

Veröffentlichungen der Deutschen
Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

Band 11

Kruse (Hrsg.)

Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht

Zölle, Verbrauchsteuern, europäisches Marktordnungsrecht

Herausgegeben im Auftrag der
Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e.V.

von

Prof. Dr. Heinrich Wilhelm Kruse
Bochum



Verlag Dr. Otto Schmidt KG · Köln

Die diesem Band vorausgegangenen Bände, die die bisherigen Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft dokumentiert haben, sind – bis Band 9 – ohne Nummerierung erschienen. Die neue Bezifferung wurde mit Band 10 nachträglich auch für die vorausgegangenen Bände eingeführt.

Die bisherigen 10 Bände haben folgende Herausgeber und Titel:

- Bd. 1 (1978): Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht
- Bd. 2 (1979): Kruse, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht
- Bd. 3 (1980): Söhn, Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht
- Bd. 4 (1981): Ruppe, Gewinnrealisierung im Steuerrecht
- Bd. 5 (1982): Tipke, Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht
- Bd. 6 (1983): Kohlmann, Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerrecht
- Bd. 7 (1984): Raupach, Werte und Wertermittlung im Steuerrecht
- Bd. 8 (1985): Vogel, Grundfragen des Internationalen Steuerrechts
- Bd. 9 (1986): Stolterfoht, Grundfragen des Lohnsteuerrechts
- Bd. 10 (1987): Schulze-Osterloh, Rechtsnachfolge im Steuerrecht

CIP-Titelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Zölle, *Verbrauchssteuern, europäisches Marktordnungsrecht*: [dieser Bd. enth. d. überarb. auf d. Jahrestagung d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. vom 21. 9. u. 22. 9. 1987 in Trier gehaltenen Vorträge, Ausz. aus d. Diskussion, e. Resümee d. Tagungsergebnisses sowie Sachreg.] / hrsg. im Auftr. d. Dt. Steuerjur. Ges. e. V. von Heinrich Wilhelm Kruse. [Tagungsleiter Rudolf Wendt; Albert Beermann]. – Köln: O. Schmidt, 1988.

(Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.; Bd. 11)

ISBN 3-504-62011-0

NE: Kruse, Heinrich Wilhelm [Hrsg.]; Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft: Veröffentlichungen der Deutschen...

Zitierempfehlung: Kruse in DStJG 11, S. 1

© 1988 by Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Gesamtherstellung: Bercker, Graphischer Betrieb GmbH, Kevelaer

Dieser Band enthält die überarbeiteten auf der *Jahrestagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.* vom 21. 9. und 22. 9. 1987 in Trier gehaltenen Vorträge, Auszüge aus der Diskussion, ein Resümee des Tagungsergebnisses sowie ein Sachregister.

Tagungsleiter war am ersten Tag Prof. Dr. *Rudolf Wendt*, Trier, am zweiten Tag Richter am BFH Dr. *Albert Beer-*
mann, München

Inhalt

<i>Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum</i>	Seite
Einführung in das Thema	1
<i>Dr. Ernst-Ulrich Petersmann, Counsellor im GATT-Sekretariat, Genf, und Lehrbeauftragter der Universität des Saarlandes</i>	
Verfassungsrechtliche Grundprobleme bei der rechtlichen Regelung der Instrumente der Handelspolitik	5
<i>Professor Dr. Eberhard Grabitz, Berlin</i>	
Das Verhältnis des Europarechts zum nationalen Recht	33
<i>Professor Dr. Ulrich Everling, Richter am EuGH, Luxemburg</i>	
Rechtsanwendungs- und Auslegungsgrundsätze des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften	51
<i>Dr. Wolfgang Dänzer-Vanotti, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht	75
<i>Dr. Klaus Friedrich, Rechtsanwalt, Mannheim</i>	
Erstattung, Erlaß und Nacherhebung von Zöllen, Steuern und Abgaben	97
<i>Hinrich Glashoff, Steuerberater, Frankfurt</i>	
Zollwert	135
<i>Michael Lux, Hauptverwaltungsrat, Brüssel</i>	
Der Zolltarif	153
<i>Dr. Albert Beermann, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Zur Auslegung des Zolltarifs	213
<i>Dr. Dietrich Eble, Rechtsanwalt, Köln</i>	
Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts	217

<i>Reimer Voß, Präsident des Finanzgerichts, Hamburg</i>	
Strukturelemente der Verbrauchsteuern	261
<i>Dr. Albert Beermann, Richter am Bundesfinanzhof, München</i>	
Zur Charakterisierung der Verbrauchsteuern und zur bedingten Steuerschuld	283
<i>Ministerialdirektor Dr. Walter Schmutzer, Bonn</i>	
Harmonisierung der Verbrauchsteuern	289
Auszüge aus der Diskussion	299
<i>Professor Dr. Heinrich Wilhelm Kruse, Bochum</i>	
Resümee	319
*	
<i>Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.</i>	
Satzung (Auszug)	327
Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat	328
Mitgliederverzeichnis	328
<i>Sachregister</i>	347

Einführung in das Thema

Professor Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*, Bochum

Das Thema der diesjährigen Jahrestagung liegt etwas abseits der steuerrechtlichen Routine. Zölle, Verbrauchsteuern und EG-Abgaben sind für die meisten Steuerrechtler ein Buch mit sieben Siegeln. Sie gelten als Spezialmaterie der spezialisierten Spezialisten. Gerade darum gehören Zölle, Verbrauchsteuern und EG-Abgaben auf den Verhandlungstisch der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft.

Wir Steuerjuristen beklagen, daß das Steuerrecht in der allgemeinen juristischen Öffentlichkeit zu kurz kommt, daß die Mehrzahl der Juristen zu wenig oder gar nichts vom Steuerrecht versteht, daß sie das Steuerrecht verdrängt haben, obwohl die Männer der ersten Stunde des Steuerrechts, *Enno Becker, Popitz, Lion*, das Steuerrecht ganz selbstverständlich als Juristenmaterie angesehen haben. Darum steht es der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft nicht an, ihrerseits bestimmte Materien des Steuerrechts auszuklammern. Im Gegenteil: Die Gesellschaft hat die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung rechtswissenschaftlicher Erkenntnisse auf dem Gebiet des Steuerrechts in der Praxis zu fördern, und „fördern“ heißt mit Sicherheit nicht „ausklammern“. Wo die Gefahr besteht, daß eine Materie ausgeklammert wird, hat sich die Gesellschaft zu engagieren. Für ein solches Engagement besteht Bedarf. Das ist mir besonders bei der Vorbereitung der diesjährigen Tagung, aber auch schon bei der Vorbereitung der Lohnsteuertagung in Bad Ems aufgefallen. Bei der Vorbereitung beider Tagungen habe ich von keinem der angesprochenen Referenten einen Korb bekommen. Dagegen mußte ich bei der Vorbereitung der Tagungen mit gängigen Steuerrechtsthemen eine gewisse Sättigung und eine deutliche Zurückhaltung gegen neue Themenstellungen nur wenig abseits der Routine feststellen – so jedenfalls möchte ich eine mir aufgefallene Form des Desinteresses umschreiben.

Die Jahrestagungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft sollen den Erkenntnisstand der Steuerrechtswissenschaft aufzeigen, rechtswissenschaftliche Erkenntnisse zugleich mehr und verbreiten; die Tagungen sollen informieren und anregen. Der intellektuelle Reiz des diesjährigen Generalthemas besteht darin, daß ein Vorgang der Rechtserneuerung sichtbar wird, den die meisten von uns noch nicht richtig wahrgenommen, geschweige denn in seiner Tragweite erfaßt haben. Ich meine die Europäisierung des Steuerrechts. Den meisten von uns geht es wie den Juristen der

beginnenden Neuzeit mit der Rezeption des römischen Rechts. Nur die wenigsten werden damals die Rezeption als solche verstanden haben. Die damalige Situation ist der heutigen durchaus vergleichbar. *Kleinbeyer* und *Schröder* schreiben in ihrer biographischen Einführung¹ in die Rechtswissenschaft Sätze, die wir auch unserer Tagung voranstellen können:

„Das einheimische Recht fand an den Universitäten noch keine Pflage, und so ging die Bewältigung der Probleme, die sich aus dem oft unvereinbaren Nebeneinander der beiden Rechtsmassen des rezipierten und des einheimischen Rechts sowie aus der fehlenden juristischen Bildung des Rechtspflegepersonals für die Rechtspraxis ergaben, von anderer Seite aus. Im 15. und 16. Jahrhundert entsteht ein reiches populärwissenschaftliches Schrifttum. Es will die in der Rechtspflege tätigen Laien über das rezipierte Recht belehren und muß sich zu diesem Zweck der deutschen Sprache bedienen.“

Wir stehen heute vor dem oft unvereinbar erscheinenden Nebeneinander zweier Rechtsmassen, dem EG-Recht und dem deutschen Recht. Der Rechtsanwender muß von Fall zu Fall prüfen, welches Recht Anwendung findet, und wir haben mit ansehen müssen, daß die Meinungen des Europäischen Gerichtshofs und die des Bundesfinanzhofs hart aufeinandergestoßen sind². Prophezeiungen gehören nicht zum Beruf des Juristen. Gleichwohl wage ich zu behaupten, daß wir uns auf dem Wege zu einem europäischen Steuerrecht befinden. Wir sind auf diesem Wege schon ein Stück vorangekommen. Ich meine das Umsatzsteuerrecht³ und das jetzt zu behandelnde Zollrecht. Ich bitte daran zu denken, daß die politische Einigung Deutschlands im 19. Jahrhundert ebenfalls mit dem Zollrecht, der Gründung des deutschen Zollvereins, begonnen hat. Die Parallele zur Europäisierung des Zollrechts ist unübersehbar: Abbau der Grenzen, der Zoll- und Handelsschranken.

Eine weitere Parallele fällt auf. Im 19. Jahrhundert sind etliche Zölle zu Verbrauchsteuern umgewandelt worden, Verbrauchsteuern aus Zöllen hervorgegangen⁴. Die heutige Salzsteuer hat die alten Salzzölle abgelöst, die Zuckersteuer ist ein Surrogat des Einfuhrzolles auf Zuckerrohr und Rohrzucker. Bei den Verbrauchsteuern setzt die weitere Harmonisierung an. Die Kommission der Europäischen Gemeinschaft hat inzwischen ihre

1 Deutsche Juristen aus fünf Jahrhunderten, 1975, 9.

2 Vgl. BFH Urt. v. 25. 4. 85 V R 123/84 BFHE 143, 383.

3 Erste und Sechste Richtlinie des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern v. 11. 4. 67 und v. 17. 5. 77 ABl. EG 1967, 1301 und ABl. EG 1977 Nr. L 145/1.

4 Vgl. *Hansmeyer* in *Neumark* (Hrsg.), Handbuch der Finanzwissenschaft, II, 3. Aufl. 1980, 787 ff.

diesbezüglichen Vorschläge vorgelegt⁵. Ihre Vorschläge gehen dahin, künftig nur noch alkoholische Getränke, Mineralöl und Tabakerzeugnisse zu besteuern. Das würde auf eine Weinststeuer und auf die Abschaffung der Steuern auf Kaffee und Tee, Zucker und Salz und die Abschaffung der Leuchtmittelsteuer hinauslaufen. Bei der Umsatzsteuer stehen nach diesen Vorschlägen ebenfalls weitere Neuerungen ins Haus, insbesondere der ermäßigte Steuersatz auf alle wesentlichen Güter des Grundbedarfs einschließlich der heilberuflichen Tätigkeiten, und die Anpassung der Steuersätze der einzelnen Länder, wovon die Bundesrepublik allerdings weniger betroffen ist, weil die deutschen Steuersätze innerhalb der vorgeschlagenen Bandbreiten liegen. Soviel zum Nebeneinander der unvereinbar erscheinenden Rechtsmassen.

Zur juristischen Bildung des Rechtspflegepersonals ist folgendes anzumerken: Auf der einen Seite steht die Zollverwaltung mit ihrem personellen Schwerpunkt im mittleren und gehobenen Dienst, auf der anderen Seite stehen die Steuerpflichtigen, deren Angelegenheiten oft noch von den Expeditionen „miterledigt“ werden. Wer die einschlägige Literatur zur Unterrichtung dieser Akteure populärwissenschaftlich nennt, schmeichelt ihren Autoren eher als daß er mit einer Beleidigungsklage rechnen müßte.

Das Sprachenproblem als solches ist bestehen geblieben. Nur geht es heute nicht um das Verhältnis der Landessprachen zum Lateinischen, sondern um das Verhältnis der Landessprache zu den Sprachen der übrigen Mitgliedstaaten. Vor dem Europäischen Gerichtshof kann in zwölf Sprachen verhandelt werden.

Es könnte eine Folge unserer Tagung sein, daß Juristen sich künftig auch mit Zöllen, Verbrauchsteuern und EG-Recht befassen. Es muß sich nicht der Vorgang wiederholen, daß sich auf dem Gebiet der Rechtsberatung unter aller Augen ein neuer Berufsstand bildet. Auch Juristen sollten in der Lage sein, aus den Fehlern ihrer Altvorderen zu lernen. Einstweilen stehen wir noch am Anfang einer Entwicklung, die sich mit der Rezeption des römischen Rechts vergleichen läßt. Dieser Anfang sollte wahrgenommen werden.

Ich danke Ihnen allen für Ihre Teilnahme. Ganz besonders aber danke ich unseren Referenten; von ihnen lebt die Tagung, von ihren Beiträgen lebt die Steuerrechtswissenschaft.

⁵ Vgl. Vorschläge zur Harmonisierung v. 7. 8. 1987 BR-Drucks. 378, 379, 352, 354, 355, 357, 363, 356/1987; vgl. dazu auch *Schlienkamp*, UR 1987, 317.

Verfassungsrechtliche Grundprobleme bei der rechtlichen Regelung der Instrumente der Handelspolitik

Dr. *Ernst-Ulrich Petersmann*, Counsellor im GATT-Sekretariat,
Genf*, und Lehrbeauftragter der Universität des Saarlandes

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. Verfassungsrechtliche Notwendigkeit einer rechtlichen Regelung der Instrumente der HandelspolitikII. Verfassungsrechtliche Funktionen der rechtlichen Regelung der Instrumente der Handelspolitik im GATT-Recht<ul style="list-style-type: none">1. Der Rechtsgrundsatz der Transparenz2. Der Rechtsgrundsatz des nicht-diskriminierenden Marktzugangs3. Der Rechtsgrundsatz der Verhältnismäßigkeit4. Der Rechtsgrundsatz des möglichst unverfälschten Wettbewerbs5. Der Rechtsgrundsatz des individuellen Rechts- und Gerichtschutzes | <ul style="list-style-type: none">6. Der Rechtsgrundsatz der nationalen WirtschaftssouveränitätIII. Verfassungsrechtliche Probleme der Regelung der Instrumente der Handelspolitik im Europäischen Gemeinschaftsrecht<ul style="list-style-type: none">1. Völkerrechtswidrige Auslegung und Anwendung des Außenhandelsrechts der EWG als rechtsstaatliches Problem2. Vereinbarkeit nichttransparenter, diskriminierender und unverhältnismäßiger „Grauzonen-Handelspolitik“ mit den gemeinschaftsrechtlichen Demokratieprinzipien?IV. Odysseus und die Sirenen: Zur gemeinschaftsrechtlichen Notwendigkeit einer völkerrechtskonformen Außenhandelsgesetzgebung der EWG |
|---|--|

I. Verfassungsrechtliche Notwendigkeit einer rechtlichen Regelung der Instrumente der Handelspolitik

Handelspolitik ist das Bemühen staatlicher und zwischenstaatlicher Stellen, Produktion, Preise, Mengen, Verkauf, Handel, Transport und Verbrauch international gehandelter Waren und Dienstleistungen zu regeln

* Der Verfasser gibt ausschließlich seine persönliche Auffassung wieder.

und zu fördern. Die Instrumente der Handelspolitik können in langfristige „ordnungspolitische“ Grundsatzregeln (z. B. Außenhandelsgesetzgebung) und in kurzfristige „prozeßpolitische“ Interventionen unterteilt werden. Langfristige allgemeine Handelsregeln sind u. a. deshalb notwendig, weil

- a) Handelstransaktionen rechtlich durch Verträge und Übertragung von Eigentumsrechten durchgeführt werden und die Konflikte zwischen den kurzfristigen Eigeninteressen der Handelsteilnehmer (z. B. bei Dumping und Handel mit gefälschten Warenzeichen) nur durch langfristige allgemeine Regeln ausgeglichen werden können;
- b) der für eine weltwirtschaftliche Arbeitsteilung zwischen über 170 souveränen Staaten und Millionen autonomer Produzenten, Händler und Verbraucher unerläßliche Markt-, Preis- und Wettbewerbsmechanismus (als spontaner Informations-, Allokations-, Koordinierungs- und Sanktionsmechanismus) rechtlicher Regelung bedarf z. B. zur Vermeidung von „Marktunvollkommenheiten“ (zum Beispiel Wettbewerbsgesetzgebung zwecks Verhinderung von Kartellen und Machtmißbrauch, Umweltschutzgesetzgebung zwecks Vermeidung „externer Effekte“, Sozialgesetzgebung zur Bereitstellung „öffentlicher Güter“);
- c) die verschiedenen (zwischen-)staatlichen handelspolitischen Interventionen häufig die Freiheits- und Eigentumsrechte der Bürger beschränken, indem sie Außenhandelstransaktionen besteuern, die Außenhandelsfreiheit einschränken, in bestehende Verträge eingreifen, den Wettbewerb verfälschen und/oder Einkommen zugunsten bestimmter Gruppen umverteilen;
- d) das nationale Eigeninteresse an optimaler Güterversorgung durch Freihandel sich nicht notwendig mit den protektionistischen Gruppeninteressen importkonkurrierender Unternehmen (und ihrer Arbeitnehmer), aber auch periodisch gewählter Regierungen, Politiker und Verwaltungsbükratien deckt und die politische Durchsetzungsschwäche allgemeiner Interessen gegenüber Gruppeninteressen materiell- und verfahrensrechtliche Einschränkungen des handelspolitischen Regierungsermessens zur Verhinderung von „Regierungsversagen“ notwendig macht;
- e) kein Staat die Freiheits- und Eigentumsrechte seiner am Außenhandelsverkehr teilnehmenden Bürger einseitig in den Hoheitsbereichen anderer Staaten schützen kann und insofern auf internationale Kooperation und völkerrechtliche Verträge angewiesen ist.

Die verschiedenen Instrumente handelspolitischer Interventionen werden in der Wirtschaftswissenschaft üblicherweise danach unterschieden, ob sie

die Handelsströme indirekt über den Preismechanismus beeinflussen (z. B. Wertzölle, spezifische Zölle, Ausgleichszölle, Exportsubventionen, multiple Wechselkurse, Einfuhr-Bardepoterfordernisse) oder durch direkte Kontrollen (z. B. Verbote, Mengenkontingente, Handelsmonopole, Regierungskäufe, Devisenbewirtschaftung). In der Wirtschaftswissenschaft und in den Analysen internationaler Wirtschaftsorganisationen (z. B. von IWF, GATT, UNCTAD, Weltbank, OECD) besteht heute – wie wohl in keinem anderen Bereich der Wirtschaftstheorie – sehr weitgehende Übereinstimmung darüber, daß mehr- oder auch einseitige Handelsliberalisierung die volkswirtschaftliche Wohlfahrt des liberalisierenden Landes (z. B. die Realeinkommen der Verbraucher, die Preise, Menge und Qualität der verfügbaren Güter, die Produktivität) verbessert und Handelsbeschränkungen nur in äußerst seltenen Ausnahmesituationen, deren Vorliegen in der Praxis nicht verlässlich vorausgesagt werden kann, ein effizientes, praktikables Instrument zur Förderung der nationalen wirtschaftlichen Wohlfahrt sind¹. Aus diesen Grundaussagen der Handelstheorie ergeben sich zwei zusätzliche Gründe für die Notwendigkeit eines langfristigen rechtlichen Ordnungsrahmens für die verschiedenen Instrumente der Handelspolitik:

- (1) Handelspolitische Schutzmaßnahmen vermindern das potentielle Volkseinkommen und können eine Volkswirtschaft nicht insgesamt, sondern nur einzelne Unternehmen oder Wirtschaftszweige auf Kosten anderer und der Gesamtwirtschaft schützen. Anders ausgedrückt: „Schutzmaßnahmen verteilen das Einkommen oder das Vermögen innerhalb einer Wirtschaft lediglich um und vermindern es gleichzeitig insgesamt. Sie sind daher auch eine sehr kostspielige Form der Umverteilung².“ Die handelspolitischen Schutzmaßnahmen zugrundeliegenden Wert- und Umverteilungsentscheidungen bedürfen in repräsentativ

1 Vgl. dazu *Tumlić*, GATT-Regeln und Gemeinschaftsrecht. Ein Vergleich wirtschaftlicher und rechtlicher Funktionen, in: *HilffPetersmann* (Hrsg.), GATT und Europäische Gemeinschaft, 1986, 87 (90) zum (theoretischen) Terms-of-Trade Argument, sowie zum Erziehungszollargument. Eine ausführliche Darstellung der Wirtschaftstheorie der optimalen Intervention findet sich etwa bei *Corden*, Trade Policy and Economic Welfare, 1984, 4 f., 411 ff., der u. a. zu Recht betont, daß die moderne Freihandelstheorie nichts mit laissez-faire Argumenten zu tun hat, sondern auf dem Nachweis aufbaut, daß interne Wirtschaftsinterventionen fast stets effizienter und wirksamer sind als Handelsinterventionen.

2 *Tumlić* (FN 1), 91; zum redistributiven Umverteilungscharakter von Handelsbeschränkungen vgl. etwa *Blackhurst*, The Economic Effects of Different Types of Trade Measures and their Impact on Consumers, in: *International Trade and the Consumer*, OECD 1986, 94 ff.

tiven Demokratien parlamentarischer Legitimation und verfahrensrechtlicher Sicherungen zur Gewährleistung „gemeinwohlkonformer“ Entscheidungen³.

- (2) Aus dem Vorliegen von „Marktversagen“ (z. B. oligopolistische Märkte, Dumping) kann noch kein handelspolitischer Interventionsbedarf abgeleitet werden, da interne Wirtschaftsinterventionen (z. B. Produktionssubventionen für „infant industries“) und Freihandel regelmäßig effizientere und wirksamere Korrekturmaßnahmen darstellen, das für den Einsatz von z. B. „optimalen Zöllen“ erforderliche Tatsachenwissen regelmäßig fehlt, und handelspolitische Schutzmaßnahmen erfahrungsgemäß auch wegen ihrer politischen Präcedenzwirkung kaum jemals auf die bloße Korrektur wirtschaftlicher Marktunvollkommenheiten beschränkt werden können. Dieses auch bei wirtschaftlich motivierten Handelsbeschränkungen große Risiko von „Politikversagen“ und protektionistischem Mißbrauch handelspolitischer Ermessensspielräume bestätigt ebenfalls die Notwendigkeit materiell- und verfahrensrechtlicher Einschränkungen der handelspolitischen Befugnis zur Besteuerung und Beschränkung privater Handelsgeschäfte.

Als Ergebnis der vorangegangenen Überlegungen läßt sich die folgende *These* formulieren: Die Grundrechtsgarantien, Rechtsstaats-, Demokratie- und Sozialstaatsgarantien des deutschen Grundgesetzes und des Europäischen Gemeinschaftsrechts gebieten dauerhafte gesetzliche Einschränkungen der handelspolitischen Kompetenzen und zulässigen Instrumente zur Besteuerung und Beschränkung privater Außenhandelsgeschäfte der Bürger. Angesichts der für handelspolitische Entscheidungsprozesse charakteristischen Durchsetzungsschwäche der allgemeinen Freihandelsinteressen der Verbraucher gegenüber den protektionistischen Eigeninteressen von importkonkurrierenden Unternehmen, Politikern und Handelsbürokrata-

3 Insbesondere muß die für die Handelspolitik charakteristische Durchsetzungsschwäche der allgemeinen Verbraucherinteressen an individueller Wohlfahrts- und Grundrechtsmaximierung durch Freihandel verfahrensrechtlich berücksichtigt werden. Es ist daher z. B. zu begrüßen, daß die verschiedenen Außenhandelsverordnungen der EWG über Antidumpingverfahren, Antisubventionsverfahren und andere handelspolitische Schutzmaßnahmen die rechtliche Zulässigkeit von Einfuhrbeschränkungen regelmäßig von der Feststellung abhängig machen, daß handelspolitische Schutzmaßnahmen im Interesse der Gemeinschaft notwendig sind. Die diesbezügliche EG-Praxis ist allerdings problematisch (vgl. etwa *Vermulst*, *Antidumping Law and Practice in the United States and the European Communities*, 1987, 244 [246]).

ten⁴ läßt sich eine die verfassungsrechtlichen „Gemeinwohlgrundwerte“ maximierende Handelspolitik nicht allein durch macht- und interessendeterminierte Verfahren gewährleisten, an denen vorwiegend Interessenten mit protektionistischen Eigeninteressen beteiligt sind. Da die verfassungsrechtlichen „Gemeinwohlgrundwerte“ (z. B. individuelle Freiheit, Gleichheit, Rechtssicherheit, Transparenz und Verhältnismäßigkeit staatlicher Freiheitsbeschränkungen) mit den Wertprämissen und wirtschaftspolitischen Forderungen der Handelstheorie übereinstimmen (z. B. individuelle und soziale Wohlfahrtsmaximierung durch Freihandel und nichtdiskriminierenden Wettbewerb), kann eine „ökonomische Analyse des Außenhandelsrechts“ wesentlich zur Verwirklichung des rechtsstaatlichen Gebots der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit der Instrumente und Verfahren des Außenhandelsrechts beitragen.

II. Verfassungsrechtliche Funktionen der rechtlichen Regelung der Instrumente der Handelspolitik im GATT-Recht

Das Allgemeine Zoll- und Handelsabkommen (GATT) von 1947 ist der einzige weltweite Vertrag, der für die verschiedenen Instrumente der Handelspolitik und für das Außenhandelsrecht der derzeit 125 Teilnehmerstaaten allgemeine Rechtsgrundsätze und rechtsstaatliche Verfahren vorschreibt. Diese den im einzelnen sehr detaillierten GATT-Regeln zugrundeliegenden Rechtsgrundsätze lassen sich folgendermaßen zusammenfassen:

1. Der *Rechtsgrundsatz der Transparenz* (z. B. Artikel II, X, XI, XVI, XVII, XIX GATT) verpflichtet jede Vertragspartei, Handelspolitik grundsätzlich in Form transparenter Zölle durchzuführen und alle Handelsvorschriften unverzüglich so zu veröffentlichen, „daß Regierungen und Wirtschaftskreise sich mit ihnen vertraut machen können“ (Artikel X, 1).
2. Der *Rechtsgrundsatz des nichtdiskriminierenden Marktzugangs* verpflichtet zur „Meistbegünstigung“ bei handelspolitischen Grenzmaßnahmen (Artikel I, XIII), Staatshandel (Artikel XVII) und Zahlungsverkehrsbeschränkungen (Artikel XIV, XV) sowie zur „Inländerbehandlung“ bei

⁴ Zum „politischen Markt für Protektionismus“, auf dem Handelsschutz von bestimmten Gruppen von Wählern, importkonkurrierenden Unternehmen und dazugehörigen Interessengruppen und Parteien nachgefragt und von Politikern und der öffentlichen Verwaltung im Austausch gegen politische Unterstützung angeboten wird, vgl. die zusammenfassende Darstellung und Literaturübersicht bei Frey, *Internationale Politische Ökonomie*, 1985, 18 ff., sowie: *Costs and Benefits of Protection*, OECD 1985, 184 ff.

- innerstaatlichen Steuern und anderen internen Regelungen (Artikel III), vorbehaltlich verschiedener Ausnahmen (z. B. Artikel XXIV).
3. Der *Rechtsgrundsatz der Verhältnismäßigkeit* liegt der im GATT in Übereinstimmung mit der Wirtschaftstheorie vorgeschriebenen Rangordnung für die verschiedenen Instrumente der Handels- und Wirtschaftspolitik zugrunde: Staatliche Wirtschaftsinterventionen sollen grundsätzlich mit den wirtschaftlich effizientesten Instrumenten durchgeführt werden wie z. B. durch Produktionssubventionen (Artikel XVI), Steuern und andere nichtdiskriminierende interne Regelungen (Artikel III). Handelspolitische Grenzmaßnahmen sollen grundsätzlich mittels marktkonformer, in den meisten Staaten gesetzlich festgelegter und administrativ daher weniger manipulierbarer Zölle durchgeführt werden (Artikel XI), deren schrittweise Liberalisierung und rechtliche Bindung das GATT fördert (Artikel II–XXVIII). Nichttarifäre Handelshemmnisse sind wegen ihrer stärkeren Wettbewerbsverfälschungen und wohlfahrtsreduzierenden Wirkungen grundsätzlich untersagt (vgl. Artikel III, V–XI, XV–XVII). Soweit die Ausnahmevorschriften des GATT mengenmäßige Schutzmaßnahmen zulassen (z. B. Artikel XII, XIX), sollen sie auf der Einfuhrseite möglichst als Globalkontingente und nicht als Länderkontingente durchgeführt werden (Artikel XIII, 2), da letztere mit größeren Diskriminierungen, Wettbewerbsverfälschungen und Wohlfahrtsverlusten verbunden sind. Mengenmäßige diskriminierende „Selbstbeschränkungen“ auf der Ausfuhrseite führen zu zusätzlichen Wettbewerbseinschränkungen (z. B. Exportkartellierung) und Wohlfahrtsverlusten für das Einfuhrland (z. B. Übertragung der „Protektionsrenten“ in das Ausland), erschweren die parlamentarische und gerichtliche Kontrolle derartiger Handelshemmnisse im geschädigten Einfuhrland, und sind grundsätzlich vom GATT untersagt (Artikel XI, XIII).
 4. Der *Rechtsgrundsatz des möglichst unverfälschten Wettbewerbs* verpflichtet u. a. dazu, bei der Zollwertberechnung vom Warenpreis „im normalen Handelsverkehr unter Bedingungen des freien Wettbewerbs“ auszugehen (Artikel VII, 2), Antidumping- und Antisubventionszölle auf die wettbewerbsverfälschende Dumping- bzw. Subventionsmarge zu beschränken (Artikel VI), wettbewerbsverfälschende Exportsubventionen (Artikel XVI, B) und diskriminierende Staatshandelspraktiken (Artikel XVII) zu unterlassen.
 5. Gemäß dem *Rechtsgrundsatz des individuellen Rechts- und Gerichtsschutzes* muß „jede Vertragspartei . . . Gerichte, Schiedsgerichte, Verwaltungsgerichte oder entsprechende Verfahren beibehalten oder so bald wie möglich einführen, die unter anderem dem Zweck dienen, Verwaltungsak-

te in Zollangelegenheiten unverzüglich zu überprüfen und richtigzustellen. Diese Gerichte und Verfahren müssen von den Verwaltungsbehörden unabhängig sein; ihre Entscheidungen müssen von den genannten Behörden durchgeführt werden und für deren Tätigkeit maßgebend sein, sofern nicht bei einem Gericht höherer Instanz innerhalb der für Importeure vorgeschriebenen Rechtsmittelfrist ein Rechtsmittel eingelegt wurde . . .“ (Artikel X, 1). Die verschiedenen GATT-Abkommen z. B. über Antidumpingverfahren, Antisubventionsverfahren, Einfuhrlizenzen, Zollwertberechnung, technische Handelshemmnisse oder über das öffentliche Beschaffungswesen schreiben zahlreiche Verfahrens- und Rechtsschutzgarantien für private Außenhandels Teilnehmer vor.

6. Der *Rechtsgrundsatz der nationalen Wirtschaftssouveränität* überläßt es jeder einzelnen GATT-Vertragspartei, autonom über die Höhe ihres nationalen Zollschatzes und über Interventionen in die nationale Wirtschaft zu entscheiden. Im Hinblick auf die unterschiedlichen nationalen Rechts- und Wirtschaftsordnungen läßt das GATT Wirtschaftsinterventionen nicht nur mittels Produktionssubventionen (Artikel XVI, 1), Steuern und anderer interner Regelungen zu (Artikel III), sondern auch z. B. in Form von Staatshandel (Artikel XVII) und interner Marktorganisation (z. B. Artikel XI, 2). Die großzügig formulierten Schutzklauseln des GATT ermöglichen jedem Mitgliedstaat handelspolitische Schutzmaßnahmen und Präferenzabkommen aus zahlreichen wirtschaftlichen oder politischen Gründen (z. B. Artikel VI, XII, XVIII–XXI, XXIV). Das GATT schränkt nicht die autonome Wahl der Ziele, sondern nur die Anwendung nichttransparenter, diskriminierender und volkswirtschaftlich unnötig kostspieliger *Instrumente* der nationalen Handelspolitik ein.

