine solche Angabe fehlt, gilt die Zusage unbefristet.

Die Bindungswirkung ist gemäß § 206 Abs. 2 AO dann ausgeschlossen, wenn die verbindliche Zusage zuungunsten des Antragstellers dem geltenden Recht widerspricht. Zuungunsten widerspricht die Zusage dann dem geltenden Recht, wenn die Steuerbelastung, die sich aus der zugesagten Behandlung ergibt, höher ist, als diejenige, die sich bei Anwendung des für den Sachverhalt zutreffenden gesetzlichen Tatbestandes ergeben würde. Aus § 206 Abs. 2 AO folgt damit zugleich, dass die Bindungswirkung dann nicht ausgeschlossen ist, wenn die verbindliche Zusage zugunsten des Antragstellers dem geltenden Recht widerspricht.

d) Außerkrafttreten, Aufhebung und Änderung, § 207 AO

Die verbindliche Zusage tritt außer Kraft, wenn die Rechtsvorschriften, auf denen die Entscheidung beruht, geändert werden, § 207 Abs. 1 AO. Die verbindliche Zusage verliert in diesem Falle kraft Gesetzes nachträglich ihre bindende Wirkung. Diese Konsequenz resultiert aus dem notwendigen Respekt der Exekutive vor der Legislative, denn anderenfalls könnte die Exekutive die Rechtslage als solche für den Einzelfall festschreiben.⁶⁶⁶ Zudem hat der Bürger keinen Anspruch darauf, dass die Gesetzeslage kontinuierlich ohne Änderungen fortbesteht.

Mit Wirkung für die Zukunft kann die Finanzbehörde die verbindliche Zusage aufheben oder ändern, § 207 Abs. 2 AO. Die Aufhebung oder Änderung verbindlicher Zusagen kommt nur dann in Betracht, wenn es sich um Zusagen handelt, die zu Gunsten des Betroffenen wirken und entweder rechtmäßig oder von Anfang an rechtswidrig waren. Denn bei von Anfang an rechtswidrigen Zusagen, die zu Ungunsten des Pflichtigen wirken, tritt gemäß § 206 Abs. 2 AO die Bindungswirkung erst gar nicht ein. Verbindliche Zusagen, die erst später rechtswidrig werden, treten nach § 207 Abs. 1

⁶⁶⁶ *Frotscher*, in: Schwarz, Kommentar zur AO, Vor §§ 204-207, Rn. 11; *Mayer*, Die Zusage nach der AO, S. 138. „Die Vorschrift spricht eine Selbstverständlichkeit aus.“ *Steinberg*, Selbstbindung der Finanzverwaltung, S. 129.

AO außer Kraft. Wenn die Zusage aufgehoben wird, wird sie vollständig beseitigt. Wenn sie dagegen geändert wird, wird ihr Inhalt teilweise beseitigt oder ergänzt, wobei die Änderung ein Eingriff in den Bestand der Zusage ist, der sich ggf. auf sachliche, zeitliche oder persönliche Aspekte beschränkt.⁶⁶⁷ Zu beachten ist, dass es das pflichtgemäße Ermessen der Behörde gebietet, in den Fällen von einem Widerruf abzusehen, in denen der Steuerpflichtige bereits begonnen hat, den der Zusage zugrunde liegenden Sachverhalt zu verwirklichen und in diesem Zusammenhang möglicherweise schon entsprechende vertragliche Pflichten eingegangen ist.⁶⁶⁸

Auch eine rückwirkende Aufhebung oder Änderung einer verbindlichen Zusage ist der Behörde durch § 207 Abs. 3 AO gestattet, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige zustimmt oder die Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 AO vorliegen. Als nicht schützenswert wird der Betroffene erachtet, wenn er die verbindliche Zusage durch unlautere Mittel, wie arglistige Täuschung, Drohung oder Bestechung erwirkt hat (§ 130 Abs. 2 Nr. 2 AO)⁶⁶⁹. Zum anderen rechtfertigt ein besonders schwerer Mangel in Form des Erlasses durch eine unzuständige Behörde (§ 130 Abs. 2 Nr. 1 AO) die Aufhebung oder Änderung mit Wirkung ex tunc. Die sachliche Unzuständigkeit ergibt sich aus § 195 AO. Gemäß § 195 S. 1 AO werden Außenprüfungen von den für die Besteuerung zuständigen Finanzbehörden durchgeführt.

III. Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Auskunftstatbestände der Abgabenordnung strukturell und systematisch einige Parallelen zu den auskunftsrechtlichen Bestimmungen des Zollkodexes aufweisen. Was den Regelungsgegenstand jedoch betrifft, weichen sie so von den Bestimmungen des Zollkodexes ab, dass sich die Frage nach einer parallelen Anwendung zur Lückenfüllung stellt. Denn § 89 S. 1 AO beinhaltet eine Beratungspflicht, welche der Zollkodex nicht vorsieht. Dies ist im Rahmen der Auskunftstatbestände auch nur konsequent, denn die Beratung durch die Finanzbehörden stellt mangels Antragserfordernisses keine Auskunft im Rechtssinne dar. § 89 S. 2 AO konzentriert sich auf die Auskunft über Verfahrensfragen, während Art. 11 ZK Auskünfte über materielles Zollrecht

667 *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 207 AO, Rn. 9. *Schick*, in: HHSp, AO, § 207, Rn. 19.

668 *Lohmeyer*, DStZ/A 1979, 190 (192 f.)

669 Die Aufzählung ist nicht abschließend, sondern nur beispielhaft, *Obladen*, in: Pump/Lohmeyer, AO, § 207, Rn. 13.

vorsieht. Die §§ 204-207 AO schließlich setzen eine Außenprüfung für eine verbindliche Zusage voraus, welche weder der Zollkodex noch die Zollkodex Durchführungsverordnung kennt. Die benannten Bestimmungen der Abgabenordnung sind dabei auch geeignet - ihrer aufgezeigten Struktur und Systematik nach - auskunftsrechtlich relevante Sachverhalte zollrechtlichen Inhalts zu berühren. Denn wie Eingangs bereits erwähnt, erklärt sich die Abgabenordnung selbst für Zölle und Abschöpfungen anwendbar. Diese benennt sie in § 3 Abs. 1 S. 2 AO ausdrücklich als Steuern im Sinne der Abgabenordnung. Da somit die Relevanz der abgabenordnungsrechtlichen Bestimmungen für zollrechtliche Auskunftssachverhalte feststeht, gilt es nun das Verhältnis von Zollkodex und Abgabenordnung für diesen Bereich genau zu bestimmen.

B. Grundsätze zum Verhältnis von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht

I. Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts

Der Zollkodex ist eine Verordnung, die gemäß Art. 249 Abs. 2 EGV allgemeine Geltung hat, in allen ihren Teilen verbindlich ist und unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gilt. In der Verordnung verkörpert sich wie sonst in keinem Rechtsakt die „wahre europäische Befugnis“⁶⁷⁰, denn mittels dieses Rechtsinstrumentes ist die Gemeinschaft unmittelbar in der Lage für die Mitgliedstaaten und ihre Bürger verbindliches Recht zu schaffen, das keiner Umsetzung durch nationale Instanzen bedarf.⁶⁷¹

Wenn es um das Verhältnis von Zollkodex und Abgabenordnung geht, dann unterliegt dieses im Falle von Kollisionen uneingeschränkt dem Prinzip des Anwendungsvorrangs, denn eine Verordnung beansprucht im Rang zu mitgliedstaatlichen Regelungen Wirksamkeit ohne innerstaatliche Transformation.⁶⁷² Eine direkte Kollision liegt vor, wenn bei gleichem Regelungsgegenstand zwischen dem Gemeinschaftsrecht und dem innerstaatlichen Recht sich ganz oder teilweise ausschließende Rechtsfolgen eine Kollisionslösung erforderlich machen. Solche Konflikt- oder Kollisionslagen bestehen nicht nur bei materiellem Recht –wenn wohl auch vorrangig – sondern auch bei regelungsgleichem Verfahrensrecht, wenn das Gemeinschaftsrecht bereits

670 *Oppermann*, Europarecht, Rn. 540.

671 Siehe BVerfGE 22, 293 (296).

672 Zu der nur eingeschränkten Geltung des Anwendungsvorrangs bei Richtlinien siehe *Arndt*, Europarecht, S. 91 f.

eigene verwaltungsrechtliche Regelungen vorsieht.⁶⁷³ Kopien einfügen betreffend Kollisionen. Ungeachtet der unterschiedlichen dogmatischen Begründungen⁶⁷⁴ besteht sowohl in Wissenschaft als auch in europäischer⁶⁷⁵ und nationaler Rechtsprechung⁶⁷⁶ aller Mitgliedstaaten Einigkeit darüber, dass dem Gemeinschaftsrecht vor nationalem Recht der Vorrang zukommt. Die Wirkung dieses Vorrangs hat der Europäische Gerichtshof⁶⁷⁷ wie folgt beschrieben:

Nach dem Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrecht haben die Vertragsbestimmungen und die unmittelbar geltenden Rechtsakte der Gemeinschaftsorgane in ihrem Verhältnis zum internen Recht der Mitgliedstaaten nicht nur zur Folge, dass allein durch ihr Inkrafttreten jede entgegenstehende Bestimmung des geltenden staatlichen Rechts ohne weiteres unanwendbar wird, sondern auch -da diese Bestimmungen und Rechtsakte vorrangiger Bestandteil der im Gebiet eines jeden Mitgliedstaats bestehender Rechtsordnung sind-, dass ein wirksames Zustandekommen neuer staatlicher Gesetzgebungsakte insoweit verhindert wird, als diese mit Gemeinschaftsnormen unvereinbar wären.

Das bedeutet jedoch auch nach dem Verständnis des Europäischen Gerichtshofes nicht, dass das nationale Recht im Falle einer Kollision mit dem Gemeinschaftsrecht unwirksam wird. Es ist insoweit nur als unanwendbar anzusehen.

673 Weber, EuR 1986, S. 1 (3).

674 Siehe die Darstellung aller Begründungen zum Vorrang des Gemeinschaftsrechts bei Streinz, Europarecht, Rn. 180 ff; siehe auch Bleckmann, Europarecht, Rn. 1069 ff, Schweitzer, Staatsrecht III, Rn. 23 ff..

675 Ständ. Rspr. des EuGH seit EuGH, Urteil vom 15.7.1964, Rs. 6/64, Slg. I-1964, S. 1251 ff (1269 ff). (Flaminio Costa/E.N.E.L.) „Die Aufnahme der Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts in das Recht der einzelnen Mitgliedstaaten und, allgemeiner, Wortlaut und Geist des Vertrages haben zur Folge, daß es den Staaten unmöglich ist, gegen eine von ihnen auf der Grundlage der Gegenseitigkeit angenommene Rechtsordnung nachträglich einseitige Maßnahmen ins Feld zu führen.“ Ebenso EuGH, Urteil vom 17.12.1970, Rs. 11/70, Slg. 1970, 1125 (1135), (Internat. Handelsgesellschaft/Einfuhr- u. Vorratsstelle Getreide); EuGH, Urteil vom 13.12.1979, Rs. 44/79, Slg. 1979, 3727 (3728).