Der Durchblick auf die dem Dickicht der GATT-Regeln zugrundeliegenden Rechtsgrundsätze bestätigt die bereits aus der ökonomischen Analyse des GATT-Rechts folgende Einsicht, daß die Einhaltung der GATT-Regeln dem nationalen wirtschaftlichen und rechtlichen Eigeninteresse (z. B. an optimaler Güterversorgung durch Freihandel) dient und – entgegen dem verbreiteten merkantilistischen Mißverständnis des GATT-Rechts – kein Opfer und keine „Konzession“ zugunsten anderer Staaten verlangt. Die GATT-Vorschriften regeln weniger zwischenstaatliche als innerstaatliche Interessenkonflikte zwischen dem Allgemeininteresse an der Anwendung transparenter, nichtdiskriminierender und wohlfahrtsfördernder Instrumente der Handelspolitik und protektionistischen Gruppeninteressen an staatlichen Handels- und Wettbewerbsbeschränkungen und dadurch ermöglichten „Protektionsrenten“. Die Rechtsgrundsätze des GATT – wie Transparenz, Recht auf Marktzugang, Nichtdiskriminierung, Verhältnis-

mäßigkeit – finden sich in ähnlicher Weise im nationalen Verfassungsrecht rechtsstaatlicher Demokratien sowie im Europäischen Gemeinschaftsrecht⁵. Jedoch gehen die im GATT vereinbarten Konkretisierungen dieser Rechtsgrundsätze für das Außenhandelsrecht – was in der Literatur und Rechtsprechung zum Außenhandelsrecht häufig übersehen wird – inhaltlich sehr viel weiter als die entsprechenden Rechtsgrundsätze des autonomen staatlichen und gemeinschaftsrechtlichen Außenhandelsrechts. Zum Beispiel sind nichttransparente „Grauzonen-Handelsbeschränkungen“ und andere, von den Gemeinschaftsorganen der EWG zunehmend angewandte nichttarifäre Instrumente der Handelspolitik zur Besteuerung der Außenhandelsgeschäfte der Gemeinschaftsbürger und zur Beschränkung ihrer Außenhandelsfreiheit nach den liberalen GATT-Handelsregeln häufig untersagt. Die Diskriminierungsverbote des GATT-Rechts schützen den nichtdiskriminierenden Marktzugang zu den 125 GATT-Teilnehmerstaaten und gehen sehr viel weiter als die Diskriminierungsverbote des Außenhandelsrechts der EWG, die nach der Rechtsansicht der Gemeinschaftsorgane (siehe III.) auch völkerrechtswidrige diskriminierende Einfuhrbeschränkungen gegenüber GATT-Mitgliedstaaten und die damit verbundenen Wettbewerbsverfälschungen zwischen den europäischen Gemeinschaftsbürgern (z. B. konkurrierenden Importeuren) zulassen. Während der Rechtsgrundsatz der Verhältnismäßigkeit des GATT-Rechts präzise und unbedingte Rechtspflichten zur Anwendung transparenter, nichtdiskriminierender, volkswirtschaftlich möglichst wenig wettbewerbs- und wohlfahrtsreduzierender Instrumente der Handelspolitik zur Folge hat, wird der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz des Außenhandelsrechts der EWG von den Gemeinschaftsorganen dahin ausgelegt (siehe III.1.), daß die Gemeinschaftsorgane auch nichttransparente, diskriminierende, volkswirtschaftlich besonders kostspielige und völkerrechtswidrige „Selbstbeschränkungen“ als handelspolitische Instrumente anwenden dürfen, obgleich hierdurch eine demokratische und rechtsstaatliche Kontrolle handelspolitischer Schutzmaßnahmen nahezu unmöglich gemacht wird. Mindest-Einfuhrpreise, systematische Exportsubventionen und andere Wettbewerbsverfälschungen, die nach den GATT-Regeln untersagt sind (vgl. z. B. Artikel XI; XVI, B GATT), sind nach den Agrarmarktordnungen der EWG häufig zulässig. Individuelle Verfahrens-, Rechtsschutz- und Gerichtsschutzgarantien z. B. in Antidumping- und Antisubventionsverfahren wurden im Außenhandels-

5 Die „strukturelle Kongruenz“ der Verfassungsprinzipien ist kein Zufall. Die liberalen GATT-Verpflichtungen sind als multilateral vereinbarte Ausdehnung nationaler, für die Ausübung sämtlicher Staatsgewalt geltender Verfassungsprinzipien auf den grenzüberschreitenden Handelsverkehr zu verstehen; vgl. dazu *Petersmann*, Handelspolitik als Verfassungsproblem, ORDO Bd. 38, 1988.

recht der EWG mitunter erst im Rahmen der Durchführungsverordnungen zu den diesbezüglichen, sehr detaillierten GATT-Abkommen (z. B. den Antidumpingkodices des GATT von 1967 und 1979) anerkannt.

Die verbreitete, wenn auch gedankenlose merkantilistische Sicht liberaler internationaler Handelsregeln als potentiell gefährlicher Souveränitäts- und Freiheitsbeschränkung übersieht regelmäßig, daß – während z. B. die internationalen Menschenrechtskonventionen oft nur Mindeststandards vorschreiben, die hinter den autonomen staatlichen Grundrechtsgarantien der OECD-Staaten meist zurückbleiben – die Einhaltung der oft präzisen und unbedingten GATT-Verpflichtungen (z. B. der Diskriminierungsverbote in Artikeln I, III, XIII, der Verbote nichttarifärer Handelshemmnisse in Artikeln VII–XI, 1) eine wesentliche Erweiterung der individuellen Außenhandelsfreiheit und rechtsstaatlichen Garantien im Außenhandelsverkehr zur Folge hat. Obgleich multilaterale Handelsliberalisierung politisch leichter durchführbar und wirtschaftlich vorteilhafter als einseitige Handelsliberalisierung ist, würde auch eine einseitige Befolgung der GATT-Verpflichtungen für die Anwendung transparenter, nichtdiskriminierender und effizienter Instrumente der Handelspolitik den volkswirtschaftlichen Wohlstand der Bürger, ihre individuellen Freiheits-, Gleichheits- und Verfahrensrechte, die Rechtssicherheit und das wirtschaftliche „Umverteilungspotential“ stets mehr erhöhen, als es durch Rückgriff auf die vom GATT untersagten Handelsdiskriminierungen und Handelsbeschränkungen möglich wäre⁶.

III. Verfassungsrechtliche Probleme der Regelung der Instrumente der Handelspolitik im Europäischen Gemeinschaftsrecht

Gemäß dem Gutachten des Europäischen Gerichtshofs vom 4. Oktober 1979 zum Internationalen Naturkautschuk-Abkommen

„könnte eine gemeinsame Handelspolitik nicht mehr sinnvoll betrieben werden, wenn die Gemeinschaft nicht auch über die verfeinerten, zur Entwicklung des internationalen Handels eingeführten Hilfsmittel verfügen könnte. Artikel 113 EWG-Vertrag darf somit nicht in einer Weise ausgelegt werden, die dazu führen würde, die gemeinsame Handelspolitik auf den Gebrauch der Instrumente zu beschränken,

⁶ Die Außenhandelsfreiheit hat daher im deutschen Recht Grundrechtscharakter und ist auch im Europäischen Gemeinschaftsrecht als unmittelbar anwendbare Grundfreiheit anzusehen; vgl. dazu *Petersmann*, Die EWG als GATT-Mitglied – Rechtskonflikte zwischen GATT-Recht und Europäischem Gemeinschaftsrecht, in *Hilf/Petersmann* (FN 1), 119 ff., 163 ff. Zu den volkswirtschaftlichen Vorteilen der Handelsliberalisierung gegenüber alternativen Protektionsrenten und handelspolitischen Schutzmaßnahmen, vgl. etwa *Baldwin*, Protectionism and Social Justice, in: *Protectionism and Growth*, EFTA 1985, 53 ff.

deren Wirkung ausschließlich auf die herkömmlichen Aspekte des Außenhandels gerichtet ist, und weiterentwickelte Mechanismen, wie sie das beabsichtigte Übereinkommen bereitstellt, auszuschließen. Eine so verstandene ‚Handelspolitik‘ wäre dazu verurteilt, allmählich bedeutungslos zu werden. Wenn auch anzunehmen ist, daß der beherrschende Gedanke zur Zeit der Ausarbeitung des Vertrages der der Liberalisierung des Handelsverkehrs war, so hindert doch der Vertrag die Gemeinschaft nicht daran, eine Handelspolitik zu entwickeln, die für bestimmte Erzeugnisse auf die Regulierung des Weltmarkts anstelle einer bloßen Liberalisierung des Handelsverkehrs abzielt.“

„Artikel 113 verleiht der Gemeinschaft die Zuständigkeit für die Gestaltung einer ‚Handelspolitik nach einheitlichen Grundsätzen‘; daraus erhellt, daß die Frage der Außenhandelsbeziehungen in einer offenen Perspektive und nicht nur im Hinblick auf die Handhabung einiger bestimmter Systeme, wie Zölle und mengenmäßige Beschränkungen, zu regeln ist. Dies läßt sich auch dem Umstand entnehmen, daß die in Artikel 113 enthaltene Aufzählung der Gegenstände der Handelspolitik (die Änderung von Zollsätzen, der Abschluß von Zoll- und Handelsabkommen, die Vereinheitlichung der Liberalisierungsmaßnahmen, die Ausfuhrpolitik und die handelspolitischen Schutzmaßnahmen) als eine nicht abschließende Aufzählung gedacht ist, die als solche nicht die Möglichkeit abschneiden soll, im Rahmen der Gemeinschaft andere Verfahren zur Regelung der Außenhandelsbeziehungen einzuführen. Eine einschränkende Auslegung des Begriffs der gemeinsamen Handelspolitik könnte wegen der Unterschiede, die dann in bestimmten Bereichen der Wirtschaftsbeziehungen zu den Drittländern fortbestehen würden, zu Störungen im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr führen.“

Gemäß Artikel 9 EWG-Vertrag ist „Grundlage der Gemeinschaft eine Zollunion, die sich auf den gesamten Warenaustausch erstreckt“. Die EWG-Vertragsbestimmungen für das in Artikel 3 lit. a genannte Ziel der „Abschaffung der Zölle und mengenmäßigen Beschränkungen bei der Ein- und Ausfuhr von Waren sowie aller sonstigen Maßnahmen gleicher Wirkung zwischen den Mitgliedstaaten“ wurden teils wörtlich gemäß den entsprechenden Verbotsvorschriften des GATT formuliert (vgl. etwa Artikel III, 2 GATT und 95 EWG-Vertrag betr. das Verbot der Steuerrückstellungen). In der Literatur und Rechtsprechung zum Außenhandelsrecht wird aufgrund der verbreiteten Unkenntnis des GATT insofern häufig übersehen, daß die Verbotsvorschriften des GATT für Zölle und Maßnahmen gleicher Wirkung (Artikel II), Mengenbeschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung (Artikel XI, 1), Inländerbehandlung (Artikel III) oder z. B. Transitfreiheit (Artikel V) teils präziser und unbedingter formuliert sind als die entsprechenden EWG-Vertragsbestimmungen. Ebenso wird häufig übersehen, daß auch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur Handelsliberalisierung *innerhalb* der EWG in wichtigen Be-

7 Gutachten des EuGH vom 4. 10. 1979 (1/78), erstattet aufgrund von Art. 228 EWG-Vertrag, Slg. 1979, 2871 ff. (Rdnrn. 44, 45).

reichen – wie z. B. beim Verbot zollähnlicher Abgaben⁸, dem Verbot der Steuerrückstellungen⁹ und hinsichtlich der Transitfreiheit¹⁰ – weniger liberal zu sein scheint als die entsprechenden GATT-Regeln. Wie dem auch sei: Zu den von Artikel 113 EWG-Vertrag vorgeschriebenen „einheitlichen Grundsätzen“ der gemeinschaftsrechtlichen Zollunion gehören u. a. auch

- a) die Verwirklichung einer Zollunion in Übereinstimmung mit den u. a. im Artikel XXIV GATT festgelegten völkerrechtlichen Verpflichtungen der EWG und ihrer Mitgliedstaaten (vgl. z. B. Artikel 3, 9, 30, 34, 36, 95, 110, 234 EWG-Vertrag); und
- b) die unmittelbare Anwendbarkeit durch Gerichte und Gemeinschaftsbürger der diesbezüglichen Zollbindungen im Gemeinsamen Zolltarif und der internen Diskriminierungsverbote und Freiheiten des Warenverkehrs, obgleich die diesbezüglichen EWG-Vertragsbestimmungen oft weniger präzise (z. B. Artikel 30 EWG-Vertrag im Vergleich zu Artikel XI, 1; III GATT) und weniger unbedingt (z. B. Artikel 95 im Vergleich zu Artikel III, 2) formuliert sind als die entsprechenden GATT-Verbote.

Für die von der EWG gemäß Artikel XXIV GATT abgeschlossenen Abkommen über die Errichtung von Zollunionen oder Freihandelszonen z. B. mit den EFTA-Staaten gilt ähnliches: Die Abkommen nehmen regelmäßig ausdrücklich auf die völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen Bezug. Die in ihnen vereinbarten Verbote von Zöllen, mengenmäßigen Beschränkungen, Maßnahmen gleicher Wirkung und Steuerrückstellungen sind gemäß den entsprechenden GATT-Verboten formuliert. Die betreffenden Verbotsvorschriften wurden vom Europäischen Gerichtshof teilweise ausdrücklich als unmittelbar anwendbar anerkannt und gerichtlich durchgesetzt¹¹.

8 Vgl. etwa die Vorabentscheidung des EuGH vom 24. 10. 1973 Rs. 5/73 *Balkan-Import-Export GMBH/Hauptzollamt Berlin* Slg. 1973, 1091 ff., 1108 f., wo der Gerichtshof Währungsausgleichsbeträge in Form von Grenzausgleichsabgaben bei der Einfuhr für rechtmäßig erklärte. Artikel II GATT verbietet derartige zollgleiche Abgaben im Drittlandshandel mit GATT-Staaten, sofern sie GATT-Zollbindungen überschreiten.

9 So wird z. B. das im Artikel 95 EWG-Vertrag enthaltene, fast wörtlich auf Artikel III, 1, 2 GATT beruhende Verbot der Steuerrückstellungen aufgrund der verschiedenen Ausnahme- und Sonderregelungen des EWG-Vertrages (z. B. in Artikel 95 Abs. 3), die sich im GATT nicht finden, in der Rechtsprechung des EuGH weniger strikt interpretiert als in der entsprechenden GATT-Praxis.

10 So scheint der EuGH Urt. v. 16. 3. 1983 Rs. 266/81 *SIO/Slg.* 1983, 731 ff., die zulässigen Ausnahmen zum ungeschriebenen gemeinschaftsrechtlichen Grundsatz der Durchfuhrfreiheit weniger strikt eingeschränkt zu haben als in der detaillierten Regelung der Transitfreiheit in Artikel V GATT.

11 Vgl. etwa *Bebr*, Gemeinschaftsabkommen und ihre mögliche unmittelbare Wirksamkeit, Europa-Recht 1983, 128 ff.

In dem auf Artikeln 28, 113 EWG-Vertrag beruhenden Außenhandelsrecht der EWG für nichtlandwirtschaftliche Güter und dem auf Artikeln 28, 43, 113 EWG-Vertrag beruhenden Außenhandelsrecht für landwirtschaftliche Erzeugnisse sind die verschiedenen Instrumente der Handelspolitik demgegenüber sehr viel weniger präzise geregelt. Artikel 113 EWG-Vertrag hat umfassende und nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ausschließliche handelspolitische Regelungskompetenzen auf die Gemeinschaftsorgane übertragen, jedoch ohne die von Artikel 113 geforderten „einheitlichen Grundsätze“ der gemeinsamen Handelspolitik inhaltlich näher zu bestimmen und ohne „verfassungsrechtliche Sicherungen“ (z. B. parlamentarische und gerichtliche Kontrolle) zum Schutz der Gemeinschaftsbürger vor einer handelspolitischen Besteuerung, Freiheits- und Wettbewerbsbeschränkung mittels nichttransparenter, diskriminierender und unverhältnismäßiger Rechtsformen vorzusehen. Die lapidar kurzen EWG-Vertragsbestimmungen über die Handelspolitik (Artikel 110–116) scheinen von der Annahme perfekter, wohlfahrtsmaximierender Gemeinschaftsorgane auszugehen und das ordnungspolitische Grundproblem zu übersehen, daß die Gemeinschaftsorgane ebenso wie nationale Regierungen von den verschiedensten gesellschaftlichen Kräften (z. B. Interessengruppen) beeinflußt werden und ihre Gemeinschaftspolitiken nicht unabhängig von anderen Entscheidungsträgern verfolgen können. Angesichts der für die Handelspolitik typischen Asymmetrien bei der Durchsetzung der klar erkennbaren, konzentrierten und politisch wirksam organisierten Protektionsinteressen importkonkurrierender Erzeuger (und ihrer Arbeitnehmer) einerseits und den nur indirekt und individuell weniger betroffenen, politisch meist schwach vertretenen Freihandelsinteressen der Verbraucher andererseits gewährleisten die laufenden handelspolitischen Entscheidungsprozesse alleine noch keine wohlfahrts- und grundrechtsmaximierende Handelspolitik. Dies gilt um so mehr, als Handelsbeschränkungen oft eine notwendige Ergänzung für die Wirksamkeit interner Handels- und Wettbewerbsbeschränkungen (z. B. Produktionsquoten für europäische Agrar- und Stahlherzeuger) sind. Da die Verteilung der mit Handelsliberalisierung verbundenen gesamtwirtschaftlichen Vorteile und Anpassungskosten durch Handelsbeschränkungen verändert wird, sind handelspolitische Ermessensspielräume erfahrungsgemäß besonders stark dem politischen Druck protektionistischer Gruppeninteressen ausgesetzt. Sie sind in besonderem Maße auf materiell- und verfahrensrechtliche Gewährleistungen transparenter, nichtdiskriminierender und wohlfahrtsfördernder Entscheidungsprozesse angewiesen. In den EWG-Verbotsvorschriften für Zölle, Mengenbeschränkungen und Diskriminierungen *innerhalb* der EWG und in den GATT-Verbotsvorschriften für Zölle, nichttarifäre Han-

delshemmnisse und Handelsdiskriminierungen außerhalb der EWG sind entsprechende Gewährleistungen in einer grundrechts- und wohlfahrtsmaximierenden Weise festgelegt worden. Die gemeinschaftsrechtliche Regelung der Instrumente der gemeinsamen Handelspolitik gegenüber Drittstaaten und die diesbezügliche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs bleiben in wichtigen Bereichen hinter diesen völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen der EWG und ihrer Mitgliedstaaten zurück. Die damit häufig verbundenen Konflikte mit den Rechtsstaats- und Demokratieprinzipien des Gemeinschaftsrechts seien im folgenden an einigen Beispielen verdeutlicht.

1. Völkerrechtswidrige Auslegung und Anwendung des Außenhandelsrechts der EWG als rechtsstaatliches Problem

Die bereits umfangreiche Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum GATT und zu den Assoziierungs- und Freihandelsabkommen der EWG mit europäischen Staaten wird in der Literatur ganz überwiegend dahin ausgelegt, daß die GATT-Regeln zwar nicht auf den innergemeinschaftlichen Handel anwendbar sind, aber in den Außenhandelsbeziehungen zu dritten GATT-Mitgliedstaaten einen „integrierenden Bestandteil der Europäischen Gemeinschaftsrechtsordnung“ mit Vorrang vor sekundärem Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht bilden¹². Seit dem 1. Juli 1968, dem Zeitpunkt der Rechtsnachfolge der EWG für den gemeinschaftsrechtlichen Zuständigkeitsbereich in die GATT-Rechte und GATT-Pflichten der EWG-Mitgliedstaaten, liegt die Zuständigkeit für die rechtsverbindliche Auslegung des GATT-Rechts innerhalb der EWG beim Europäischen Gerichtshof¹³. Die GATT-Verpflichtungen der EWG sind bei der Auslegung des Außenhandelsrechts der EWG zu berücksichtigen¹⁴. Eine unmittelbare Anwendbarkeit der GATT-Regeln durch Gerichte und Gemeinschaftsbürger lehnt der Europäische Gerichtshof allerdings ab¹⁵ –

12 Vgl. hierzu etwa: *Ehlermann*, Die innergemeinschaftliche Anwendung der Regeln des GATT in der Praxis der EG, in: *Hilf/Petersmann* (FN 1), 203, 209 ff.; *Everling*, Das Recht in den internationalen Wirtschaftsbeziehungen der EG, in: *Hilf/Petersmann* (FN 1), 175, 187 ff.; *Petersmann*, Application of GATT by the Court of Justice of the European Communities, in: *Common Market Law Review* 1983, 397 ff.

13 Vgl. EuGH Urt. v. 16. 3. 1983 Rs. 267–269/81 *SPI* Slg. 1983, 801 ff.; Rs. 290–291/81 *Singer* Slg. 1983, 847 ff.

14 Dies hat der EuGH verschiedentlich z.B. in Urteilen zum Zollrecht (etwa Rs. 92/71 *Interfood/Hauptzollamt Hamburg* Slg. 1972, 109 ff.) und zum Antidumpingrecht anerkannt (etwa Rs. 56/85 *Brother/Kommission* noch nicht veröffentlicht).

15 Vgl. hierzu etwa die oben in FN 12 genannten Literaturhinweise und die in FN 10 und 13 zitierten „GATT-Urteile“ des EuGH.

leider mit Begründungen, die auf eine bedauerliche Unkenntnis der GATT-Regeln hindeuten¹⁶.

Die verschiedenen Grundverordnungen des EG-Rates über den gemeinsa-

16 Das Hauptargument – der Reziprozitätsgrundsatz und die Flexibilität des GATT ständen einer unmittelbaren Anwendung des GATT-Rechts entgegen – wurde vom EuGH selbst im *Kupferberg-Urteil* vom 26. 10. 1982 mit dem richtigen Hinweis entkräftet, daß „in dem Umstand, daß die Gerichte der einen Partei möglicherweise einigen Bestimmungen des Abkommens (d. h. des gemäß Artikel XXIV GATT geschlossenen Freihandelsabkommens EWG–Portugal) unmittelbare Geltung zuerkennen, während die Gerichte der anderen Partei diese unmittelbare Geltung möglicherweise ablehnen, für sich allein noch keine fehlende Gegenseitigkeit bei der Durchführung des Abkommens zu sehen“ ist (Rs. 104/81 Slg. 1982, 3641 ff., Rdnr. 18). Ebenso hat das *Kupferberg-Urteil* zu Recht betont, daß die bloße Existenz völkerrechtlicher Schutzklauseln und Streitbeilegungsverfahren der unmittelbaren Anwendung eindeutiger, unbedingter Vertragsverpflichtungen nicht entgegensteht (Rdnrn. 20 u. 21), solange die Schutzklauseln nicht angerufen werden. Entgegen der für die GATT-Rechtsprechung des EuGH charakteristischen merkantilistischen Sicht des GATT als „Konzession“ sollte entscheidend sein, daß das GATT präzisere, unbedingte und sehr viel weitergehende Verbotsvorschriften für Handelsdiskriminierungen (z. B. Artikel I, 1; III; XIII) und nichttarifäre Handelshemmnisse (z. B. Artikel II; XI, 1) enthält als das Außenhandelsrecht der EWG und die grundrechts- und wohlfahrtsmaximierenden Wirkungen einer GATT-konformen Handelspolitik sich unabhängig davon ergeben, ob dritte GATT-Mitgliedstaaten die GATT-Regeln ebenfalls einhalten und unmittelbar anwenden. Das Argument, die EWG solle die unmittelbare Anwendung von GATT-Regeln vom reziproken Verhalten dritter GATT-Mitgliedstaaten abhängig machen, ist genauso tiefsinnig wie der Vorschlag, die EWG solle die Handelsliberalisierung innerhalb der EWG abbauen, weil dritte GATT-Mitgliedstaaten die Exporte der EWG beschränken. *Everling's* (FN 12, 191) Ansicht – „Die Beachtung der GATT-Bestimmungen durch die Vertragsparteien beruht vor allem darauf, daß jede nur dann, wenn sie sich selbst vertragstreu verhält, mit einem entsprechenden Verhalten der anderen rechnen kann“ – übersieht die unbedingte Geltung der GATT-Verpflichtungen, die eine derartige „machtorientierte Reziprozitätspolitik“ nach dem Vorbild der 1930er Jahre gerade untersagen und dies nicht nur im Interesse dritter Handelspartner sondern vor allem im Interesse der eigenen Bürger. *Everling's* weitere Befürchtung – „Wird die Gemeinschaft nicht wehrlos, wenn ihre Partner wissen, daß ihr Verhalten bereits durch die eigenen Gerichte erzwungen wird?“ (FN 12, 191) – beruht ebenfalls auf einer Sicht des GATT als potentieller Gefahr; nach dem GATT kann jede Vertragspartei autonom und einseitig über die Anwendung handelspolitischer Schutzmaßnahmen entscheiden und die GATT-Verpflichtungen für die Wahl transparenter, nichtdiskriminierender und wohlfahrtsfördernder Instrumente der Handelspolitik dienen weniger der Regelung zwischenstaatlicher, sondern der rechtsstaatlichen Regelung innerstaatlicher Interessenkonflikte zwischen Importeuren, importkonkurrierenden Unternehmen, Verbrauchern, Exporteuren usw.

men Zolltarif¹⁷, die gemeinsame Einfuhr- und Ausfuhrregelung¹⁸, über den Zollwert der Waren¹⁹, über Antidumping- und Antisubventionsverfahren²⁰ sowie über den Schutz gegen unerlaubte Handelspraktiken²¹ erkennen zwar jeweils die Rechtspflicht und Absicht zur Erfüllung der völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen der EWG an. Der Gerichtshof hat ferner bestätigt, daß für die Durchführung der Außenhandelsverordnungen der EWG die rechtsstaatlichen Gebote der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung und der Gleichbehandlung vor dem Recht gelten:

„Hat der Rat einmal eine allgemeine Verordnung zur Verwirklichung einer der Zielsetzungen von Artikel 113 des Vertrages erlassen, so kann er von den so aufgestellten Regeln bei ihrer Anwendung auf den Einzelfall nicht abweichen, ohne Störungen im Rechtsetzungssystem der Gemeinschaft hervorzurufen und den Grundsatz der Gleichheit der Bürger vor dem Gesetz zu verletzen²².“

Die „verfassungsähnliche Funktion“²³ der völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen der EWG als „integrierender Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung“ sowie die gemeinschaftsrechtlichen Konstitutionsprinzipien der „begrenzten Ermächtigungen“²⁴, der Rechtsstaatlichkeit²⁵ und

17 Vgl. VO (EWG) Nr. 950/68 des Rates vom 28. 6. 1968 über den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. EG Nr. L 172, 1) und zahlreiche Änderungsverordnungen (z. B. VO [EWG] Nr. 3333/83 des Rates vom 4. 11. 1983, ABl. EG Nr. L 313, 1).

18 Vgl. VO (EWG) Nr. 288/82 des Rates vom 5. 2. 1982 betr. die gemeinsame Einfuhrregelung (ABl. EG Nr. L 35, 1) und VO (EWG) Nr. 2603/69 des Rates vom 22. 12. 1969 zur Feststellung einer gemeinsamen Ausfuhrregelung (ABl. EG Nr. L 324, 25).

19 VO (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28. 5. 1980 über den Zollwert der Waren (ABl. EG Nr. L 134, 1).

20 VO (EWG) Nr. 2176/84 des Rates vom 23. 7. 1984 über den Schutz gegen gedumpte oder subventionierte Einfuhren aus nicht zur EWG gehörenden Ländern (ABl. EG Nr. L 201, 1).

21 VO (EWG) Nr. 2641/84 des Rates vom 17. 9. 1984 zur Stärkung der gemeinsamen Handelspolitik und insbesondere des Schutzes gegen unerlaubte Handelspraktiken (ABl. EG Nr. L 252, 1).

22 Urt. v. 29. 3. 1979 Rs. 113/77 *NTN Toyo Bearing Company* Slg. 1979, 1185 (1209).

23 Ausführlicher hierzu: *Petersmann*, Constitutional Functions of Public International Economic Law, in: *Restructuring the International Economic Order: The Role of Law and Lawyers*, Proceedings of the Colloquium on the occasion of the 350th anniversary of the University of Utrecht, 1987, 49, 61 ff.

24 Vgl. *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, 425 ff.

25 Zu den in der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Rechtsstaatsprinzipien wie Verhältnismäßigkeit, Vertrauensschutz, Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, Schutz wohlverworbener Rechte, Gebot der Rechtssicherheit, Schutz des guten Glaubens, Grundsatz des rechtlichen Gehörs, Gleichbehandlungsgrundsatz, usw. vgl. etwa die verschiedenen Beiträge in: *Schwarze* (Hrsg.), *Europäisches Verwaltungsrecht im Werden*, 1982, z. B. 12 ff.

„Völkerrechtsfreundlichkeit“²⁶ legen zwar die Auslegung nahe, daß die Gemeinschaftsorgane grundsätzlich zur Anwendung GATT-konformer, transparenter, grundrechts- und wohlfahrtsmaximierender Instrumente der Handelspolitik verpflichtet sind²⁷. Unter dem politischen Druck protektionistischer Interessengruppen aus der Landwirtschaft, dem Textil- und Bekleidungsbereich, der Stahl- und stahlverarbeitenden Wirtschaft und einer – aufgrund der protektionistischen Präzedenzfälle wachsenden – Zahl anderer Wirtschaftsbereiche ist die Außenhandelspraxis der EWG jedoch zunehmend durch die Anwendung nichttransparenter, diskriminierender oder unverhältnismäßig kostspieliger Handelsbeschränkungen im Widerspruch zu den völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen der EWG gekennzeichnet. Nicht nur EG-Kommission²⁸ und EG-Rat²⁹ scheinen eine Gemeinschaftskompetenz zu völkerrechtswidrigen Handelsbeschränkungen zu beanspruchen, sondern auch der Europäische Gerichtshof hat in einer Reihe von Urteilen entschieden, daß z. B.

- nationale Einfuhrabgaben eines EG-Mitgliedstaates auch dann rechtmäßig sein können, wenn sie gegen die präzisen und unbedingten völkerrechtlichen Verpflichtungen der EWG aus Artikel II GATT (Zollbindungen) verstoßen³⁰;
- diskriminierende mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen der EWG gegenüber einem GATT-Mitgliedstaat, deren GATT-Widrigkeit bereits

26 Vgl. dazu etwa *Everling* (FN 12), 178.

27 Diese Einschränkung würde allerdings nur für die gemeinsame Handelspolitik gegenüber GATT-Mitgliedstaaten gelten. Da die GATT-Regeln nicht die Ziele der Handels- und Wirtschaftspolitik, sondern nur die Anwendung allseits schädlicher Instrumente einschränken, würde eine GATT-konforme Interpretation der handelspolitischen Gemeinschaftskompetenzen keinerlei „Souveränitätsverlust“, sondern eher einen „Souveränitätsgewinn“ für die EWG im Sinne einer real erhöhten Fähigkeit zu wohlfahrts- und grundrechtsmaximierender Handelspolitik sowohl im Innenverhältnis gegenüber protektionistischen Lobbys als auch im Außenverhältnis gegenüber Drittstaaten mit sich bringen.

28 Vgl. etwa *Sack*, *The Commission's Powers under the Safeguard Clauses of the Common Organizations of Agricultural Markets*, in: *Common Market Law Review* 1983, 757 ff., und die dort analysierte Rechtsprechung des EuGH zur gemeinschaftsrechtlichen Zulässigkeit auch völkerrechtswidriger Handelsdiskriminierungen der EWG.

29 Vgl. etwa die zahlreichen diskriminierenden Selbstbeschränkungsabkommen des EG-Rats z. B. für Stahlexporte in die USA (ABl. EG Nr. L 355, 1 ff.), deren Verstoß gegen Artikel XI, XIII GATT allenfalls teilweise durch Artikel 4 Abs. 5 des GATT-Subventionskodex (Exportbeschränkungen zur Abwendung von Anti-subsventionsabgaben) zu rechtfertigen war.

30 Vgl. hierzu die oben in FN 13 genannten Urteile.

vor dem Urteil des Gerichtshofs durch eine Entscheidung des GATT-Rats rechtsverbindlich festgestellt worden war, als rechtswirksam zu behandeln sind³¹;

- das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot dahin auszulegen ist, daß auch offensichtlich völkerrechtswidrige diskriminierende Einfuhrbeschränkungen gegenüber einem GATT-Mitgliedstaat mit dem Diskriminierungsverbot des Gemeinschaftsrechts vereinbar sind³²;
- der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Verhältnismäßigkeit auch GATT-widrige und nach der Wirtschaftstheorie unverhältnismäßig schädliche „freiwillige“ diskriminierende Ausfuhrbeschränkungen rechtfertigt, obwohl dadurch die für handelspolitische Schutzmaßnahmen vorgeschriebenen Verfahren und Voraussetzungen (z. B. Transparenz) umgangen werden³³;
- die Gemeinschaftsbürger nicht auf eine völkerrechtskonforme Handelspolitik der EWG mittels transparenter, nichtdiskriminierender, wohlfahrts- und grundrechtsmaximierender Instrumente vertrauen dürfen³⁴.

Die völkerrechtswidrige Auslegung und Anwendung des Außenhandelsrechts der EWG durch die Gemeinschaftsorgane wirft eine Reihe grundsätzlicher rechtsstaatlicher Bedenken und Probleme auf:

31 Vgl. hierzu EuGH Urt. v. 5. 5. 1981 Rs. 112/80 *Dürbeck/Hauptzollamt Frankfurt* Slg. 1981, 1095 ff., sowie den GATT-Panel-Bericht von 1980 in GATT Basic Instruments and Selected Documents, 27th Supplement, 1981, 98 ff. Die vom GATT-Rat rechtsverbindlich mit Zustimmung der EWG festgestellte Unvereinbarkeit der diskriminierenden Einfuhrbeschränkungen der EWG mit Artikel XIII GATT wurde vom EuGH allerdings nicht berücksichtigt, weil die EG-Kommission den Gerichtshof insofern falsch informierte und der Gerichtshof diese Angaben als unbestritten seiner Entscheidung zugrundelegte, obgleich der klagende deutsche Importeur zur Zeit des Gerichtsverfahrens noch keinen Zugang zu dem damals noch unveröffentlichten GATT-Panel-Bericht hatte.

32 Vgl. hierzu EuGH Urt. v. 15. 7. 1982 Rs. 245/81 *Edeka Zentrale AG/Bundesrepublik Deutschland* Slg. 1982, 2745 ff., in dem der EuGH diskriminierende Schutzmaßnahmen für die Einfuhr von Pilzkonserven aus dem GATT-Mitgliedstaat Südkorea und die gleichzeitige Liberalisierung der Einfuhr von Pilzkonserven aus dem Nicht-GATT-Mitgliedstaat China für zulässig hielt, weil China eine freiwillige Selbstbeschränkung akzeptiert hatte.

33 Vgl. hierzu das oben in FN 32 genannte *Edeka*-Urteil, Slg. 1982, 2757 (Rdnrn. 22, 23). Die formaljuristische Argumentation des EuGH berücksichtigt weder die GATT-Widrigkeit diskriminierender Ausfuhrbeschränkungen noch deren besondere volkswirtschaftliche Schädlichkeit und Umgehung rechtsstaatlicher Schutzklauselverfahren im Einfuhrland.

34 Vgl. etwa den 4. Leitsatz im oben in FN 32 genannten *Edeka*-Urteil. Vgl. auch EuGH Urt. v. 28. 10. 1982 Rs. 52/81 *OHG Firma W. Faust/Kommission der EG* Slg. 1982, 3745 ff., 2. Leitsatz.