676 BVerfGE 22, 293 (296); BVerfGE 31, 145 ff. = NJW 1971, 2122 = DVBl. 1972, 271; BFHE 93, 102 (105).

677 EuGH, Urteil vom 9.3.1978, Rs. 106/77, Slg. I-1978, 629 ff. (643 f.), (Staatliche Finanzverwaltung/Simmenthal).

II. Lückenfüllung durch die AO

Es gilt aber das Augenmerk nicht nur auf die Fälle der Kollisionen zu richten, denn auch ein Zusammenspiel von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht ist immer häufiger geworden. Das liegt daran, dass auch die unmittelbar anwendbaren Rechtssätze des Gemeinschaftsrechts wie der Zollkodex im nationalen Rechtsraum ihre volle Wirkung nur entfalten können, weil und soweit das nationale Recht die Lücken des Gemeinschaftsrechts ergänzt, eine Zuständigkeits- und Verfahrensordnung bereitstellt.⁶⁷⁸

So verwundert es nicht, dass auch der Zollkodex einen ausnahmslosen Ausschließlichkeitsanspruch nicht erhebt. Eine ursprünglich im Entwurf des Zollkodexes vorgesehene Ausschließlichkeitsklausel konnte sich mangels Konsensfähigkeit nicht durchsetzen. Dieser Klausel zufolge sollte einzelstaatliches Recht in Gänze ausgeschlossen sein. Einzige Ausnahme stellte die ausdrückliche Erklärung der Anwendbarkeit durch den Zollkodex dar.⁶⁷⁹ „In letzter Minute“ wurde diese Ausschließlichkeitsklausel jedoch gestrichen, nachdem im Rat mehrere Delegationen die Streichung vorgeschlagen hatten und diese im Rahmen der Entwurfsberatung von allen Mitgliedstaaten einstimmig beschlossen wurde.⁶⁸⁰ Es erschien am Ende auch dem Gesetzgeber weder unter dem Gesichtspunkt der Subsidiarität rechtlich haltbar, noch politisch opportun und auch in Anbetracht der erforderlichen Regelungsdichte und enormen Komplexität faktisch gar nicht möglich, alles Recht – auch Verfahrensrecht –, das zollrechtlich bedeutsam sein könnte, selbst zu normieren.⁶⁸¹

An den Grundsätzen für die Lösung der Überlagerungsfrage ändert sich zwar mit der Streichung der Ausschließlichkeitsklausel nichts. Allerdings folgt aus ihr, dass die nationalen Regelungen zur Ausfüllung möglicher Lücken im Zollkodex auch ohne ausdrückliche Ermächtigung durchaus in Betracht kommen.⁶⁸² Welche Voraussetzungen zur Lückenschließung erfüllt sein müssen, gilt es noch zu klären, aber vom Grundsatz her verstößt eine solche jedenfalls nicht gegen den Geltungsanspruch des Zollkodexes. Deshalb kann Gegenteiliges auch nicht daraus gefolgert werden, dass der ge-

678 Vgl. *Bleckmann*, Europarecht, Rn. 1211.

679 Art. 1 Abs. 1 Unterabs. 2 des Entwurfs zum ZK, ABl. EG Nr. C 128, S. 1 ff. vom 23.5.1990.

680 Siehe *Baumann*, ZfZ 1991, 212, 215 f.)

681 *Henke*, in: Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 21, Rn. 33; *Lichtenberg*, in: Dorsch, Zollrecht, Einführung, Rn. 16, *Witte*, ZfZ 1993, 162 (164).

682 „Die Ausschließlichkeitsklausel [...] hätte die meisten der heute zu lösenden Überlagerungsfragen erledigt.“ *Henke*, in: Peter/Burhoff/Stöcker, UStG, § 21, Rn. 33.

meinschaftliche Gesetzgeber für einige Regelungsbereiche das nationale Recht der Mitgliedstaaten ausdrücklich für anwendbar erklärt hat. Bei der Bildung von Fallgruppen und Systematisierung der neben dem Zollkodex noch anwendbaren Vorschriften der Abgabenordnung, um die sich das Schrifttum bereits frühzeitig bemüht hat,⁶⁸³ soll deshalb zuvorderst danach unterschieden werden, ob eine ausdrückliche Anwendbarkeitsanordnung vorliegt oder nicht. In einem folgenden Schritt soll dann der Auskunftsbereich einer Fallgruppe zugeordnet werden und die sich daraus ergebenden Konsequenzen sichtbar gemacht werden.

1. Anwendbarkeit aufgrund ausdrücklicher Ermächtigung⁶⁸⁴

a) Verweis auf geltendes und einzelstaatliches Recht

Es gibt einige Stellen, an denen das Gemeinschaftszollrecht ausdrücklich auf das geltende Recht verweist und dieses für anwendbar erklärt. Dass unter das geltende Recht auch das innerstaatliche Recht fällt, ergibt sich explizit aus der Legaldefinition des Art. 4 Nr. 23 ZK, wenn es da heißt: Im Sinne dieses Zollkodex ist geltendes Recht: Gemeinschaftsrecht oder einzelstaatliches Recht.

So besagt der Zollkodex beispielsweise in Art. 13 ZK, dass die Voraussetzungen für zollamtliche Prüfungen *im geltenden Recht* vorgesehen sein müssen. Zudem erklärt er gemäß § 223 S. 2 ZK die Aufrechnung für möglich, wenn die *geltenden Vorschriften* dies vorsehen.⁶⁸⁵

Daneben bedient sich der Zollkodex an anderen Stellen ausdrücklich des Verweises auf geltende einzel- oder innerstaatliche Vorschriften wie beispielsweise in Art. 10 ZK und Art. 201 Abs. 3 Unterabs. 2 ZK. In all diesen Fällen versteht sich die weitere Anwendbarkeit des nationalen Rechts aus dem Zollkodex selbst heraus.

683 Siehe die Synopse der Arbeitsgruppe des BFM, abgedruckt in AW-Prax 1996, 213 f.; Alexander, in: Witte, Zollkodex, Art. 6, Rn. 3 ff.; Henke/Huchatz, ZfZ 1996, 226 ff. und 262 ff.; Olgemüller, Zollkodex und AO-Haftungsrecht, S. 40 f.; Seer, in: Tipler/Kruse, AO/FGO, § 1 AO, Rn. 28 ff.; Weymüller, in: Sölch/Ringleb, UStG, § 21, Rn. 118.

684 Es handelt sich in diesen Fällen nicht um Lückenfüllung im technischen Sinne. Denn eine „echte“ Lücke liegt nur dann vor, wenn für einen Themenkreis sachlich überhaupt keine Regelung getroffen wurde. Vgl. Hohrmann, DStZ 1994, 449 (451); Huchatz/Henke, ZfZ 1996, 226 (230).

685 Gemäß § 226 AO ist die Aufrechnung möglich.

b) Bereiche fehlender Gesetzgebungskompetenz und ausgeklammerte Bereiche

Das deutsche Zollgesetz⁶⁸⁶ und die allgemeine Zollordnung⁶⁸⁷ wurden mit dem Inkrafttreten des Zollkodex und der dazugehörigen Durchführungsverordnung aufgehoben. Für sie bestand wegen des nunmehr im Grundsatz vollständig gemeinschaftsrechtlich geregelten Zollrechts kein Bedürfnis mehr.⁶⁸⁸ Jedoch sind an ihre Stelle das Zollverwaltungsgesetz⁶⁸⁹ und die Zollverordnung⁶⁹⁰ getreten. Deren Bedeutung besteht im wesentlichen darin, Regelungen über die Verwaltungsorganisation zu treffen. Denn für die rechtliche Ausgestaltung der Verwaltungsorganisation fehlt dem Gemeinschaftsgesetzgeber die Normgebungskompetenz. Gleiches gilt für das Straf- und Ordnungswidrigkeitenrecht wegen Verletzung von Gemeinschaftsrecht und auch das Recht der Zwangsvollstreckung hat der gemeinschaftsrechtliche Gesetzgeber nicht geregelt. Aus diesem Grunde ermächtigt der Zollkodex die Mitgliedstaaten in Art. 60 ZK die Zuständigkeit der in ihrem Gebiet gelegenen Zollstellen selbst zu regeln, soweit das gemeinschaftliche Zollrecht keine Vorschriften enthält. Außerdem sollen die Zollbehörden gemäß Art. 232 Abs. 1 Buchst. a) ZK von allen ihnen nach dem geltenden Vorschriften zu Gebot stehenden Möglichkeiten der Zwangsvollstreckung Gebrauch machen. Insoweit sind folglich die Regelungen der Abgabenordnung zu diesen Bereichen weiterhin anwendbar.

c) Regelung von Einzelheiten

Der Zollkodex weist auch die Regelung von Einzelheiten mitunter den Mitgliedstaaten zu. Wie bereits aufgezeigt, gehören zur dieser ausdrücklichen Zuweisung von Detailregelungen die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens, Art. 245 ZK. Ein weiteres Beispiel für die Regelung von Einzelheiten durch die Mitgliedstaaten ist § 229 ZK. Gemäß § 229 ZK können die Zollbehörden vorsehen, dass dem Zollschuldner neben dem Zahlungsaufschub andere Zahlungserleichterungen eingeräumt werden. Die ist nach innerstaatlichem Recht durch die Stundung nach § 222 AO möglich. Schließlich überlässt der Zollkodex auch die Einzelheiten der buchmäßigen Erfassung der Abgabebeträge den Mitgliedstaaten, gemäß § 217 Abs. 2 ZK. Diese Einzelheiten können unterschiedlich sein, je nachdem, ob unter Berücksichti-

686 BGBl. I 1992, 2125.

687 BGBl. I 1993, 2449.

688 *Hohrmann*, DStZ 1994, 449 (455).

689 ZollVG vom 21. Dezember 1992, BGBl. I 1992, 2125.

690 ZollV vom 23. Dezember 1993, BGBl. I 1993, 2449; Berichtigung BGBl. I 1994, 162.

gung der Voraussetzungen, unter denen die Zollschuld entstanden ist, die Entrichtung dieser Beträge für die Zollbehörden gesichert ist oder nicht.

d) Ausfüllung unbestimmter Rechtsbegriffe und Ermessen

Wenn in den Bestimmungen des Zollkodexes unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet werden, so können diese grundsätzlich nicht durch mitgliedstaatliches Recht ausgefüllt werden. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Zollkodex dies selber so bestimmt, wie beispielsweise in Art. 221 Abs. 1 ZK. Art. 221 Abs. 1 ZK sieht vor, dass der Abgabebetrag dem Zollschuldner in geeigneter Form mitzuteilen ist, sobald der Betrag buchmäßig erfasst wurde. In Deutschland geschieht dies durch Erlass eines Steuerbescheides nach den Vorschriften der AO.

Den unbestimmten Rechtsbegriffen auf Tatbestandsseite entspricht das Ermessen auf Rechtsfolgenrechtsseite. Wenn den Zollbehörden im Gemeinschaftszollrecht Ermessen eingeräumt wird, so findet die Ermessensdogmatik des deutschen Verwaltungsrechts Anwendung in Ermangelung eines kodifizierten europäischen Verwaltungsverfahrenrechts. Beispiele für diese Fallgruppe stellen Art. 51 Abs. 2 ZK sowie Art. 190 ZK dar.⁶⁹¹

2. Lückenfüllung ohne ausdrückliche Ermächtigung

Damit verbleiben nun die Regelungsbereiche, in denen der Zollkodex entweder gar keine oder weniger differenzierte Bestimmungen⁶⁹² als die Abgabenordnung trifft, aber nicht ausdrücklich das einzelstaatliche Recht für anwendbar erklärt. Von entscheidender Bedeutung für die Frage, wie in diesen Fällen zu verfahren ist, sind zwei Fragestellungen:

Liegt überhaupt eine ausfüllungsbedürftige Lücke vor?

Wie wird diese Lücke geschlossen?

Im allgemeinen besteht wohl Einigkeit, dass von einer Lücke in einem vorgegebenen Normsystem gesprochen wird, wenn es einen Sachverhaltstyp gibt, der von diesem Normsystem nicht geregelt wird, obwohl man eine Regelung erwartet hätte.⁶⁹³ Wenn gemeinschaftsrechtliche Regelungen vorliegen, diese aber hinter den Bestimmungen der deutschen Abgabenordnung zurückbleiben, so wird die Frage nach einer ausfüllungsbedürftigen Lücke über das Merkmal der Intensität der Abweichungen beantwortet. Demnach

691 Siehe weitere Nachweise bei *Olgemüller*, Zollkodex und AO-Haftungsrecht, S. 41 und *Seer*, in: *Tipke/Kruse*, AO, § 1, Rn. 32.

692 Siehe Art. 15 ZK und im Vergleich dazu § 30 AO.

693 *Klug*, in: *FS für Nipperdey*, S. 71.

liegt eine ausfüllungsbedürftige Lücke dann vor, wenn der Zollkodex das Thema zwar anspricht, aber eine so geringe Regelungsdichte aufweist und dadurch so defizitär ist, dass Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung ohne eine Lückenfüllung nicht mehr gewährleistet wären.⁶⁹⁴ Gleiches gilt, wenn der Zollkodex eine Materie vermeintlich abschließend regelt, dabei aber hinter dem Standard mindestens eines Mitgliedstaates erkennbar zurückbleibt.⁶⁹⁵ Jedoch darf andererseits nicht jedes Minus als eine Lücke konstatiert werden, denn möglicherweise ist das Thema für den Zollkodex auch mit einer geringeren Regelungsdichte und weniger Perfektionismus abschließend geregelt.⁶⁹⁶

Für den Fall, dass der Zollkodex überhaupt keine Regelung zu einem Themenbereich enthält, ist ebenso in jedem Einzelfall zu hinterfragen, ob nach dem Willen des gemeinschaftsrechtlichen Gesetzgebers die bestehende Kodifikation für den in Rede stehenden sachlichen Themenbereich abschließend sein sollte.⁶⁹⁷ Kriterien und Indizien für die Beantwortung dieser Frage liefern der Grad der Differenzierung und die Frage des Mindeststandards. Das bedeutet, dass es gegen die Annahme einer abschließenden Regelung spricht, wenn der Zollkodex angesichts der unterschiedlichen Rechtslage in den Mitgliedstaaten erkennbar lediglich einen Mindeststandard bestimmen wollte, beispielsweise weil ein „Mehr“ nicht konsensfähig war.⁶⁹⁸ Genauso spricht es gegen eine abschließende Regelung, wenn die Normen, angesichts der Fragestellung nicht oder nicht ausreichend differenzieren.⁶⁹⁹

Hat man eine Lücke zweifelsfrei ausgemacht, bleibt noch die Frage, wie sie zu schließen ist. Entweder geschieht dies auf der Linie „conceptionalist federalist“ und damit aus der europarechtlichen Rechtsordnung hinaus oder „pragmatic“ d.h. durch die Anwendung vorhandener nationaler Regelungen.⁷⁰⁰ Dabei ist bei jedem der beiden Wege des einen Vorteil des anderen Nachteil. Denn die nationale Ausfüllung, die aus Praktikabilitätsgesichtspunkten zur Ergänzung unbedingt geeignet zu sein scheint, geht zulasten der

694 Henke/Huchatz, ZfZ 1996, 226 (230, 231); Seer, in: Tipke/Kruse, AO, § 1, Rn. 30.

695 Lichtenberg, in: Dorsch, Zollrecht, Einführung, Rn. 17.

696 Henke/Huchatz, ZfZ 1996, 226 (230); Witte, in: Witte, Zollkodex, Vor Art. 1, Rn. 16.

697 Pauschallösungen gibt es nicht, Friedrich, StuW 1995, 15 (17); Hohrmann, DStZ 1994, 449 (456); Lichtenberg, in: Dorsch, Zollrecht, Einführung, Rn. 78.

698 Alexander, in: Witte, Zollkodex, Art. 6, Rn. 14 und 15.

699 Alexander, in: Witte, Zollkodex, Art. 6, Rn. 14.

700 Waelbroeck, The *ermegent* doctrine of Community pre-emption, S. 562.

Verpflichtung eine jeden Mitgliedstaates, eine größtmögliche einheitliche Rechtsanwendung zu gewährleisten.⁷⁰¹

Bedenken gegen eine Lückenfüllung durch die Regelungen der Abgabenordnung bestehen zugunsten der Praktikabilität jedenfalls für verfahrensrechtliche Normen dann nicht, wenn es sich um Regelungen handelt, die der Durchführung des gemeinschaftsrechtlichen Regelungskomplexes dienen und zuträglich sind.⁷⁰² Denn dann ist die Harmonisierung nicht gefährdet. Zudem gebietet sich eine nationale Lückenfüllung stets dann, wenn der gemeinschaftsrechtliche Gesetzgeber gerade den Bereich des Verfahrensrechts⁷⁰³ selbst nur punktuell geregelt hat und umfassend auch gar nicht regeln konnte mangels Gesetzgebungskompetenz.⁷⁰⁴ Bei Regelungen materiellrechtlicher Art hingegen gilt, dass sie durch eine innerstaatliche Lückenschließung die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts nicht in Frage stellen dürfen.⁷⁰⁵

C. Bedeutung für die Auskunftstatbestände der AO

Die vorstehenden Erkenntnisse gilt es nun im einzelnen auf den Bereich des Auskunftswesens zu übertragen:

Festzustellen ist zunächst, dass Verweise auf innerstaatliches Recht weder für die Beratung und Auskunft im Sinne des § 89 S. 1 und S. 2 AO noch für den Bereich der verbindlichen Zusage im Anschluss an eine Außenprüfung gemäß §§ 204-207 AO bestehen. Der Anwendungsfortbestand dieser Regelungen ist deshalb nur dann gerechtfertigt, wenn der Zollkodex diesbezüglich eine Lücke enthält, die es durch die benannten nationalen Vorschriften auszufüllen bedarf.

Unerlässlich ist an dieser Stelle ein erneuter Blick auf die Entstehungsgeschichte des gemeinschaftsrechtlichen Auskunftssystems. Die Einführung von gemeinschaftsweit gültigen Auskünften im Hinblick auf die Tarifierung und den Ursprung von Waren sollte eine größere Einheitlichkeit in der Anwendung des gemeinsamen Zollltarifs bzw. der Ursprungsregeln sichern und den Wirtschaftsteilnehmern bei der Ausübung ihrer Tätigkeit eine gewisse Rechtssicherheit gewährleisten. Im Zuge der Kodifizierung des Zollrechts in

701 Henke/Huchatz, ZfZ 1996, 226 (230 f.); Witte, in: Witte, Zollkodex, Vor Art. 1, Rn. 16.

702 Vgl. Olgemüller, Zollkodex und AO-Haftungsrecht, S. 45 f.

703 S.o. unter B., 1.

704 Siehe auch Hohrmann, DSfZ 1994, 449 (456 f.).

705 Weitergehend Olgemüller, Zollkodex und AO-Haftungsrecht, S. 45 und 46 unter IV.

einem einheitlichen Werk war sich der Gemeinschaftsgesetzgeber sehr wohl aufgrund der hohen Regelungsdichte und Komplexität bewusst, dass er dem einzelnen Wirtschaftsbeteiligten auch eine allgemeine Auskunft über das Zollrecht an die Hand geben musste. Umstritten war nur die Ausgestaltung dieses Anspruchs als verbindlich oder unverbindlich. Ein Anspruch auf eine allgemeine zollrechtliche Auskunft mit Bindungswirkung scheiterte schließlich an dem Widerstand einzelner Mitgliedstaaten.

Art. 11 ZK enthält in seiner heutigen Form den Anspruch einer jeden Person eine Auskunft über die Anwendung des Zollrechts zu beantragen und ist damit als europäischer Mindeststandard zu verstehen. Nach den zuvor aufgestellten Grundsätzen ist die Wahl des kleinsten gemeinsamen Nenners aufgrund mangelnder Konsensfähigkeit für ein „Mehr“ immer ein Indiz dafür, dass eine Lücke im Normsystem gegeben ist. Im Hinblick auf den Tatbestand des § 89 AO gibt es noch mehr Indizien, die für eine weitere Anwendbarkeit sprechen. Namentlich § 89 S. 2 AO ist darauf ausgerichtet, Auskunft über verfahrensrechtliche Fragen zu ermöglichen. Das Verfahrensrecht ist im einzelnen gar nicht durch den Zollkodex geregelt, sondern mangels Normsetzungskompetenz bereits an den innerstaatlichen Gesetzgeber verwiesen. Demnach ist es systemgerecht, auch den Auskunftsanspruch über die prozeduralen Fragen weiterhin nach dem nationalen Recht zu erteilen. Darüber hinaus verbleibt es bei dem Anspruch aus § 89 S. 2 AO in Bezug auf verfahrensrechtliche Rechte und Pflichten immer dann, wenn der Anwendungsbereich des Zollrechts nicht tangiert wird. Das bedeutet konkret, dass es dem Wirtschaftsbeteiligten zwar nach Art. 11 ZK nicht möglich ist, eine Auskunft über Verbrauchsteuern zu erhalten, weil diese nicht zum Zollrecht gehören, er aber insoweit einen Anspruch nach § 89 S. 2 AO hat.⁷⁰⁶

Für die weitere Anwendbarkeit der Regelungen über verbindliche Zusagen im Anschluss an eine Außenprüfung nach §§ 204-207 AO muss erneut untersucht werden, ob eine Lücke im Gemeinschaftsrecht existiert. Der Zollkodex enthält mit Art. 12 ZK ein sehr differenziertes System hinsichtlich verbindlicher Informationen durch Verwaltungsbehörden.⁷⁰⁷ Auskünfte mit Bindungswirkung existieren nur für den Bereich der zolltariflichen Einreihung und hinsichtlich des Ursprungs von Waren. Verbindliche Informationen im Anschluss an eine Außenprüfung sind weder in Art. 12 ZK noch an einer sonstigen Stelle im Zollkodex oder in der Durchführungsverordnung vorgesehen. Anhaltspunkte dafür, dass derartige verbindliche Auskünfte

706 So im Ergebnis auch *Hohrmann*, in: HHSp, AO/FGO, § 1 AO, Rn. 173; *Lux*, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11, Rn. 13; *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 13.