- Berechtigt das handelspolitische Ermessen der Gemeinschaftsorgane zur Anwendung nichttransparenter, diskriminierender, völkerrechtswidriger Instrumente der Handelspolitik, wenn das handelspolitische Ziel ebenso durch transparente, nichtdiskriminierende, völkerrechtskonforme Instrumente mit geringeren volkswirtschaftlichen Kosten erreicht werden kann (z. B. GATT-konforme Schutzmaßnahmen statt „freiwilliger“ Ausfuhrbeschränkungen, mit denen die EG-Kommission u. a. beim Videorecorder-Abkommen „Protektionsrenten“ in Milliardenhöhe an ausländische Exportkartelle übertragen hat)?
- Ist die GATT-widrige Auslegung und Anwendung des Außenhandelsrechts der EWG mit den gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen der „Völkerrechtsfreundlichkeit“ und völkerrechtskonformen Auslegung des Gemeinschaftsrechts vereinbar?
- Ist es mit den rechtsstaatlichen Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit der (Außenhandels-)Verwaltung und des individuellen Rechts- und Gerichtsschutzes zu vereinbaren, daß die EG-Kommission handelspolitische Schutzmaßnahmen – statt im Rahmen der in der gemeinsamen Einfuhrregelung vorgesehenen und gerichtlich kontrollierbaren Verfahren – durch völkerrechtswidrige, nichttransparente und individuellem Rechts- und Gerichtsschutz entzogene ausländische Selbstbeschränkungen vereinbart?
- Ist es mit den rechtsstaatlichen Garantien eines „fairen Verfahrens“ vereinbar, wenn der Europäische Gerichtshof im Vorabentscheidungsverfahren nicht nur die Interpretation der das handelspolitische Ermessen der EG einschränkenden liberalen GATT-Verpflichtungen den Gemeinschaftsexekutiven überläßt, sondern auch einen offensichtlich falschen Vortrag der EG-Kommission über den Inhalt einer rechtlichen GATT-Entscheidung (betr. die GATT-Widrigkeit einer handelspolitischen Schutzmaßnahme der EG-Kommission) als richtig („unbestritten“) seiner Entscheidung zugrundelegt, obwohl die Einsicht in den tatsächlichen Text der GATT-Entscheidung zur Zeit des Vorabentscheidungsverfahrens nur den Gemeinschaftsbehörden (einschließlich dem Gerichtshof) und nicht dem geschädigten deutschen Importeur möglich war³⁵?
- Ist es mit den Freiheiten des Warenverkehrs, die gemäß den gemeinsamen Einfuhr- und Ausfuhrregelungen auch für den Außenhandelsver-

35 Vgl. hierzu den oben in FN 31 zitierten *Dürbeck*-Fall.

kehr gelten und wegen ihrer unmittelbaren Anwendbarkeit grundrechtsähnlichen Charakter haben, und mit den gemeinschaftsrechtlichen Grundsätzen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu vereinbaren, daß die inhaltlich begrenzten handelspolitischen Gemeinschaftskompetenzen ohne wirksame parlamentarische und gerichtliche Kontrolle zur diskretionären Besteuerung, Freiheitsbeschränkung und Subventionierung der Gemeinschaftsbürger mittels nichttransparenter, diskriminierender und völkerrechtswidriger Instrumente der Handelspolitik genutzt werden?

- Darf die EG-Kommission durch völkerrechtswidrige Selbstbeschränkungsvereinbarungen (ausländische) Exportkartelle veranlassen und fördern, die nach dem gemeinschaftsrechtlichen Kartellrecht unzulässig sind?
- Sollte in einer durch völkerrechtliche Verträge gegründeten und auf dem Vorrang gemeinschaftsverbindlichen Völkerrechts vor sekundärem Gemeinschaftsrecht beruhenden Rechtsgemeinschaft mit inhaltlich begrenzten Kompetenzen nicht davon ausgegangen werden, daß freiwillig eingegangene, präzise und unbedingte völkerrechtliche GATT-Pflichten zur Förderung des Wohlstands, der (Außenhandels-) Freiheit und des individuellen Rechtsschutzes der Bürger auch vom Europäischen Gerichtshof zugunsten der Gemeinschaftsbürger beachtet werden sollten?

2. Vereinbarkeit nichttransparenter, diskriminierender und unverhältnismäßiger „Grauzonen-Handelspolitik“ mit den gemeinschaftsrechtlichen Demokratieprinzipien?

Eine inoffizielle GATT-Liste von „Grauzonen-Handelsbeschränkungen“ zeigt, daß mehr als die Hälfte aller bekannten bilateralen Selbstbeschränkungsvereinbarungen außerhalb des internationalen Textilabkommens (einschließlich „orderly marketing agreements“, „voluntary restraint arrangements“, einseitiger Ausfuhrbeschränkungen und staatlich unterstützter privater Kartelle und Marktabsprachen) den Markt der EWG oder einzelner EG-Mitgliedstaaten schützen. Rechtlich verstoßen die Absprachen regelmäßig gegen die internationalen GATT-Verbote von Mengenbeschränkungen (Artikel XI), insbesondere diskriminierenden Ausfuhrbeschränkungen (Artikel I, XIII GATT) und anderen wettbewerbsverfälschenden Handelshemmnissen (z. B. Artikel XVII, 1, c), gegen die GATT-Verpflichtungen zu transparenter Handelspolitik (Artikel X), sowie häufig auch ge-

gen die Kartellverbote des EWG-Vertrags³⁶. Volkswirtschaftlich kann bereits ein einzelnes dieser Abkommen eine indirekte Besteuerung der europäischen Verbraucher in Milliardenhöhe und die administrative Übertragung ähnlich hoher „Protektionsrenten“, die im Falle GATT-konformer Einfuhrzölle dem EG-Haushalt und dem europäischen Steuerzahler zugute kämen, an ausländische Kartellunternehmen zur Folge haben. So wurde zum Beispiel errechnet, daß die im Februar 1983 von der EG-Kommission mit Japan vereinbarte Selbstbeschränkung für japanische Videorecorder den japanischen Produzenten Preiserhöhungen von etwa 15% und „Knappheitsrenten“ von etwa 600 Millionen DM jährlich auf Kosten der europäischen Verbraucher und Steuerzahler ermöglichte, ohne die beabsichtigte „Schutzwirkung“ für die europäischen Unternehmen Philips und Grundig zu erreichen (Philips und Grundig nutzten die Selbstbeschränkung ebenfalls zu Preiserhöhungen aus und gaben anschließend die Produktion ihres V 2000-Modells zugunsten einer japanischen Lizenz auf)³⁷.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes spiegeln die EWG-Vertragsbestimmungen über die Anhörung des Europäischen Parlaments

„ein grundlegendes demokratisches Prinzip wider, nach dem die Völker durch eine Versammlung ihrer Vertreter an der Ausübung der hoheitlichen Gewalt beteiligt sind. Die ordnungsgemäße Anhörung des Parlaments in den vom Vertrag vorgese-

36 Vgl. hierzu *Petersmann*, Economic, Legal and Political Functions of the Principle of Non-Discrimination, in: *The World Economy*, 1983, 113 ff. Auch die im Artikel 41 der Wiener Vertragsrechtskonvention von 1969 genannten Kriterien für die Zulässigkeit abweichender inter-se-Vereinbarungen zwischen zwei oder mehr Parteien eines multilateralen Vertrages bestätigen, daß die für die multilaterale Handels- und Wettbewerbsordnung des GATT konstitutiven Diskriminierungsverbote nicht zur Disposition einzelner GATT-Parteien stehen. Auch die Tatsache, daß freiwillige Ausfuhrbeschränkungen oft als Ersatz für alternative Einfuhrbeschränkungen vereinbart werden, kann die Unvereinbarkeit diskriminierender Ausfuhrbeschränkungen mit dem GATT-Recht nicht ändern, zumal Artikel VI und XIX GATT nur transparente Schutzmaßnahmen auf der Einfuhrseite zulassen, wo sie parlamentarischer und gerichtlicher Kontrolle zugänglich sind. Die gelegentliche Beschreibung von „freiwilligen“ Selbstbeschränkungen als einseitiger Maßnahme des Ausfuhrlandes ist oft nicht überzeugend, da die Selbstbeschränkungen regelmäßig vom Einfuhrland veranlaßt, bilateral vereinbart und zusätzlich auch auf der Einfuhrseite überwacht werden. Das GATT-Antidumpingabkommen von 1979 sieht nur private, aber keine staatlichen Ausfuhrbeschränkungen als mögliche Art der Beendigung eines Antidumpingverfahrens vor.

37 Vgl. hierzu *Hindley*, EC Imports of VCRs from Japan. A Costly Precedent, in: *Journal of World Trade Law*, 1986, 168 ff.

henen Fällen stellt somit eine wesentliche Formvorschrift dar, deren Mißachtung die Nichtigkeit der betroffenen Handlung zur Folge hat³⁸.

Die demokratischen Mitwirkungsrechte der Gemeinschaftsbürger an der Ausübung gemeinschaftlicher Hoheitsgewalt kommen ähnlich auch in den gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über die Direktwahl des Europäischen Parlaments, in den gemeinschaftsrechtlichen Grundrechtsgarantien und den wirtschaftlichen Freiheiten des gemeinsamen Marktes zum Ausdruck. Ebenso bewirkt der in der gemeinsamen Einfuhr- und Ausfuhrregelung anerkannte gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Außenhandelsfreiheit eine inhaltliche Ausweitung der individuellen Produktions-, Handels- und Verbraucherefreiheiten der Gemeinschaftsbürger und ermöglicht ihnen, Produktion und Verbrauch dezentral durch Angebot und Nachfrage entscheidend selbst mitzubestimmen. Die gemeinschaftsrechtlich vorgeschriebene Öffnung der Märkte bei unverfälschtem Wettbewerb kann zwar aufgrund der weiten handels- und agrarpolitischen Ermessensspielräume der Gemeinschaftsorgane eingeschränkt werden. Aber ist es auch mit den gemeinschaftsrechtlichen Außenhandelsfreiheiten, Wettbewerbs- und Demokratieprinzipien zu vereinbaren, wenn die im EWG-Vertrag nur äußerst vage festgelegten handels- und agrarpolitischen Gemeinschaftskompetenzen zu einer Besteuerung und Freiheitsbeschränkung der Gemeinschaftsbürger mittels nichttransparenter, diskriminierender und völkerrechtswidriger „Grauzonen-Handelspolitik“ benutzt werden?

Eine demokratische „Regierung durch Diskussion“ setzt Transparenz der Regierungsmaßnahmen voraus. Die Einhaltung der völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen zur Anwendung transparenter handelspolitischer Instrumente auf der Einfuhrseite, wo sie demokratischer und gerichtlicher Kontrolle zugänglich sind, kann daher auch als Gebot des gemeinschaftsrechtlichen Demokratieprinzips verstanden werden. Wenn die im Bereich der gemeinsamen Handelspolitik nicht wirksam parlamentarisch kontrollierten Gemeinschaftsexekutiven das handelspolitische „öffentliche Interesse“ abweichend von den freiwillig akzeptierten völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen und den ihnen zugrundeliegenden Erkenntnissen der Wirtschaftstheorie bestimmen wollen, bedarf es hierzu demokratischer Legitimation und Einhaltung rechtsstaatlicher Verfahren. Gemeinschaftsrechtlich bedenklich ist ebenso die Weigerung der EG-Kommission, die Protektionskosten ihrer handelspolitischen Schutzmaßnahmen zu berech-

38 Urt. v. 29. 10. 1980 Rs. 139/79 *Maizena/Rat* Slg. 1980, 3393 ff. (Nichtigkeit der Regelung von Isoglucose-Produktionsquoten in der Rats-Verordnung Nr. 1111/77 wegen Nicht-Anhörung des Europäischen Parlaments entgegen Artikel 43 Abs. 2 EWG-Vertrag).

nen und die jeweiligen Preis-, Mengen-, Handels-, Produktions-, Wettbewerbs- und Umverteilungswirkungen der Handelsbeschränkungen transparent zu machen³⁹. Denn ohne Einhaltung der für handelspolitische Schutzmaßnahmen vorgeschriebenen gemeinschaftsrechtlichen Verfahren und ohne Berechnung der Protektionskosten handelspolitischer Schutzmaßnahmen ist es rechtlich und ökonomisch unmöglich, das von den individuellen Grundfreiheiten und Verfahrensgarantien mitkonstituierte „öffentliche Interesse“ der Gemeinschaft gemeinwohlkonform zu bestimmen und die handelspolitischen Instrumente entsprechend den rechtsstaatlichen Geboten der Geeignetheit, Erforderlichkeit und Verhältnismäßigkeit anzuwenden.

IV. Odysseus und die Sirenen: Zur gemeinschaftsrechtlichen Notwendigkeit einer völkerrechtskonformen Außenhandelsgesetzgebung der EWG

Als *Odysseus*' Schiff sich der Insel der Sirenen näherte, erkannte er seine eigene Schwäche gegenüber dem verlockenden Sirenenengesang und ließ – um das langfristige Ziel seiner Schiffsreise durch die kurzfristige Versuchung nicht zu gefährden – seine Hände und Füße an den Schiffsmasten binden mit der Anweisung an seine Begleiter, ihn unter keinen Umständen, auch wenn er beim Gesang der Sirenen noch so sehr darum bäte oder es befehle, vom Masten loszubinden. Verfassungsrecht und Völkerrecht beruhen auf derselben Grundeinsicht, daß Konflikte zwischen den kurzfristigen und den langfristigen Eigeninteressen nur durch freiwillige Selbstbindungen und dauerhafte Rechtsregeln ausgeglichen werden können, welche eine Umwandlung des von *Thomas Hobbes* beschriebenen „Kampf aller gegen alle“ in allseits vorteilhafte Kooperation ermöglichen. Ebenso müssen die verfassungs- und völkerrechtlich begründeten Regelungskompetenzen zum Schutze der Bürger dauerhaften Rechtsbindungen unterworfen bleiben, da dezentrale gesellschaftliche Kontrollmechanismen wie demokratische Wahlen, Abstimmungen oder auch die wirtschaftlichen Marktmechanismen allein keine den Präferenzen der Bürger und dem verfassungsrechtlich festgelegten gesellschaftlichen Grundkonsens entsprechende Ausübung staatlicher Regelungskompetenzen gewährleisten.

Rechtshistorisch hat der liberale Protest gegen freiheits- und wohlfahrtsreduzierenden, arbiträren Handelsmerkantilismus seit langem zu den wichtigsten Beweggründen für die Ausarbeitung nationaler und internationaler

³⁹ Vgl. hierzu die Antwort der EG-Kommission auf die parlamentarische Anfrage Nr. 1289/84, ABl. EG 1985 Nr. C 113, 4.

Verfassungen gehört. So waren „taxation without representation“ und der in den Konföderationsstaaten zunehmende Handelsprotektionismus wichtige Auslöser für die Ausarbeitung der amerikanischen Bundesverfassung von 1787⁴⁰. Die traumatischen Erfahrungen mit dem „macht-orientierten“ Protektionismus und der dadurch ausgelösten Weltwirtschaftskrise der 1930er Jahre wurden von den Vätern des GATT und IWF-Abkommens zu Recht als Ausdruck „verfassungsrechtlichen Versagens“ verstanden. Durch völkerrechtliche Selbstbindung der nationalen Handels- und Währungspolitiken an die multilateralen GATT- und IWF-Verpflichtungen zur Anwendung transparenter, nichtdiskriminierender und möglichst marktkonformer Instrumente der Handels- und Währungspolitik schränkten sie die nationalen handels- und währungspolitischen Ermessensspielräume freiwillig und dauerhaft ein, um die Regierungen innenpolitisch wirksamer gegen den Druck protektionistischer Interessengruppen zu schützen, die internationalen Handelsbeziehungen und kontinuierlich notwendigen Anpassungsprozesse durch allgemeine Regeln zu entpolitisieren und eine nationale Wohlfahrtsmaximierung durch weltwirtschaftliche Arbeitsteilung und Freihandel zu ermöglichen.

Die Gründungsväter der EG-Verträge formulierten die EWG-Vertragsbestimmungen für die Beseitigung der Zölle und Abgaben gleicher Wirkung, der mengenmäßigen Beschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung, oder auch der Steuerrückstellungen nahezu wörtlich in Übereinstimmung mit den entsprechenden völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen der EG-Mitgliedstaaten. Die Bestimmungen über die Handelspolitik (z. B. Artikel 110, 113) weisen ebenfalls ausdrücklich auf die Ziele und zulässigen Regelungsinstrumente des GATT hin, und die aktive Mitwirkung im GATT (vgl. Artikel 229) und Einhaltung der völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen (vgl. Artikel 234) wurden den Gemeinschaftsorganen ausdrücklich vorgeschrieben. Die lapidare Kürze der EWG-Vertragsbestimmungen für die Handelspolitik läßt sich nur aus diesem rechtlichen und politischen Gesamtzusammenhang heraus verstehen und rechtfertigen. Die Gründungsväter der EG-Verträge gingen davon aus, daß das GATT und das Abkommen über den Internationalen Währungsfonds bereits eine völkerrechtsverbindliche Rahmenordnung für die gemeinsame Handelspolitik der EWG darstellten, welche die Gemeinschaftsorgane zur Anwendung transparenter und wohlfahrtsfördernder Instrumente der Handelspolitik verpflichtete⁴¹.

40 Vgl. *Siegan, Economic Liberties and the Constitution*, 1980.

41 Vgl. hierzu *Ernst/Beseler*, in: Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), *Kommentar zum EWG-Vertrag*, Band I, 3. Auflage, Art. 113, Rdnr. 8.

Die wirtschafts- und rechtshistorischen Erfahrungen werden durch die ökonomische Einsicht bestätigt, daß Handelsbeschränkungen fast stets ein wohlfahrts- und freiheitsreduzierendes, redistributives Instrument der Einkommensumverteilung zugunsten protektionistischer Interessengruppen sind. Die mit Handelsbeschränkungen verbundene Besteuerung der Bürger, Subventionierung importkonkurrierender Unternehmen und Beschränkung der wirtschaftlichen Freiheiten der eigenen Bürger zeigen, daß handelspolitische Regelungskompetenzen derselben verfassungsrechtlichen Sicherungen bedürfen wie andere wirtschaftspolitische Besteuerungs- und Regelungskompetenzen. Dies gilt um so mehr für parlamentarisch und gerichtlich unvollständig kontrollierte Rechtsgemeinschaften wie die EWG, deren Legitimität sich aus der Einhaltung ihrer Rechtsregeln ableitet und deren erfolgreiche Integration vom Vertrauen und Rechtsschutz der Bürger abhängt. Die Vergemeinschaftung des nationalen Außenhandelsrechts der EG-Mitgliedstaaten stößt auf zusätzliche Schwierigkeiten, weil die historisch gewachsenen Unterschiede zwischen den nationalen Rechts- und Wirtschaftsordnungen sich im nationalen Außenhandelsrecht besonders deutlich widerspiegeln (z. B. beim Grundrechts- und Gerichtsschutz gegenüber Außenwirtschaftsbeschränkungen). Die ausdrückliche Anerkennung der völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen im EWG-Vertrag beruht nicht nur auf der außen- und wirtschaftspolitischen Einsicht, daß eine völkerrechtlich begründete Rechtsgemeinschaft sich auch in den Außenbeziehungen völkerrechtskonform konstituieren muß und ein gemeinsamer Binnenmarkt ohne nichtdiskriminierenden Außenhandelswettbewerb nicht realisierbar ist. Nicht weniger wichtig ist die ihnen zugrundeliegende rechtspolitische Einsicht, daß – ebenso wie die Handelsliberalisierung innerhalb der EWG nur auf der Grundlage völkerrechtskonformer EWG-Vertragsbestimmungen konsensfähig war – auch eine Vergemeinschaftung des nationalen Außenhandelsrechts der EG-Mitgliedstaaten kaum in Widerspruch zu ihren völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen gelingen kann.

Die historischen Erfahrungen mit der europäischen Integration bestätigen die Richtigkeit dieser ordnungspolitischen Prinzipien des Gemeinschaftsrechts. Die GATT-konforme Verwirklichung der Zollunion und der grundrechtskonforme, gerichtliche Schutz der diesbezüglichen Handelsfreiheiten der Gemeinschaftsbürger sind die erfolgreichsten Errungenschaften der europäischen Rechts- und Wirtschaftsintegration geblieben. Eine Vereinheitlichung des Zoll- und Außenhandelsrechts der EG-Mitgliedstaaten ist ebenfalls in den Bereichen am fortgeschrittensten, wo die verschiedenen GATT-Übereinkommen über Zolltarifbindungen, Einfuhrlicenzen, Zollwertberechnung, technische Handelshemmnisse, Regie-

rungskäufe und handelspolitische Schutzmaßnahmen bereits detaillierte und völkerrechtlich konsenterte Durchführungsregeln vorschrieben. Diejenigen Integrationsbereiche, in denen die Gemeinschaftsorgane sich dem protektionistischen Druck der europäischen Agrar-, Textil-, Stahl- und sonstigen Lobbies nicht unter Einhaltung ihrer völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen widersetzen, sind demgegenüber durch eine mittelalterlich anmutende Verwaltung von tausenden von nichttransparenten, diskretionären Produktions-, Preis-, Handelsquoten und Subventionen durch rechtsstaatlich und demokratisch unzureichend kontrollierte Handelsbürokratien gekennzeichnet. Das gemeinschaftliche Marktordnungsrecht und die diesbezüglichen nationalen Durchführungsgesetze, Durchführungsverordnungen, Dienstabweisungen und sonstigen Verfahrensvorschriften für die derzeit 21 unterschiedlich ausgestalteten Agrarmarktordnungen der EWG dürften an mangelnder Transparenz, Rechtsunsicherheit, volkswirtschaftlichen Kosten, diskretionärer Einkommensumverteilung und Konfliktpotential (z. B. als Folge der umstrittenen GATT-Konformität der Einfuhrabschöpfungen und Ausfuhrerstattungen) kaum noch zu überbieten sein und hat den individuellen Rechts- und Gerichtsschutz – für den das GATT-Recht präzise materielle Rechtsstandards bietet – weitgehend auf formalrechtliche Aspekte und extremen Ermessensmißbrauch reduziert⁴². Der 1971 „vorübergehend“ eingeführte Währungsausgleich und die entgegen Artikel 115 EWG-Vertrag praktisch unbefristet beibehaltenen handelspolitischen Schutzmaßnahmen innerhalb der EWG illustrieren die desintegrierenden Auswirkungen der diskriminierenden Einfuhrbeschränkungen und administrativen Preis- und Marktordnungen auch auf die innergemeinschaftlichen Ziele der Errichtung eines gemeinsamen Marktes und „eines Systems, das den Wettbewerb innerhalb des Gemeinsamen Marktes vor Verfälschungen schützt“ (Artikel 3, f).

Die vorstehenden Ausführungen haben versucht aufzuzeigen, daß die auf den wirtschaftlichen Grundfreiheiten, Diskriminierungsverboten und Wettbewerbsprinzipien des Gemeinschaftsrechts beruhende „Binnenhandelsverfassung“ der EWG nicht ohne eine ergänzende, auf denselben Grundprinzipien beruhende „Außenhandelsverfassung“ wirksam bleiben kann. Ferner wurde gezeigt, daß eine GATT-konforme Auslegung und Anwendung des Außenhandelsrechts der EWG die gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten, Diskriminierungsverbote und Wettbewerbsprinzipien auch innergemeinschaftlich stärken und inhaltlich erweitern würde. Ähnlich wie *Odysseus* können auch die Gemeinschaftsorgane das langfristi-

42 Vgl. hierzu den Beitrag von *Ehle* in diesem Band S. 217 ff. sowie *Boest*, Die Agrarmärkte im Recht der EWG, 1984, 150 ff., 311 ff.

ge „öffentliche Interesse“ und die Rechtsstaatlichkeit der gemeinsamen Handelspolitik nur dann gegenüber den „Sirenen“ protektionistischer Gruppeninteressen durchsetzen, wenn sie ihre Ermessensspielräume durch langfristige völkerrechtliche Selbstbindungen auf wohlfahrtsfördernde Instrumente der Handelspolitik beschränken. Aber können die Gemeinschaftsorgane überhaupt noch ihre handelspolitische Ermessensausübung glaubhaft durch die völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen einschränken und dadurch die handelspolitischen Entscheidungs- und wirtschaftlichen Anpassungsprozesse innerhalb der EWG entpolitisieren und verrechtlichen, nachdem selbst die „Wächter“ der Gemeinschaftsrechtsordnung – EG-Kommission und Europäischer Gerichtshof – sich zur Ignorierung der für alle Gemeinschaftsorgane verbindlichen GATT-Verpflichtungen berechtigt glauben⁴³? Und muß eine GATT-widrige „Grauzonen-Handelspolitik“ der EWG nicht zwangsläufig auch eine Erosion der allgemeinen, ausdrücklich auf den völkerrechtlichen GATT-Verpflichtungen beruhenden Außenhandelsverordnungen der EWG zur Folge haben? Kann man überhaupt von dem von *von der Groeben* als „Preiskartell der Protektionisten“ bezeichneten EG-Agrarrat⁴⁴ eine grundrechts- und wohlfahrtsmaximierende Handelsliberalisierung zugunsten der Gemeinschaftsbürger erwarten? Bedarf es für eine mit den gemeinschaftsrechtlich definierten „Gemeinwohlwerten“ konforme Handelspolitik nicht präziserer,

43 Vgl. hierzu außer den oben in FN 30–34 genannten Rechtsprechungshinweisen auch die Tatsache, daß die EG-Kommission bislang noch nie ein Vertragsverletzungsverfahren gemäß Artikel 169 EWG-Vertrag gegen einen EG-Mitgliedstaat wegen Verletzung der GATT-Verpflichtungen der EWG durch nationale Handelsbeschränkungen eingeleitet hat. *Ernst/Beseler* (FN 41), Art. 113, Rdnr. 24, bemerken insofern, daß nationale Selbstbeschränkungsarrangements einzelner EG-Mitgliedstaaten (z. B. von Frankreich und Italien für die Ausfuhr japanischer Autos aus Japan nach Frankreich und Italien) oder alternative private Kartellvereinbarungen (z. B. zwischen dem japanischen und britischen Automobilherstellerverband) „von der Gemeinschaft trotz eines formellen Protestes der Kommission aus dem Jahre 1976 neuerdings geduldet“ werden. *Ehlermann* (FN 12), 222 stellt hierzu fest: „Die Kommission sieht sich offenbar ungern in der Rolle desjenigen, der mit Hilfe der besonderen Instrumente des Gemeinschaftsrechts das Geschäft der Drittländer besorgt. Wenn die Kommission Vertragsverletzungen im Bereich der auswärtigen Beziehungen aufgreift, dann vor allem, um Verstöße gegen die gemeinschaftsinterne Kompetenzverteilung zu rügen, nicht aber solche, die die vertraglichen Rechte von Drittländern berühren“ – als ob die EWG Rechtspflichten zur Anwendung transparenter, nichtdiskriminierender und freiheitlicher Instrumente der Handelspolitik nicht im Interesse der eigenen Gemeinschaftsbürger, sondern dritter GATT-Mitgliedstaaten vereinbart.

44 *Von der Groeben*, Aufbaujahre der Europäischen Gemeinschaft, 1982, 152.

ausgeglichenere „due process“-Garantien und wirksameren individuellen Rechts- und Gerichtsschutzes? Es bleibt zu hoffen, daß der diskretionäre Außenhandelsprotektionismus auch in der EWG als Ausdruck „verfassungsrechtlichen Versagens“ verstanden wird und zur Einsicht beiträgt, daß die Rechtsstaats- und Demokratieprinzipien des Gemeinschaftsrechts eine liberale, völkerrechtskonforme Außenhandelsgesetzgebung verlangen.

Das Verhältnis des Europarechts zum nationalen Recht

Professor Dr. *Eberhard Grabitz*, Berlin

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| I. Einleitung | |
| II. Der Geltungsgrund des Gemeinschaftsrechts | |
| 1. Die Gemeinschaften als Geltungsgrund | |
| 2. Strukturen der Gemeinschaftsrechtsordnung | |
| III. Der Geltungsmodus des Gemeinschaftsrechts | |
| 1. Die unmittelbare Geltung des Gemeinschaftsrechts | |
| 2. Die Funktion von Art. 24 GG | |
| | IV. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts |
| | 1. Die Rangnorm des Gemeinschaftsrechts |
| | 2. Treu und Glauben als Rangnorm? |
| | V. Die Rechtsfolgen des Vorrangs |
| | 1. Unanwendbarkeit staatlichen Rechts |
| | 2. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien und an Staaten gerichtete Entscheidungen |
| | 3. Berechtigungen und Verpflichtungen des einzelnen |

I. Einleitung

Vor 21 Jahren habe ich eine Schrift veröffentlicht¹, von der der damalige Ministerialrat und heutige Richter am Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften *Everling* in einer Rezension² schrieb: „Entgegen dem Eindruck, den dieser Titel vermitteln könnte, handelt es sich nicht um eine Kampfschrift, sondern um eine gründliche, abgewogene Untersuchung der gesamten Problematik.“ Ich war bisher der Auffassung, daß mich das Thema des Verhältnisses von Gemeinschaftsrecht zu staatlichem Recht nicht mehr im Grundsätzlichen beschäftigen müßte, nachdem durch die Rechtsprechung des Gerichtshofes³, aber auch durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts⁴ das Verhältnis beider Rechtsordnungen zuein-

1 *Grabitz*, Gemeinschaftsrecht bricht nationales Recht, 1966.

2 NJW 1967, 1706.

3 Vgl. vor allem Urteil v. 15. 7. 1964 Rs. 6/64 *Costa/ENEL* Slg. 1964, 1251; Urteil v. 9. 3. 1978 Rs. 106/77 *Staatliche Finanzverwaltung/Simmenthal* Slg. 1978, 629.

4 Beschl. v. 9. 6. 1971 II BvR 225/69 BVerfGE 31, 145 (173 f.).

ander geklärt schien. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁵, neuerdings aber auch diejenige des Bundesverwaltungsgerichts⁶ geben jedoch Anlaß, die Grundlagen und Strukturen des Verhältnisses von Gemeinschaftsrecht und staatlichem Recht erneut einer grundsätzlichen Betrachtung zu unterziehen. Dabei komme ich freilich im wesentlichen zu denselben Ergebnissen, wie ich sie vor 21 Jahren formuliert habe.

II. Der Geltungsgrund des Gemeinschaftsrechts

1. Die Gemeinschaften als Geltungsgrund

Will man das Verhältnis zweier Rechtsordnungen zueinander bestimmen, so muß man sich vergegenwärtigen, wodurch Rechtsnormen zu einer Rechtsordnung konstituiert werden. *Nawiasky*⁷ hat das wie folgt formuliert: „Rechtsnormen werden dadurch zu einer Rechtsordnung zusammengefaßt, daß sie auf einer Autorität beruhen, einen identischen Geltungsgrund haben.“ Als Vorfrage für das Verhältnis des Gemeinschaftsrechts zum staatlichen Recht muß deshalb zunächst bestimmt werden, was Geltungsgrund des Gemeinschaftsrechts ist.

Über den Geltungsgrund des Gemeinschaftsrechts ist mit der Feststellung, das Gemeinschaftsrecht und das innerstaatliche Recht seien „zwei selbständige voneinander verschiedene Rechtsordnungen“⁸, noch nichts ausgesagt. Auch das Völkerrecht und das staatliche Recht sind – jedenfalls nach der dualistischen Theorie über das Verhältnis dieser beiden Rechtsordnungen zueinander – zwei selbständige, voneinander verschiedene Rechtsordnungen.

Es liegt nahe, den Geltungsgrund des Gemeinschaftsrechts in den von den Mitgliedstaaten abgeschlossenen *Verträgen zur Gründung der drei Europäischen Gemeinschaften* EGKS, EWG und EAG zu sehen. Zweifellos handelt es sich dabei um völkerrechtliche Verträge. Es wäre aber falsch anzunehmen, der Geltungsgrund des Gemeinschaftsrechts läge ebenso wie derjenige des Völkerrechts in der fortdauernden Willensübereinstimmung der Vertragsstaaten. Eine nähere Analyse der rechtlichen Struktur, die die Europäischen Gemeinschaften als Organisationen aufweisen, ergibt viel-

5 Urteil v. 25. 4. 1985 V R 123/84 *Gerda Kloppenburg/Finanzamt Leer* EuR 1985, 191.

6 Urteil v. 5. 6. 1986 BVerwG 3 C 12.82 BVerwGE 74, 241.

7 Allgemeine Rechtslehre, 2. Aufl. 1948, 17.

8 BVerfG Beschl. v. 18. 10. 1967 1 BvR 248/63 und 216/67 BVerfGE 22, 293 (296); Beschl. v. 29. 5. 1974 2 BvL 52/71 BVerfGE 37, 271 (277 f.); EuGH Slg. 1964, 1251 (1270).

mehr, daß eines der Charakteristika der Gemeinschaftsrechtsordnung ihre Unabhängigkeit von dem Willen der Mitgliedstaaten ist.

Neben vielen anderen Argumenten⁹ vermag dieses Ergebnis vor allem der folgende Hinweis zu untermauern. Nach Art. 31 Abs. 3 lit. a) und b) des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge vom 23. 5. 1969 sind bei der Auslegung völkerrechtlicher Verträge auch zu berücksichtigen: jede spätere Übereinkunft zwischen den Vertragsparteien über die Auslegung und Anwendung seiner Bestimmungen sowie jede spätere Übung bei der Anwendung des Vertrages, aus der die Übereinstimmung der Vertragsparteien über seine Auslegung hervorgeht. Die Gemeinschaftsverträge hingegen begründen für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts das Entscheidungsmonopol des Gerichtshofs. Nach Art. 164 EWGV, Art. 136 EAGV und Art. 31 EGKSV sichert *dieser* die Wahrung des Rechts bei der Auslegung und Anwendung der Verträge. Das heißt aber umgekehrt, daß die Mitgliedstaaten in ihrer Gesamtheit eben nicht wie im Völkerrecht die Kompetenz zur authentischen Auslegung der Verträge haben.

Ebensowenig wie die Gründungsverträge kann aber die *Staatsgewalt* oder eine *Norm des staatlichen Rechts* als Geltungsgrund des Gemeinschaftsrechts angesehen werden. Als Normen des staatlichen Rechts kommen dafür nur in Betracht die Zustimmungsgesetze zu den Verträgen zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften oder eine Verfassungsnorm wie Art. 24 GG.

Die Annahme, die Staatsgewalt oder eine Norm des staatlichen Rechts sei Geltungsgrund des Gemeinschaftsrechts¹⁰, führte zu einem unauflösbaren Widerspruch zu Normen des Gemeinschaftsrechts. So ist nach Art. 191 EWGV, Art. 163 EAG und Art. 15 EGKSV *einzig* Voraussetzung für das Inkrafttreten von Rechtsakten der Gemeinschaften die Veröffentlichung im Amtsblatt oder die Bekanntgabe an den Adressaten. Daraus ist aber zu schließen, daß nach dem Geltungsanspruch des Gemeinschaftsrechts zum Inkrafttreten von Rechtsakten der Gemeinschaften es eben keines staatlichen Anwendungsbefehls bedarf. Dieses Ergebnis wird für die Verordnung noch dadurch bestätigt, daß diese nach Art. 189 Abs. 2 EWGV und Art. 161 Abs. 2 EAGV „unmittelbar“ in jedem Mitgliedstaat gilt. Diese normative Umschreibung des Geltungsmodus der Verordnung würde leerlaufen, wollte man annehmen, daß die Verordnung Geltung erst durch einen staatlichen Hoheitsakt erhält.