707 S.o. Zweiter Teil.

auch nach einer Außenprüfung erfolgen sollen, gibt es nicht. Das bedeutet, dass die Vorschriften der §§ 204-207 AO zumindest insoweit keine Anwendung mehr finden können, als der Anwendungsbereich von Art. 12 ZK betroffen ist.⁷⁰⁸ Fraglich ist nur, ob dies auch bedeutet, dass die Regelungen im Zollrecht insgesamt keine Anwendung mehr finden dürfen. Denkbar ist es nämlich auch, Art. 12 ZK nur für dessen Anwendungsbereich als *lex specialis* zu §§ 204-207 AO verstehen⁷⁰⁹ und die Frage nach der Erteilung sonstiger verbindlicher Auskünfte rein nach einzelstaatlichem Recht zu beurteilen.⁷¹⁰ Die Beantwortung dieser Frage ergibt sich wiederum aus der Entstehungsgeschichte. Der Gemeinschaftsgesetzgeber selbst wollte für weitere Bereiche als die der Tarifierung und des Ursprungs die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft gewährleisten. Art. 11 ZK ist lediglich der kleinste gemeinsame Nenner. Die Wesentlichkeit dieses Umstandes soll durch den folgenden Diskussionsbeitrag von *Gotschlich*, Beteiligter an den Beratungen des Zollkodex zu Art. 11 ZK, verdeutlicht werden: „Herr Gotschlich betonte, dass bei internationalen Regeln mehr als bei nationaler Gesetzgebung, das Ergebnis einen Kompromiss darstelle. Auch bei der Schaffung der Vorschriften zum Auskunftsrecht nach dem Zollkodex sei den Beteiligten bewusst gewesen, dass dadurch Rechtswirkungen für die Zollverwaltungen begründet würden. Man habe sogar damit gerechnet, dass die Rechtsprechung aus der Schaffung der Auskunftsnorm, selbst einer unverbindlich formulierten, eine Bindungswirkung folgern werde. Es erstaune ihn um so mehr, dass dies nunmehr nicht eintrete.“⁷¹¹ Art. 11 ZK ist in seiner heutigen Form selbst nach der Vorstellung der an der Beratung der Beteiligten das „Mindeste vom Mindesten“. Demnach steht einer Erteilung von verbindlichen Zusagen außerhalb des Anwendungsbereichs von Art. 12 ZK nichts entgegen.

Kurz zusammengefasst ergibt sich mithin folgendes Verhältnis von Zollkodex zu Abgabenordnung im Auskunftsbereich: § 89 AO bleibt zur Lückenfällung weiterhin anwendbar, während Art. 12 ZK den §§ 204-207 AO als *lex specialis* vorgeht.

708 Gegen eine Anwendbarkeit im Zollrecht *Reiche*, in: Witte, Zollkodex, Art. 11, Rn. 18; wohl auch *Henke/Huchatz*, ZfZ 1996, 262, (267).

709 So vertreten von *Frotscher*, in: Schwarz, AO, Vor §§ 204 ff., Rn. 36; *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO, Vor §§ 204 ff., Rn. 53; *ders.*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 22, Rn. 16.

710 So *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Art. 11, Rn. 7.

711 *Wolffgang*, Diskussion, S. 127 (129).

Vierter Teil: Zusammenfassung der Ergebnisse

1. Auskünfte im Rechtssinne sind gegenwärtige, in der Wirklichkeit feststellbare Gegebenheiten, die nicht von der Willensentscheidung des Äußernden abhängen und nur auf Antrag erteilt werden.
2. Auch verbindliche Auskünfte i.S.d. Art. 12 ZK sind Auskünfte im diesem Rechtssinne, weil die Erklärung der Behörde nicht den Willen enthält, für das Erklärte einzustehen. Allein der Erklärungsinhalt ist aber für die Terminologie maßgebend.
3. Unverbindliche Auskünfte i.S.d. Art. 11 ZK können über die Anwendung des Zollrechts beantragt werden. Unter Zollrecht ist Zollrecht im weiteren Sinne zu verstehen.
4. Unverbindliche fehlerhafte Auskünfte können zwar einen i.S.d. Art. 220 Abs. 2 Buchst. b) ZK relevanten Irrtum darstellen, allerdings ist der Unverbindlichkeit der Auskunft insoweit Rechnung zu tragen, als die Auskunft erteilende und abfertigende Behörde identisch sein müssen. Die Frage nach einem Irrtum wird ohnehin erst dann relevant, wenn die Behörde der fehlerhaften Auskunft entsprechend gehandelt hat. Ein Anspruch im Vorfeld, dass die Behörde nach der fehlerhaften Auskunft verfährt, existiert nicht.
5. Im Rahmen der Sorgfalt des Zollschuldners sind an diesen strenge Maßstäbe gestellt. Die dem Zollschuldner obliegende Informationspflicht kann er nicht durch eine Auskunft auf die Behörde abwälzen. Allerdings kann auch eine unverbindliche Auskunft Zweifel ausräumen, wenn sie dem Betroffenen die Rechtslage überzeugend erläutert. Dies gilt nicht, wenn es sich nur um eine mündliche Auskunft, insbesondere um eine telefonische Auskunft handelt. Es liegt in der Natur der Sache, dass die zuständige Behörde die Sach- und Rechtslage nicht mit der erforderlichen Sorgfalt prüfen kann, wenn es sich um eine telefonische Anfrage handelt. Dies ist auch für den Anfragenden offenkundig.
6. Im Rahmen der Einhaltung der geltenden Bestimmungen über die Zollanmeldung ist eine unverbindliche Auskunft ausreichend.
7. Unverbindliche Auskünfte, die unrichtig sind, können besondere Umstände i.S.d. Vorschriften über Erstattung und Erlaß darstellen. Allerdings darf der Betroffene nicht offensichtlich fahrlässig gehandelt haben.
8. Unrichtige Auskünfte i.S.d. Art. 11 ZK können Schadensersatz nach dem nationalen Amtshaftungsrecht auslösen, Art. 34 S. 1 GG i.V.m. § 839 BGB, denn auch Zollbeamte müssen Auskünfte erteilen, die dem Stand

ihrer Erkenntnismöglichkeiten entsprechend vollständig, richtig und unmissverständlich sind. Auch Zollbeamte haben die von ihnen anzuwendende Rechtslage zu kennen. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob es sich um eine schriftliche oder mündliche Auskunft handelt.

9. Auch die Unverbindlichkeit der Auskunft entbindet nicht von der Richtigkeitsgewähr. Bei umstrittener Rechtslage ist die Auskunft nur vollständig, wenn sie auch den Hinweis auf eine andere mögliche Bewertung der Rechtslage enthält.
10. Wenn die Fehlerhaftigkeit der Auskunft auf einer fehlerhaften Rechtsanwendung beruht, ist ein Verschulden des Amtswalters nur dann gegeben, wenn die Norminterpretation gegen den klaren und unzweideutigen Wortlaut der Vorschrift, gegen höchstrichterliche Rechtsprechung verstößt oder der Amtswalter sich nicht rechtzeitig über eine Änderung informiert hat. Gleiches gilt, wenn die Auslegung einer zweifelhaften gesetzlichen Bestimmung zu einem letztlich unzutreffenden Ergebnis führt, weil sich der Amtswalter nicht ausreichend seiner Hilfsmittel bedient hat.
11. Ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht liegt durch die Gewährung des Amtshaftungsanspruches nicht vor, weil er nicht zu einer qualifizierten Beeinträchtigung des Gemeinschaftsrechts führt.
12. Verbindliche und unverbindliche Auskünfte unterscheiden sich bereits erheblich auf Tatbestandsebene, namentlich durch die besonderen Antragserfordernisse, die dem Auskunftssuchenden detaillierte Informationen abverlangen.
13. Eine verbindliche Zolltarifauskunft kann auch dann abgelehnt werden, wenn der Antragsteller nicht darlegt, dass die zolltarifliche Einreihung bei der Ausfuhr entweder in belastungsrechtlicher oder vergünstigungsrechtlicher Hinsicht irgendeine Rolle spielt. Für rein statistische Zwecke sind Zolltarifauskünfte nicht zu erteilen. Dies ist mit Sinn und Zweck der Norm nicht zu vereinbaren.
14. Auch für reine Umsatzsteuerzwecke kann eine verbindliche Zolltarifauskunft nicht erteilt werden.
15. Unsicherheiten bestehen, wenn eine verbindliche Zolltarifauskunft durch Erlass einer Verordnung ungültig wird. Art. 12 Abs. 5 Unterabs. 2 ZK ist dahingehend auszulegen, dass ein Auskunft, die vor Veröffentlichung der Einreihungsverordnung erteilt wurde, erst mit dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung ungültig wird. Vorzugswürdig wäre es allerdings, wenn in der neuen Einreihungsverordnung selbst eine Angabe darüber

enthalten wäre, bis zu welchem Zeitpunkt bereits erteilte Auskünfte verwendet werden dürfen und ab wann dieser Zeitraum beginnt.

16. Die verbindliche Ursprungsankunft ist nur für den Exporteur ein risikominimierendes Instrument. Der Einführer hingegen wird oft bereits nicht die für den Antrag erforderlichen Angaben besitzen. Darüber hinaus bleibt noch das Risiko der Rücknahme der Auskunft der Wirkung ex tunc, wenn er unvollständige oder unrichtige Angaben gemacht hat. Entscheidend ist ausschließlich die objektive Fehlerhaftigkeit und Unvollständigkeit der Angaben, nicht hingegen, ob der Betroffene davon Kenntnis hat.
17. Gegen eine verbindliche Auskunft kann der Betroffene mit einem Einspruch vorgehen, weil verbindliche Auskünfte zollrechtliche Entscheidungen sind. Gegen unverbindliche Auskünfte besteht diese Möglichkeit nicht.
18. An vielen Stellen erklärt der Zollkodex das innerstaatliche Recht für weiterhin anwendbar. Daraus kann nicht gefolgert werden, dass ohne Verweis eine lückenfüllende Anwendbarkeit der AO ausgeschlossen ist, denn der Zollkodex enthält keine diesbezügliche „Ausschließlichkeitsklausel“.
19. Für die Frage, ob die Bestimmungen der Abgabenordnung zur Lückenfüllung des Zollkodexes herangezogen werden können, ist jedoch von entscheidender Bedeutung, ob überhaupt eine Lücke im technischen Sinne vorliegt. Dies ist mit Zurückhaltung in jedem Einzelfall zu beurteilen. Wichtige Indizien sind die Entstehungsgeschichte und der sog. Mindeststandard.
20. Im Auskunftswesen gestaltet sich das Verhältnis von ZK und AO wie folgt: § 89 AO bleibt weiterhin zur Lückenfüllung anwendbar, Art. 12 ZK hingegen ist *lex specialis* zu §§ 204-207 AO.