⁹ Vgl. dazu *Grabitz*, (Fn. 1), 32 ff.

¹⁰ Zum Nachweis solcher Auffassungen vgl. *Grabitz*, (Fn. 1), S. 13 mit Fn. 14 und 15.

Wenn aber weder die Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften noch die Staatsgewalt oder eine staatliche Norm als Geltungsgrund für das Gemeinschaftsrecht angesehen werden können, so bleibt nur die Annahme, daß die *Gemeinschaften selbst den Geltungsgrund* des Gemeinschaftsrechts *enthalten*.

2. Strukturen der Gemeinschaftsrechtsordnung

Dazu bedarf es freilich einer näheren Analyse der Struktur der Gemeinschaften unter der Fragestellung, ob diese Struktur eine solche Annahme überhaupt ermöglicht oder nicht von vornherein ausschließt.

Was die Staaten von anderen Organisationen unterscheidet, sei es von innerstaatlichen Vereinen oder Gesellschaften, sei es von internationalen Organisationen, ist ihre *Souveränität*. Dabei ist nicht ihre äußere Souveränität oder Unabhängigkeit von anderen Staaten, sondern ihre innere Souveränität gemeint¹¹. Diese umfaßt mindestens drei Eigenschaften, die die staatliche Organisation von allen anderen Organisationen unterscheidet.

(1) Die erste Eigenschaft ist die *Heteronomie* der staatlichen Ordnung. Darunter ist die Eigenschaft der staatlichen Rechtsordnung zu verstehen, gegenüber den Mitgliedern des Staates – also den Bürgern – unabhängig von ihrem Willen Geltung zu beanspruchen¹². Die staatliche Ordnung ist Herrschaftsordnung.

(2) Die zweite Eigenschaft der staatlichen Ordnung ist ihre Fähigkeit, *Erfüllungszwang* zu üben. Darunter ist die Eigenschaft der staatlichen Ordnung zu verstehen, die staatlichen Anordnungen im äußersten Fall mit physischer Zwangsgewalt durchzusetzen¹³.

(3) Die dritte Eigenschaft, die die Staaten als Organisationen von allen anderen, auch politischen Organisationen unterscheiden, ist ihre Zuständigkeit (ob auch Fähigkeit, ist eine andere Frage), die *Gesamtverantwortung* für die Staatsangehörigen zu tragen¹⁴.

11 Zu beiden Aspekten der Souveränität vgl. *Randelzhofer*, Staatsgewalt und Souveränität, in: *Isensee/Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. I, 691 ff., Rdnr. 23 ff.

12 *Herbert Krüger*, Allgemeine Staatslehre, 2. Aufl. 1966, 879 ff., nennt diesen Aspekt der Souveränität die Einseitigkeit der Staatsgewalt; ebenso *Randelzhofer*, (Fn. 11), Rdnr. 38.

13 *Grabitz*, Freiheit und Verfassung, 1976, 200; *Randelzhofer*, (Fn. 11), Rdnr. 39 f.; *Isensee*, Staat und Verfassung, in: *Isensee/Kirchhof*, (Fn. 11), 591 ff., Rdnr. 34, 74 ff.

14 *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, 8/7, 187 f.; *Isensee*, (Fn. 13), Rdnr. 96 ff.

Innerstaatliche Organisationen und regelmäßig auch *internationale Organisationen* weisen keine dieser Eigenschaften auf. Sie treten mehr oder minder als autonome Ordnungen ihren Mitgliedern gegenüber (die Mitglieder eines Vereins können diesen auflösen!); sie haben nicht die Fähigkeit, Erfüllungszwang auszuüben mit der Möglichkeit der Anwendung physischer Zwangsgewalt; und sie sind stets nur für eine begrenzte Menge von Aufgaben zuständig.

Auch die *Europäischen Gemeinschaften* weisen nicht alle Eigenschaften auf, die in ihrer Kumulation die Staaten als souveräne politische Organisationen kennzeichnen.

(1) So tragen die Europäischen Gemeinschaften *keine Gesamtverantwortung* für die Existenz ihrer Bürger¹⁵. Sie sind vielmehr politische Organisationen, denen Zuständigkeiten auf mehr oder minder genau definierten Sachgebieten zugewiesen worden sind. Wie weit oder wie eng man den Aufgabenbereich der Gemeinschaften auch begreifen mag, fest steht jedenfalls, daß der Katalog ihrer Aufgaben begrenzt ist. Die Gemeinschaften verfügen nicht wie die Staaten über eine Kompetenz-Kompetenz. Das Prinzip, nach dem ihre Zuständigkeitsordnung verfaßt ist, ist das „principe des compétences d'attribution“, das Prinzip der begrenzten Aufgabenzuweisung¹⁶.

(2) Die Europäischen Gemeinschaften können auch *keinen Erfüllungszwang* ausüben. Wie die administrative Durchführung des Gemeinschaftsrechts – von Ausnahmen wie dem Wettbewerbsrecht, den Regimen des EGKS-Vertrages und des EAG-Vertrages abgesehen – den Verwaltungen der Mitgliedstaaten obliegt, so liegt erst recht die Vollstreckung von Anordnungen der Gemeinschaften bei den Mitgliedstaaten¹⁷.

(3) Gleichwohl ist die Gemeinschaftsrechtsordnung aus der Sicht der Rechtsunterworfenen keine autonome, sondern eine *heteronome Ordnung*¹⁸. Das gilt ganz selbstverständlich in bezug auf den einzelnen. Die Normen, aber auch die Verwaltungsakte der Gemeinschaften wirken auf diesen mit dem Anspruch, befolgt zu werden, ohne daß er auf ihre Entstehung einen rechtlich bedeutsamen und gesicherten Einfluß auszuüben vermöchte. Die Heteronomie der Gemeinschaftsrechtsordnung besteht aber auch gegenüber den Mitgliedstaaten. Ohne hier eine erschöpfende Begründung für diese These entfalten zu können, lassen sich für den heteronomen Charakter der Gemeinschaftsrechtsordnung vor allem folgende Belege anführen¹⁹:

15 Ipsen, (Fn. 14), 8/7, 188.

16 Grabitz in: Grabitz, Kommentar zum EWG-Vertrag, 1983, Art. 189 Rdnr. 4.

17 Vgl. Art. 192 EWGV für Entscheidungen des Rates und der Kommission, die Zahlungen auferlegen, Art. 187 EWGV für Urteile des Gerichtshofs.

18 Grabitz, (Fn. 1), 32 ff.

19 Vgl. näher dazu Grabitz, (Fn. 1), 32 ff.

- die Unabhängigkeit der Gemeinschaftsrechtsetzung von dem Willen der Mitgliedstaaten;
- das Monopol des Gerichtshofes bei der Ausübung des Gemeinschaftsrechts;
- die Unkündbarkeit der Gemeinschaften.

Diese Heteronomie, mit der die Gemeinschaftsrechtsordnung dem einzelnen und den Mitgliedstaaten gegenübertritt, setzt voraus, was der Gerichtshof wie folgt umschrieben hat: mit Gründung der Europäischen Gemeinschaften haben die Mitgliedstaaten „ihre Souveränitätsrechte beschränkt und so einen Rechtskörper geschaffen, der für ihre Angehörigen und sie selbst verbindlich ist“²⁰.

Wenn dem aber so ist, kann Geltungsgrund für das Gemeinschaftsrecht nur die mit Gründung der Gemeinschaft neu geschaffene Hoheitsgewalt der Gemeinschaften sein, was kurz die *Gemeinschaftsgewalt* genannt werden kann²¹.

III. Der Geltungsmodus des Gemeinschaftsrechts

1. Die unmittelbare Geltung des Gemeinschaftsrechts

Diese Überlegungen sind freilich kein theoretisches *L'art pour l'art*; sie haben vielmehr weitreichende Folgen für die Art und Weise, in denen das Gemeinschaftsrecht Geltung beansprucht.

Die erste Schlußfolgerung lautet: Auf dem Territorium der Mitgliedstaaten konkurrieren die Gemeinschaftsrechtsordnung und die jeweilige staatliche Rechtsordnung als nach dem Geltungsgrund voneinander *unabhängige Rechtsordnungen*²².

Die zweite Schlußfolgerung lautet: Das Gemeinschaftsrecht besitzt seinem Anspruch nach *unmittelbare Geltung* in den Mitgliedstaaten. Es bedarf also, um in den Mitgliedstaaten zu gelten, keines Aktes der Staatsgewalt, keiner *interpositio auctoritatis* der Staaten²³. Diesen Geltungsmodus hat *Ipsen* treffend den „Durchgriff“ des Gemeinschaftsrechts genannt²⁴.

Dabei muß deutlich gemacht werden, daß die „unmittelbare Geltung“ des Gemeinschaftsrechts scharf zu unterscheiden ist von seiner „unmittelbaren

20 EuGH Rs. 6/64 *Costa/ENEL* Slg. 1964, 1259 (1269).

21 *Grabitz*, (Fn. 1), 38 ff.

22 Vgl. Fn. 8.

23 *Grabitz*, (Fn. 1), 43; Beschl. v. 18. 10. 1967 I BvR 248/63 und 216/67 BVerfGE 22, 293 (296).

24 (Fn. 14), 5/49 ff.

Wirksamkeit“ oder „unmittelbaren Anwendbarkeit“²⁵. Mit „unmittelbarer Geltung“ ist nur der allgemeine Geltungsmodus des Gemeinschaftsrechts als einer unabhängigen, neben den jeweiligen staatlichen Rechtsordnungen existierenden Rechtsordnung gemeint. „Unmittelbare Wirksamkeit“ oder „unmittelbare Anwendbarkeit“ besitzt das Gemeinschaftsrecht nur dann, wenn es gegenüber bestimmten Rechtssubjekten, nämlich Individuen, Rechte und Pflichten zu begründen vermag.

Das Gemeinschaftsrecht richtet sich an diejenigen Rechtssubjekte oder besser: *Zurechnungssubjekte*, die Adressaten der jeweiligen Norm des Gemeinschaftsrechts sind. Ausdrücklich werden als Adressaten genannt: die Mitgliedstaaten (z. B. Art. 5 EWGV), Organe der Mitgliedstaaten (z. B. Art. 177 EWGV: Gerichte; Art. 189 Abs. 3 EWGV: innerstaatliche Stellen), private Rechtssubjekte (z. B. Art. 85, 86 EWGV: Unternehmen; die Freiheiten der Art. 48, 52, 59 EWGV: Arbeitnehmer, Selbständige). Dar- aus läßt sich verallgemeinernd folgern, daß neben privaten Rechtssubjek- ten nicht etwa nur die Mitgliedstaaten, sondern auch Organe der Staaten Adressaten des Gemeinschaftsrechts sind.

2. Die Funktion von Art. 24 GG

Diese Feststellungen über den Geltungsmodus des Gemeinschaftsrechts er- lauben es, die *Funktion von Art. 24 GG* näher zu bestimmen. Diese Verfas- sungsnorm erteilt die Ermächtigung an die deutschen Staatsorgane, an der Errichtung einer mit Hoheitsgewalt ausgestatteten zwischenstaatlichen Organisation mitzuwirken. Sie „öffnet“ damit die staatliche Rechtsord- nung für eine Rechtsordnung, die – wie das Gemeinschaftsrecht – auf deutschem Territorium unmittelbare Geltung beansprucht²⁶.

Das Gesetz nach Art. 24 GG aktualisiert und konkretisiert diese Ermächti- gung. Es hat dabei – wie das Zustimmungsgesetz zu völkerrechtlichen Verträgen nach Art. 59 GG – zwar die Funktion, die deutschen Staatsorgane zur Ratifikation eines Vertrages zu ermächtigen, mit dem eine Interna- tionale Organisation gegründet wird, die mit Hoheitsgewalt in dem be- schriebenen Sinne ausgestattet ist; das Gesetz nach Art. 24 GG hat aber nicht zugleich die Doppelfunktion, den Gründungsvertrag einer mit origi- närer Hoheitsgewalt ausgestatteten Internationalen Organisation in deut- sches Recht zu transformieren.

25 *Grabitz*, Entscheidungen und Richtlinien als unmittelbar wirksames Gemein- schaftsrecht, EuR 1971, 1 ff. (8 f.); *ders.*, (Fn. 1), 47 ff.

26 BVerfG Beschl. v. 29. 5. 1974 2 BvL 52/71 BVerfGE 37, 271 (280); Beschl. v. 23. 6. 1981 2 BvR 1107, 1124/77 und 195/79 BVerfGE 58,1 (28); *Grabitz*, (Fn. 1), 57 mwN.

Aus alledem läßt sich die Kritik ableiten, die grundsätzlich gegenüber der erwähnten Judikatur des Bundesfinanzhofs²⁷ anzubringen ist. Ob und in welchen Grenzen Gemeinschaftsrecht auf dem Territorium eines Mitgliedstaates gilt und welchen Zurechnungssubjekten es gegenüber unmittelbar Wirksamkeit entfaltet, kann nicht einer Norm des staatlichen Rechts entnommen werden. Deshalb ist es ein methodisch prinzipiell verfehelter Ansatz, die Frage, ob eine Richtlinie der EWG in der Bundesrepublik unmittelbar wirksam oder anwendbar ist, aus dem deutschen Zustimmungsgesetz zum EWG-Vertrag zu beantworten.

In seinem Urteil vom 25. 4. 1985²⁸ hält der Bundesfinanzhof dem Finanzgericht vor, es hätte nicht dem im Wege der Vorabentscheidung gefällten Urteil des Gerichtshofes folgen sollen, sondern „die Vorfrage prüfen müssen, ob eine Hoheitsrechtsübertragung vorliegt, die die Anwendung des Gemeinschaftsrechts im innerstaatlichen Bereich zuläßt; denn selbst das begrenzte Recht, sich auf eine Richtlinie zu berufen, könnte nur dann zur Unanwendbarkeit geltenden Bundesrechts führen, wenn die das Recht der Anrufbarkeit der Norm gewährende Norm ihrerseits unmittelbar gelten sollte.“

Die maßgebliche Norm, aus der das Maß der Hoheitsübertragung zu entnehmen sei, sieht der Bundesfinanzhof im Zustimmungsgesetz zu den Verträgen vom 25. 3. 1957 zur Gründung der EWG und EAG vom 27. 7. 1957²⁹. Das Prozeßgericht habe „im Rahmen der Auslegung des Zustimmungsgesetzes“ zu entscheiden, ob Rechtsakte der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft im staatlichen Bereich wirken; dies gelte insbesondere für die Frage, ob Richtlinien „ähnliche Wirkungen“ wie Verordnungen entfalten und ob Rechtsbürger der Gemeinschaft sich auf dafür geeignete Bestimmungen von Richtlinien berufen können.

IV. Der Vorrang des Gemeinschaftsrechts

1. Die Rangnorm des Gemeinschaftsrechts

Erst das Nebeneinander von Gemeinschaftsrecht und staatlichem Recht als autonomen Rechtsordnungen läßt das Problem entstehen, welches Recht im Falle der Kollision dem anderen vorgeht.

27 Vgl. Fn. 5; zur Kritik am BFH vgl. auch die nicht zur Veröffentlichung bestimmten Entscheidungen des BVerfG v. 4. 11. 1987 2 BvR 763/85 und 2 BvR 876/85.

28 Vgl. Fn. 5.

29 In diesem Sinne auch *Weiß*, Anmerkung zu dem Urteil des EuGH v. 19. 1. 1982 Rs 8/81 UStR 1982, 74 f.

Ein solches Problem besteht nicht im Verhältnis Völkerrecht – staatliches Recht. Da das Völkerrecht einen Geltungsanspruch im „Durchgriff“ nicht erhebt, kann es nur nach Inkorporation oder Transformation in die staatlichen Rechtsordnungen mit staatlichem Recht kollidieren. Da es durch den Akt der Inkorporation oder Transformation Bestandteil der staatlichen Rechtsordnung wird, hält diese die Regeln für die Auflösung der Kollision bereit³⁰. Je nach dem Rang, den das staatliche Recht dem Völkerrecht in der staatlichen Rechtsordnung zuweist, geht es dem Verfassungsrecht vor (so die Rechtslage in den Niederlanden) oder steht es im Range zwischen Verfassungsrecht und einfachem Gesetzesrecht (so die allgemeinen Regeln des Völkerrechts nach Art. 25 GG) oder hat es nur den Rang einfachen Gesetzesrechts (so das durch das Zustimmungsgesetz nach Art. 59 GG transformierte Völkervertragsrecht). Das Verhältnis von inkorporiertem oder transformiertem Völkerrecht und staatlichem Recht gleicher Rangstufe unterliegt der Zeitkollisionsregel³¹ *lex posterior derogat legi priori*.

Im Verhältnis Gemeinschaftsrecht – staatliches Recht kann das staatliche Recht den Konflikt hingegen nicht lösen, weil das Gemeinschaftsrecht nicht Bestandteil der staatlichen Rechtsordnung ist³². Es bleibt deshalb nur die Möglichkeit, daß das Gemeinschaftsrecht Regeln für die Lösung des Kollisionsfalles bereithält.

Ohne hier in eine nähere Begründung eintreten zu können³³, muß als maßgebliche Norm, die den Konflikt zwischen Gemeinschaftsrecht und staatlichem Recht zugunsten des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts löst, Art. 5 Abs. 2 EWGV (Art. 192 Abs. 2 EAGV, Art. 86 Abs. 2 EGKSV) angesehen werden. Danach unterlassen die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen, welche die Verwirklichung der Ziele dieses Vertrages gefährden könnten. Zu den Zielen des Vertrages gehört nach Art. 2 EWGV in erster Linie die Errichtung und – so muß hinzugefügt werden – Erhaltung des Gemeinsamen Marktes³⁴. Seine ökonomische Funktion optimaler Allokation der Produktionsfaktoren kann der Gemeinsame Markt nur erfüllen, wenn seine rechtlichen Grundlagen gewährleistet sind. Die rechtlichen Grundlagen des Ge-

30 *Grabitz*, (Fn. 1), 11.

31 *Ipsen*, Das Verhältnis des Rechts der Europäischen Gemeinschaften zum nationalen Recht, in: Aktuelle Fragen des Europäischen Gemeinschaftsrechts, Heft 29 der Abhandlungen aus dem Gesamten Bürgerlichen Recht, Handelsrecht und Wirtschaftsrecht, 1965, 24 f.

32 *Grabitz*, (Fn. 1), 56.

33 Vgl. dazu *Grabitz*, (Fn. 1), 89 ff. Auch der EuGH stellt offenbar, wenn auch nicht ausschließlich, auf Art. 5 Abs. 2 EWGV als die maßgebliche Kollisionsnorm ab, vgl. Urteil v. 15. 7. 1964 Rs. 6/64 *Costa/ENEL* Slg. 1964, 1251 (1270).

34 EuGH (Fn. 33); Rs. 14/68 *Wilhelm/Bundeskartellamt* Slg. 1969, 1 (14).

meinsamen Marktes bestehen in der Freiheit des Waren-, Personen- und Kapitalverkehrs sowie in der Gleichheit der Wettbewerbsbedingungen in der ganzen Gemeinschaft. Freiheit und Gleichheit aber sind in der ganzen Gemeinschaft nur gewährleistet, wenn die Gemeinschaftsnormen, die der Herstellung und Aufrechterhaltung von Freiheit und Gleichheit im einzelnen dienen, *einheitliche Geltung* haben. Die einheitliche, d. h. die im ganzen Gebiet der Gemeinschaft gleiche Geltung des Gemeinschaftsrechts kann jedoch nur bewirkt und aufrechterhalten werden, wenn das Gemeinschaftsrecht Vorrang hat.

Interpretiert man Art. 5 Abs. 2 EWGV unter dem Gesichtspunkt der *Funktionsfähigkeit der Gemeinschaft*, also teleologisch, orientiert am Zweck des Gemeinsamen Marktes, so ist die Schlußfolgerung zwingend, daß jedes Abweichen des staatlichen Rechts vom Gemeinschaftsrecht ein Ziel, sogar das wesentliche Ziel der Gemeinschaft gefährdet.

Für das Sekundärrecht wird die in Art. 5 Abs. 2 EWGV enthaltene Randregel darüber hinaus dadurch konkretisiert, daß Art. 189 Abs. 2–4 EWGV für alle Rechtsakte, also für die Verordnung, die Richtlinie und die Entscheidung anordnen, daß diese verbindlich sind, sei es allgemein oder nur für bestimmte Adressaten, sei es in allen ihren Teilen oder nur in bestimmter Hinsicht.

2. Treu und Glauben als Rangnorm?

Deshalb ist es bereits methodisch verfehlt, die Frage aufzuwerfen – wie es der Bundesfinanzhof weiter³⁵ und das Bundesverwaltungsgericht³⁶ ihm insoweit folgend unternehmen –, ob zwischen dem Steuerpflichtigen und der Bundesrepublik Deutschland „ein konkretes Rechtsverhältnis bestünde, kraft dessen nach Treu und Glauben erlaubt oder geboten sein könnte, einzelne Rechtsfolgen abweichend von der gesetzlichen Anordnung eintreten zu lassen“.

Mit der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben wird nicht nur ebenfalls auf einen Rechtssatz oder besser: auf ein staatliches Rechtsprinzip zurückgegriffen, um an seinem Maßstabe Geltung oder den Umfang der Geltung des Gemeinschaftsrechts im innerstaatlichen Bereich zu prüfen, sondern diese Frage durch Abwägungen im Einzelfall entschieden. Beredtes Beispiel dafür ist die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts vom 5. Juni 1986³⁷, bei der es um die Vereinbarkeit bestimmter Re-

35 (Fn. 5), 197.

36 (Fn. 6), 249.

37 (Fn. 6), 249 f.

gelungen der Futtermittelverordnung mit Richtlinien der EWG ging (genau: Höchstgehalt an Natrium und Mindestgehalt an Eisen, die Milchaustauschfuttermittel für Kälber aufzuweisen haben). Unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben bezieht das Bundesverwaltungsgericht in die Abwägung ein:

- das Verhalten der Kommission der EG im Vertragsverletzungsverfahren nach Art. 169 EWGV;
- die Entscheidung des Gerichtshofes im Vertragsverletzungsverfahren;
- die Tatsache, daß der deutsche Gesetzgeber als Rechtfertigung für seine Untätigkeit keine gewichtigen Gründe hätte.

Diese Entscheidung ist geradezu ein Musterbeispiel dafür, in welche Aporien die Anwendung staatlicher Normen für die Beurteilung der Frage nach Geltung und Geltungsumfang des Gemeinschaftsrechts im innerstaatlichen Bereich führt. Das mögen nur folgende Fragen verdeutlichen: In einem Mitgliedstaat, der den Grundsatz von Treu und Glauben auch im öffentlichen Recht anerkennt, gilt das Gemeinschaftsrecht; gilt es in dem anderen, der diesen Grundsatz nicht kennt, aber nicht? Nur wenn die Kommission mahnt, gilt das Gemeinschaftsrecht; wie, wenn sie untätig bleibt?

Diese Beispiele belegen nur, daß eine Norm des staatlichen Rechts keineswegs zu garantieren vermag, was das Gemeinschaftsrecht mit seinem Rechtsbegriff „Gemeinsamer Markt“ fordert: die einheitliche Geltung des Gemeinschaftsrechts.

V. Die Rechtsfolgen des Vorrangs

1. Unanwendbarkeit staatlichen Rechts

Im Kollisionsfalle ergibt sich als Rechtsfolge aus der Vorrangregel, daß dem Gemeinschaftsrecht widersprechendes staatliches Recht *unanwendbar* ist³⁸. Diese grundsätzliche Aussage über die Rechtsfolge der Vorrangregel muß freilich differenziert werden, weil die Bestandteile des Gemeinschaftsrechts nicht durchweg den gleichen Geltungsanspruch gegenüber

³⁸ Ipsen, (Fn. 14), 10/55, 287 f.; Zuleeg, Das Recht der Europäischen Gemeinschaften im innerstaatlichen Bereich, 1969, 136 ff.; Grabitz (Fn. 25), 21. Meine frühere Auffassung, eine dem Gemeinschaftsrecht widersprechende Norm sei nichtig (Grabitz, [Fn. 1], 93 f., 113), ist insofern zu weitgehend, als die Unanwendbarkeit der dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Norm genügt, um dem Verbot des Art. 5 Abs. 2 EWGV Genüge zu tun.

staatlichem Recht erheben. Vor allem ist die Unterscheidung danach zu treffen, ob das Gemeinschaftsrecht *Derogationswirkung* gegenüber bestehendem staatlichen Recht oder nur *Sperrwirkung* gegenüber späterem staatlichem Recht hat³⁹.

Die *Sperrwirkung* des Gemeinschaftsrechts gegenüber späterem staatlichen Recht ist dabei gewissermaßen das Minimum an Rechtsfolge, das sich aus der Anordnung der Verbindlichkeit der Rechtsakte der Gemeinschaft ergibt. Wie sollte ein Recht als verbindlich angesehen werden können, das in seinem Bestand nicht gesichert ist, weil es einseitig von einem Mitgliedstaat außer Kraft gesetzt werden kann? Sperrwirkung kommt deshalb allen verbindlichen Rechtsakten zu.

Derogationswirkung haben darüber hinaus diejenigen Bestandteile des Gemeinschaftsrechts, die unmittelbar anwendbar sind. Diese Qualität haben Teile des Vertragsrechts⁴⁰ und vom Sekundärrecht eindeutig die Verordnung (allgemeine Entscheidung EGKS)⁴¹ und die an einzelne gerichtete Entscheidung (individuelle Entscheidung EGKS).

2. Die unmittelbare Wirkung von Richtlinien und an Staaten gerichtete Entscheidungen

Für die *Richtlinie* (Empfehlung EGKS) und die an Staaten gerichtete *Entscheidung* kann hingegen nicht angenommen werden, daß sie *eo ipso* Derogationswirkung gegenüber bestehendem widersprechendem staatlichen Recht haben⁴². Das folgt zwingend aus dem Wortlaut von Art. 189 Abs. 3 und 4 EWGV (Art. 161 Abs. 3 und 4 EAGV, Art. 14 Abs. 3 EGKS), die gerade nicht anordnen, daß diese Rechtsakte „unmittelbar anwendbar“ sind.

In ständiger Rechtsprechung hat der Gerichtshof aber entschieden⁴³, daß Normen in Richtlinien und an Staaten gerichteten Entscheidungen dann und insoweit unmittelbar anwendbar sind, wenn und als sie inhaltlich als

39 Zu dieser Unterscheidung vgl. *Grabitz*, (Fn. 1), 113 ff.

40 Nachweise aus der Rechtsprechung des EuGH bei *Grabitz*, in: *Grabitz*, Kommentar zum EWG-Vertrag, Art. 189 Rdnr. 13.

41 *Grabitz*, (Fn. 1), 116 f.

42 *Grabitz*, (Fn. 1), 117 f., 119 f.

43 Nachweise bei *Grabitz* (Fn. 40), Art. 189 Rdnr. 61, 73; *Seidel*, Die Direkt- oder Drittwirkung von Richtlinien des Gemeinschaftsrechts, NJW 1985, 517 ff.; *Everling*, Zur direkten innerstaatlichen Wirkung der EG-Richtlinien: Ein Beispiel richterlicher Rechtsfortbildung auf der Basis gemeinsamer Rechtsgrundsätze, in: Einigkeit und Recht und Freiheit, Festschrift für Karl Carstens, Bd. 1, 1984, 95 ff. (100, Fn. 26 und 27).

unbedingt und hinreichend genau erscheinen und der Mitgliedstaat es unterlassen hat, sie fristgerecht in staatliches Recht umzusetzen.

Zur Richtlinie hat der Gerichtshof dieses Ergebnis in zwei Schritten begründet⁴⁴:

- Aus der Anordnung unmittelbarer Anwendbarkeit der Verordnung in Art. 189 Abs. 2 EWGV (Art. 161 Abs. 2 EAGV) folge nicht, daß andere in diesem Artikel genannte Rechtsakte niemals ähnliche Wirkungen erzeugen könnten⁴⁵.
- Mit der auch den Richtlinien zuerkannten verbindlichen Wirkung wäre es unvereinbar, grundsätzlich auszuschließen, daß betroffene Personen sich auf die durch die Richtlinie auferlegte Verpflichtung berufen können. Die Richtlinie wäre sonst in ihrer praktischen Wirksamkeit (effet utile) abgeschwächt⁴⁶.

Diese Begründung des Gerichtshofes ist scharf kritisiert worden⁴⁷. Man hat ihr sogar die logische Konsistenz abgesprochen⁴⁸. So wird dem Gerichtshof unterstellt, daß die beiden genannten Schritte seiner Argumentation dem folgenden Syllogismus entsprächen:

- (1) Die unmittelbare Wirkung einer Verordnung läßt es offen, ob auch andere Rechtsakte unmittelbare Wirkung besitzen können.
- (2) Dieses ist ein anderer Rechtsakt, nämlich eine Richtlinie.
- (3) Deshalb hat sie unmittelbare Wirkung.

Hätte der Gerichtshof so argumentiert, wäre der Vorwurf gewiß gerechtfertigt. Der Gerichtshof hat nun freilich *so* gerade nicht argumentiert. Seine Argumentation folgt vielmehr der soeben entwickelten Auffassung über die positiv-rechtlichen Aussagen des EWG-Vertrages über den Vorrang des Gemeinschaftsrechts.

44 EuGH Urteil v. 19. 1. 1982 Rs. 8/81 *Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt* Slg. 1982, 56 (70 f.). Zur Entscheidung nach Art. 189 Abs. 4 EWGV findet sich derselbe Gedankengang bereits in den sog. *Leber-Pfennig*-Urteilen des EuGH v. 6. 10. 1970 *Grad/Finanzamt Traunstein* Slg. 1970, 825 Rdnr. 5; v. 21. 10. 1970, Rs. 20/70 *Lesage/Finanzamt Freiburg* Slg. 1970, 861 Rdnr. 5; v. 21. 10. 1970, Rs. 23/70 *Haselhorst/Finanzamt Düsseldorf*, Slg. 1970, 881 Rdnr. 5; dazu *Grabitz* (Fn. 25), 1 ff.

45 EuGH, (Fn. 44), Rdnr. 21.

46 EuGH, (Fn. 44), Rdnr. 22/23.

47 So insbesondere *Börner*, *Der rechtliche Nutzen logischer Fehler, oder: Die Richtlinien des EWGV, oder: Rechtsanwendung v. Rechtsetzung*, in: *Festschrift für Gerhard Kegel*, 1987, 57 ff.

48 *Börner*, (Fn. 47), 61 ff.

Wie dargelegt, ergibt sich für das Sekundärrecht der Vorrang des Gemeinschaftsrechts (schon) aus der Anordnung seiner Verbindlichkeit. Über die Wirkungsrichtung des Vorrangs – nur Sperrwirkung oder auch Derogationswirkung – ist damit aber noch nichts gesagt. Dazu bedarf es einer zusätzlichen Rechtsfolgenanordnung. Art. 189 Abs. 2 EWGV (Art. 161 Abs. 2 EAGV) trifft diese Rechtsfolgenanordnung ausdrücklich mit der Bestimmung „sie gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat“.

Was der Gerichtshof in seinem ersten Begründungsschritt unternimmt, ist die Aussage, dieser Satz sei keine abschließende Regelung, sondern nur die regelmäßige Rechtswirkung der Verordnung. Wenn Art. 189 EWGV eine entsprechende ausdrückliche Anordnung der unmittelbaren Anwendbarkeit von Richtlinie und Entscheidung nicht enthält, so kann daraus nur der Schluß gezogen werden, daß diesen Rechtsakten die Wirkung unmittelbarer Anwendbarkeit zwar nicht regelmäßig zukommt, jedoch unter bestimmten Voraussetzungen zukommen kann.

Bei dieser Begründung handelt es sich methodisch um einen klassischen Fall des Aufspürens und Füllens einer Lücke mittels der teleologischen Methode⁴⁹. Diese manifestiert sich in dem Satz des Urteils *Becker/Finanzamt Münster-Innenstadt*⁵⁰:

„Insbesondere in den Fällen, in denen etwa die Gemeinschaftsbehörden Mitgliedstaaten durch Richtlinien zu einem bestimmten Verhalten verpflichten, würde die praktische Wirksamkeit einer solchen Maßnahme abgeschwächt, wenn die einzelnen sich vor Gericht hierauf nicht berufen und die staatlichen Gerichte sie nicht als Bestandteil des Gemeinschaftsrechts berücksichtigen könnten.“

Dem liegt nichts anderes zugrunde als ein Rückgriff auf das im Rechtsbegriff „Gemeinsamer Markt“ enthaltene Prinzip (gemeinschafts-)einheitlicher Geltung des Gemeinschaftsrechts.

Für die Richtlinie läßt sich diese Begründung des Gerichtshofs noch durch folgendes Argument untermauern. Inwieweit das Gemeinschaftsrecht einheitliche Geltung beansprucht, läßt sich gerade den konkreten Verbindlichkeitsanordnungen entnehmen. Art. 189 Abs. 3 EWGV (Art. 161 Abs. 3 EAGV) sagt aber nicht, daß die Richtlinie unverbindlich ist, solange sie nicht in staatliches Recht umgesetzt ist. Die Vorschrift ordnet vielmehr an, daß die Richtlinie für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist, hinsichtlich des zu erreichenden „Zieles“ verbindlich ist. Dabei ist entsprechend der Terminologie der anderen Vertragssprachen unter „Ziel“ das „Ergebnis“ („résultat“) zu verstehen, das mit der Richtlinie erreicht werden soll. Unter „Ergebnis“ ist aber, wie insbesondere *Ipsen* herausgearbeitet hat⁵¹, ein bestimmter Rechts-

49 Vgl. dazu *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1969, 350 ff.

50 (Fn. 44), Rdnr. 23.

51 Richtlinien-Ergebnisse, in: Festschrift für Ophüls, 1965, 67 ff.

zustand zu verstehen, der erreicht werden soll, und zwar zu einem bestimmten Zeitpunkt. Jedes Nicht-Umsetzen der Richtlinie oder jede zeitliche Verzögerung der Umsetzung nimmt der Richtlinie ein Stück Verbindlichkeit, raubt ihr gänzlich oder zeitweise ihre normative Wirksamkeit. Der teleologische Auslegungsgesichtspunkt, daß eine Norm nicht ihrer praktischen Wirksamkeit beraubt werden darf, sondern umgekehrt so interpretiert werden muß, daß sie – gemessen an ihrem Zweck – möglichst große Wirksamkeit entfaltet⁵², was französisch in dem Begriff „effet utile“ sinnfällig zum Ausdruck kommt⁵³, führt deshalb dazu, daß das Richtlinien-Ergebnis auch dann verbindlich ist, wenn ein Mitgliedstaat seiner Verpflichtung zur Umsetzung der Richtlinie nicht nachgekommen ist.