Literaturverzeichnis

- Alexander, Stephan*, Nacherhebung bei widerrufenen Präferenznachweisen aus Bangladesh – Urteil des BFH vom 12.10.1999, VII R 6/99, in: AW-Prax 2000, S. 72 f.
- Ancker, Bernt*, Auskünfte durch die Verwaltung – Pflichtenentstehung und Leistungsstörungen -, Dissertation, Hamburg 1970 (zit.: Ancker, Auskünfte durch die Verwaltung, S.)
- Anton, Rolf*, Zollschuldrechtliche Folgen von Überschreitungen der Verahrungsfrist – zugleich eine Stellungnahme zum Vorlagebeschuß des Finanzgerichts Bremen vom 2.12.1997 2 95 122 K 2 (ZfZ 1998, 132), in: ZfZ 1999, S. 362 ff.
- Anton, Rolf*, Zum Begriff der groben bzw. offensichtlichen Fahrlässigkeit in den Art. 859 und 899 ZollkodexDVO, in: ZfZ 1995, S. 314 ff.
- Arndt, Hans-Wolfgang*, Europarecht, Schaeffers Grundriß des Rechts und der Wirtschaft Band 31/1, 5. Auflage, Heidelberg, 2001, (zit.: Arndt, Europarecht, S.)
- Aschl, Albert Josef*, Staats- und verfassungsrechtliches Lexikon, 6. Auflage Regensburg 1988 (zit.: Aschl, Staats- und verfassungsrechtlichen Lexikon, Stichwort)
- Bachmann, Ernst-Udo*, Die Präferenzregelungen der Europäischen Gemeinschaft, in: ZfZ 1989, S. 12 ff., S. 34 ff.
- Bail, Theodor/Schädel, Walter/Hutter, Hans*, Kommentar Zollrecht, Zollrecht der Bundesrepublik Deutschland und der Europäischen Gemeinschaften, Loseblattwerk, Bonn, Stand: September 1993 (zit.: Bearbeiter, in: Bail/Schädel/Hutter, Zollrecht)
- Barnstedt, Elke Luise*, Die Durchführung der gemeinsamen Marktorganisation in der Bundesrepublik Deutschland, Dissertation, München 1988 (zit.: Barnstedt, Die Durchführung der Marktorganisation in der BRD, S.)
- Baumann, Joachim*, Absehen von der Nacherhebung oder Erlass/Erstattung aus Billigkeit? – Transparenz in der Systematik des EG-Billigkeitsrechts, in: AW-Prax 2001, S. 422 ff.
- Baumann, Leopold*, Entscheidungen der Europäischen Kommission über Erlass, Erstattung und Nacherhebung von *Einfuhrabgaben*, Dissertation. Universität Münster, 2002, Hrsg.: Europäisches Forum für Aussenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V., Aachen 2002 (zit.: Baumann, Erlass, Erstattung und Nacherhebung, S.)

- Baumann, Ursula*, Harmonisierung der Vorschriften über verbindliche Zolntarifauskünfte, in: ZfZ 1982, S. 2 ff.
- Baumbach, Adolf/Hopt, Klaus*, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 30. Auflage München 2000 (zit.: *Bearbeiter*, in: Baumbach/Hopt, HGB, § Rn.)
- Baumeister, Peter/Ruthig, Josef*, Staatshaftung wegen Vollzuges nichtiger Normen, in: JZ 1999, S. 117 ff.
- Bieber, Roland*, Zur Rolle der Mitgliedstaaten bei der Ausfüllung von Lücken im EG-Recht in: Bieber/Ress (Hrsg.): Die Dynamik des Europäischen Gemeinschaftsrechts – The dynamic of EC-law: Die Auslegung des Europäischen Gemeinschaftsrechts im Lichte nachfolgender Praxi der Mitgliedstaaten und der EG-Organe, Baden-Baden 1987
- Bieneck, Klaus*, Handbuch des Außenwirtschaftsrechts einschl. Kriegswaffenkontrollrecht, Münster 1998 (zit.: *Bearbeiter*, in: Bieneck (Hrsg.), Handbuch des Außenwirtschaftsrechts, S.)
- Birk, Dieter*, Zollkodex und Rechtsschutz, in: ZfZ 1991, S. 207 ff.
- Bleckmann, Albert*, Europarecht – Das Recht der Europäischen Gemeinschaft, 6. Auflage, Köln u.a. 1997, (zit.: *Bearbeiter*, in: Bleckmann, Europarecht)
- Bleihauer, Hans-Jürgen*, Der Gemeinsame Zolntarif der EU, in: AW-Prax 1996, S. 175 ff.
- Bömer, Guido*, Amtshaftung und Vertrauensschutz, in: NVwZ 1996, S. 749 ff.
- Bomhard, Nikolaus*, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, Dissertation 1988, Universität Regensburg, (zit.: Bomhard, Auskunft und Zusage im Steuerrecht, S.)
- Borchardt, Klaus-Dieter*, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, Schriftenreihe Europa-Forschung Band 15, Kehl u.a. 1988; zugl.: Berlin, Freie Universität, Diss. 1987, (zit.: Borchardt, Der Grundsatz des Vertrauensschutzes im Europäischen Gemeinschaftsrecht, S.)
- ders.*, Vertrauensschutz im Europäischen Gemeinschaftsrecht – Die Rechtsprechung des EuGH von Algera über CNTA bis Mulder und von Deetzen, in: EuGRZ 1998, S. 309 ff.
- Boujong, Karlheinz*, Schadensersatz und Entschädigungsansprüche wegen fehlerhafter Bauleitplanung und rechtswidriger Bauverwaltungsakte nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes, in: WiVerw 1991, S. 59 ff.
- Brackmann, Kurt*, Handbuch der Sozialversicherung einschl.: des Sozialgesetzbuchs und angrenzender Gebiete, Grundwerk zur

- Fortsetzung, 11. Auflage, St. Augustin: Asgard 1988, (zit.: Brackmann, Handbuch der Sozialversicherung, S.)
- Buciek, Klaus*, Bindende Erklärungen der Finanzverwaltung, in: DStZ 1999, S. 389 ff.
- Bunjes, Johann*, in: Tilch (Hrsg.): Deutsches Rechts-Lexikon, (zit.: Bunjes, in: Tilch, Deutsches Rechts-Lexikon, Begriff)
- Buob, Hans*, Soll die Finanzbehörde beraten?, in: INF 1992, S. 220 ff.
- Burmeister, Thomas*, Anmerkung zum Urteil des BGH vom 16.1.1997, in: LM § 839 (Ca) BGB Nr. 101, Bl. 23 f.
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias* (Hrsg.), Kommentar des Vertrages über die Europäische Union und des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft –EUV/EGV–, Neuwied und Krikel 1999, (zit.: *Bearbeiter*, in: Calliess/Ruffert (Hrsg.), EUV/EGV, Art., Rn.)
- Christiansen, Ragnvald*, Erlaß, Erstattung und Nacherhebung von Eingangs- und Ausfuhrabgaben, in: ZfZ 1980, S. 354 ff.
- Dann, Wilfried* in Kley/Sünner/Willemsen (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag – Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, Köln 1997, (zit.: *Bearbeiter*, in: Kley/Sünner/Willemsen (Hrsg.), FS für W. Ritter, S.)
- Dänzer-Vanotti, Wolfgang*, Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht, in: ZfZ 1988, S. 98 ff.
- de Witt, Siegfried/Burmeister, Thomas*, Amtshaftung für rechtswidrig erteilte Genehmigungen, in: NVwZ 1992, S. 1039 ff.
- Detterbeck, Steffen/ Windthorst, Kay/ Sproll, Hans-Dieter*, Staatshaftungsrecht, München 2000, (zit.: *Bearbeiter*, in: Detterbeck/Windthorst/Sproll, Staatshaftungsrecht, §, Rn.)
- Dorsch, Eberhard*, Anhänge zur Konvention von Kyoto, 1979, in: ZfZ 1979, S. 264 f.
- Dorsch*, Zollrecht: Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs; Kommentar / herausgegeben von Reinhart Rüsken; bearbeitet von Rainer Ehmke u.a.; Bonn, Berlin, Loseblattwerk, Stand: August 2002, Grundwerk 2001; Früher u.d.T. Zollrecht: Zollkodex; (zit.: *Bearbeiter*, in: Dorsch)
- Dreier, Horst* (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Band 2, Art. 20-82, Tübingen 1998, (zit.: *Bearbeiter*, in: H. Dreier, Grundgesetz-Kommentar, Band 2, Art., Rn.)
- Duric, Hans-Peter*, Der Entwurf eines Europäischen Zollkodexes, in: RIW 1991, S. 409 ff.

- Ehle, Dietrich*, Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts in: Kruse, Heinrich Wilhelm (Hrsg.): Zölle, Verbrauchsteuern, Europäisches Marktordnungsrecht, Köln 1988 (Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V. Band 11), (zit.: Ehle, DStJG 11, S.)
- Eilers, Stephan /Heintzen, Markus*, Der internationale Auskunftsverkehr in Steuersachen und die grundrechtlichen Schutzpflichten, in: RIW 1986, S. 619 ff.
- Engelhardt, Hanns*, Neue Rechtsprechung des BGH zum Staatshaftungsrecht, in: NVwZ 1992, S. 1052 ff.
- Erichsen, Hans-Uwe*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 11. Auflage, Berlin – New York 1998, (zit.: *Bearbeiter*, in: Erichsen, Allg VerwR, S.)
- Fiedler, Wilfried*, Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht, Freiburger Rechts- und Staatswissenschaftliche Abhandlungen Band 42, Heidelberg, Karlsruhe 1977, (zit.: Fiedler, Funktion und Bedeutung öffentlich-rechtlicher Zusagen im Verwaltungsrecht, S.)
- Florig, Hans-Bernd*, Die Bindung der Finanzverwaltung an Auskünfte und Zusagen, Dissertation, Würzburg 1968, (zit.: Florig, Die Bindung der Finanzverwaltung an Auskünfte und Zusagen, S.)
- Friedrich, Klaus*, Die EWG-Verordnungen über Nacherhebung und Erlaß bzw. Erstattung von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben, in: RIW/AWD 1982, S. 35 ff.
- ders.*, Zollkodex und Abgabenordnung, in: StuW 1995, S. 15 ff.
- Gellert, Lothar*, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 17. August 2000, in: ZfZ 2001, S. 58 f.
- ders.*, Anmerkung zum Urteil des EuGH vom 24.9.1998, Rs. C-413/96, in: ZfZ 1999, S. 53 f.
- ders.*, Das neue Billigkeitsrecht der Europäischen Kommission oder Quo Vadis Ius?, in: ZfZ 2002, S. 2 ff.
- ders.*, Die Schwierigkeiten der Erteilung verbindlicher Zolltarifauskünfte bzw. deren Fortbestand bei Änderung der Rechtslage durch Erlass neuer Einreihungsverordnungen, in: ZfZ 2002, S. 319 f.
- Geyer, Paul*, Das Zollauskunftswesen in der Europäischen Gemeinschaft, in: ddz 1995, S. F 74 ff.
- Görres-Gesellschaft* (Hrsg.), Staatslexikon – Recht, Wirtschaft, Gesellschaft in 7 Bänden, 7. Auflage Freiburg 1985-1993, (zit.: Görres-Gesellschaft, Staatslexikon)