3. Berechtigungen und Verpflichtungen des einzelnen

Der Gerichtshof hat seine Rechtsprechung zur unmittelbaren Wirkung von Richtlinien und an Staaten gerichteten Entscheidungen in Fällen entwickelt, in denen Bestimmungen dieser Rechtsakte den einzelnen im Vergleich zur staatlichen Norm günstiger stellen. Die Frage nach der unmittelbaren Wirkung stellt sich aber ebenso, wenn eine Bestimmung in einer Richtlinie oder einer an Staaten gerichteten Entscheidung den einzelnen im Vergleich zur staatlichen Norm schlechter stellt. Dabei sind zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden. In dem ersten Fall gebietet das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten, eine Verpflichtung des einzelnen gegenüber dem Staat zu begründen (z. B. Auskunftspflicht) oder eine bestehende Verpflichtung zu verschärfen (z. B. höhere Steuer). In dem zweiten Fall gebietet das Gemeinschaftsrecht den Mitgliedstaaten, eine Verpflichtung des einzelnen gegenüber einem anderen einzelnen zu begründen. Um einen solchen Fall geht es in den Urteilen des Gerichtshofs vom 10. 4. 1984 Rs. 14/83 *v. Colson und Kamann*⁵⁴ und Rs. 79/83 *Harz*⁵⁵ und in dem Urteil vom 26. 2. 1986 Rs. 152/84 *Marshall*⁵⁶.

52 Vgl. allgemein zu diesem Auslegungsgrundsatz *Larenz*, (Fn. 49), 312 und zu seiner Bedeutung gerade im Verfassungsrecht *Hesse*, Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 14. Aufl. 1984, Rdnr. 75, 28.

53 Vgl. dazu *Zuleeg*, Die Auslegung des Europäischen Gemeinschaftsrechts, EuR 1969, 97 ff. (107) mwN; *Pernice*, in: Grabitz, Kommentar zum EWG-Vertrag, Art. 164 Rdnr. 27.

54 Slg. 1984, 1891. Vgl. dazu *Nicolaysen*, Richtlinienwirkung und Gleichbehandlung von Männern und Frauen beim Zugang zum Beruf, EuR 1984, 380 mwN.

55 Slg. 1984, 1921.

56 NJW 1986, 2178. Vgl. dazu die Besprechung von *Nicolaysen*, EuR 1986, 370.

Zum ersten Fall (Begründung oder Verstärkung einer Verpflichtung des einzelnen gegenüber dem Staat) hat der Gerichtshof bisher kein Urteil gefällt. Die Urteile in den Rechtssachen 14/83 und 79/83 haben die Frage, ob sich aus der Richtlinie 76/207⁵⁷ ein über § 611 a BGB hinausgehender Schadensersatzanspruch ergebe, wenn eine Frau unter Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes von Mann und Frau von einem Arbeitgeber nicht eingestellt worden ist, nicht entschieden, weil der Gerichtshof die in der Richtlinie enthaltene Verpflichtung zur Entschädigung nicht als klar und unbedingt ansah⁵⁸. Das Urteil in der Rs. 152/84 sieht die in Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 76/207 enthaltene Verpflichtung, den Grundsatz der Gleichbehandlung hinsichtlich der Arbeitsbedingungen einschließlich der Entlassungsbedingungen anzuwenden, als hinreichend klar und unbedingt an⁵⁹. Die Richtlinien-Bestimmung ist also ihrer Struktur nach geeignet, unmittelbare Wirkung zu erzeugen. Da es in diesem Falle um eine als Arbeitgeber handelnde staatliche Stelle ging, hat der Gerichtshof die unmittelbare Wirkung dieser gegenüber auch ausgesprochen⁶⁰. In diesem Urteil findet sich als obiter dictum freilich folgende Feststellung⁶¹:

„Zu dem Argument, wonach eine Richtlinie nicht gegenüber einem einzelnen in Anspruch genommen werden könne, ist zu bemerken, daß nach Art. 189 EWGV der verbindliche Charakter einer Richtlinie, auf dem die Möglichkeit beruht, sich vor einem nationalen Gericht auf die Richtlinie zu berufen, nur für „jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird“, besteht. Daraus folgt, daß eine Richtlinie nicht selbst Verpflichtungen für einen einzelnen begründen kann und daß eine Richtlinien-Bestimmung daher als solche nicht gegenüber einer derartigen Person in Anspruch genommen werden kann.“

Mit dieser Aussage verläßt der Gerichtshof den gesicherten dogmatischen Boden, mit dem er die unmittelbare Wirkung von Richtlinien und an Staaten gerichteten Entscheidungen begründet hat in Fällen, in denen Bestimmungen dieser Rechtsakte den einzelnen gegenüber staatlichem Recht günstiger stellen. Auf der Linie seiner Rechtsprechung zu diesen Fällen bewegt sich noch die Aussage, die Möglichkeit, sich vor einem nationalen Gericht auf die Richtlinie zu berufen, beruhe auf dem „verbindlichen Charakter der Richtlinie“. Neu und überraschend aber ist, wenn der Gerichts-

57 Richtlinie des Rates vom 9. 2. 1976 zur Verwirklichung des Grundsatzes der Gleichbehandlung von Männern und Frauen hinsichtlich des Zugangs zur Beschäftigung, zur Berufsbildung und zum beruflichen Aufstieg sowie in bezug auf die Arbeitsbedingungen (76/207/EWG, ABl. EG Nr. L 39, 40 v. 14. 2. 1976).

58 (Fn. 54), Rdnr. 27; (Fn. 55), Rdnr. 27.

59 (Fn. 56), Rdnr. 55.

60 (Fn. 56), Rdnr. 56.

61 (Fn. 56), Rdnr. 48.

hof aus der Tatsache, daß diese Verbindlichkeit nach Art. 189 EWGV „nur für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist“ besteht, den Schluß zieht, eine Richtlinie könne nicht selbst Verpflichtungen für einen einzelnen begründen und eine Richtlinienbestimmung könne daher als solche nicht gegenüber einer derartigen Person in Anspruch genommen werden.

Diese Begründung hält vor allem unter zwei Gesichtspunkten einer Kritik nicht stand⁶². Zum einen bedeutet die Wendung in Art. 189 Abs. 3 EWGV „die Richtlinie ist für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet wird. . . verbindlich“ nicht, daß nur der Gesetzgeber Zurechnungssubjekt der Richtlinie ist. Da auch die Richtlinie, wie dargelegt, in jedem Mitgliedstaat unmittelbare *Geltung* (nicht unbedingt: unmittelbare Wirksamkeit) hat, richtet sie sich auch an andere Staatsorgane, also auch an die staatlichen Gerichte⁶³ und Verwaltungsbehörden. Das geht eindeutig schon aus dem Wortlaut von Art. 189 Abs. 3 EWGV hervor, der von „den innerstaatlichen Stellen“ spricht. Diese sind zwar in der Wahl der Form und der Mittel frei, die Richtlinien-Ergebnisse umzusetzen. Auch sie aber sind verpflichtet, den materiellen Rechtszustand herzustellen, den die Richtlinien-Ergebnisse festlegen.

Der zweite Gesichtspunkt der Kritik ergibt sich aus dem Zweck, dem der Vorrang des Gemeinschaftsrechts dient. Es ist die Herstellung von Rechtsgleichheit im gesamten Gebiet der Gemeinschaften. Dieser Zweck aber wird verfehlt, wenn ein Mitgliedstaat in der Lage wäre, den durch die Richtlinie angestrebten gemeinschaftseinheitlichen Rechtszustand auch nur temporär für sein Territorium und seine Bürger nicht herzustellen. Die Folgen eines solchen Unterlassens werden besonders deutlich, wenn man sich den Fall vergegenwärtigt, daß ein Mitgliedstaat der Verpflichtung aus einer Richtlinie, Abgaben einzuführen oder zu erhöhen, nicht nachkommt. Er könnte auf diese Weise *seinen* Bürgern einen Wettbewerbsvorteil gegenüber den Bürgern anderer Mitgliedstaaten verschaffen, die die Richtlinie umgesetzt haben. Der als allgemeiner Rechtsgrundsatz auch im Gemeinschaftsrecht geltende und vom Gerichtshof anerkannte allgemeine Gleichheitssatz⁶⁴ gewährleistet Rechtsgleichheit der Marktbürger aber nicht nur, wenn diese sich auf eine Berechtigung aus einer Richtlinie berufen, sondern verlangt ebenso die Lastengleichheit der Marktbürger.

62 Zu weiteren Gesichtspunkten vgl. *Nicolaysen*, (Fn. 56).

63 In diesem Sinne auch *Nicolaysen*, (Fn. 56), 371.

64 Nachweise bei *Pernice*, in: *Grabitz*, Kommentar zum EWG-Vertrag, Art. 164 Rdnr. 63.

Rechtsanwendungs- und Auslegungsgrundsätze des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften

Professor Dr. *Ulrich Everling*, Richter am Gerichtshof
der Europäischen Gemeinschaften, Luxemburg

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|---|
| I. Vorbemerkung | 2. Allgemeine Rechtsgrundsätze |
| II. Allgemeines zur Funktion des Gerichtshofs | 3. Leitlinien der Rechtsprechung |
| 1. Aufgabe und Stellung | 4. Sicherung des Gemeinsamen Marktes |
| 2. Zusammenwirken mit den nationalen Gerichten gemäß Art. 177 EWGV | IV. Die Bedeutung des Gerichtshofs für die Fortentwicklung der Gemeinschaft |
| 3. Gewährung von Rechtsschutz aufgrund von Direktklagen | 1. Wirkung der Urteile |
| 4. Willensbildung und Verfahren | 2. Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung in der Gemeinschaft |
| III. Orientierungslinien der Rechtsprechung | 3. Ausblick |
| 1. Auslegungsmethoden | |

I. Vorbemerkung

Der *Gerichtshof* der Europäischen Gemeinschaften besitzt für das Gesamtthema der Tagung *zentrale Bedeutung*. Das europäische Gemeinschaftsrecht ist gerade im Bereich der Zölle und Abgaben vielfach rudimentär, lückenhaft und unklar. Es wird von einer Vielzahl von Instanzen in der Gemeinschaft und in den Mitgliedstaaten angewendet. Einheitliche Auslegung und Fortbildung des Gemeinschaftsrechts ist, ähnlich wie beim nationalen Recht, auch auf Gemeinschaftsebene ständig erforderlich. Sie ist dem Gerichtshof übertragen. Richterrecht ist also auch in der Gemeinschaft Gegenstand ständiger Praxis¹.

1 Zur Problematik vgl. *Everling*, Rechtsvereinheitlichung durch Richterrecht in der Europäischen Gemeinschaft, *RabelsZ* Bd. 50 (1986), 193; *Stein*, Richterrecht wie anderswo auch? – Der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften als „Integrationsmotor“, in: *Richterliche Rechtsfortbildung*, Festschrift der juristischen Fakultät der Universität Heidelberg, Heidelberg 1986, 619; *Fiedler*, Die Funktion des Rechts in der europäischen Einigungsbewegung, *JZ* 1986, 60 (64). Das Bundesverfassungsgericht hat diese Funktion des Gerichtshofes durch Beschluß vom 7. 4. 1987, der nach der Tagung bekannt wurde und in *EuR* 1987 Heft 4 veröffentlicht wird, anerkannt.

Die nachfolgenden Referate über die Gemeinschaftsregelungen, die auf dieser Tagung noch behandelt werden, müssen deshalb, wie zu vermuten ist, ausführlich auf die jeweilige Rechtsprechung des Gerichtshofs eingehen. Dem soll hier nicht vorgegriffen werden. Es scheint aber nützlich, einige zusammenfassende Bemerkungen über den Gerichtshof und seine Rechtsprechung voranzuschicken. Dabei braucht er vor dieser sachkundigen Hörschaft nicht im einzelnen vorgestellt zu werden; es geht nur darum, einige Akzente zu setzen und einige Besonderheiten hervorzuheben, die in der Diskussion oft übersehen werden. Sodann soll versucht werden, einige Grundsätze und Leitlinien, von denen sich die Rechtsprechung des Gerichtshofs leiten läßt herauszuarbeiten. Abschließend sollen einige Bemerkungen über die Möglichkeiten und Grenzen des Gerichtshofs bei der weiteren Entwicklung der Gemeinschaft gemacht werden.

II. Allgemeines zur Funktion des Gerichtshofs

1. Aufgabe und Stellung

„Der Gerichtshof sichert die Wahrung des Rechts bei der Ausführung und Anwendung dieses Vertrages“. Mit diesen Worten umschreibt Art. 164 EWGV den *Auftrag des Gerichtshofs*. Er ist weit gespannt; nicht Auslegung und Anwendung des Vertrages wird als Aufgabe des Gerichtshofs genannt, sondern die dabei gebotene Wahrung des Rechts soll er sichern. Zwei Folgerungen lassen sich insbesondere aus dieser Fassung ableiten.

Zunächst ist *formell* mit dieser Formulierung zum Ausdruck gebracht, daß der Vertrag *primär von politischen Organen* ausgelegt und angewendet wird. Die Funktion des Gerichtshofs besteht demgegenüber darin, den Rechtsanwendern Orientierungen zu geben und sie gerichtlicher Kontrolle zu unterwerfen.

Gerade am *Abgabenrecht* zeigt sich die Bedeutung dieser Unterscheidung. Die Regeln über die Erhebung gemeinschaftsrechtlicher Zölle oder Abgaben, also ihre Anspruchsgrundlagen, Berechnungsmodalitäten und Höhe sowie teilweise auch die Verfahrensgrundsätze werden im wesentlichen durch die Gemeinschaftsorgane festgesetzt. Der Vollzug dieser Gemeinschaftsregelungen obliegt, abgesehen von wenigen Bereichen, den zuständigen Instanzen der Mitgliedstaaten. Vor allem die Zölle und Agrarabgaben werden durch die nationalen Behörden erhoben. Schließlich unterliegen zahlreiche nationale Regelungen, die durch nationale Instanzen durchgeführt werden, gemeinschaftsrechtlichen Bindungen durch Vertragsbestimmungen oder Richtlinien. Auf allen drei Rechtsanwendungs-

stufen hat der Gerichtshof nach seinem allgemeinen Auftrag die „Wahrung des Rechts“ zu sichern.

Materiell bedeutet die Formel von der Sicherung der Wahrung des Rechts, daß „Recht“ und „Vertrag“ nicht gleichgesetzt werden. Der Gerichtshof hat bei der Kontrolle der Auslegung und Anwendung des Vertrages durch die zuständigen Gemeinschaftsorgane oder nationalen Instanzen rechtliche Maßstäbe anzuwenden, die über den Vertrag hinausgehen. Die Formulierung erinnert an Art. 20 GG, wonach die Rechtsprechung an „Gesetz und Recht gebunden“ ist².

Ob die Gegenüberstellung der Begriffe „Recht“ und „Vertrag“ in Art. 164 EWGV bedeutet, daß der Vertrag und die auf ihn gestützten Bestimmungen an *überpositiven Maßstäben der Gerechtigkeit* gemessen werden müssen, die in extremen Fällen Vorrang genießen³, sei hier dahingestellt. Jedenfalls zeigt sie aber, daß die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, auch wenn sie nicht wie nationale Vorschriften historisch gewachsen und Bestandteil eines mehr oder weniger ausgebildeten Rechtssystems sind, nicht isoliert ausgelegt werden können. Sie sind eingefügt in einen größeren, rechtlichen Zusammenhang, von dem aus sie verstanden und in gewissem Grade auch ergänzt werden müssen. Die Formulierung des Vertrages zielt damit auf die abendländischer Tradition entsprechenden allgemeinen Grundsätze der Gerechtigkeit, die in wertender Vergleichung den Grundlagen der Verfassungen und der Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten entnommen werden⁴. Erst im Rahmen eines solchen *ius commune europae* wird der Vertrag zu einer Rechtsordnung, die diesen Namen verdient.

Zugleich kommt in der Gegenüberstellung von „Recht“ und „Vertrag“ auch das *dynamische Verständnis von der Gemeinschaft* zum Ausdruck. Recht in dem bezeichneten Sinn ist nicht statisch und unveränderlich. Das allgemeine Rechtsverständnis bildet sich entsprechend der politischen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Entwicklung fort, und dem ist auch bei der Auslegung des Vertrages Rechnung zu tragen. Die Bestimmungen des Vertrages sind in vieler Hinsicht offen formuliert. Vor allem auch die Kompetenznormen wie etwa Art. 235 EWGV zeigen das. Es gibt kaum ein größeres Mißverständnis über das Wesen der Gemeinschaft und ihr Recht sowie die dem Gerichtshof zugewiesene Aufgabe, als wenn die Vertrags-

2 Herzog in Maunz-Dürig-Herzog (Hrsg.), Grundgesetz, Kommentar, Art. 20 Rz. VI, 53.

3 Vgl. die von BVerfGE 3, 225 (233) im Anschluß an Radbruch, Rechtsphilosophie, 4. Auflage Tübingen 1950, 353, für das deutsche Recht gezogenen Folgerungen.

4 Vgl. Pernice in: Grabitz (Hrsg.), Kommentar zum EWG-Vertrag, München 1953 ff., Art. 164 Tz. 7, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung.

auslegung auf den Stand der Vertragsverhandlungen und den angeblichen Willen der Gründerväter, der niemals eindeutig zu ermitteln ist, festgeschrieben wird⁵.

2. Zusammenwirken mit den nationalen Gerichten gemäß Art. 177 EWGV

Die wichtigste Gruppe von Verfahren, in denen der Gerichtshof seine Funktion erfüllt, sind für das Abgabenrecht die *Vorabentscheidungen nach Art. 177 EWGV*⁶. Ihre Bedeutung zeigt sich gerade in diesem Bereich. Täglich werden tausende von Zoll- und Abgabenbescheide durch nationale Behörden aller Mitgliedstaaten erlassen. Sie können jeweils vor den nationalen Gerichten angefochten werden, die dabei Gemeinschaftsrecht, soweit dieses dem angefochtenen Verwaltungsakt zugrunde liegt, und subsidiär vor allem hinsichtlich des Verfahrens nationales Recht anwenden⁷. Dabei würden sie ohne Einschaltung des Gerichtshofes zu ganz unterschiedlichen Ergebnissen kommen. Die Vorabentscheidungen haben also vor allem den Sinn, die einheitliche Auslegung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts durch die nationalen Gerichte zu sichern. Außerdem wird durch sie das Gemeinschaftsrecht fortentwickelt und der Rechtsschutz des Bürgers, soweit er das Gemeinschaftsrecht betrifft, gewährleistet.

5 Zum dynamischen Charakter des Gemeinschaftsrechts vgl. neuerdings die Beiträge des *Verfassers*: Vertragsverhandlungen 1957 und Vertragspraxis 1987, dargestellt an den Kapiteln Niederlassungsrecht und Dienstleistungen des EWG-Vertrages, in Festschrift für Hans von der Groeben, Baden-Baden 1987, 111, sowie: Zur Funktion der Rechtsangleichung in der Europäischen Gemeinschaft – Vom Abbau der Verzerrungen zur Schaffung des Binnenmarktes, in Festschrift für Pierre Pescatore, Baden-Baden 1987. Dies ist auch der wichtigste Einwand gegen die Rechtsprechung des BFH zur Geltung der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie; vgl. BFHE 143, 383; dazu *Tomuschat*, EuR 1985, 346, und *Magiera*, DÖV 1985, 937. Das BVerfG (FN 1) hat das Urteil des BFH aufgehoben und eine Rechtsfortbildung im Rahmen des nach Art. 24 GG gebilligten „Integrationsprogrammes“ für verfassungskonform erklärt.

6 Dazu vgl. die Erläuterungen zu Art. 177 in den Kommentaren zum EWG-Vertrag von *Grabitz* (FN 4) und *Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann* (Hrsg.), 3. Auflage, Baden-Baden 1983; ferner *Chevallier/Maidani*, Guide pratique article 177 C.E.E., Luxemburg 1982; *Dauses*, Das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EWG-Vertrag, Luxemburg 1985; *Everling*, Das Vorabentscheidungsverfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, Baden-Baden 1986; *Streil* in *Beutler/Bieber/Pipkorn/Streil*, Die Europäische Gemeinschaft, Rechtsordnung und Politik, 3. Aufl. Baden-Baden 1987; *Vofß*, Erfahrungen und Probleme bei der Anwendung des Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 177 EWGV. Aus der Sicht eines deutschen Richters, EuR 1986, 95.

7 Vgl. dazu die Beiträge in *Schwarze* (Hrsg.), Europäisches Verwaltungsrecht im Werden, Baden-Baden 1982, sowie aus der Rechtsprechung des EuGH Urteil vom 21. 9. 1983 Rs 205–215/82, *Deutsche Milchkontor*, Slg. 1983, 2633.

Dieses Verfahren kann nur wirksam funktionieren, wenn es als *Zusammenarbeit* zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof verstanden und praktiziert wird, wie der Gerichtshof mehrfach betont hat⁸. Dabei besteht zwischen beiden Gerichtsbarkeiten nicht ein hierarchisches Verhältnis wie innerhalb nationaler Instanzenzüge, sondern ein Verhältnis der Aufgabenteilung. Eine Hierarchie besteht allerdings zwischen den Normen aufgrund des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts. Dessen Auslegung durch den Gerichtshof muß deshalb von den nationalen Gerichten zugrunde gelegt werden⁹. Die Zusammenarbeit zeigt sich besonders in dreierlei Hinsicht.

Einmal ist zu betonen, daß der Gerichtshof das Gemeinschaftsrecht *lediglich auslegt*; die Anwendung im konkreten Rechtsstreit obliegt dann dem nationalen Gericht. Dieses entscheidet vor allem auch, ob ein nationales Gesetz als gemeinschaftswidrig unangewendet bleiben muß. Französische Autoren haben deshalb – plastisch, aber dogmatisch anfechtbar – formuliert: „Le juge national est le juge communautaire du droit commun“, was etwa besagt, daß der nationale Richter Gemeinschaftsrichter für das gemeine Recht ist.

Weiter ist hervorzuheben, daß das *Kooperationsverhältnis wechselseitig* besteht. Der Gerichtshof kann nur tätig werden und seinen Auftrag erfüllen, wenn ihm auch *tatsächlich alle wesentlichen Fälle*, in denen Gemeinschaftsrecht erheblich wird, zugeleitet werden. Leider geschieht das in allen Mitgliedstaaten nur unvollkommen. Der Gerichtshof hat in seinem wichtigen CILFIT-Urteil entschieden, daß der letztinstanzliche nationale Richter eine entscheidungserhebliche Frage der Gültigkeit oder Auslegung des Gemeinschaftsrechts, über die der Gerichtshof noch nicht entschieden hat, diesem nur dann nicht vorzulegen braucht, wenn „die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, daß keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel bleibt“¹⁰. Die Lektüre des Urteils zeigt, daß der Gerichtshof damit keineswegs die *acte-claire*-Theorie sanktioniert hat; im Gegenteil, im Zweifel muß vorgelegt werden.

Umgekehrt folgen aber aus dem Kooperationsprinzip auch Pflichten für den Gerichtshof. Er muß sich bemühen, den nationalen Gerichten *schnell klare Antworten zu geben*, mit denen sie den vor ihnen anhängigen Rechtsstreit erledigen können. Ob das immer gelingt, muß der Beurteilung durch die Betroffenen überlassen bleiben. Vor allem muß er sich bemühen, die

8 Vgl. vor allem Urteil vom 16. 12. 1981 Rs. 244/80, *Foglia/Novello II*, Slg. 1981, 3045.

9 Hierzu und zum folgenden Zitat vgl. *Chevallier/Maidani* (FN 6), 11.

10 Urteil vom 6. 10. 1982 Rs. 203/81, *CILFIT*, Slg. 1982, 3415, Nr. 17.

leider zunehmende Verfahrensdauer zu begrenzen. Er erhofft sich vor allem von der Errichtung eines Gerichts erster Instanz, das in der Einheitlichen Europäischen Akte vorgesehen ist, eine Entlastung, auch wenn es nicht in Vorabentscheidungssachen tätig werden soll¹¹.

3. Gewährung von Rechtsschutz aufgrund von Direktklagen

Die zweite Gruppe von Verfahren vor dem Gerichtshof, nämlich die Direktklagen, haben für das Zoll- und Abgabenrecht geringere Bedeutung. Sicher kommen auch in diesem Bereich Streitigkeiten zwischen den Organen sowie vor allem Vertragsverletzungsverfahren vor, aber sie bedürfen hier kaum einer besonderen Erörterung. Einige Hinweise sind aber zu den Klagen Privater vor dem Gerichtshof angebracht. Sie können vor allem einmal auf Nichtigkeit von Gemeinschaftsrechtsakten nach Art. 173 EWGV und zum andern auf Schadensersatz nach Art. 215 EWGV gerichtet sein. Da im Rahmen des Zoll- und Abgabenrechts auf Gemeinschaftsebene regelmäßig nur Regelungen mit allgemeiner Tragweite und nicht an einzelne Unternehmen gerichtete Entscheidungen erlassen werden, scheitern Nichtigkeitsklagen im allgemeinen daran, daß Art. 173 Abs. 2 EWGV keine abstrakten Normenkontrollklagen Privater zuläßt. Einige Besonderheiten sind aber hervorzuheben.

Der Gerichtshof hat anerkannt, daß Verordnungen über die Festsetzung von *Antidumpingzöllen* unter bestimmten Voraussetzungen die betroffenen Firmen unmittelbar und individuell betreffen, was sie nach Art. 173 Abs. 2 EWGV zur Klage berechtigt. Bei der Ablehnung der Festsetzung von Antidumpingzöllen hat er teilweise auch Konkurrentenklagen zugelassen¹².

Auch bei den *Zollvergünstigungen für wissenschaftliche Instrumente* hat der Gerichtshof die unmittelbare Klage Privater gegen ablehnende Entschei-

11 Einheitliche Europäische Akte vom 28. 2. 1986 BGBl. 1986 II 1102, abgedruckt in EuR 1986, 175 (im folgenden EEA); vgl. allgemein *Glaesner*, Die Einheitliche Europäische Akte, EuR 1986, 119. Zum Gericht erster Instanz *Jung*, Ein erstinstanzliches Gericht für die Europäischen Gemeinschaften, EuGRZ 1986, 229; *Neye*, Der Ausbau der europäischen Gerichtsbarkeit aufgrund der Einheitlichen Europäischen Akte, DVBl 1986, 1258; *Schwarze* (Hrsg.), Fortentwicklung des Rechtsschutzes in der Europäischen Gemeinschaft, Baden-Baden 1987.

12 Vgl. vor allem die Urteile vom 6. 10. 1982 Rs. 307/81, *Alusuisse*, Slg. 1982, 3463, vom 4. 10. 1983 Rs. 191/82, *Fediol*, Slg. 1983, 2913, vom 21. 2. 1984 Rs. 239 u. 275/82, *Allied Corporation*, Slg. 1984, 1005, und vom 20. 3. 1985 Rs. 264/82, *Timex*, Slg. 1985, 861; dazu *Hailbronner/Heydebrand u. d. Lasa*, Der gerichtliche Rechtsschutz im Antidumping- und Antisubventionsrecht der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, RIW 1986, 889.

dungen zugelassen, obwohl diese intern an die Mitgliedstaaten gerichtet und allgemein formuliert sind. Gleichzeitig hat er aber auch anerkannt, daß die von den nationalen Behörden erlassenen Vollzugsakte vor nationalen Gerichten angefochten werden können, so daß diese Vorabentscheidungen einholen können. Insofern stehen hier also parallele Verfahrenswege offen¹³.

Auch hinsichtlich der *Schadensersatzklage* genügt ein kurzer Hinweis. Der Gerichtshof hat sie zwar als selbständige Klageart neben der Nichtigkeitsklage bezeichnet, er hat sie aber besonders dann, wenn der Schaden durch allgemeine Regelungen des Gemeinschaftsrechts oder durch ein Unterlassen des Gemeinschaftsgesetzgebers hervorgerufen sein soll, strengen Voraussetzungen unterworfen¹⁴.

Die Direktklagen haben demnach insgesamt in Zoll- und Abgabensachen nur eine *beschränkte Bedeutung*. Der normale Weg, auf dem die Unternehmen in diesem Bereich ihren Rechtsschutz suchen müssen, führt über die Anfechtung der Vollzugsakte der nationalen Behörden vor den nationalen Gerichten, die gegebenenfalls die Vorabentscheidung des Gerichtshofs einholen müssen.

4. Willensbildung und Verfahren

Das *Entscheidungsverfahren* des Gerichtshofs kann nur verstanden werden, wenn von der – an sich banalen – Feststellung ausgegangen wird, daß er aus dreizehn Richtern und sechs Generalanwälten aus zwölf Mitgliedstaaten zusammengesetzt ist. Er entscheidet zwar in mehr als der Hälfte aller Fälle durch Kammern, aber gerade die schwierigen und bedeutenden Verfahren verbleiben im Plenum. Jeder, der einmal einem Kollegium angehört hat, kann ermessen, daß eine Beschlußfassung in einem Plenum von dreizehn Persönlichkeiten schwierig und schwerfällig ist. Der Gerichtshof ist überhaupt nur aufgrund eines hohen Maßes an Integrations- und Kooperationsbereitschaft seiner Mitglieder handlungsfähig.

Der Gerichtshof besteht nicht nur – wie nationale Gerichte – aus Persönlichkeiten mit ausgeprägtem Charakter, sondern diese kommen – im Unterschied zu nationalen Gerichten – auch aus verschiedenen *Mitgliedstaaten mit unterschiedlichen Rechtsordnungen*. Sie sind individuell durch unterschiedliche geschichtliche und kulturelle Einflüsse und als Juristen durch

13 Vgl. Urteil vom 27. 9. 1983 Rs. 216/82, *Universität Hamburg*, Slg. 1983, 2771.

14 Vgl. die Erläuterungen in den in FN 6 genannten Kommentaren.

die unterschiedlichen Traditionen, Wertungen und Ordnungsvorstellungen der Rechtsordnung ihres jeweiligen Heimatlandes geprägt¹⁵.

Diese Rechtsvorstellungen bringen sie in die *Willensbildung* des Gerichtshofs ein; darin, nicht aber in der Vertretung nationaler Interessen, besteht ihre Funktion als Richter aus einem Mitgliedstaat. Erst aus dem Beitrag aller Rechtsordnungen kann sich ein Gemeinschaftsrecht bilden, das diesen Namen verdient und Aussicht hat, in allen Mitgliedstaaten Akzeptanz zu finden. Das muß bei der Würdigung der Rechtsprechung berücksichtigt werden. Wer die Urteile nur durch die Brille seiner eigenen Rechtsordnung liest und sie nur an deren Grundsätzen mißt, kann ihnen nicht gerecht werden. Sie müssen als Produkt eines eigenständigen Entscheidungsvorgangs in einer eigenständigen Rechtsordnung begriffen werden.

Noch ein zweiter Gesichtspunkt muß hervorgehoben werden, nämlich die *Fallbezogenheit*. Die Urteile des Gerichtshofs gerade in Vorabentscheidungsverfahren haben oft allgemeine Bedeutung über den konkreten Fall hinaus. Man erwartet von ihnen häufig die abstrakte Klärung grundsätzlicher Fragen. Der Gerichtshof zögert heute, anders als etwa in den sechziger Jahren, weitreichende Grundsätze und Doktrinen aus Anlaß eines Einzelfalls zu entwickeln. Er zieht es vielmehr vor, sich eng auf die im konkreten Fall entscheidungserheblichen Probleme zu beschränken. Das hat viele Gründe, etwa den Generationenwechsel, die pragmatische Haltung vieler Mitglieder, die Unsicherheit des politischen Umfeldes und die Schwerfälligkeit der Willensbildung. Ein wesentlicher Grund dürfte aber vor allem die Komplexität der Gemeinschaftsprobleme und ihres Rechts sein. Für den Gerichtshof wird es immer schwieriger, die weitreichenden Auswirkungen seiner Urteile vorauszusehen. Das schrittweise Vorgehen von Fall zu Fall gibt ihm die Möglichkeit, seine Grundsätze allmählich entsprechend der Reaktion der Betroffenen zu präzisieren, fortzuentwickeln und gegebenenfalls auch einzuschränken oder sogar zu korrigieren.

Für die Praxis ergeben sich daraus zwei Folgerungen. Einmal sollten *Fragen* dem Gerichtshof *möglichst konkret und fallbezogen* gestellt werden, und in der Begründung sollte erläutert werden, worauf es dem vorliegenden Gericht ankommt. Dabei sollte der Sachverhalt möglichst genau dargestellt werden, denn nur auf seinem Hintergrund kann der Gerichtshof dem nationalen Richter eine Antwort geben, die ihm weiter hilft.

15 Vgl. hierzu und zum folgenden Everling, Der Gerichtshof als Entscheidungsin-
stanz, in *Schwarze* (Hrsg.), Der Europäische Gerichtshof als Verfassungsgericht
und Rechtsschutzinstanz, Baden-Baden 1983, 137, auch in: Das europäische Ge-
meinschaftsrecht im Spannungsfeld von Politik und Wirtschaft, Ausgewählte
Aufsätze 1964–1984, Baden-Baden 1985, 424.

Zum ändern müssen die *Urteile fallbezogen gelesen* und vom konkreten Sachverhalt her interpretiert werden. Verallgemeinerungen einzelner Urteile oder, wie es oft vorkommt, sogar einzelner Sätze sollten nur vorsichtig erfolgen. In der Regel bildet sich erst in einer Kette von Urteilen über einen Gegenstand eine Rechtsprechung heraus, die der künftigen Praxis eine feste Grundlage gibt.

III. Orientierungslinien der Rechtsprechung

1. Auslegungsmethoden

Die Frage nach den Auslegungsgrundsätzen des Gerichtshofs wird allgemein dahin beantwortet, daß die *teleologische Auslegung* ganz im Vordergrund steht¹⁶.

Der *Wortlaut* der jeweiligen Texte ist sicher Ausgangspunkt aller Interpretation, aber er ist selten und sicher noch weniger als bei nationalen Vorschriften klar, wie sich schon aus den schwierigen Entscheidungsverfahren und den neun unterschiedlichen Sprachen ergibt. Jeder Text des Gemeinschaftsrechts bleibt deshalb interpretationsfähig und -bedürftig; die wörtliche Auslegung reicht nicht aus.

Die *Entstehungsgeschichte* des Vertrages wird vom Gerichtshof schon deshalb nicht herangezogen, weil die Materialien nicht oder nur beschränkt zugänglich sind. Sie wären wegen der Meinungsunterschiede zwischen den Verhandlungspartnern wohl auch wenig aussagekräftig. Hinweise auf den Willen der Vertragsverfasser, die sich in einzelnen Urteilen finden, erweisen sich bei genauer Analyse meist als rhetorische Floskeln¹⁷. Dagegen werden beim sekundären Recht die Entstehungsgeschichte und die Motive häufiger herangezogen, allerdings in der Regel nur, soweit sie sich in den in der Präambel enthaltenen Begründungserwägungen der Rechtsakte nie-

16 *Kutscher*, Thesen zu den Methoden der Auslegung des Gerichtshofs aus der Sicht eines Richters, in: *Begegnung von Justiz und Hochschule*, Luxemburg 1976; *Bredimas*, *Methods of Interpretation and Community Law*, London 1978; *Bleckmann*, *Teleologische und dynamische Auslegung des europäischen Gemeinschaftsrechts*, EuR 1979, 239; *ders.*, *Zu den Auslegungsmethoden des Europäischen Gerichtshofs*, NJW 1982, 1172; *Bernhardt*, *Zur Auslegung des europäischen Gemeinschaftsrechts*, in: *Festschrift für Hans Kutscher*, Baden-Baden 1981, 17.

17 *Plender*, *The Interpretation of Community Acts by Reference to the Intentions of the Authors*, *Yearbook of European Law* 1982, Oxford 1983, 57. Vgl. auch den in FN 5 genannten Beitrag des Verfassers in der *Festschrift für Hans von der Groeben*.

dergeschlagen haben¹⁸. Im übrigen werden Erörterungen im Rat, vor allem auch Erklärungen von Ratsmitgliedern zu Protokoll des Rates, nur mit Vorsicht und jedenfalls nicht zu Lasten Einzelner berücksichtigt, da sie nicht öffentlich sind.

Der *systematische Zusammenhang* der Vertragsbestimmungen ist sicher ein relevantes Kriterium für die Auslegung, aber er dient meist mehr zur Stützung der ganz im Mittelpunkt stehenden teleologischen, also an Sinn und Zweck der jeweiligen Bestimmung orientierten Auslegung, auf die es der Gerichtshof meist abstellt.

Worin nun aber *Sinn und Zweck einer Bestimmung* des Gemeinschaftsrechts besteht, ist nicht immer leicht zu ermitteln. Sie müssen letztlich vom „telos“ der Gemeinschaft, also vom letzten Ziel der Gemeinschaftsentwicklung her bestimmt werden. Dieses liegt aber noch im Dunkeln, und das politische Handeln der Gemeinschaftsorgane und der Mitgliedstaaten im Alltag bietet dafür wenig Orientierungshilfe. Der Gerichtshof kann sich daher nur an dem konkret im Vertrag und seinem Zusammenhang zum Ausdruck kommenden Sinn orientieren.

Es ist nun allerdings eine bekannte Tatsache, daß sich der *Prozeß richterlicher Rechtsgewinnung* selten in der lehrbuchhaften Anwendung der Auslegungsgrundsätze vollzieht. *Esser* hat vom „richterlichen Vorverständnis“ gesprochen, mit dem an die Urteilsfindung herangegangen wird¹⁹, und zur Auswahl der jeweils angewandten Auslegungskriterien hat *Radbruch* bemerkt, daß „die Auslegung . . . das Ergebnis ihres Ergebnisses“ sei²⁰. In der Tat zeigt die Praxis die große Bedeutung des richterlichen „Judizes“, des Gefühls für die richtige Lösung, und dieses ist gerade bei einem international zusammengesetzten Gericht wie dem Gerichtshof von besonderer Bedeutung. Aber es unterliegt doch der Kontrolle und Revision durch die Rationalität des juristisch geschulten Denkens. Dieser Problematik kann hier nicht nachgegangen werden²¹. Mit dieser Bemerkung soll nur die abstrakte Erörterung von Auslegungsgrundsätzen relativiert werden. In der Praxis ist die Urteilsfindung eines Gerichts ein komplexer, schwierig zu analysierender Vorgang, und die angewandten Methoden wechseln und sind nicht leicht zu bestimmen.

Besonders gilt das für den Gerichtshof auch deshalb, weil in den einzelnen

18 Vgl. *Bleckmann* (FN 16) NJW 1982, 1172.

19 *Esser*, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, 2. Aufl. Frankfurt 1972.

20 *Radbruch*, Einführung in die Rechtswissenschaft, 9. Aufl. Stuttgart 1950, 161.

21 Vgl. dazu die in FN 1 angeführte Studie des Verfassers.

Mitgliedstaaten recht *unterschiedliche Auslegungsmethoden* angewendet werden. So ist z. B. in den angelsächsischen Ländern die Bindung an den Wortlaut der Texte gemeinhin strenger als auf dem Kontinent, und die Romanen neigen oft zu einem legalistischen Verständnis. Aber das „richterliche Vorverständnis“ führt im konkreten Fall meist doch zu ähnlichen Ergebnissen, und erst bei seiner rationalen Kontrolle entstehen erhebliche Schwierigkeiten. Deshalb wird im Gerichtshof häufig mehr über die Begründung als über das Ergebnis eines Urteils diskutiert.

Bei dieser Sachlage scheint es wenig ergiebig, den Auslegungsmethoden des Gerichtshofs im einzelnen nachzugehen. Wichtiger dürfte es sein, aus der Rechtsprechung Grundsätze und Leitlinien herauszuarbeiten, zu denen die Auslegung geführt hat und die der Gerichtshof, in dem Präjudizien eine große Rolle spielen, seiner weiteren Rechtsprechung zugrunde legt.

2. Allgemeine Rechtsgrundsätze

In dieser Hinsicht sind zunächst die *Allgemeinen Grundsätze des Gemeinschaftsrechts* hervorzuheben, die vom Gerichtshof herausgearbeitet worden sind. Sie haben teilweise Grundrechtscharakter und ermöglichten es deshalb dem Bundesverfassungsgericht, in seinem Solange-II-Beschluß, darauf zu verzichten, Gemeinschaftsrecht inhaltlich zu überprüfen, „solange“ der Gerichtshof derartige Grundsätze anwendet²². In den Augen unserer Partner handelt es sich teilweise mehr um Grundsätze ordnungsgemäßer Verwaltung, doch das kann ihre Bedeutung für das Gemeinschaftsrecht nicht beeinträchtigen, da sie auch insoweit jedenfalls Vorrang vor sekundärem Gemeinschaftsrecht beanspruchen²³.

Als *derartige Grundsätze* seien hier vor allem angeführt: Der Schutz des Eigentums, der Gleichheitsgrundsatz, insbesondere im Verhältnis von Mann und Frau, der Vertrauensschutz einschließlich des Schutzes vor rückwirkenden Eingriffen, die Gewährung gerichtlichen Rechtsschutzes und das Recht auf Verteidigung und rechtliches Gehör, der Schutz der Geschäftsgeheimnisse und der Vertraulichkeit und vor allem den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit.

Der Gerichtshof gewinnt diese Grundsätze und ihre maßgeblichen Inhalte und Grenzen, wie bereits ausgeführt, aus einer *vergleichenden Wertung der*

22 BVerfGE 73, 339; dazu Ipsen, EuR 1987, 1; Hilf, EuGRZ 1987, 1; Vedder, NJW 1987, 526.

23 Zu den allgemeinen Rechtsgrundsätzen und insbesondere auch zu der folgenden Aufzählung vgl. Pernice in Grabitz (FN 4), Tz. 42 ff. mit Nachweisen aus Rechtsprechung und Literatur.

gemeinsamen Verfassungsüberlieferungen der Mitgliedstaaten und fordert zugleich, daß sie sich in die Struktur und Ziele der Gemeinschaft einfügen. Hinweise leitet er insbesondere auch aus den von den Mitgliedstaaten geschlossenen Abkommen, insbesondere der Menschenrechtskonvention ab²⁴.

Die Grundsätze dienen zur *Auslegung* des Gemeinschaftsrechts und ergänzen es zugleich. Der Gerichtshof hat bereits in einigen Fällen gezeigt, daß er mit ihrer Anwendung ernst macht, auch wenn sich daraus weitreichende Folgen ergeben. Zur Zeit ist er mit einer Reihe von Vorlagen zur Milchmarktordnung befaßt, in denen es um die Anwendung der Grundsätze geht.

3. Leitlinien der Rechtsprechung

Versucht man nun, aus der Rechtsprechung – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – einige Grundsätze herauszuarbeiten, die den Gerichtshof bei seiner Rechtsprechung leiten, so ist zunächst die *Funktionsfähigkeit der Gemeinschaft* zu nennen. Der Gerichtshof legt die Vertragsbestimmungen dahin aus, daß sie die Gemeinschaft und ihre Organe in die Lage versetzen sollen, ihre Aufgaben zu erfüllen. Auch das sekundäre Recht interpretiert er in dem Sinne, daß es der Erfüllung der Gemeinschaftsziele dient. Hier zeigt sich die Bedeutung der teleologischen Auslegung.

Der Grundsatz ist vor allem für die *Auslegung der Kompetenzen* der Gemeinschaftsorgane von Bedeutung; dem soll hier nicht nachgegangen werden. Aber auch für das *materielle Recht* wird er herangezogen. Aus dem Abgabenrecht sei als Beispiel der Währungsausgleich genannt. Grenzabgaben und Ausfuhrsubventionen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr sind an sich Todsünden wider den Gemeinsamen Markt. Der Gerichtshof hat sie trotzdem gewissermaßen als kleineres Übel zugelassen, weil sie ein Auseinanderbrechen der Gemeinsamen Agrarpolitik mit gemeinsamen Preisen und Interventionssystemen verhindern²⁵.

Allerdings darf der Grundsatz nicht dahin verstanden werden, daß der Gerichtshof opportunistisch über *Rechtsverletzungen* hinwegsieht, wenn sich sonst negative Folgen für die Gemeinschaft ergeben. So hat er nicht ge-

24 Vgl. insbesondere Urteile vom 17. 12. 1970 Rs. 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*, Slg. 1970, 1125, vom 14. 5. 1974 Rs. 4/73, *Nold*, Slg. 1974, 491, und vom 13. 12. 1979 Rs. 44/79, *Hauer*, Slg. 1979, 3727.

25 Vgl. Urteile vom 24. 10. 1973 Rs. 5/73, 9/73, 10/73, *Balkan-Import, Schlüter, Rewe*, Slg. 1973, 1091, 1135, 1175; Urteil vom 21. 2. 1979 Rs. 138/78, *Stolting*, Slg. 1979, 713.

gert, gegebenenfalls Verordnungen trotz der dadurch herbeigeführten Schwierigkeiten für nichtig zu erklären. Andererseits kann er aber die Auswirkungen seiner Urteile nicht ignorieren. Er sucht deshalb oft nach ausgewogenen Lösungen oder nach Möglichkeiten, Fernwirkungen, die das Funktionieren der Gemeinschaft gefährden oder zu unerträglichen Unbilligkeiten führen, abzuwenden. Als Beispiel sei der Ausschluß der Rückwirkung bei der Feststellung, daß der Grundsatz der Lohngleichheit von Mann und Frau unmittelbar gilt oder daß bestimmte Verordnungen nichtig sind, genannt²⁶.

Weiter sei der Grundsatz der *einheitlichen Auslegung und Anwendung* des Gemeinschaftsrechts genannt. Er ist im Grunde ein Ausfluß der Forderung nach der Funktionsfähigkeit der Gemeinschaft. Das Gemeinschaftsrecht würde seinen gemeinschaftlichen Charakter verlieren, wenn es nicht überall in der Gemeinschaft übereinstimmend ausgelegt und angewendet würde. Das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EWGV dient, wie bereits ausgeführt wurde, vor allem dazu, diese Übereinstimmung herbeizuführen.

Zahlreichen Urteilen liegt diese Überlegung zugrunde. So hat der Gerichtshof z. B. *Ausnahmen von den vertraglichen Freiheiten* im Gemeinsamen Markt eng ausgelegt und auf ein möglichst geringes Maß beschränkt. Die für die öffentliche Verwaltung nach Art. 48 Abs. 4 EWGV vorgesehene Ausnahme von der Arbeitnehmerfreizügigkeit wurde entgegen der Ansicht aller Mitgliedstaaten nicht vom formellen Kriterium der Anstellungsbehörde abhängig gemacht, weil das zu unterschiedlichen Ergebnissen in den Mitgliedstaaten geführt hätte, sondern es wurde nach einem einheitlichen Begriff der öffentlichen Verwaltung gesucht²⁷. Auch sonst hat der Gerichtshof Begriffe grundsätzlich einheitlich nach Kriterien des Gemeinschaftsrechts ausgelegt, um eine unterschiedliche Geltung in den Mitgliedstaaten zu vermeiden, so etwa den Begriff der Arbeitnehmer²⁸.

Zum Abgabenrecht ist vor allem auf die *Auslegung des Zolltarifs* hinzuweisen. Unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten ist es häufig kaum relevant, wie eine Tarifposition interpretiert wird, insbesondere läßt sich die wirtschaftliche Funktion eines Zollsatzes im Spannungsfeld zwischen Konkurrent

26 Vgl. die Nachweise bei *Everling* (FN 6), 67.

27 Urteile vom 17. 12. 1980 und vom 26. 5. 1982 Rs. 149/79, *Belgien*, Slg. 1980, 3881 und 1982, 1845; Urteil vom 3. 6. 1986 Rs. 307/84, *Frankreich*, noch nicht veröffentlicht; Urteil vom 3. 7. 1986 Rs. 66/85, *Lawrie Blum*, noch nicht veröffentlicht. Dazu *Forch*, NVwZ 1987, 27.

28 Urteil vom 19. 3. 1964 Rs. 75/63, *Unger*, Slg. 1964, 379; Urteil vom 23. 3. 1982 Rs. 53/81, *Levin*, Slg. 1982, 1035.

und Weiterverarbeiter und im Gesamtzusammenhang der Zollsätze oft nur schwer ermitteln. Wesentlich kommt es aber auf die einheitliche Anwendung des Zolltarifs durch alle Zollstellen der Mitgliedstaaten an, denn sonst ergeben sich Wettbewerbsverfälschungen. Deshalb muß sich der Gerichtshof, ebenso wie national der Bundesfinanzhof, dieser Aufgabe annehmen, obwohl sie die Leidenschaft und Phantasie eines primär auf europäische Verfassungsprobleme ausgerichteten Richters kaum zu beflügeln vermag.

Die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts muß auch dort sichergestellt werden, wo es nur mittelbar gilt, wo also Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten *gemeinschaftsrechtliche Richtlinien* umsetzen. Der Gerichtshof kann in diesem Fall, außer in Vertragsverletzungsverfahren, die Übereinstimmung des nationalen Rechts mit der jeweiligen Richtlinie nicht unmittelbar überprüfen. Da das nationale Recht aber seinem Sinn und Inhalt nach der Umsetzung der Richtlinie dient, muß es auch ebenso wie diese ausgelegt werden. Dadurch wird die Auslegung des nationalen Rechts zu einer Frage der Auslegung der Richtlinie, und dazu kann und gegebenenfalls muß der nationale Richter die Vorabentscheidung des Gerichtshofs einholen²⁹.

Funktionsfähigkeit und einheitliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts fordern wiederum den *Vorrang des Gemeinschaftsrechts*, denn nur dann, wenn es nationales Recht verdrängen kann, ist die zum Funktionieren der Gemeinschaft erforderliche einheitliche Geltung des Gemeinschaftsrechts zu erreichen. Dazu hat Herr Kollege *Grabitz* in seinem Referat bereits die erforderlichen Erläuterungen gegeben. Es sei nur angemerkt, daß dieser Grundsatz im Abgabenrecht eine erhebliche Bedeutung vor allem in den Fällen hat, in denen nationales Recht am Gemeinschaftsrecht gemessen wird. Dazu sei auf die Urteile des Gerichtshofs zur Vereinbarkeit von Regelungen des Verbrauchsteuerrechts mit Art. 95 EWG-Vertrag hingewiesen, etwa bei der britischen Weinsteuer im Verhältnis zur Biersteuer oder bei der deutschen Branntweinsteuer³⁰.

Auch zum Grundsatz der *unmittelbaren Geltung des Gemeinschaftsrechts* sind nur wenige Bemerkungen erforderlich, weil er im Zusammenhang mit der Anwendung der Sechsten Umsatzsteuerrichtlinie gerade für das Abga-

29 Urteil vom 15. 7. 1982 Rs. 270/81, *Rickmers-Linie*, Slg. 1982, 2771. Zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts vgl. Urteil vom 10. 4. 1984 Rs. 14/83, *Von Colson und Kamann*, Slg. 1984, 1891.

30 Urteile vom 27. 2. 1980 und vom 12. 7. 1983 Rs. 170/78, *Großbritannien*, Slg. 1980, 417 und 1983, 2265; Urteile vom 13. 3. 1979, 7. 5. 1981 und 26. 4. 1983 Rs. 91/78, 153/80, 38/82, *Hansen*, Slg. 1979, 935; 1981, 1165 und 1983, 1271.

benrecht hinreichend diskutiert worden ist³¹. Hervorzuheben ist vor allem, daß die weitgehende unmittelbare Geltung des Gemeinschaftsrechts für den Gerichtshof keine technische Frage ist, sondern sein Grundverständnis von der Integration betrifft, die eben nicht auf die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten in einem Staatenverein beschränkt ist, sondern den Bürger in die Entwicklung einbezieht.

Schließlich sei noch der *Grundsatz der Nichtdiskriminierung* erwähnt. Er spielt für den Gerichtshof eine zentrale Rolle. So ist es z. B. nach seiner Ansicht mit europäischen Grundsätzen schlechterdings nicht zu vereinbaren, wenn eine Hochschule für EG-Ausländer eine höhere Einschreibgebühr fordert als für Inländer³². Für das Abgabenrecht ist nochmals auf die Rechtsprechung zu Art. 95 EWGV zu erinnern. Allerdings hat der Gerichtshof den Grundsatz der Nichtdiskriminierung nicht auf alle Marktbürger erstreckt, insbesondere hat er Diskriminierungen von Inländern durch nationale Vorschriften nicht generell für vertragswidrig erklärt. Das gilt besonders für die Rechtsprechung zu Maßnahmen mit gleicher Wirkung wie mengenmäßige Beschränkungen nach Art. 30 EWGV, da hier gegebenenfalls nur die Vertragswidrigkeit der Anwendung nationaler Vorschriften bestimmter Art auf Einfuhren aus anderen Mitgliedstaaten festgestellt wird³³. In einzelnen Bereichen, vor allem bei der Agrarpolitik nach Art. 40 Abs. 3 UAbs 2 EWGV, besteht aber ein allgemeines Diskriminierungsverbot. Dieses hat der Gerichtshof strikt angewendet und unlängst sogar auf ein nationales Gesetz zur Ausführung von Gemeinschaftsrecht, nämlich die Luxemburgische Milchquotenregelung, erstreckt³⁴.

Weitere Leitlinien könnten in erheblicher und immer detaillierterer Form aus der Rechtsprechung herausgearbeitet werden. Besondere Bedeutung besitzt die Tendenz des Gerichtshofs, den Behörden und insbesondere der Kommission ein *erhebliches Verwaltungsermessen* zuzumessen, und zwar auch soweit nach deutschem Verständnis unbestimmte Rechtsbegriffe vor-

31 Vgl. das oben FN 5 angeführte Urteil des BFH und den in FN 1 genannten Beschluß des BVerfG; zur Problematik vgl. *Everling*, Zur direkten innerstaatlichen Wirkung der EG-Richtlinien: Ein Beispiel richterlicher Rechtsfortbildung auf der Basis gemeinsamer Rechtsgrundsätze, in: Festschrift für Karl Carstens, Köln 1984, 95, auch in: *Ausgewählte Aufsätze* (FN 15), 465.

32 Urteil vom 13. 2. 1985 Rs. 293/83, *Gravier*, Slg. 1985, 593. Dazu *Oppermann*, Europäisches Gemeinschaftsrecht und deutsche Bildungsordnung, Bonn 1987. Das Urteil hat eine ganze Reihe von Folgeverfahren hervorgerufen, die noch anhängig sind und in denen die Tragweite abgegrenzt werden muß.

33 Urteil vom 23. 10. 1986 Rs. 355/85, *Cognet*, noch nicht in Slg.

34 Urteil vom 25. 11. 1986 Rs. 201/85, *Klensch*, noch nicht in Slg.

liegen. Der Gerichtshof prüft aber, ob ein tatsächlicher oder rechtlicher Fehler bei der Ermessensausübung oder ein „offensichtlicher Irrtum“ vorliegt, und kompensiert seine Zurückhaltung gegenüber materiellen Wertungen durch eine relativ strenge formelle Prüfung³⁵.

Erwähnt sei noch, in Übereinstimmung mit dem Referat von Herrn *Petersmann*³⁶, der Grundsatz der völkerrechtskonformen Auslegung des Gemeinschaftsrechts. So muß etwa die Antidumpingregelung der Gemeinschaft im Lichte des entsprechenden GATT-Kodex ausgelegt werden. Das kann allerdings nicht so weit gehen, daß die Gemeinschaft die Bestimmungen des GATT auch in ihrem internen Bereich mit Vorrang vor allen Regelungen anwenden müßte, so wie es Herr *Petersmann* fordert. Mit einer solchen Auslegung der GATT-Bestimmungen, die von der aller anderen GATT-Mitglieder abweichen würde, würde die Gemeinschaft praktisch die Auseinandersetzung über die Anwendung der Regeln des GATT, die normalerweise in dessen Streitregelungsverfahren stattfindet, in die nationalen Gerichte, gegebenenfalls unter Einschaltung des Gerichtshofs, verlagern und damit handelspolitisch weitgehend handlungsunfähig werden³⁷.

4. Sicherung des Gemeinsamen Marktes

Fragt man weiter nach den *materiellen Orientierungslinien*, so steht das auch für das Zoll- und Abgabenrecht wichtige Prinzip der *Sicherung des Gemeinsamen Marktes* im Vordergrund, das hier allein behandelt werden soll. Der Gemeinsame Markt war Ausgangspunkt aller Entwicklungen und ist auch heute noch der harte Kern der Gemeinschaft. Der Abbau der innergemeinschaftlichen Handelshemmnisse schuf den Sachzwang, der zu weiterführenden Beschlüssen wie Rechtsharmonisierung und gemeinsamer Politik bis hin zur Politischen Zusammenarbeit führte. Die Gemeinschaft ist sicher mehr als ein Gemeinsamer Markt, aber ohne ihn ist sie in ihrem Bestand und auch in ihren Zukunftschancen gefährdet. Wie ein roter Faden zieht sich deshalb durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Grundsatz, daß der Gemeinsame Markt gesichert und ausgebaut werden muß.

Besondere Bedeutung für das Zoll- und Abgabenrecht hat dabei die Regelung des Warenverkehrs. Nach der Formulierung des Gerichtshofs stellt es

35 Vgl. *Everling*, Auf dem Wege zu einem europäischen Verwaltungsrecht, NVwZ 1987, 1.

36 Vgl. oben in diesem Band S. 5 ff.

37 Vgl. *Everling* und *Ehlermann* in *Hilff/Petersmann*, GATT und Europäische Gemeinschaft, Baden-Baden 1986, 190 f.

„der Begriff Gemeinsamer Markt . . . auf die Beseitigung aller Hindernisse im innergemeinschaftlichen Handel mit dem Ziele der Verschmelzung der nationalen Märkte zu einem einheitlichen Markt ab, dessen Bedingungen denjenigen eines wirklichen Binnenmarktes möglichst nahekommen“³⁸. In der Einheitlichen Europäischen Akte wird nunmehr der „wirkliche Binnenmarkt“, dem der Gerichtshof wegen der Vorbehalte nach Art. 36 EWGV und den von der Rechtsprechung anerkannten „zwingenden Erfordernissen“ nur „nahekommen“ konnte, zum Vertragsziel erhoben. Unter einem europäischen Binnenmarkt versteht sie einen „Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist“ (Art. 8 a Abs. 2 EWGV).

Auf die an die *Urteile Dassonville und Cassis de Dijon* anknüpfende Rechtsprechung zur Anwendung nationaler Herstellungs- und Vermarktungsvorschriften auf Einfuhrwaren aus anderen Mitgliedsstaaten braucht hier nicht eingegangen zu werden³⁹. Vergleichbare Grundsätze werden auch im Zoll- und Abgabenrecht angewendet. Der Gerichtshof bemüht sich darum, allen nationalen Abgabenregelungen entgegenzuwirken, die den innergemeinschaftlichen Warenverkehr behindern oder verfälschen.

Dazu sei etwa auf die Urteile zum bereits erwähnten *Währungsungleich* im Agrarbereich hingewiesen. Der Gerichtshof hat diesen zwar zugelassen, aber er hat ihn daraufhin kontrolliert, daß er wettbewerbsneutral ist und keine Schutzfunktion ausübt⁴⁰.

Von ähnlichen Überlegungen läßt sich der Gerichtshof bei der Beurteilung der in den *nationalen Umsatz- und Verbrauchsteuerregelungen* vorgesehenen Einfuhrabgaben und Ausfuhrerstattungen leiten. Als Beispiele seien etwa die Urteile zu den belgischen und französischen Kraftfahrzeugsteuern, die diskriminierend ausgestaltet waren, erwähnt⁴¹. Ferner sei das bekannte Urteil *Schul* über die Erhebung der Mehrwertsteuer bei der Einfuhr von gebrauchten Waren durch Private angeführt⁴². Der Gerichtshof hat bekanntlich entschieden, daß die im Ausfuhrland erhobene und noch auf der

38 Urteil vom 5. 5. 1982 Rs. 15/81, *Schul*, Slg. 1982, 1409, Nr. 33.

39 Vgl. die einschlägigen Erläuterungen zu Art. 30 EWGV in den oben FN 6 angeführten Kommentaren.

40 Hierzu *Everling*, Geld und Währung in der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften, EuR 1984, 361 (376); auch in: *Ausgewählte Aufsätze* (FN 15), 446.

41 Urteil vom 9. 5. 1985 Rs. 112/84, *Humblot*, Slg. 1985, 1367; Urteil vom 17. 9. 1987 Rs. 433/85, *Feldain*, noch nicht in Slg.

42 Urteil vom 5. 5. 1982 (FN 38), ferner Urteil vom 21. 5. 1985 Rs. 47/84, *Schul II*, Slg. 1985, 1501.

Ware lastende Mehrwertsteuer angerechnet werden muß. Das Urteil wirft steuersystematische Fragen auf, und seine praktischen Auswirkungen sind wegen der Beweisschwierigkeiten begrenzt; es gibt vor allem einen Anstoß zur weiteren Rechtsangleichung. Aber die grundsätzliche Aussage muß ernst genommen werden. Der Gerichtshof sieht Steuerregelungen nicht als vertragsgemäß an, durch die Einfuhrwaren gegenüber inländischen benachteiligt werden, indem sie anders als im Inland gehandelte Waren allein wegen des Einfuhrtatbestandes ohne Berücksichtigung der Vorsteuer mit Umsatzsteuer belastet werden.

Der Binnenmarkt kann schließlich nur bei einer *gemeinsamen Außenregelung* funktionieren. Die Rechtsprechung zur einheitlichen Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs ist besonders auch unter diesem Gesichtspunkt zu würdigen. Ein wichtiges Beispiel ist die umstrittene Rechtsprechung zur *Verzollung von Drogen*, die übrigens ein klassisches Beispiel für das schrittweise Vorgehen des Gerichtshofs von Fall zu Fall ist. Der Kammer, die den ersten Fall zu entscheiden hatte, schien es unvereinbar mit dem Gemeinsamen Markt zu sein, daß eingeschmuggelte Drogen, die an der Grenze beschlagnahmt und vernichtet worden waren, in einigen Mitgliedstaaten verzollt, in anderen dagegen, und zwar in der Mehrzahl, zollfrei blieben. Sie leitete daraus, daß Drogen nicht verkehrsfähig sind, das Verbot der Verzollung ab, um so zu einem einheitlichen Ergebnis für alle Mitgliedstaaten zu kommen⁴³. Spätere Urteile bemühten sich um eine Präzisierung besonders umstrittener Formulierungen. Sie beschränkten vor allem die Tragweite des Urteils auf die als *res extra commercium* angesehene Drogen und grenzten sie gegenüber sonstigen, nicht verkehrsfähigen Waren ab, erstreckten aber zugleich das Verbot auf die Erhebung der Mehrwertsteuer anlässlich der Einfuhr⁴⁴. Nunmehr liegt dem Gerichtshof die Frage vor, ob diese Freiheit von der Mehrwertsteuer auch für Umsätze *innerhalb* eines Mitgliedstaates gilt. Die Prozeßbeteiligten haben hervorgehoben, daß in diesem Fall die Einheitlichkeit der Einfuhrabgaben an der Außengrenze des Gemeinsamen Marktes nicht mehr zur Debatte steht. Die Entscheidung des Gerichtshofs bleibt abzuwarten.

Die einheitliche Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs wird schließlich vor allem bei den *Zollkontingenten* durchbrochen, die immer noch in nationale Anteile aufgeteilt werden. Der Gerichtshof hat diese Praxis seit

43 Urteil vom 5. 2. 1981 Rs. 50/80, *Horvath*, Slg. 1981, 385. Zu den dadurch aufgeworfenen Problemen vgl. *Olbertz und Hesse*, ZfZ 1981, 110.

44 Urteile vom 26. 10. 1982 Rs. 221/81, *Wolf*, sowie Rs. 240/81, *Einberger I*, Slg. 1982, 3681 (3699); Urteil vom 28. 2. 1984 Rs. 294/82, *Einberger II*, Slg. 1984, 1177.

längerer Zeit gebilligt, weil sie offenbar beim gegenwärtigen Integrationsstand unvermeidbar ist. Er hat aber gefordert, daß freier Zugang zu den nationalen Teilkontingenten für die Unternehmen aller Mitgliedstaaten bestehen muß und daß die Aufteilung nicht zu Handelsbeschränkungen zwischen den Mitgliedstaaten führen darf⁴⁵. Insofern hat er auch in diesem noch nicht voll integrierten Bereich das Prinzip, die Einheit des Gemeinsamen Marktes zu sichern, wenigstens eingeschränkt beachtet.

IV. Die Bedeutung des Gerichtshofs für die Fortentwicklung der Gemeinschaft

1. Wirkung der Urteile

Fragt man nun nach diesen notwendig lückenhaften Hinweisen auf die Grundsätze der Rechtsprechung nach der Bedeutung des Gerichtshofs für die Fortentwicklung der Gemeinschaft und ihres Rechts, also nach seinen *Möglichkeiten und Grenzen* im Rahmen der Integration, so ist zunächst auf die begrenzte formale Kraft seiner Urteile hinzuweisen.

Die Urteile haben grundsätzlich, von Ausnahmen wie Schadensersatzklagen abgesehen, nur *feststellenden Charakter*. Bei Nichtigkeitsklagen gegen Rechtsakte der Gemeinschaft wird lediglich festgestellt, daß die Akte unwirksam sind. Ebenso wird bei Vertragsverletzungsklagen gegen Mitgliedstaaten gegebenenfalls lediglich festgestellt, daß der betreffende Mitgliedstaat den Vertrag verletzt hat. Die Urteile erklären weder nationale Rechtsvorschriften oder Handlungen für unwirksam, noch bestimmen sie im einzelnen, was der betreffende Mitgliedstaat zu tun hat. Vorabentscheidungen nach Art. 177 EWGV beschränken sich auf die Beantwortung von Fragen der Auslegung oder Gültigkeit von Gemeinschaftsrechtsakten. Sie bleiben trotz ihrer Fallbezogenheit abstrakt. Die Folgerungen aus den Feststellungen der Urteile müssen dann – je nach Verfahrensart – außer den Gemeinschaftsorganen (Art. 176 EWGV) vor allem die Mitgliedstaaten (Art. 171 EWGV) und die nationalen Gerichte ziehen.

Weiter ist auf die *begrenzte Verbindlichkeit der Urteile* hinzuweisen. Sie haben nur bei der Nichtigkeitsklage allgemeine Wirkung; wenn ihr stattgegeben wird, so gilt die Feststellung, daß ein bestimmter Rechtsakt nichtig ist, für und gegen jedermann. Das trifft aber nicht in gleicher Weise für Urtei-

⁴⁵ Urteil vom 12. 12. 1973 Rs. 131/73, *Grosoli*, Slg. 1973, 1555; Urteil vom 23. 1. 1980 Rs. 35/79, *Grosoli II*, Slg. 1980, 177; Urteil vom 13. 10. 1982 Rs. 213–215/81, *Will*, Slg. 1982, 3583; Urteil vom 13. 12. 1983 Rs. 218/72, *Kommission/Rat*, Slg. 1983, 4063.

le im Vertragsverletzungs- oder Vorlageverfahren zu. In ersterem bezieht sich die Feststellung des Urteils nur auf das Verhalten des beklagten Mitgliedstaates. Wenn ein anderer Mitgliedstaat denselben Verstoß begeht, so ist das damit ihm gegenüber noch nicht rechtskräftig festgestellt. Man wird aber nach dem in Art. 5 EWGV verankerten Grundsatz der Gemeinschaftstreue jeden Mitgliedstaat für verpflichtet halten müssen, auch seinerseits aus dem Urteil die notwendigen Folgerungen zu ziehen.

Vorabentscheidungen nach Art. 177 EWGV haben ebenfalls nur begrenzte formelle Wirkung. Sie sind – jedenfalls nach dem gegenwärtigen Stand der Diskussion, die noch nicht zu einer ausdrücklichen Aussage des Gerichtshofs geführt hat – lediglich an das vorliegende nationale Gericht gerichtet und binden nur dieses für den konkreten Rechtsstreit. Allerdings dürfen letztinstanzliche Gerichte in anderen Verfahren, in denen die gleiche Frage entscheidungserheblich ist, nach Art. 177 Abs. 3 EWGV nicht von der Entscheidung des Gerichtshofs abweichen, ohne ihm die Frage nochmals vorzulegen⁴⁶. Auch die Mitgliedstaaten werden durch die Vorabentscheidungen nicht unmittelbar verpflichtet; wenn ein Urteil allerdings mittelbar ergibt, daß eine Regelung, die in einem Mitgliedstaat gilt, vertragswidrig ist, so ist dieser verpflichtet, nach Art. 5 EWGV die erforderlichen Konsequenzen zu ziehen. Weitergehende Wirkungen dürften allerdings Vorabentscheidungen über die *Gültigkeit* von Gemeinschaftsrechtsakten haben. Wenn in einer Vorabentscheidung festgestellt wird, daß eine Gemeinschaftsregelung unwirksam ist, so stellt das, wie der Gerichtshof formuliert hat, „für jedes andere Gericht einen ausreichenden Grund dafür dar, diese Handlung bei der von ihm zu erlassenden Entscheidung als ungültig anzusehen“⁴⁷. Hier zeigt sich besonders die Bedeutung des erwähnten Grundsatzes der Einheit des Gemeinschaftsrechts.