- Grabitz, Eberhard /Hilf, Meinhard* (Hrsg.), Das Recht der Europäischen Union, Altband I: EUV, Art. 1-136 a EGV (Maastrichter Fassung); Altband II: Art. 137-248 EGV (Maastrichter Fassung), München, Stand Oktober 1999; Band I: EUV/EGV (Amsterdamer Fassung) teilweise noch im Aufbau, München, Stand Juli 2000, (zit.: *Bearbeiter*, in Grabitz/Hilf, EGV, Band, Art. Rn.)
- Halla-Heißen, Isabell*, Verlust der Ausfuhrerstattungen bei betrügerischer Wiedereinfuhr, in: AW-Prax 1995, S. 21 f.
- Hampel, Hans*, Rücknahme und Widerruf von Zollentscheidungen nach Art. 8 und 9 ZK, in: ZfZ 2001, S. 392 f.
- Heher, Franz-Josef*, Vision für den Präferenzursprung – Erwartungen der Wirtschaftsteilnehmer für das 21. Jahrhundert, in: AW-Prax 1998, S. 126 ff.
- Henke, Reginhard* (Hrsg.), Verbote und Beschränkungen bei der Ein- und Ausfuhr, Herne/Berlin 2000, (zit.: *Bearbeiter*, in Henke: Verbote und Beschränkungen, S.)
- Henke, Reginhard/Huchatz, Wolfgang*, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben – Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex, in: ZfZ 1996, S. 226 ff. (Teil I) und S. 262 ff. (Teil II)
- Henke, Reginhard*, Verbote und Beschränkungen für den Warenverkehr über die Grenze – Funktionen, Grundbegriffe und Systematik, in: AW-Prax 1995, S. 333 ff. und S. 371 ff. und S. 407 ff.
- Herder*, Der Große Herder, Nachschlagewerk für Wissen und Leben, Herders Konversationslexikon, 5. Auflage, Freiburg 1956, (zit.: Herder, Großes Konversationslexikon, Stichwort)
- Hohrmann, Friedrich*, Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften, in: DStZ 1994, S. 449 ff.
- Hübschmann/Hepp/Spitaler* (Begr.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung; Kommentar, 10. Auflage, Köln, Loseblatt-Ausgabe, Stand: Juli 2002, (zit.: *Bearbeiter*, in: HHSp, AO/FGO, §.AO, Rn.)
- Huchatz, Matthias*, Der Verzicht auf Einfuhrabgaben aus Billigkeitsgründen, in Bongartz (Hrsg.), Europa im Wandel, Rechtsfragen aus Lehre und Forschung, Köln-Berlin-Bonn-München 2000, (zit.: Huchatz in Bongartz, Europa im Wandel, S.)
- Huchatz, Wolfgang*, Erstattung und Erlass von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben im Zollkodex, in: ZfZ 1993, S. 226 ff.

- International Fical Association*, Cahiers de droit fiscal international, 34. Congrès Paris, 1980, Schriften zum internationalen Steuerrecht, Deventer u.a. 1980, Der Dialog zwischen Steuerverwaltung und Steurzahler bei zum Einreichen der Steuererklärung, Kongreßthema 1, Band 65/1
- Isensee, Josef /Kirchhof, Paul*, Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band VI Freiheitsrechte, Heidelberg 1989, (zit.: *Bearbeiter*, in Isensee/Kirchhof, HStR, Band VI, §, Rn.)
- Jarass, Hans /Pieroth, Bodo*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland – Kommentar, 5. Auflage, München 2000, (zit.: *Bearbeiter*/Jarass/Pieroth, GG, Art., Rn.)
- Kaligin, Thomas/Rieckmann, Walter*, Die Neuregelung der verbindlichen Zusage nach dem bundeseinheitlichen Erlaß vom 24.6.1987, in: StB 1988, S. 87 ff.
- Kaligin, Thomas*, Der Auskunftserlaß vom 24.6.1987, Teil I: Anwendungsbereiche der verbindlichen Zusage, in: DStZ 1988, S. 367 ff.
- Kampf, Hans-Joachim*, Das Versandverfahren mit Carnet TIR, in: ZfZ 2002, S. 182 ff.
- Kästli, Hermann*, Auskunftsanspruch im schweizerischen Zollrecht, in: Erweiterung der Europäischen Union, Zusammenarbeit von Wirtschaft und Verwaltung, Entwicklung der Öko-/Energiesteuern, Tagungsband des 12. Europäischen Zollrechtstags des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) am 15. und 16. Juni 2000 in Salzburg, S. 113 ff., Zusammengestellt von Prof. Dr. Reginhard Henke, Köln: Bundesanzeiger 2001 (AW-Prax), (zit.: Kästli, Auskunftsanspruch im schweizerischen Zollrecht, S.)
- Kaufmann, Donatus Bernhard*, Ursprungsregeln – Die internationale und europäische Gestaltung der Ursprungsregeln, Schriftenreihe des Europa-Kollegs Hamburg zur Integrationsforschung Band 8, Baden-Baden 1996; Zugleich: Hamburg, Universität, Dissertation 1995, (zit.: Kaufmann, Ursprungsregeln, S.)
- Kirchhoff, Thomas*, Zollpräferenzen und Vertrauensschutz – Die Neuregelung des Art. 220 Abs. 2 b) ZK, Dissertation, Universität Münster, 2002, Hrsg.: Europäisches Forum für Aussenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V., Aachen 2002, (zit.: Kirchhoff, Zollpräferenzen und Vertrauensschutz, S.)
- Klein, Franz*, Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht – 7. Auflage, München 2000, (zit.: *Bearbeiter*, in: Klein, AO)

- Klingler, Eberhard*, Rat und Beratung in der deutschen öffentlichen Verwaltung, Dissertation, Würzburg 1965, (zit.: Klingler, Rat und Beratung in der deutschen öffentlichen Verwaltung, S.)
- Klug, Ulrich*, Rechtslücke und Rechtsgeltung, in: Festschrift für Hans Carl Nipperdey zum 70. Geburtstag, herausgegeben von Rolf Dietz und Heinz Hübner, München, Berlin 1965, Band 1, S. 71 ff., (zit.: Klug, in FS für Nipperdey, S.)
- Klüver, Burkhard*, Verfassungswidrigkeit der groben Fahrlässigkeit in Art. 859 ZK-DVO, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.11.2001, VII R 88/00, in: AW-Prax 2002, S. 147 ff.
- Knack, Joachim*, Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar, 7. Auflage, Köln u.a. 2000, (zit.: *Bearbeiter*, in Knack, VwVfG, § Rn.)
- Koch, Karl/Scholtz, Rolf-Detlev* (Hrsg.), Abgabenordnung, Kommentar, 5. Auflage, Köln-Berlin-Bonn-München, 1996, (zit.: *Bearbeiter*, in: Koch/Scholtz, AO)
- Kock, Kai-Uwe*, Der Grundsatz der beschränkten Dispositionsfreiheit nach Art. 58 ZK – Ein Beitrag zu Bedeutung und Inhalt der Vorschrift, in: RIW 1998, S. 55
- Kopp, Ferdinand/ Ramsauer, Ulrich*, Verwaltungsverfahrensgesetz, 7. Auflage, München 2000, (zit.: Kopp/Ramsauer, VwVfG, § Rn.)
- Korn, Friedrich*, Anmerkung zum Urteil des OLG Nürnberg vom 23. Dezember 1998 – 4 U 1464/98 – in: ZfZ 1999, S. 319
- Kreft, Friedrich*, Kommentierung zu § 839 BGB, in: Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes, Kommentar, Herausgeber: Mitglieder des Bundesgerichtshofes, Band II, 6. Teil, §§ 832-853, 12. Auflage, Berlin, New York 1989, (zit.: Kreft, in: BGB-RGRK)
- Krohn, Günter*, Haftungsrechtlicher Vertrauensschutz bei rechtswidrigen baurechtlichen Genehmigungen, in: Ebenroth/Hesselberger/Rinne (Hrsg.), Festschrift für Karlheinz Boujong zum 65. Geburtstag, S. 573 ff., München 1996, (zit.: Krohn in: FS für Boujong, S.)
- Kühn, Rolf* (Begr.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Nebengesetze; erläutert von Ruth Hofmann unter Mitarbeit von Gerda Hofmann, 17. Auflage, Stuttgart, 1995, (zit.: *Bearbeiter*, in: Kühn, AO, §, Rn.)
- Landry, Klaus/ Harings, Lothar*, Amtshaftung bei Verstößen gegen europäisches Recht, in: Carl Otto Lenz (Hrsg.): Beiträge zum deutschen und europäischen Recht – Freundesgabe für Jürgen Gündisch, S. 137 ff., Köln, Berlin, Bonn, München 1999, (zit.: Landry/Harings in: FG für Gündisch, S.)

- dies.*, Anmerkung zum Urteil des OLG Nürnberg vom 22. Mai 1998 – 4 U 733/95, in: RIW 1998, S. 648 f.
- Larenz, Karl*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage (Neu herausgegeben), Berlin u.a. 1991, (zit.: Larenz, Methodenlehre, S.)
- Lenz, Carl Otto* (Hrsg.), EG-Vertrag – Kommentar zu dem Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften, in der durch den Amsterdamer Vertrag geänderten Fassung, 2. Auflage 1999, Rechtsstand: 01.03.1999, Köln, (zit.: *Bearbeiter*, in Lenz, EG-Vertrag, Art., Rn.)
- dies.*, Vertrauensschutz in der Gemeinschaft, in: Vertrauensschutz in der Europäischen Union, Tagungsband der 9. Jahrestagung des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) am 19. und 20. Juni 1997 in Nürnberg, Zusammengefasst von Reginhard Henke, Köln: Bundesanzeiger, 1997 (AW-Prax), (zit.: Lenz, Vertrauensschutz in der Gemeinschaft, S.)
- Ling, Rainer*, Zur Rechtsnatur sogenannter verbindlicher Zusagen im Steuerrecht, in: DStZ 1989, S. 424 ff.
- Lohmeyer, Heinz*, Die Fürsorgepflicht der Finanzbehörde nach § 89 AO, in: DStZ Ausgabe A 1979, S. 190 ff.
- dies.*, Zum Anwendungsbereich des § 89 AO, in: StB 1991, S. 161 ff.
- Lux, Michael*, Die Gemeinschaftsregelung über verbindliche Zolllarifauskünfte, in: ZfZ 1991, S. 66 ff.
- Maunz, Theodor/Dürig, Günter*, Grundgesetz – Kommentar, Band III, Art. 22-69 GG, Loseblattsammlung Stand August 2000, München, (zit.: *Bearbeiter*, in Maunz-Dürig, Kommentar z. GG, Art., Rn.)
- Mayer, Gerd*, Die Zusage nach der Abgabenordnung 1977, Dissertation, Tübingen, Berlin 1991, (zit.: Mayer, Die Zusage nach der AO, S.)
- Meyer, Carola*, Zum Schadensersatzanspruch nach § 839 BGB in Verbindung mit Art. 34 GG bei Falschauskunft eines Zollbeamten – Anmerkung zum Urteil des Landgerichts Bremen vom 10. November 1998, Geschäfts-Nr. 1-0-2693/98, in: ZfZ 1999, S. 141 f.
- Middendorf, Max Thomas Maria*, Amtshaftung und Gemeinschaftsrecht: Vertrauensschutz im Spannungsfeld von Gemeinschaftsrecht und nationalem Staatshaftungsrecht, Dissertation, Universität Münster 2001 (Köln u.a. 2001), (zit.: Amtshaftung und Gemeinschaftsrecht, S.)
- dies.*, Vertrauensschutz durch Staatshaftungsrecht, in: AW-Prax 2002, S. 462 f.
- Möller, Thomas*, Warenursprung und Präferenzen, Köln 2001, (zit.: Möller, Warenursprung und Präferenzen, S.)

- Monreal, Alfred*, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, Schriften zum Steuerrecht Band 2, Berlin 1967, (zit.: Monreal, Auskünfte und Zusagen von Finanzbehörden, S.)
- Müller, Helmut*, Bindung an Auskünfte und Zusagen der Finanzbehörden, Dissertation, Frankfurt a.M., 1973, (zit.: Müller, Bindung an Auskünfte und Zusagen der Finanzbehörden, S.)
- Müller-Eiselt, Klaus Peter*, Der Veredelungsverkehr Band 1, begründet von Schulz/Zimmermann, Erläuterungs- und Nachschlagewerk mit Kommentierung, Loseblatt-Sammlung, Stand Juni 2002, Köln (Deutscher Wirtschaftsdienst), (zit.: Müller-Eiselt, Der Veredelungsverkehr)
- ders.*, Keine verbindliche Zollltarifauskunft für reine Umsatzsteuerzwecke, in: AW-Prax 1996, S. 245 f.
- ders.*, Nacherhebung-Erlaß-Erstattung-Gedanken zum Vertrauensschutz in die Zollerhebung, in: Vertrauensschutz in der Europäischen Union, Tagungsband der 9. Jahrestagung des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) am 19. Und 20. Juni 1997 in Nürnberg, S. 95 ff., Zusammengestellt von Prof. Dr. Reginhard Henke, Köln: Bundesanzeiger 1997 (AW-Prax), (zit.: Müller-Eiselt, Nacherhebung-Erlaß-Erstattung, S.)
- ders.*, Zollrechtsprechung des EuGH im Jahre 1998, in: EuZW 1999, S. 260 ff.
- Nikolaus, Wolfgang*, Auskünfte von Finanzbehörden nach dem Auskunftspflichtgesetz, Aktuelle Beiträge zum österreichischen Abgabenrecht Heft 12, Wien 1987, (zit.: Nikolaus, Auskünfte von Finanzbehörden nach dem Auskunftspflichtgesetz, S.)
- Obermayer, Klaus* (Begr.), Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, herausgegeben von Roland Fritz, 3. Auflage, Neuwied, 1999, (zit.: *Bearbeiter*, in: Obermayer, VwVfG)
- Olgemüller, Herbert*, Zollkodex und AO-Haftungsrecht, Dissertation, Universität Osnabrück, 2001, (zit.: Olgemüller, Zollkodex und AO-Haftungsrecht, S.)
- Oppermann, Thomas*, Europarecht – Ein Studienbuch, 2. Auflage, München 1999, (zit.: Oppermann, Europarecht)
- Ossenbühl, Fritz*, Anmerkung zum Urteil des BGH vom 5. Dezember 1991 – III ZR 167/90, in: JZ 1992, S. 1074 ff.
- Ossenbühl, Fritz*, Die Bindung der Verwaltung an die höchstrichterliche Rechtsprechung, in: AöR 92 (1967), S. 478 ff.
- ders.*, Staatshaftung für Altlasten, in: DÖV 1992, S. 761 ff.

- ders.*, Staatshaftungsrecht, 5. Auflage, München 1998, (zit.: Ossenbühl, Staatshaftungsrecht, S.)
- Palandt, Otto*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 60. Auflage München 2001, (zit.: *Bearbeiter*, in: Palandt, §, Rn.)
- Palauro, Rainer*, Haftungsprobleme der allgemeinen verwaltungsrechtlichen Zusage, Dissertation, Universität Konstanz, 1983, (zit.: Palauro, Haftungsprobleme der allg. verwaltungsrechtlichen Zusage, S.)
- Papier, Hans-Jürgen*, Staatshaftung bei rechtswidriger Genehmigungserteilung – Zugleich eine Besprechung des BGH-Urteils vom 16.1.1997 – III ZR 117/95, in: DZWIR 1997, S. 221 ff.
- Peter, K./Burhoff, A./Stöcker, E.*, Umsatzsteuer Kommentar, Loseblattwerk, Herne/Berlin 1966, Stand: Dezember 2000, (zit.: *Bearbeiter*, in: Peter/Burhoff/Stöcker, UStG § Rn.)
- Pfeiffer, Thomas*, Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Zusage außerhalb der gesetzlich normierten Fälle – Zugleich eine Anmerkung zum BMF-Schreiben vom 24.6.1987, DB 1987, S. 1465 – in: DB 1987, S. 1280 ff.
- Pickel, Harald*, Das Verwaltungsverfahren, Kommentar zum 10. Buch des Sozialgesetzbuches, Loseblattsammlung, Wiesbaden, Stand: April 2000, (zit.: Pickel, Das Verwaltungsverfahren, § Rn.)
- Prieß, Hans-Joachim*, Aktuelle Rechtsfragen des Ausfuhrerstattungsrechts, in: ZfZ 1996, S. 258ff. und S. 302ff.
- Pump, Hermann/Lohmeyer, Heinz*, Abgabenordnung; Steuerschuldrecht und allgemeine Verfahrensvorschriften, Neuwied, Loseblattwerk, Stand: August 2002, (zit.: *Bearbeiter*, in: Pump/Lohmeyer, AO)
- Rau, Günter/Dürrwächter, Erich/Flick, Hans/Geist, Reinhold*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblattwerk, 8. Auflage Köln 1967/1997, Stand: November 2000, (zit.: *Bearbeiter*, in: Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § Rn.)
- Regul, Rudolf* (Hrsg.), Gemeinschaftszollrecht, Baden-Baden, 1982, (zit.: Regul, Gemeinschaftszollrecht, S.)
- Reifenrath, Gerhard*, Auskünfte und Zusagen im System des Verwaltungshandelns, Dissertation, Köln, 1967, (zit.: Reifenrath, Auskünfte und Zusagen im System des Verwaltungshandelns, S.)
- Rengeling, Hans-Werner /Middeke, Andreas /Gellermann, Martin*, Rechtsschutz in der Europäischen Union – Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts vor europäischen und deutschen Gerichten, München 1994, (zit.: Rengeling/Middeke/Gellermann, Rechtsschutz in der EU, S.)

- Reuter, Alexander*, Außenwirtschafts- und Exportkontrollrecht Deutschland/Europäische Union – Systematische Darstellung mit Praxisschwerpunkten, München 1995, (zit.: Reuter, Außenwirtschafts- und Exportkontrollrecht, Rn.)
- Reuter, Andrea*, Finanzielle Haftung der Mitgliedstaaten für ihre Verwaltungsfehler, in: AW-Prax 2001, S. 303 f.
- Richter, Heinz*, Die neue Verwaltungsregelung zur verbindlichen Auskunft, Verbindliche Auskunft, Verbindliche Zusage und Anrufungsauskunft, Köln, 3. Auflage, 1989, (zit.: Richter, Die neue Verwaltungsregelung zur verbindlichen Auskunft, S.)
- Rinne, Eberhard/Schlick, Wolfgang*, Die Rechtsprechung des BGH zu den öffentlich-rechtlichen Ersatzleistungen, in: NVwZ 2000, Beilage Nr. II/2000, S. 1 ff
- Rogmann, Achim*, Das Zollgebiet der Gemeinschaft – mit dem Zollkodex um den Globus, in: ZfZ 1996, S. 194 ff.
- ders.*, Zollwert im Binnenmarkt, in: AW-Prax 2002, S. 22 f.
- Rüsken, Reinhart*, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, in: Erweiterung der Europäischen Union, Zusammenarbeit von Wirtschaft und Verwaltung, Entwicklung der Öko-/Energiesteuern, Tagungsband des 12. Europäischen Zollrechtstags des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) am 15. und 16. Juni 2000 in Salzburg, S. 83 ff., Zusammengestellt von Prof. Dr. Reginhard Henke, Köln: Bundesanzeiger 2001 (AW-Prax), (zit.: Rüsken, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, S.)
- Sachs, Michael*, Grundgesetz Kommentar, 2. Auflage, München 1999, (zit.: *Bearbeiter*, in Sachs, GG, Art., Rn.)
- Scherney, Carsten*, Die Änderung einer Entscheidung im Zollrecht, Dissertation, Universität Münster, 1995, (zit.: Scherney, Die Änderung einer Entscheidung im Zollrecht, S.)
- Schick, Walter*, Antragstatbestände, Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und Amtsermittlungsgrundsatz im Besteuerungsverfahren, in: StuW 1969, S. 362 ff.
- Schlick, Wolfgang/Rinne, Eberhard*, Die Rechtsprechung des BGH zum Staatshaftungsrecht, in: NVwZ 1997, S. 1065 ff.
- Schmidt, Walter*, Anmerkung zum Urteil des BGH vom 16.1.1992 – III ZR 18/90 = NJW 1992, 1230 ff., in: LM § 839 (Fe) BGB, Nr. 117 Bl. 3
- Schmidt/Bleibtreu, Bruno/Klein, Franz*, Kommentar zum Grundgesetz, 9. Auflage, Neuwied, 1999, (zit.: *Bearbeiter*, in Schmidt-Bleibtreu/Klein, GG, Art., Rn.)