Für den Regelfall ist demnach festzustellen, daß die Urteile des Gerichtshofs ihre *präjudizielle Wirkung*, ähnlich wie höchstrichterliche Urteile der Mitgliedstaaten mit Ausnahme des Bereichs des common law, nur begrenzt aus formellen Regeln herleiten können. Sie sind vielmehr darauf angewiesen, daß die nationalen Gerichte ihnen folgen, weil diese wissen, daß sonst ihre Urteile in der Rechtsmittelinstanz, eventuell nach erneuter Vorlage an den Gerichtshof, aufgehoben werden, und weil sie die Aufgabe des Gerichtshofs, die Rechtseinheit zu wahren und den Rechtsfrieden herbeizuführen, respektieren.

46 Urteil vom 27. 3. 1980 Rs. 66, 127 und 128/79, *Salumi*, Slg. 1980, 1237. Vgl. ferner das oben FN 10 angeführte Urteil *CILFIT* vom 6. 10. 1982.

47 Urteil vom 13. 5. 1981 Rs. 66/80, *International Chemical*, Slg. 1981, 1191; vgl. *Bebr*, Preliminary Rulings of the Court of Justice: Their Authority and Temporal Effect, CMLRev. 1981, 475. Das BVerfG hat mit Beschluß vom 4. 11. 1987, der in EuR 1988 Heft 1 abgedruckt wird, festgestellt, daß andernfalls ein Verstoß gegen das Prinzip des gesetzlichen Richters nach Art. 101 GG vorliegt.

Wenn Mitgliedstaaten oder nationale Gerichte die Urteile des Gerichtshofs nicht vollziehen, verfügt die Gemeinschaft über *keine Zwangsmittel*. Insbesondere sind im Gemeinschaftsrecht, abgesehen von dem unpraktikablen Art. 88 EGKSV, keine Gegenmaßnahmen gegen einzelne Mitgliedstaaten vorgesehen; Instrumente des Völkerrechts sind im innergemeinschaftlichen Verhältnis nach wohl herrschender Meinung nicht anwendbar⁴⁸. Die Kommission kann nochmals Klage erheben und eine erneute Verurteilung herbeiführen, wie das bereits mehrfach geschehen ist. Aber damit endet ihre Macht; sie muß eine politische Lösung des Konflikts anstreben.

Die Gemeinschaft und der Gerichtshof sind also darauf angewiesen, daß die Urteile von den Mitgliedstaaten und den nationalen Gerichten *respektiert und loyal befolgt* werden. Sie sind vom ständig erneuerten politischen Willen der Mitgliedstaaten und ihrer Gliederungen einschließlich der Gerichte abhängig. Dieser Wille ist, wie prägnant formuliert wurde, nicht einklagbar; die Macht des Gerichtshofs endet an der Widersetzlichkeit der Mitgliedstaaten⁴⁹.

Um so bemerkenswerter ist, daß sich die Urteile *in der Regel dennoch durchgesetzt* haben. Die Mitgliedstaaten haben sie meist, wenn auch oft mit Verzögerung und erst nach erneuter Klageandrohung, vollzogen. Bewußte Weigerungen, für die Bundesrepublik zur Zeit etwa beim Butterfahrtenurteil und beim Bocksbeutelurteil, sind eher bedauerliche Ausnahmen, die die Regel bestätigen. Ebenso folgen die nationalen Gerichte in aller Regel den Urteilen des Gerichtshofs in voller Loyalität. Ausnahmen, etwa bei der Umsatzsteuerrichtlinie oder beim Ausschluß der Rückwirkung von Vorabentscheidungen, bleiben doch vereinzelt⁵⁰.

Insgesamt sind sich wohl die Mitgliedstaaten und ihre Gerichte darüber im klaren, daß die Gemeinschaft *nur funktionieren kann, wenn gemeinsame Regeln* gelten. Diese können nur einheitlich ausgelegt werden, und das ist Aufgabe des Gerichtshofs. Die Mitgliedstaaten handeln nach der Erkennt-

48 Vgl. *Everling*, Sind die Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften noch Herren der Verträge? in: Festschrift für Hermann Mosler, Berlin 1983, 173, auch in: *Ausgewählte Aufsätze* (FN 15), 86; *Schwarze*, Das allgemeine Völkerrecht in den innergemeinschaftlichen Rechtsbeziehungen, EuR 1983, 1; anderer Ansicht vor allem *Bleckmann*, Zwangsmittel im Gemeinsamen Markt, RIW 1978, 91; sowie *Stein*, Die regionale Durchsetzung völkerrechtlicher Verpflichtungen, ZaöRV Bd. 47 (1987), 95.

49 *Kaiser*, Das Europarecht in der Krise der Gemeinschaften, EuR 1966, 4; *Nicolaysen*, Der Gerichtshof – Funktion und Bewährung der Judikative, EuR 1972, 375.

50 Vgl. oben FN 5 a. E. sowie die Hinweise bei *Everling* (FN 6), 72.

nis, daß dann, wenn sie die Urteile des Gerichtshofs mißachten, ihre Partner ebenso verfahren und daß dann die Geltung des Gemeinschaftsrechts, die für den Fortbestand der Gemeinschaft unerlässlich ist, insgesamt in Frage gestellt wird. Letztlich sichert also das gemeinsame Interesse am Bestand der Gemeinschaft die Befolgung der Urteile des Gerichtshofs.

2. Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung in der Gemeinschaft

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, daß die Urteile des Gerichtshofs der *Akzeptanz* durch die Betroffenen in der Gemeinschaft bedürfen. Der Gerichtshof bewegt sich dadurch auf einem schmalen Grat.

Er ist einerseits gemäß seinem Auftrag nach Art. 164 EWGV zur *Fortentwicklung des Rechts* berufen und wird ständig vor neue Probleme gestellt, denen er nicht ausweichen darf. Er fühlt sich auch dem politischen Gesamtziel der Gemeinschaft verpflichtet.

Andererseits darf der Gerichtshof aber auch den Blick für die *politischen Realitäten* nicht verlieren und darf sich nicht in eine Isolierung begeben, in der ihm die Gefolgschaft verweigert wird. Das bedeutet keineswegs, daß er opportunistisch auf politische Tagesströmungen reagieren soll. Aber die Gesamtentwicklung im politischen Bereich besonders im Verhältnis zwischen der Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten kann er nicht unberücksichtigt lassen.

In zahlreichen Urteilen hat der Gerichtshof diesem *Spannungsverhältnis* Rechnung getragen. Aus letzter Zeit sei nur auf das Urteil über die Dienstleistungen im Versicherungsbereich, in dem es um die Rolle der nationalen Versicherungsaufsicht ging, und auf das Urteil über das Haushaltsverfahren, in dem der Einfluß der Mitgliedstaaten als Ratsmitglieder zur Debatte stand, hingewiesen⁵¹. Gerade dort, wo der Gerichtshof weit geht und der „Schmerzgrenze“ von Mitgliedstaaten nahekommt, bemüht er sich um ein ausgewogenes Ergebnis. Das gilt besonders auch für das Urteil über das Reinheitsgebot des Bieres⁵².

51 Vgl. Urteil vom 4. 12. 1986 Rs. 205/84, *Bundesrepublik Deutschland*, noch nicht in Slg., NJW 1987, 572; dazu *R. Schmidt*, VersR 1987, 1; *Schwintowski*, NJW 1987, 521; sowie die Beiträge von *Seidel* u. a. in *ZgesVersw.* 1987 Heft 2; Urteil vom 3. 7. 1986 Rs. 34/86, *Rat/Kommission*, noch nicht in Slg., EuR 1987, 149 mit Anm. *Glaesner*. Vgl. im übrigen weitere Belege aus der Rspr. in der oben FN 1 genannten Abhandlung des Verfassers.

52 Urteil vom 12. 3. 1987 Rs. 178/84, *Bundesrepublik Deutschland*, noch nicht in Slg., NJW 1987, 1133; dazu *Moench*, NJW 1987, 1109.

Der Gerichtshof ist sich also der *Grenzen*, die dem *Richterrecht* in der Gemeinschaft gesetzt sind, durchaus bewußt⁵³. Er ist zwar Teil des Verfassungssystems der Gemeinschaft, und die politischen Auswirkungen seiner Urteile sind offensichtlich. Aber er unterscheidet sich nach Auftrag und Selbstverständnis von den politischen Organen. Diesen kann und will er die Verantwortung nicht abnehmen. Er ist trotz allem Rechtsprechungsorgan, denn seine Entscheidung fällt er nicht in freier Willensbildung und originärer Zielsetzung, sondern er bindet sie an von ihm ermittelte Grundsätze und Normen im Rahmen einer rechtlich verstandenen Gesamtordnung, an denen er den konkreten Fall mißt⁵⁴.

3. Ausblick

Vordringliche Aufgabe des Gerichtshofs für die Zukunft der Gemeinschaft ist bei dieser Sachlage die *Erhaltung und Sicherung ihres Rechtsbestandes*. Er kann die Entwicklung durch Fortbildung des Rechts zwar vorantreiben, aber insoweit sind ihm Grenzen gesetzt. Er kann Impulse geben und in Einzelbereichen voranschreiten, aber ohne oder gar gegen den Willen der Mitgliedstaaten wird die Gemeinschaft keine wesentlichen Fortschritte machen.

Spätestens seit der Verabschiedung der Einheitlichen Europäischen Akte ist klar, daß sich die Entwicklung *nicht in einem „großen Sprung“* vollziehen wird, wie es etwa das Europäische Parlament bei der Vorlage seines Verfassungsentwurfs hoffte⁵⁵. Auch die EEA enthält wesentliche Integrationsfortschritte und stellt vor allem mit der Forderung nach dem europäischen Binnenmarkt ehrgeizige Ziele auf. Aber ihre Verwirklichung hängt doch von der ständigen, geduldigen Arbeit an den Sachproblemen des Alltags wie etwa im Zoll- und Abgabenrecht ab. Dazu leistet der Gerichtshof, wie mit diesen Ausführungen gezeigt werden sollte, einen wesentlichen Beitrag.

53 Die Grenzen betont besonders *Stein* in seiner oben (FN 1) genannten Abhandlung.

54 Vgl. aus der unübersehbaren Literatur zu dieser Problematik im Verfassungsrecht etwa *Scheuner*, Verfassungsgerichtsbarkeit und Gesetzgebung, DÖV 1980, 473; *Schlaich*, Das Bundesverfassungsgericht, München 1985, 216 ff.

55 Vgl. *Schwarze/Bieber* (Hrsg.), Eine Verfassung für Europa, Baden-Baden 1984.

Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht

Dr. Wolfgang Dänzer-Vanotti, Richter am Bundesfinanzhof,
München

Inhaltsübersicht

A. Begriffliche Abgrenzungen

I. Zollrecht

II. Zollrechtsangleichung

III. Zoll

IV. Abschließende Vorbemerkungen

B. Das gegenwärtige Zollrechtssystem

I. Zweigleisigkeit

II. Die Grundlagen der Zollrechtsangleichung

1. Die noch nicht verwirklichte Zollunion

2. Die Gründe für die Zollrechtsangleichung

3. Die Rechtsgrundlagen der Zollrechtsangleichung

a) Art. 27 und 28 EWG-Vertrag

b) Richtlinien (Art. 100 EWG-Vertrag)

c) Verordnungen

4. Die Schwierigkeiten der Zollrechtsangleichung

III. Stand der Angleichung

1. Nationales und Gemeinschaftszollrecht

2. Drei Beispiele

a) Novellierung der Zollgebietsverordnung

b) Zollanmelderverordnung

c) Zollbefreiungsverordnung

3. Die Verzahnung der beiden Rechte

4. Die Eigenheiten des Gemeinschaftszollrechts

a) Hang zum Perfektionismus

b) Verständlichkeit

c) Auslegung

5. Schwierigkeiten bei der einheitlichen Anwendung

6. Kritik der gegenwärtigen Situation

IV. Ziel: Ein europäisches Zollgesetz

A. Begriffliche Abgrenzungen

I. Zollrecht

Man sollte meinen, dieser Begriff¹ sei ohne weiteres klar. Dem ist aber nicht so. Schon in § 1 des deutschen Zollgesetzes (ZG) gibt es Hinweise

1 *Regul*, Gemeinschaftszollrecht, 1982, 36.

auf Rechtsgebiete, die mit der Zollerhebung unmittelbar nichts zu tun haben, nämlich auf das Recht der anderen Eingangsabgaben und der Verbote und Beschränkungen. Die Zollverwaltung hat neben den auf die Zölle unmittelbar bezogenen Vorschriften zahlreiche andere anzuwenden, z. B. das Außenwirtschaftsrecht, das Recht der Außenhandelsstatistik, das Marktordnungsrecht. Es gibt EWG-Mitgliedstaaten, die alle diese Vorschriften oder wenigstens einen Teil davon zum Zollrecht zählen. In meinem Referat werde ich diesen Begriff in einem engeren Sinne gebrauchen, d. h. so, wie er auch in der EWG normalerweise verstanden wird. Es ist die Gesamtheit der Vorschriften, die die Erhebung oder Nichterhebung der Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs (GZT) regeln. Dazu gehören nicht nur die Bestimmungen des ZG und der Durchführungsbestimmungen, sondern z. B. auch die Vorschriften der Abgabenordnung (AO), der Finanzgerichtsordnung und des allgemeinen Verwaltungsrechts, soweit sie auf Zölle Anwendung finden, ferner sogar – bei Zollstrafsachen – das allgemeine Strafrecht und das Strafprozessrecht. Nicht zum Zollrecht in diesem Sinn gehört dagegen das Recht des GZT.

II. Zollrechtsangleichung

Auch der Begriff „Zollrechtsangleichung“² bedarf der Erläuterung. Synonym gebrauchte Begriffe sind Zollrechtsharmonisierung, Zollrechtsvereinheitlichung und Koordinierung der nationalen Zollrechte. Sie alle bezeichnen das Unternehmen der EWG, ein einheitliches Zollrecht für den Gemeinsamen Markt zu schaffen, sind aber nicht exakt. Es handelt sich nicht darum, die Zollrechte der Mitgliedstaaten einander anzunähern, anzugleichen, zu koordinieren oder zu harmonisieren oder gar übereinstimmende nationale Zollrechte zu schaffen. Es soll vielmehr das Zollrecht „vergemeinschaftet“ werden, als Gemeinschaftsrecht unmittelbar und damit natürlich auch einheitlich gelten. Ich werde im folgenden die Bezeichnung Zollrechtsangleichung in diesem Sinn verwenden.

² Vgl. *Dorsch*, Die Zollrechtsangleichung in der EWG und ihre Rechtsgrundlage, ZfZ 1966, 161.

III. Zoll

Der Zoll³ wird in § 3 Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich als Steuer bezeichnet; damit ist klargestellt, daß die Vorschriften der AO auch für die Zölle gelten. Der Zoll ist jedoch keine Steuer, da er die Begriffsbestimmung der Steuer in § 3 Abs. 1 Satz 1 AO nicht erfüllt. Danach muß die Einnahmeerzielung mindestens Nebenzweck der Erhebung sein. Mit der Erhebung der Zölle verfolgt aber die Gemeinschaft ausschließlich wirtschaftspolitische Zwecke, nämlich den Schutz der Gemeinschaftswirtschaft; Finanzzölle gibt es in der EWG nicht mehr (vgl. Art. 17 EWG-Vertrag). Die Absicht, Einnahmen zu erzielen, darf daher bei der Entscheidung über die Zollsätze des GZT auch nebenbei keine Rolle spielen.

Die ausschließlich wirtschaftspolitische Zielsetzung der Zollerhebung ist ein Grundsatz, der das Zollrecht prägt und ausschlaggebend für seine Konzipierung und Auslegung ist. Daran ändert nichts, daß die Zölle – gewissermaßen als Reflex – eine wichtige Einnahmequelle der Gemeinschaft sind: nach dem EG-Haushalt 1987 rd. 17,5 Mrd. DM, davon 5,2 Mrd. DM von der Bundesrepublik; zum Vergleich: die Mehrwertsteuereinnahmen der EG sind 1987 mit 48,6 Mrd. DM veranschlagt, davon aus der Bundesrepublik 13,31 Mrd. DM⁴.

Da das Zollrecht keine Fiskalzwecknorm enthält, spielen in ihm manche systemtragenden Prinzipien des Steuerrechts keine Rolle. Das gilt insbesondere für bestimmte steuerspezifische Gerechtigkeitsprinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip⁵. Auch kann man die Zölle systematisch nicht zu den Steuern auf die Einkommensverwendung rechnen⁶, da davon sinnvollerweise nur bei der Frage die Rede sein kann, ob das Einkommen oder seine Verwendung Gegenstand der Besteuerung sein soll, eine Frage, die sich bei den allein aus wirtschaftspolitischen Gründen erhobenen Zöllen nicht stellt.

IV. Abschließende Vorbemerkungen

Das völkerrechtliche Zollrecht⁷ behandle ich nicht, obwohl es eine nicht zu überschätzende Bedeutung auch für das Gemeinschaftszollrecht hat⁸.

3 Vgl. *Friedrich*, Das Zollrecht im System des deutschen Steuerrechts, ZfZ 1987, 133 (134).

4 Vgl. EG-Haushalt 1987, ABl. EG Nr. L 211, 1.

5 *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl. 1987, 24 ff., 59 ff.

6 So aber der Finanzbericht 1987, herausgegeben vom BdF, 80.

7 *Bail/Schädel/Hutter*, Kommentar zum Zollrecht, Einleitung (A), Rdnr. 137 ff.

8 Vgl. *Christiansen*, Gemeinschaftszollrecht und völkerrechtliches Zollrecht, ZfZ 1976, 226; *ders.*, Die Entwicklung des Zollrechts in und um Europa, ZfZ 1975, 2.

Ich werde – von Ausnahmen abgesehen – nur die allgemeinen Aspekte des gegenwärtigen Zollrechtssystems darstellen, eines Systems, das von allgemeinem Interesse im wesentlichen aus zwei Gründen ist: Es spielt eine Vorreiterrolle in Fragen der Rechtsangleichung innerhalb der Gemeinschaft. Wegen des engen Zusammenwirkens des Gemeinschaftszollrechts und der nationalen Zollrechte wirft es alle die Rechtsfragen exemplarisch auf, die sich aus dem Verhältnis von Gemeinschaftsrecht zum nationalen Recht ergeben.

B. Das gegenwärtige Zollrechtssystem

I. Zweigleisigkeit

Gemeinschaftliches und nationales Zollrecht heißt mein Thema. So lautet auch das Thema in der Praxis der Zollbehandlung von Drittlandswaren, nur jeweils als Frage: Ist Gemeinschaftsrecht anwendbar? Oder nationales Recht? Oder beides nebeneinander?

Diese Zweigleisigkeit ist das Kennzeichen des gegenwärtigen Zollrechtssystems. Gemeinschaftsrecht und nationales Recht verzahnen, durchdringen und ergänzen sich. Im Falle einer Kollision verdrängt das Gemeinschaftsrecht das nationale Recht. Das Gemeinschaftsrecht zeichnet sich aus durch den Verzicht auf Lückenlosigkeit und teilweise auch auf Systematik. Es enthält nur stufenweise verwirklichte pragmatische Teilregelungen. Die Lücken füllt das nationale Recht. Kollisionen, Überschneidungen, Ungleichheiten und Unregelmäßigkeiten sind die Folge⁹.

In seinem Mangel an Transparenz ist dieses System nicht zu übertreffen. Es gibt keine andere Rechtsmaterie, in der nationale Rechte und Gemeinschaftsrecht eine so komplizierte Mischform eingegangen sind. Für den normalen Rechtsanwender sind die Schwierigkeiten kaum überwindbar. Auch der Spezialist hat Schwierigkeiten, den Überblick zu behalten.

II. Die Grundlagen der Zollrechtsangleichung

1. Die noch nicht verwirklichte Zollunion

„Grundlage der Gemeinschaft ist eine Zollunion“. So heißt es in Art. 9 Abs. 1 EWG-Vertrag. Wenn die Gemeinschaft auch weit mehr ist als eine

⁹ Vgl. *Everling*, Auf dem Weg zu einem europäischen Verwaltungsrecht, NVwZ 1987, 1 (4).

Zollunion, so ist sie doch in erster Linie Zollunion. Aber – so erstaunlich das klingt – diese Zollunion gibt es noch nicht. Auch heute – 30 Jahre nach Unterzeichnung des EWG-Vertrages – haben wir lediglich eine – durch bruchstückhaftes Gemeinschaftszollrecht angereicherte – Tarifunion. Für die volle Zollunion fehlt ein Element: das im wesentlichen einheitliche Zollrecht.

Der EWG-Vertrag definiert den Begriff Zollunion nicht. Geregelt hat er im wesentlichen nur die Tarifunion, d. h. die Abschaffung der Zölle zwischen den Mitgliedstaaten und die Aufstellung eines gemeinsamen Zolltarifs gegenüber den Drittstaaten. Das Thema der Zollrechtsangleichung taucht nur in einem einzigen Artikel und auch nur so nebenbei auf (Art. 27 EWGV). Die Verfasser des EWG-Vertrages sind also offenbar davon ausgegangen, daß bei der Verwirklichung der Zollunion der Zollrechtsangleichung nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt. Sie haben sich geirrt.

Im Jahre 1931 hatte sich der Internationale Gerichtshof in Den Haag anläßlich des Zollunionsprojekts des Deutschen Reichs und Österreichs mit der Frage zu befassen, was eine Zollunion ausmacht. Nach seinem Rechtsgutachten vom 5. September 1931¹⁰ rechnet die „Gleichartigkeit des Zollgesetzes“ zum Begriff der Zollunion. Das GATT hat das übernommen; sein Art. XXIV Abs. 8 Buchst. a definiert eine Zollunion als die Ersetzung von zwei oder mehr Zollgebieten durch ein einziges, wobei die Zölle und anderen beschränkenden Handelsvorschriften zwischen den Gebieten beseitigt und im Außenhandel der Unionsländer *ein* Zolltarif und *im wesentlichen dieselben Handelsvorschriften* angewendet werden. Es besteht kein Zweifel, daß die EWG noch kein im wesentlichen einheitliches Zollrecht besitzt. Sie ist daher nach allgemeiner Meinung noch keine Zollunion¹¹. Deswegen nennt die Kommission auch ihr Mehrjahresprogramm zur Zollrechtsangleichung ein Programm „zur Verwirklichung der Zollunion“¹².

Man würde allerdings den Begriff der Zollunion überstrapazieren, rechnete man zu ihren Wesensmerkmalen auch das, was mit dem Begriff „Verwirklichung des Binnenmarktes“ umschrieben wird. Diese ist die zentrale Zielsetzung der Einheitlichen Europäischen Akte¹³. Binnenmarkt in diesem Sinn ist ein Raum ohne Binnengrenzen, in dem die vier Freiheiten des Gemeinsamen Marktes gewährleistet sind: der freie Verkehr von Waren,

10 Entscheidungen des Ständigen Internationalen Gerichtshofs in deutscher Übersetzung, Bd. 8 (1931), 391.

11 Vgl. z. B. *Beschel* in *Groeben/Boeckh/Thiesing/Eblermann*, Kommentar zum EWGV, 3. Aufl. 1983, Art. 9 Anm. 4; *Grabitz*, Kommentar zum EWGV, Art. 9 Anm. 4.

12 ABl. EG v. 21. 2. 1980 Nr. C 44, 3.

13 Vom 28. 2. 1986 BGBl. II 1986, 1104 ff.

Personen, Dienstleistungen und Kapital. Die Zollunion ist nicht mehr unmittelbar von dieser Zielsetzung betroffen, da das Gemeinschaftszollrecht schon beim gegenwärtigen Stand der Vereinheitlichung sicherstellt, daß jedenfalls wegen der Zölle an den Binnengrenzen der Gemeinschaft wesentliche Formalitäten nicht mehr zu erfüllen sind. Der Schwerpunkt der Verwirklichung des Binnenmarktes liegt vielmehr bei der Harmonisierung der Umsatzsteuer und der Verbrauchsteuern sowie bei der Abschaffung aller Maßnahmen von gleicher Wirkung wie Einfuhrbeschränkungen zwischen den Mitgliedstaaten. Dennoch besteht unbestreitbar ein enger Zusammenhang zwischen der Verwirklichung des Binnenmarktes und der Zollrechtsangleichung. Dies zeigt sich u. a. darin, daß nach den Vorstellungen der Kommission zum gleichen Zeitpunkt, zu dem der Binnenmarkt verwirklicht werden soll (31. Dezember 1992), auch das in Aussicht genommene europäische Zollgesetz in Kraft treten soll.

2. Die Gründe für die Zollrechtsangleichung

Nicht um dem Begriff der Zollunion zu genügen, benötigt eine Zollunion ein im wesentlichen einheitliches Zollrecht. Dieses ist vielmehr unbedingte Voraussetzung für das Funktionieren der Zollunion.

Die Höhe der Zölle bestimmt der GZT. Ob und wie zu verzollen ist, steht dagegen in außertariflichen Vorschriften, eben im Zollrecht. Wie der Zollwert zu ermitteln ist, steht nicht im GZT, ebensowenig, wie der Ursprung bei präferenzierten Waren (z. B. aus den Rest-EFTA-Staaten oder Entwicklungsländern) festzustellen ist. Der Tarif regelt auch nicht den maßgebenden Zeitpunkt für die Zollbemessung, wie lange Zahlungsaufschub gewährt wird, welche Vorschriften für Zolllager und Freizonen gelten sollen und unter welchen Voraussetzungen Drittlandswaren zollfrei bleiben, die zur aktiven Veredelung oder zur vorübergehenden Verwendung eingeführt werden. Alle diese Vorschriften bedürfen in einer Zollunion der Angleichung. Bleiben die unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedstaaten bestehen, so folgen die Einführer den günstigsten Bedingungen. Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen sind die Folge¹⁴. Nur eine Zollrechtsangleichung, die diese Unterschiede einebnet, vermag dies zu verhindern.

Allein mit einer solchen Angleichung ist das Funktionieren der Zollunion aber nicht sicherzustellen. Um den Zusammenschluß der einzelstaatlichen Märkte zu einem einzigen Markt und den Wegfall der Binnengrenzen wenigstens für eingeführte Drittlandswaren zu erreichen, bedarf es der Ein-

14 Einnahmeverlagerungen spielen seit der Vergemeinschaftung der Zolleinnahmen keine Rolle mehr.

führung gemeinschaftsweiter Zollverkehre mit der unmittelbaren Zusammenarbeit von Zollstellen verschiedener Mitgliedstaaten (Beispiel gemeinschaftliches Versandverfahren). Wegen der territorialen Beschränktheit der nationalen Rechte hilft hier ihre Angleichung allein nicht weiter. Nur einheitliches Gemeinschaftsrecht bringt eine Lösung. Nur ein Gemeinschaftszollrecht ist also in der Lage, eine homogene Regelung des Handelsverkehrs zwischen der Gemeinschaft und Drittländern zu gewährleisten. Der US-Exporteur, der in die Gemeinschaft liefert, hat es heute noch deutlich schlechter als der EG-Exporteur in die USA, wo er ein einheitliches Zollrecht vorfindet.

Wieweit aber konkret die Zollrechtsangleichung gehen soll, war und ist streitig¹⁵. Zu Beginn waren fast alle Mitgliedstaaten für eine möglichst weitgehende Beibehaltung der nationalen Zollvorschriften. In der Bundesrepublik fürchtete der Außenhandel auch, eine Zollrechtsangleichung beschere ihm weniger wirtschaftsfreundliche Zollregelungen. Es herrschte die Ansicht vor: Nicht mehr Rechtsvereinheitlichung als unbedingt notwendig. Diese Auffassung wird heute kaum noch vertreten; denn dieses Stadium hat die Zollrechtsangleichung längst hinter sich gelassen. Es gibt keine Einwendungen mehr dagegen, daß auch Materien, deren einheitliche Behandlung nicht unerlässlich ist für das Funktionieren der Zollunion, in die Zollrechtsangleichung einbezogen werden und diese in die Schaffung eines gemeinschaftlichen Zollgesetzes einmündet.

3. Die Rechtsgrundlagen der Zollrechtsangleichung

a) Art. 27 und 28 EWG-Vertrag

Die Verfasser des EWG-Vertrages haben die Bedeutung, den Umfang und die Schwierigkeit der Zollrechtsangleichung gründlich verkannt. Sonst hätten sie sich nicht mit der völlig unzureichenden Vorschrift des Art. 27 EWG-Vertrages begnügt mit dem geradezu naiven Hinweis, die Kommission könne zur Zollrechtsangleichung Empfehlungen an die Mitgliedstaaten richten. Diese Empfehlungen haben dann auch keine wesentliche Bedeutung erlangt.

Keine Rechtsgrundlage für die Zollrechtsangleichung bietet auch Art. 28 EWG-Vertrag. Er ermächtigt nur zu Änderungen und Aussetzungen der

15 Vgl. *Bail*, Das Dilemma der Zollrechtsharmonisierung, *ZfZ* 1976, 130 ff., 162 ff.; *Pingel*, Zum „Dilemma der Zollrechtsharmonisierung“, *ZfZ* 1976, 322; *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 7), A Rdnr. 72 ff.; *Christiansen in Regul*, (FN 1), 42 ff.

Zollsätze des GZT. Allenfalls für den Bereich der im deutschen Zollrecht sogen. außertariflichen Zollbefreiungen (Beispiel: Reisegepäck) könnte diese Vorschrift als Rechtsgrundlage herangezogen werden. So ist die VO (EWG) Nr. 918/83¹⁶ über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen u. a. auf Art. 28 EWG-Vertrag gestützt. Die Mehrheit der Mitgliedstaaten und die Kommission waren der Meinung, jede Zollbefreiung sei – ungeachtet ihrer Modalitäten – eine Nichtanwendung des GZT. Damit ist die Bundesrepublik mit ihrer m. E. richtigen Meinung ins Hintertreffen geraten, es gebe „res extra teloneum“, Waren also, die von vornherein dem wirtschaftspolitische Ziele verfolgenden Zolltarif nicht unterworfen sind (wie z. B. Reisegepäck).

b) Richtlinien (Art. 100 EWG-Vertrag)

Nach Art. 100 EWG-Vertrag erläßt der Rat Richtlinien für die Angleichung derjenigen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, die sich unmittelbar auf die Errichtung und das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes auswirken. Es ist nicht mehr bestritten, daß Art. 27 kein Art. 100 EWG-Vertrag ausschließendes Sonderrecht gesetzt hat, daß also Art. 100 den Rat auch zum Erlaß von Richtlinien auf dem Gebiet des Zollrechts ermächtigt.

Die Mitgliedstaaten waren ursprünglich der Überzeugung, diese Rechtsgrundlage genüge im wesentlichen. Die Zollrechtsangleichung durch Richtlinien hat in der Tat Vorteile. Das Nebeneinander von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht wird dem Rechtsanwender erspart. Richtlinien ermöglichen es, die Eigenart des nationalen Rechts dort zu wahren, wo das Angleichungsziel nicht berührt wird. Die Angleichung kann so auf die sensiblen Gebiete beschränkt werden, wo Wettbewerbsverzerrungen und Verkehrsverlagerungen drohen. Aus diesen Gründen vollzog sich zunächst die Zollrechtsangleichung im wesentlichen auf der Grundlage von Richtlinien (z. B. Richtlinien über Zolllager, aktiven Veredelungsverkehr, passiven Veredelungsverkehr, Freizonen, Zahlungsaufschub, Zollschild).

Im Laufe der Zeit setzte sich aber mehr und mehr die Auffassung durch, daß durch Richtlinien eine Vollendung der Zollunion nicht zu erreichen sei. Richtlinien sind ein schwerfälliges Instrument. Ihr Inhalt muß in einem meist zeitaufwendigen Gesetzgebungsverfahren in das innerstaatliche Recht eingefügt werden. Die Verwaltungen der Mitgliedstaaten begannen im Laufe der Zeit die Annehmlichkeiten unmittelbar geltender Verordnun-

¹⁶ Vom 28. März 1983, ABl. EG Nr. L 105, 1.

gen zu schätzen, die keiner Umsetzung bedurften und sie damit der Notwendigkeit enthoben, die gesetzgebenden Körperschaften von der Zweckmäßigkeit dieser Regelungen zu überzeugen. Der nationale Gesetzgeber erspart sich dabei das „Flagge zeigen“ in brisanten Fällen.

Überdies sichern, wie die Erfahrungen gezeigt haben, Richtlinien nicht die angestrebte Einheitlichkeit des Gemeinschaftszollrechts. Auch bei sehr detaillierten Richtlinien traten bei der Umsetzung in nationales Recht Schwunderscheinungen auf. Und schließlich gibt es in einer Zollunion Zollrechtsprobleme, die durch – aufgrund von Richtlinien harmonisiertes – nationales Recht nicht zu lösen sind¹⁷. Durchgehende Zollverkehre wie das gemeinschaftliche Versandverfahren sind nur durch unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht zu regeln.