- Schmölz, Thaddäus*, Gemeinsame oder getrennte Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur (1. Teil), in: ZfZ 1992, S. 242 ff.
- Schoch, Friedrich*, Amtshaftung, in: Jura 1988, S. 585 ff und S. 648 ff.
- Schrömbges, Ulrich*, Anmerkung zum Beschluß des FG Hamburg vom 21. September 1995 IV 193/94 H, in: ZfZ 1996, S. 185 f.
- ders.*, Die Marktordnungsprüfung im Erstattungsbereich, in: ZfZ 1997, S. 290ff.
- ders.*, Europarechtlicher Vertrauensschutz durch nationalen Schadensersatz? Anmerkung zu einem bemerkenswerten Urteil des OLG Nürnberg, in: ZfZ 1998, S. 110 ff.
- ders.*, Staatshaftung der Zollverwaltung, Zollbeamte müssen doch schlauer sein, in: AW-Prax 1998, S. 208 ff.
- Schwarz, Bernhard* (Hrsg.), Kommentar zur Abgabenordnung, Freiburg, Loseblattwerk, Stand: August 2002, (zit.: *Bearbeiter*, in: Schwarz, Kommentar zur AO, § Rn.)
- Schwarz, Otfried/Wockenfoth, Kurt* (Begr.), Zollrecht; Kommentar, Texte und Entscheidungssammlung/ Neubearbeitet von Helmut Friedl; Klaus Friedrich; Hinrich Glashof; Roger Schwarz; Hans-Joachim Stiehle; Rainer Weymüller. - 3. Auflage, Köln•Berlin•Bonn•München, Loseblatt Ausgabe, Stand: August 2000, (zit.: *Bearbeiter*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art., Rn.)
- Schweitzer, Michael*, Staatsrecht III, Staatsrecht, Völkerrecht, Europarecht, 7. Auflage, Heidelberg, 2000, (zit.: Schweitzer, Staatsrecht III, Rn.)
- Sölch/Ringleb*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, herausgegeben von Gerhard Mößlang, bearbeitet von Friedrich Klenk; Gerhard Mößlang; Wilfried Wagner; Suse Martin; Werner Schöll; Rainer Weymüller; München, Loseblattsammlung, Stand: April 2002, (zit.: *Bearbeiter*, in: Sölch/Ringleb, UStG)
- Sommer, Gerlinde/vWestphalen, Graf Raban*, Staatsbürgerlexikon – Staat, Politik, Recht und Verwaltung in Deutschland und der Europäischen Union, München 1999, (zit.: Sommer/vWestphalen, Staatsbürgerlexikon, Stichwort)
- Sonnefeld, Axel*, Die verbindliche Zolltarifauskunft in zolltarifrechtlichen Angelegenheiten, in: ZfZ 2000, S. 5 ff.
- Steinberg, Wilhelm*, Die Selbstbindung der Finanzverwaltung – Verbindliche Auskünfte, Zusicherungen und Zusagen -, Grundlagen und Praxis des Steuerrechts Band 18, Bielefeld 1981, (zit.: Steinberg, Die Selbstbindung der Verwaltung, S.)
- Stelkens, Paul /Bonk, Heinz Joachim /Sachs, Michael*, Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar, 5. Auflage, München 1998, (zit.: *Bearbeiter*, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, §, Rn.)

- Stobbe, Erhard*, Die Präferenzmaßnahmen des Zollkodex, in: ZfZ 1997, S. 38ff., S. 80ff., S. 114ff.
- Streck, Michael/Olgemüller, Herbert*, Der Streit mit dem Zoll – Der neue Zollkodex, in: DStR 1996, S. 1105 ff.
- Streinz, Rudolf*, Europarecht, 5. Auflage, Heidelberg 2001, (zit.: Streinz, Europarecht, Rn.)
- Summersberger, Walter*, Buchmäßige Erfassung und nachträgliche buchmäßige Erfassung – Überlegungen zu Spruchbestandteilen und Rechtsrichtigkeitsdefiziten, in: AW-Prax 2000, S. 430 ff.
- Tiefenbacher, Rudolf*, Zusammenarbeit von Wirtschaft und Verwaltung, Auskunftsanspruch nach Art. 11 und 12 ZK, Umsetzung in Österreich, in: Erweiterung der Europäischen Union, Zusammenarbeit von Wirtschaft und Verwaltung, Entwicklung der Öko-/Energiesteuer, Tagungsband des 12. Europäischen Zollrechtstags des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) am 15. und 16. Juni 2000 in Salzburg, S. 109 ff., Zusammengestellt von Prof. Dr. Reginhard Henke, Köln: Bundesanzeiger 2001 (AW-Prax), (zit.: Tiefenbacher, Österreich und die Auskunftspflicht, S.)
- Tilch, Horst* (Hrsg.), Deutsches Rechts-Lexikon, Band 1 A-F, 2. Auflage, München 1992; (zit.: *Bearbeiter*, in: Tilch (Hrsg.), Deutsches Rechts-Lexikon, Band 1 A-F, Begriff)
- Tipke, Klaus /Kruse, Heinrich Wilhelm*, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Loseblattwerk, Köln, Stand: August 2002, (zit.: *Bearbeiter*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § AO)
- Tipke, Klaus/Lang, Jachim*, Steuerrecht / begründet von Klaus Tipke, fortgef. von Joachim Lang. – 15. Auflage – Köln, 1996, (zit.: *Bearbeiter*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, S.)
- Tremml, Bernd/Karger, Michael*, Der Amtshaftungsprozess – Amtshaftung, Notarhaftung, Europarecht, München, Vahlen 1998, (zit.: Tremml/Karger, Der Amtshaftungsprozess, Rn.)
- Ule, Carl Hermann/Laubinger, Hans-Werner*, Verwaltungsverfahrenrecht, Ein Lehrbuch für Studium und Praxis, 4. Auflage, Köln•Berlin•Bonn•München, 1995, (zit.: Ule/Laubinger, Verwaltungsverfahrenrecht)
- Vaulont, Nikolaus*, Vertrauensschutz bei Zollverfahren, in: Vertrauensschutz in der Europäischen Union, Tagungsband der 9. Jahrestagung des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll

- e.V. (EFA) am 19. Und 20. Juni 1997 in Nürnberg, S. 47 ff.,
Zusammengestellt von Prof. Dr. Reginhard Henke, Köln: Bundesanzeiger
1997 (AW-Prax), (zit.: Vaultont, Vertrauensschutz bei Zollverfahren, S.)
- Vinke, Harald*, Kommentierung zu § 839 BGB, in: Soergel, Hans Theodor:
Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen,
Kohlhammer-Kommentar, Band 5/2, Schuldrecht IV/2 (§§ 823-853), 12.
Auflage, Stand: Frühjahr 1998, (zit.: Vinke, in: Soergel, BGB)
- von der Groeben, Hans/Thiesing, Jochen/Ehlermann, Claus-Dieter* (Hrsg.),
Kommentar zum EU-/EG-Vertrag, 5. Auflage, Baden-Baden 1997, (zit.:
Bearbeiter, in: Groeben/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EU-/EG-
Vertrag, Art. Rn.)
- von Münch, Ingo* (Hrsg.), Grundgesetz-Kommentar, Band 2, Art. 21 bis 69
GG, 2. Auflage, München 1983, (zit.: *Bearbeiter*, in: vMünch, GG, Art.,
Rn.)
- Waelbroeck, Michel*, The emergent doctrine of Community pre-emption –
Consent and Redelagation, in: Sandalow, Terrance/Stein, Eric, Courts and
free markets: perspectives from the United States and Europe Bd. 2, S.
548 ff., Oxford, New York, 1982, (zit.: Waelbroeck, The emergent
doctrine of Community pre-emption, S.)
- Wamers, Paul Peter*, Marktbeobachtung – Rechtliche und
verwaltungspraktische Grundlagen einer Aufgabe der Zollfahndung -,
Dissertation, Universität Münster, 1997, (zit.: Wamers,
Marktbeobachtung, S.)
- Wamers, Paul*, Das Zollgeheimnis – Ein Schutzrecht des Einzelnen in 2
Teilen - in: AW-Prax 2001, S. 297 ff. und 342 ff.
- Weber, Albrecht*, Verwaltungskollisionsrecht der Europäischen
Gemeinschaften im Lichte neuerer Rechtsentwicklungen, in: EuR 1986,
S. 1 ff.
- Weerth, Carsten*, Die Zollbeschau, in: AW-Prax 2002, S. 33 ff.
- ders.*, Grundlagen der Einreihung von Waren in den Zolllarif – Ein
systematischer Überblick, in: AW-Prax 2001, S. 434 ff.
- Wengler, Stefan*, Vertrauensschutz des Importeurs, in: AW-Prax 1996, S. 343
ff.
- Witte, Peter/Wöhner, Annette*, Der Auskunftsanspruch gegenüber der
Zollverwaltung, in: AW-Prax 1995, S. 91 ff.
- dies.*, Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: Birk, Dieter/Ehlers, Dirk
(Hrsg.): Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und
Zollrechts, S. 121 ff., Münsteraner Symposium 1994, Köln 1995, (zit.:
Witte/Wöhner, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen des europäischen Steuer-,
Außenwirtschafts- und Zollrechts, S.)

- Witte, Peter/Wolffgang, Hans-Michael* (Hrsg.), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Herne Berlin, 3. Auflage 1998, (zit.: *Bearbeiter*, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, Rn.)
- Witte, Peter*, Das Neue am neuen Zollkodex der Gemeinschaft, in: *ZfZ* 1993, S. 162 ff.
- ders.*, Das Neue am Zollkodex 2000 – Anmerkungen zum Gemeinsamen Standpunkt des Rates der Europäischen Gemeinschaften zur Änderung des Zollkodex in zwei Teilen, in: *AW-Prax* 2000, S. 213 ff. und S. 268 ff.
- ders.*, Viele Fragen zur Zollsschuld – Wirksamkeit des Art. 859 ZK-DVO - Erstattungsanspruch nach Art. 900 Abs. 1 Buchst. o) ZK – Interpretation der Begriffe „offensichtliche“, „grobe“ und „offenkundige“ Fahrlässigkeit, in: *AW-Prax* 1999, S. 25 f.
- ders.*, Zweierlei Zollsschuld – Wie subjektive Elemente die Zollsschuld beeinflussen, in: *DStZ* 1998, S. 97 ff.
- Woerner, Lothar*, Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht, Auf den Spuren von Heinrich Beisse, in: *FR* 1992, S. 226 ff.
- Wöhner, Annette*, Chancen und Risiken der „neuen“ Gesellschaft bürgerlichen Rechts, in: *AW-Prax* 2002, S. 227 ff.
- Wolff, Hans/Bachof, Otto/Stober, Rolf*, Verwaltungsrecht Band 2 – Ein Studienbuch, 6. Auflage, München 2000, (zit.: *Wolff/Bachof/Stober*, Verwaltungsrecht Band 2, §, Rn.)
- Wolff, Udo*, EG-Zollkodex, Köln, Loseblattwerk, Stand: Januar 2002, (zit.: *Wolff*, EG-Zollkodex)
- Wolffgang, Hans-Michael*, Diskussion zu den Referaten von Rüsken, Dr. Seelig, Tiefenbacher, Kästli und Gotschlich, in: Erweiterung der Europäischen Union, Zusammenarbeit von Wirtschaft und Verwaltung, Entwicklung der Öko-/Energiesteuern, Tagungsband des 12. Europäischen Zollrechtstags des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) am 15. und 16. Juni 2000 in Salzburg, S. 127 ff., Zusammengestellt von Prof. Dr. Reginhard Henke, Köln: Bundesanzeiger 2001 (*AW-Prax*), (zit.: *Wolffgang*, Diskussion, S.)
- Wrobel, Hauke/Dombrowski, Michael*, Zur Transparenz bei zollrechtlichen Billigkeitsmaßnahmen, in: *AW-Prax*, 2002, S. 216 ff.
- Wurm, Michael*, Drittgerichtetheit und Schutzzweck der Amtspflicht als Voraussetzungen für die Amtshaftung, in: *JA* 1992, S. 1 ff.
- Zeidler, Karl*, Empfiehlt es sich, die bestehenden Grundsätze über Auskünfte und Zusagen in der öffentlichen Verwaltung beizubehalten? Gutachten für den 44. Deutschen Juristentag, Tübingen 1962, (zit.: *Zeidler*, Auskünfte und Zusagen in der öffentlichen Verwaltung, S.)

Zimmermann, Heiko, Zur rückwirkenden Anwendung verbindlicher
Zolltarifauskünfte, AW-Prax 1995, S. 435 f.