Diese Überlegungen führten dazu, daß Richtlinien als Instrument der Zollrechtsharmonisierung seit 1979 nicht mehr verwendet wurden. Die noch bestehenden Richtlinien werden sogar nach und nach durch Verordnungen ersetzt, so z. B. die Richtlinie über den aktiven Veredelungsverkehr von 1969¹⁸ durch eine Verordnung von 1986¹⁹.

c) Verordnungen

Einzig brauchbares Instrument für die Zollrechtsangleichung ist also die Verordnung. Gibt es für deren Erlaß eine Rechtsgrundlage?

aa) Auf dem Gebiet der *Handelspolitik* besitzt die Gemeinschaft aufgrund von Art. 113 EWG-Vertrag Rechtsetzungskompetenzen. Zur Handelspolitik gehört sicherlich die Zollpolitik. Ob auch das Zollrecht, ist fraglich. Allenfalls kann man Zollrechtsregelungen dazu rechnen, die die Zollsätze unmittelbar berühren wie Vorschriften über den Wert, die Beschaffenheit und den Ursprung. Im übrigen aber ist das Zollrecht eigentlich nur Mittel zur Durchführung der Handelspolitik. Die sehr streitige Frage, wieweit die Ermächtigung des Art. 113 EWG-Vertrag geht, will ich jedoch nicht weiter vertiefen²⁰. Denn für Verordnungen auf dem Gebiet des Zollrechts gibt es noch eine andere Rechtsgrundlage.

bb) Es ist kaum mehr bestritten, daß Zollrechtsverordnungen der Gemeinschaft auf *Art. 235 EWG-Vertrag* gestützt werden können. Nach dieser Vorschrift kann der Rat Verordnungen erlassen, wenn ein Tätigwerden der Gemeinschaft erforderlich ist, um im Rahmen des Gemeinsamen

17 Vgl. *Langebeine* in *Grabitz*, (FN 11), Art. 100 Anm. 40.

18 Richtlinie 69/73/EWG v. 4. 3. 1969, ABl. EG Nr. L 58, 1.

19 VO (EWG) Nr. 1999/85 v. 16. 7. 1985 ABl. EG Nr. L 188, 1.

20 Vgl. z. B. *Vedder* in *Grabitz*, (FN 11), Art. 113 Anm. 86 ff.

Marktes eines ihrer Ziele zu verwirklichen und im EWG-Vertrag die hierfür erforderlichen Befugnisse nicht vorgesehen sind. Der Begriff „erforderliche Befugnisse“ bezieht sich dabei nicht nur auf die zu regelnde Materie, sondern auch auf die Rechtsform. Wie bereits ausgeführt, reicht die Befugnis zum Erlaß von Richtlinien für die Zollrechtsangleichung nicht aus. Der Erlaß von Zollrechtsverordnungen aufgrund der Ermächtigung des Art. 235 EWG-Vertrag wird daher inzwischen geradezu als Typfall der Anwendung dieser Bestimmung angesehen; der EuGH hat diese Auffassung bestätigt²¹.

Art. 235 EWG-Vertrag setzt Einstimmigkeit voraus. Das dürfte nach der Einheitlichen Europäischen Akte²² nicht mehr gelten. Für Maßnahmen zur schrittweisen Verwirklichung des Binnenmarktes (Art. 8 a EWG-Vertrag i. d. Fassung der Akte) – zu denen wohl auch Maßnahmen zur Verwirklichung der Zollunion zu zählen sind – sieht die Akte erweiterte Kompetenzen des Rates vor. Nach Art. 100 a EWG-Vertrag (i. d. Fassung der Akte) erläßt der Rat mit qualifizierter Mehrheit die Maßnahmen zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, die die Schaffung und das Funktionieren des Binnenmarktes zum Gegenstand haben. Ob die dadurch ermöglichte Überstimmung eines Mitgliedstaates im Rahmen der Zollrechtsangleichung aber tatsächlich genutzt wird und es dadurch zu einer Beschleunigung der Verwirklichung der Zollunion kommt, bleibt abzuwarten.

4. Die Schwierigkeiten der Zollrechtsangleichung

Auf den ersten Blick scheint es schwer verständlich, daß es in 30 Jahren nicht gelungen ist, ein im wesentlichen einheitliches Gemeinschaftszollrecht zu schaffen. Schwerwiegende politische oder finanzielle Schwierigkeiten, wie sie immer wieder in der gemeinschaftlichen Agrarpolitik auftauchen, gibt es hier nicht. Ein Feld also, sollte man meinen, auf dem die Mitgliedstaaten Integrationsfreudigkeit ohne großen eigenen Einsatz hätten zeigen können. Warum also ist nicht mehr erreicht worden? Ein Blick auf die Schwierigkeiten, die sich jeder Rechtsangleichung verschiedener nationaler Rechte entgegenstellen, macht die Verzögerung verständlich.

21 Vgl. *Schwartz in Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann*, (FN 11), Art. 235 Anm. 2, 25, 32, 50; *Everling/Schwartz/Tomuschat*, Die Rechtsetzungsbefugnisse der EWG in Generalermächtigungen, Europarecht Sonderheft 1976; EuGH Urt. v. 12. 7. 1973 Rs. 8/73 Slg. 1973, 897 (907); *Ehle/Meier*, EWG-Warenverkehr, 1971, C 4 ff.

22 FN 13.

Das Verwaltungsrecht gehört zu denjenigen Rechtsmaterien, in denen die nationale Eigenart eines Volkes und Staates sich am stärksten ausprägt. Auf diese Feststellung *Scheuners* hat kürzlich *Everling* zu Recht hingewiesen²³. Im Verwaltungsrecht, so heißt es bei *Scheuner* weiter, „erweisen nicht nur traditionelle institutionelle Formen sich als beständig, auch die Rechtsstellung des Verwaltungspersonals, die Relation von Verwaltung und Bürger, das Ausmaß der Zentralisation und der ganze Verwaltungsstil sind in hohem Maße Ausdruck der nationalen Besonderheit“. Hinzu kommen Unterschiede im Rechtsdenken und der Rechtssystematik.

Diese Feststellungen gelten verstärkt für ein spezielles Verwaltungsrecht wie das Zollrecht. Dieses ist durch wirtschaftliche Grundvorstellungen geprägt, die in den Mitgliedstaaten durchaus verschieden sind. So sind die Zollrechte mancher romanischer Staaten durch die traditionelle Schutzpolitik beeinflusst, auch durch eine Neigung zum Dirigismus und zur Formstrenge. Dagegen zeichnet sich das deutsche Zollrecht durch eine ausgeprägte Wirtschaftsfreundlichkeit aus nach dem Grundsatz, daß der Außenhandel vom Zoll nur im geringstmöglichen Umfang betroffen sein soll. Hier mag sich das unterschiedliche Verständnis in den Mitgliedstaaten von der Bedeutung der subjektiven Rechte des einzelnen und vom Staat überhaupt niedergeschlagen haben, auf die *Everling* kürzlich im Hinblick auf die Entwicklung eines Europäischen Verwaltungsrechts hingewiesen hat²⁴.

Diese nationalen Unterschiede wirken sich, wie nicht anders zu erwarten, in den nationalen Zollrechten ganz konkret aus. Nur einige Beispiele: Die Überzeugung, daß die Zulassung der Zollagerung eine Dienstleistung für die Wirtschaft ist, stand bei der liberalen deutschen Regelung für die offenen Zollager Pate. Andere Mitgliedstaaten kennen offene – d. h. nicht von der Zollverwaltung verschlossene – Zollager überhaupt nicht. Der Begriff der Zollsuld ist den meisten Mitgliedstaaten unbekannt, z. T. sogar ihr Gegenstück, das Forderungsrecht des Staates. Der Zoll wird nach diesen Rechtssystemen als eine Art dinglicher Last angesehen. Soweit ein Forderungsrecht des Staates anerkannt wird, wird die persönliche und dingliche Seite nicht deutlich unterschieden²⁵. Ob es eine „res extra teloneum“ gibt, also eine Ware, die von vornherein dem Zoll nicht unterworfen ist, oder ob die Zollfreiheit für bestimmte Waren wie das Reisegepäck nur eine Ausnahme von den Sätzen des GZT ist, ist eine weitere Divergenz²⁶. Man-

23 (FN 9), 1.

24 (FN 9), 2 bis 4.

25 Vgl. *Olbertz*, Gegenwartsprobleme der Zollgesetzgebung, ZfZ 1975, 354 (355).

26 Vgl. *Müller*, Gemeinschaftliches System der Zollbefreiungen, ZfZ 1984, 162 (163).

che Mitgliedstaaten haben eine Berufsregelung, die sog. Zollagenten oder -spediteuren ein Monopol zur Vertretung in Zollsachen einräumt²⁷.

Neben diesen sachlichen Schwierigkeiten bei der Zollrechtsangleichung ergeben sich solche prozeduraler Art. Ein Außenstehender kann kaum ermes- sen, welches Hindernis die Vielsprachigkeit der Gemeinschaft ist. Die Schwunderscheinungen bei der Übersetzung sind erheblich, die Gefahr von Mißverständnissen groß. Die Vielsprachigkeit verführt auch zu Formelkom- promissen; jeder Mitgliedstaat kann die ihm genehme Version in seiner – in gleicher Weise verbindlichen – sprachlichen Fassung eines Rechtsaktes un- terbringen, ohne daß das den anderen ohne weiteres auffällt.

Überhaupt ist der Prozeß der Willensbildung innerhalb der Gemeinschaft hochkompliziert und langwierig. Der Wechsel im Vorsitz des Rats alle sechs Monate ist zu kurzatmig, um bei längerfristigen Rechtsangleichungsprojek- ten den Mitgliedstaat im Vorsitz zu besonderen Anstrengungen in dem Wun- sche zu veranlassen, den Erfolg eines Projekts an seine Fahnen zu heften. Schon die Kommission ist bei der Erarbeitung ihrer Vorschläge auf die Mit- arbeit der Mitgliedstaaten und der Wirtschaft angewiesen. Im Schoße des Rates finden die im Rahmen der Kommission geführten Diskussionen eine Wiederauflage; nicht selten werden die Kommissionsvorschläge völlig um- gearbeitet. Der Ausschuß der ständigen Vertreter befaßt sich dann damit und schließlich der Rat selbst, soweit der Vorschlag nicht mangels Aussicht auf Einigung in den Schubladen verschwindet.

Es gibt bei der Zollrechtsangleichung freilich auch Tendenzen, die diese erleichtern. Einen Impuls gibt das Völkerrecht. Es mehren sich die Zoll- rechtsübereinkommen, die eine weitgehende Vereinfachung und damit Vereinheitlichung der nationalen Zollrechte zum Ziel haben²⁸. Ferner ist gerade beim Zollrecht die Sachproblematik in allen Mitgliedstaaten die gleiche, die dann auch weitgehend gleiche Lösungen erzwingt oder sie je- denfalls erleichtert. *Everling* hat überdies bei der Behandlung des europäi- schen Verwaltungsrechts zu Recht auf die konvergierende moderne Ent- wicklung hingewiesen²⁹. Diese wird durch die geschilderte Prozedur bei der Vorbereitung der Rechtsakte verstärkt. Die dadurch erzwungene per- manente Diskussion zwischen den Mitgliedstaaten hat eine nicht hoch ge- nug einzuschätzende integrierende Funktion im Willensbildungsprozeß³⁰. Dadurch ist heute die Einstellung der Mitgliedstaaten zur Rechtsanglei-

27 Vgl. *Bail/Schädel/Hutter*, aaO (FN 7), F I 14 Einführung Anm. 4.

28 Vgl. FN 7 und 8.

29 (FN 9), 4.

30 *Everling*, Das Europäische Gemeinschaftsrecht im Spannungsfeld von Politik und Wirtschaft, 1985, 337.

chung viel positiver als zu Beginn des Gemeinsamen Marktes. Die Relativität der eigenen Positionen wird mehr und mehr erkannt. Die Kompromißbereitschaft hat zugenommen.

Insgesamt gesehen können sich die bisherigen Ergebnisse der Zollrechtsangleichung sehen lassen. Nur wenige, die den Anfang miterlebt haben, hätten ein solches Ergebnis vorauszusagen gewagt. Auf der Ebene der Prinzipien gibt es heute nur noch wenige Schwierigkeiten. Die zeigen sich dann eher im Unterholz der Detailregelungen.

III. Stand der Angleichung

1. Nationales und Gemeinschaftszollrecht

Das deutsche Zollrecht ist nach wie vor im wesentlichen vollständig und lückenlos. Es besteht aus dem Zollgesetz und den Durchführungsverordnungen dazu, insgesamt etwa 250 Paragraphen. Nach dem Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts ist es nur anwendbar, soweit nicht Gemeinschaftsrecht ausdrücklich oder nach seinem Sinn und Zweck eine eigene Regelung getroffen hat. Über die Hälfte der deutschen zollrechtlichen Vorschriften sind danach unanwendbar. Das ist aber nicht ohne weiteres erkennbar, da sie nicht aufgehoben sind.

Das Gemeinschaftszollrecht übertrifft das nationale Zollrecht, was den Umfang anlangt, um das Mehrfache. Es umfaßt mehr als 250 Verordnungen und etwa zwei Dutzend Richtlinien³¹ mit über 1000 Artikeln auf weit mehr als 1000 Druckseiten des Europäischen Amtsblattes. Schon die Anzahl der Rechtsakte beweist es: Es handelt sich ausnahmslos um Teilregelungen ohne stringenten systematischen Zusammenhang.

2. Drei Beispiele

a) *Novellierung der Zollgebietsverordnung*

Am 23. Juli 1984 wurde die Zollgebietsverordnung novelliert³². Man sollte meinen ein einfaches Unterfangen: die bloße Addition der Gebiete der Mitgliedstaaten. Aber da ist z. B. das Problem des deutschen Zollgebiets. Dieses umfaßt auch das Gebiet der DDR. Das bedeutet praktisch, daß Waren aus dem zollrechtlich freien Verkehr der DDR nach ihrem Verbrin-

31 ABl. EG, Fundstellennachweis des geltenden Gemeinschaftsrechts, 8. Ausgabe, Bd. I, 19, 89.

32 VO (EWG) Nr. 2151/84 vom 23. 7. 1984 ABl. EG Nr. L 197, 1.

gen in die Bundesrepublik nicht Zollgut werden und daher für sie kein Zoll zu bezahlen ist. Dieser Zustand ist gemeinschaftsrechtlich anerkannt durch das dem EWG-Vertrag hinzugefügte Protokoll über den innerdeutschen Handel. Die Möglichkeiten des deutschen Gesetzgebers, daran etwas zu ändern, sind gering, zieht man die Grundsätze des Urteils des Bundesverfassungsgerichts zum Grundlagenvertrag mit der DDR in Betracht. Die Zollgebietsverordnung hat in ihrem Art. 4 klargestellt, daß sie die derzeitige Regelung über den innerdeutschen Handel nicht berührt³³.

Ein weiteres Problem des gemeinschaftlichen Zollgebiets bilden die deutschen Freihäfen, insbesondere der Alte Freihafen Hamburg. Die Freihäfen gehören nach dem deutschen Zollrecht nicht zum deutschen Zollgebiet, wohl aber zum Zollgebiet der Gemeinschaft. Das Fortbestehen der deutschen Regelung ist aber durch Art. 5 Abs. 2 ZollgebietsVO sichergestellt worden bis zu dem Zeitpunkt, zu dem eine gemeinschaftliche Verordnung für diesen Bereich verabschiedet wird. Der Entwurf einer Verordnung über Freizonen liegt dem Rat vor.

Daraus ergibt sich, daß die ZollgebietsVO die nationalen Zollgebiete noch nicht aufhebt. Diese können erst dann verschwinden, wenn in der Gemeinschaft einheitliches Zollrecht herrscht. Es hat also seinen guten Grund, daß die Vorschriften des Zollgesetzes über das deutsche Zollgebiet unverändert weiter gelten, obwohl sie durch Gemeinschaftsrecht teilweise unanwendbar geworden sind³⁴.

b) Zollanmelderverordnung

Ein Beispiel einer wenig wirksamen Zollrechtsangleichung bietet die Zollanmelderverordnung von 1985³⁵. Streitig war, welche Personen zur Abgabe von Zollanmeldungen befugt sein sollen. Nach der Auffassung u. a. der Bundesrepublik sollte grundsätzlich jedermann eine Zollanmeldung abgeben und sich dabei vertreten lassen können. Nach Auffassung insbesondere der romanischen Mitgliedstaaten sollte zur Abgabe der Zollanmeldung nur derjenige befugt sein, der zur Verfügung über die anzumeldende Ware berechtigt ist; das Monopol der Zollagenten für die Vertretung in Zollangelegenheiten sollte bestehen bleiben. Entgegen manchen anderen Erwartungen hatte der EuGH dieses Monopol bestätigt³⁶. Die ZollanmelderVO

33 *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 7), F I 1 Anm. 12 ff.; BFH Urt. v. 29. 6. 1982 VII R 68/78 BFHE 136, 334; BVerfG Urt. v. 31. 7. 1973 2 BvF 1/73 BVerfGE 36, 1.

34 *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 7), F I 1 Anm. 9 ff., 15.

35 VO (EWG) Nr. 3632/85 v. 12. 12. 1985 ABl. EG Nr. L 350, 1.

36 Urt. v. 25. 10. 1979 Rs. 159/78 Slg. 1979, 3247.

hat einen schwachen Kompromiß gebracht: Das Zollanmelderecht wird grundsätzlich jedermann eingeräumt, das Zollagentenmonopol darf aber mit wenigen Einschränkungen beibehalten werden³⁷. Das ist eine Zollrechtsangleichung, die den Namen nicht verdient, vielmehr den unterschiedlichen status quo der nationalen Rechte festschreibt.

c) Zollbefreiungsverordnung

Nach zehnjähriger Vorarbeit ist die Zollbefreiungsverordnung³⁸ erlassen worden, eine Verordnung mit 144 Artikeln und mehreren Anhängen. Sie regelt diesen Komplex im wesentlichen abschließend, so daß entgegenstehendes nationales Recht nicht nur unanwendbar, sondern bei uns auch tatsächlich aufgehoben wurde. Aber auch hier wieder Ausnahmen und Komplikationen: Eine Regelung der VO ermächtigt z. B. die Mitgliedstaaten, durch nationale Rechtsetzung Befreiung von den Zöllen zu gewähren aufgrund internationaler Abkommen (z. B. für Diplomaten) oder für ausländische Streitkräfte, oder einige Befreiungstatbestände der VO durch nationales Recht einzuschränken³⁹. Also auch hier keine echte Vereinheitlichung, sondern auf Restgebieten eine Festschreibung der Zweigleisigkeit.

3. Die Verzahnung der beiden Rechte

Rechtlich ist das Verhältnis zwischen Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht leicht zu beschreiben: Das Gemeinschaftsrecht geht vor. Tatsächlich aber gibt es die unterschiedlichsten Formen des Ineinandergreifens beider Rechte. Sie machen das System so unübersichtlich.

Das Gemeinschaftszollrecht regelt Teilbereiche, und diese meist wiederum nur teilweise. So enthält das gegenwärtige Gemeinschaftszollrecht kaum zollschuldrechtliche Regelungen⁴⁰. Das Zollverfahrensrecht ist aber ohne solche Vorschriften nicht vollständig. Soweit das Gemeinschaftsrecht Zollverfahren regelt, wie z. B. das gemeinschaftliche Versandverfahren⁴¹, ohne Aussagen über zollschuldrechtliche Konsequenzen zu machen, ist es zwangsläufig lückenhaft, d. h. darauf angewiesen, daß das nationale Zollrecht die Lücken füllt. Eine gleiche Lückenfüllungsfunktion hat oft auch

37 *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 7), F I 14 Einführung.

38 Vgl. FN 16.

39 Vgl. *Müller*, (FN 26); vgl. auch §§ 33 bis 47 der Allgemeinen Zollordnung (AZO).

40 Vgl. jetzt aber VO (EWG) Nr. 2144/87, die ab 1. 1. 1989 gelten wird; ABl. EG 1987 Nr. L 201, 15.

41 VO (EWG) Nr. 222/77 vom 13. 12. 1976 ABl. EG 1977 Nr. L 38, 1.

das nationale allgemeine Verwaltungsrecht. Vielfach sind die Vorschriften des Gemeinschaftszollrechts auch in dem Sinne unvollständig, daß sie Ausführungsvorschriften vermissen lassen. Die entsprechende Funktion übernimmt dann das nationale Recht, z. B. dessen Vorschriften über die Zollanmeldung.

Die Art und Weise der Verzahnung beider Rechte ist nur für den Spezialisten erkennbar. Das Gemeinschaftsrecht kann natürlich nichts darüber sagen, welche nationalen Vorschriften es ablöst. Ausdrückliche Verweisungen auf nationales Recht sind selten. Die Detailregelung wird den Mitgliedstaaten oft stillschweigend überlassen. Ob das der Fall ist, kann oft nur nach genauer Prüfung des Gemeinschaftsrechts festgestellt werden: Liegt eine Lücke vor, die vom nationalen Recht ausgefüllt werden soll? Oder hat der Gemeinschaftsgesetzgeber nur eine eigene Regelung ungeplant unterlassen, deren Inhalt dem Sinn und Zweck der Gemeinschaftsvorschriften entnommen werden muß?

Auch das nationale Zollrecht gibt über seine Verzahnung mit Gemeinschaftsrecht im Regelfall keinen Aufschluß. Man sollte meinen, es sei für den nationalen Gesetzgeber ein Leichtes festzustellen, welche nationalen Vorschriften unanwendbar geworden sind, und daher diese aufzuheben. Aber bei der Art des gegenwärtigen Gemeinschaftszollrechts sind anwendbare und nichtanwendbare deutsche Zollrechtsvorschriften oft eng miteinander verflochten, so daß eine schlichte Aufhebung der unanwendbaren praktisch kaum zu bewerkstelligen ist. Außerdem ändert sich im Laufe der fortschreitenden Zollrechtsangleichung die Lage zu oft, als daß sich das jeweilige Einschalten des deutschen Gesetzgebers zum Streichen von ohnehin unanwendbaren Vorschriften lohnte. In diesem Dilemma entscheidet sich der deutsche Gesetzgeber meist dafür, alles beim Alten zu belassen, d. h. bei einem *vollständigen* Zollrecht, das *unvollständig* anwendbar ist. Die Last, sich Durchblick zu verschaffen, liegt also beim Rechtsanwender.

4. Die Eigenheiten des Gemeinschaftszollrechts

a) Hang zum Perfektionismus

Ein Gesetz muß kurz sein, damit es von Unerfahrenen leichter behalten wird. Das meinte *Seneca*⁴². Bei der Abfassung des Gemeinschaftsrechts hat diese Weisheit nicht Pate gestanden. Die Länge der Gemeinschaftstexte übertrifft die der deutschen Vorschriften um ein Vielfaches. Auf dem Ge-

42 Zitiert nach *Barfuß*, Sprache und Recht, DRiZ 1987, 49.

biet des aktiven Veredelungsverkehrs sind z. B. die insgesamt 17 deutschen Vorschriften⁴³ auf rd. 7 Druckseiten durch zwei Verordnungen⁴⁴ mit insgesamt 110 Artikeln auf 58 Druckseiten ersetzt worden. Viele dieser Regelungen haben reinen Dienstanweisungscharakter, die an sich in Rechtsnormen nichts zu suchen haben.

Dieser Hang des Gemeinschaftsgesetzgebers zur Ausführlichkeit und zum Perfektionismus kommt aber nicht von ungefähr. Je detaillierter eine Regelung, desto geringer ist der Spielraum für eine abweichende Anwendung.

b) Verständlichkeit

Der Gesetzgeber soll denken wie ein Philosoph, aber reden wie ein Bauer. Das meinte *Rudolf von Jhering*⁴⁵. Man könnte den Eindruck gewinnen, als ob der Gemeinschaftsgesetzgeber diese Sentenz umgekehrt hat: Er denkt wie ein Bauer – die Landwirtschaft spielt auch im Zollrecht keine geringe Rolle –, redet aber wie ein Philosoph, d. h. genauso unverständlich. Bei genauerem Hinsehen ergibt sich aber, daß das nicht ganz stimmt. Die Gemeinschaftstexte sind gerade auf dem Zollrechtsgebiet für den Nichtexperten oft leichter verständlich als die stark abstrahierenden deutschen Texte. So meint z. B. *Müller* zur ZollbefreiungsVO lakonisch, die Bestimmungen seien meist sehr umfangreich und detailliert „und folglich allgemein verständlich“⁴⁶. Die Ausführlichkeit verbessert in der Tat oft die Verständlichkeit.

Der Verständlichkeit dient noch eine Eigenart der Gemeinschaftsverordnungen, nämlich die z. T. recht ausführlichen und oft auch für Laien verständlichen offiziellen Begründungen, die Teil der Rechtsakte sind. Sie ermöglichen einen raschen Überblick und erleichtern die Auslegung.

c) Auslegung

Ich will nicht auf die vielfältigen Aspekte der Auslegung von Gemeinschaftsrecht eingehen, sondern nur auf einige Besonderheiten beim Gemeinschaftszollrecht.

Der Mangel an wertungsmäßiger Einheit schließt grundsätzlich die analoge Anwendung einer für einen bestimmten Bereich konzipierten Regelung auf andere noch nicht geregelte Bereiche aus. Es fehlt in diesen Fällen an

43 §§ 47 bis 51 a ZG; §§ 103 bis 110 AZO.

44 VO (EWG) Nr. 1999/85 (FN 19); VO (EWG) Nr. 3677/86 v. 24. 11. 1986 ABL. EG Nr. L 351, 1.

45 Zitiert nach *Barfuß* (FN 42).

46 FN 26.

einer durch Analogie ausfüllbaren Lücke. Es bedarf also insoweit nicht des Eingehens auf die Frage, ob nicht auch aus anderen Gründen ein Analogieverbot besteht. Nach *Grabitz*⁴⁷ ist, da die in den Gemeinschaftsverträgen enthaltenen Formvorschriften Wirksamkeitsvoraussetzungen für die Rechtsakte normieren, ihre analoge Anwendung auf Sachverhalte unzulässig, die sie nicht ausdrücklich normieren.

Die Bedeutung der Auslegung des Gemeinschaftszollrechts nach dem Wortlaut tritt zurück hinter der Auslegung nach Sinn und Zweck. Diese Rangordnung hat der EuGH deutlich gemacht, indem er ausgeführt hat, das primäre Gemeinschaftsrecht sei „nach dem Geist der Systematik und dem Wortlaut des Vertrages“ auszulegen⁴⁸. Der deutsche Wortlaut des Gemeinschaftsrechts ist oft eine Übersetzung aus dem Französischen, in welcher Sprache die Regelungen konzipiert zu werden pflegen. Dementsprechend ist bei Auslegungszweifeln die Heranziehung der französischen Fassung, aber oft auch der anderen sprachlichen Fassungen aufschlußreich. Es kommt aber vor, daß dieser Versuch der Sinnerfassung ohne Ergebnis bleibt. Oft sagen die verschiedenen sprachlichen Fassungen unvereinbar Verschiedenes aus⁴⁹. Die historische Auslegung scheidet meist aus, da es an zugänglichen Gesetzesmaterialien fehlt.

5. Schwierigkeiten bei der einheitlichen Anwendung

Einheitliches Recht sichert noch nicht seine einheitliche Anwendung. Zwar schafft die Ausführlichkeit des Gemeinschaftszollrechts eine gute Voraussetzung dafür. Aber keine Anwendung ohne Auslegung. Und keine Auslegung ohne die Möglichkeit, zu unterschiedlichen Ergebnissen zu gelangen. Wie kann also sichergestellt werden, daß die Anwendung des Gemeinschaftszollrechts in Lissabon die gleiche ist wie in Kopenhagen?

Eine Hilfe wären übereinstimmende Dienstanweisungen für alle Zöllner der Gemeinschaft. Aber weder der EWG-Vertrag noch das sekundäre Gemeinschaftszollrecht sehen die Schaffung einer gemeinschaftlichen Zollverwaltung vor⁵⁰. Ein unmittelbares Weisungsrecht der Kommission zur Anwendung des Gemeinschaftszollrechts fehlt. Es gibt das sogen. Ausschußverfahren, das unter Mitarbeit der Mitgliedstaaten eine Möglichkeit bietet, zu mehr Einheitlichkeit in der Anwendung zu gelangen⁵¹. Das Er-

47 In *Dreißig Jahre Gemeinschaftsrecht*, hrsg. von der Kommission, 1981, 102.

48 Urt. v. 5. 2. 1963 Rs. 26/62 Slg. 1963, I (27).

49 Vgl. EuGH Urt. v. 28. 3. 1985 Rs. 100/84 Slg. 1985, 1177 (1182).

50 *Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann*, (FN 11), Art. 9 Anm. 5.

51 Vgl. z. B. Art. 30 und 31 der VO (EWG) Nr. 1999/85 (FN 19).

gebnis wird aber immer unzureichend sein ohne Vereinheitlichung der Organisationsstrukturen und auch der Ausbildung der nationalen Zollbeamten, die ja eigentlich Gemeinschaftszöllner sind.

Die Gerichte werden die Einheitlichkeit der Anwendung des Gemeinschaftszollrechts kaum sichern können. Dazu ist ihre Kontrolldichte zu gering. Der VII. Senat des BFH entscheidet z. Z. jährlich nicht mehr als etwa ein Dutzend reiner Zollrechtssachen (aber ohne Zolltarifsachen). Bei den Finanzgerichten sind es nicht viel mehr. Entsprechend selten sind das Zollrecht betreffende Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH. Von manchen Mitgliedstaaten wird der EuGH mit Zollrechtsfragen gar nicht befaßt, und zwar einfach deswegen, weil es dort zollrechtliche Streitigkeiten – von Tarifierungsfragen abgesehen – praktisch nicht gibt. Das hängt mit dem dortigen besonderen Verhältnis zwischen Bürger und Verwaltung zusammen, von dem *Scheuner* gesprochen hat⁵². Auch eine gemeinschaftsrechtliche Regelung zum Rechtsbehelfsverfahren würde daran, meine ich, Wesentliches nicht ändern. Damit aber scheidet der EuGH als Garant für die einheitliche Anwendung des Gemeinschaftszollrechts weitgehend aus.

6. Kritik der gegenwärtigen Situation

Ich sagte bereits zu Anfang, daß für den normalen Rechtsanwender die Schwierigkeiten des gegenwärtigen Zollrechtssystems beinahe unüberwindbar sind. Er kann das Gemeinschaftszollrecht sicherlich nicht aus dem Amtsblatt der Gemeinschaft herausuchen (jährlich 15 000 Seiten mit rund 4 000 Verordnungen). Insbesondere kann er nicht ohne sachverständigen Rat die schwierigen Rechtsfragen lösen. Kaum auszudenken, was für Folgen es hätte, würde man die Gültigkeit einzelner Vorschriften dieses Rechtskonglomerats messen an der vollen Schwere der Argumentation *Tipkes* vom Zusammenhang fehlender Sachlogik einer gesetzlichen Regelung mit dem Gleichheitssatz⁵³. Oder wenn man völlig ernst machen würde mit der Forderung, daß Rechtsnormen ungültig sein sollen, die nicht klar und eindeutig für jeden Rechtsanwender sind⁵⁴.

52 Vgl. FN 23.

53 Vgl. *Tipke*, (FN 5), 35 ff.

54 Vgl. z. B. *Maunz/Dürig/Herzog*, GG, Art. 20 Anm. VII Nr. 63.

IV. Ziel: Ein europäisches Zollgesetz

Daß es beim gegenwärtigen System auf die Dauer nicht bleiben kann, darüber sind sich alle Beteiligten einig. Seine Nachteile können nur vermieden werden durch eine vollständige und in sich geschlossene gemeinschaftliche Zollregelung. Die Kommission hat daher schon frühzeitig die Schaffung eines Gemeinschaftszollgesetzes, eines Code des Douanes Communautaires, vorgeschlagen⁵⁵. Die Mitgliedstaaten haben dem im Grundsatz zugestimmt. Seit 1984 ist im Schoße der Kommission eine Arbeitsgruppe von Sachverständigen der Mitgliedstaaten mit dem Projekt beschäftigt, ohne daß dadurch das bisherige pragmatische Vorgehen, d. h. die Einbeziehung weiterer Einzelbereiche in die Zollrechtsangleichung, unterbrochen worden ist. Die bisherigen Arbeiten haben auch bereits zu vorläufigen Ergebnissen geführt. Es bestehen bereits ziemlich konkrete Vorstellungen über die Systematik einer solchen Kodifikation. Danach sollen nur die Grundsätze festgelegt werden, die Ausführung aber weiteren Verordnungen des Rates oder der Kommission überlassen bleiben. Übernommen werden sollen – nach vorheriger Anpassung – die bisherigen Regelungen. Die vom Rat noch zu verabschiedenden Regelungen (z. B. über Zollrechtsbehelfe, Zollager, Zollfreizonen) sollen ebenfalls noch eingefügt werden.

Der Versuch, im Rahmen einer Zollunion mit zwölf Mitgliedstaaten und 9 Sprachen ein einheitliches Zollgesetz zu schaffen, mutet wie eine Utopie an. Schließlich sind die Verhältnisse anders als beim Deutschen Zollverein, wo nach den faktischen Verhältnissen die Mitgliedstaaten das preußische Zollrecht zu übernehmen hatten, oder bei den Zollunionen Schweiz/Liechtenstein oder Frankreich/Monaco, wo nur die Übernahme des Zollrechts des größeren Partners in Frage kam. In der Gemeinschaft ist kein Mitgliedstaat in der Lage, den anderen sein Konzept aufzuzwingen. Nur im Zusammenwirken aller kann ein gemeinschaftliches Zollgesetz zustandekommen, was eine erhebliche Kompromißbereitschaft voraussetzt. Die nach der Neuregelung durch die Einheitliche Europäische Akte wohl mögliche Verabschiedung eines solchen Gesetzes mit qualifizierter Mehrheit wird wohl Theorie bleiben.

Ob die Utopie Wirklichkeit werden wird? Wohl zunächst zumindest nicht in der Weise, daß alles nationale Zollrecht verschwindet. Auf den sensiblen Gebieten wie dem der Rechtsbehelfe, des gerichtlichen Rechtsschutzes und des Zollstrafrechts wird es, wenn überhaupt, nur zur Aufstellung einiger allgemeiner Rechtsgrundsätze kommen. Aber das würde ein europäisches Zollgesetz, das diesen Namen verdient, nicht unmöglich machen.

⁵⁵ Programm 1980 zur Verwirklichung der Zollunion, (FN 13).

Auch die Transparenz eines solchen Rechts würde nur unwesentlich dadurch leiden, daß bestimmte wenige und klar umrissene Rechtsgebiete noch der Regelung durch die Mitgliedstaaten unterworfen blieben.

Es ist schwierig, Prognosen zu stellen. Der jetzige Zustand ist jedenfalls auf die Dauer unhaltbar. Und was an Gemeinschaftszollrecht bereits existiert, ist eine gute Basis für ein Gemeinschaftszollgesetz. Wenn allerdings schon der nationale Gesetzgeber, wie die Erfahrungen zeigen, kaum in der Lage ist, sach- und systemgemäße, folgerichtige und klare Steuergesetze zu erlassen: Kann man dann erwarten, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber, der in Kodifikationen ja nun wirklich nicht geübt ist, ein einheitliches Zollgesetz zustandebringt? Es wäre schon ein kleines Wunder, wenn das gelänge.

Erstattung, Erlaß und Nacherhebung von Zöllen, Steuern und Abgaben

Dr. Klaus Friedrich, Rechtsanwalt, Mannheim

Inhaltsübersicht

- I. Ausgangslage
- II. Nationales Recht
 - 1. AO
 - a) Übersicht, Abgrenzungen, Begriffe
 - b) Insb.: §§ 172 ff. AO
 - c) Verjährungsfristen
 - 2. Anwendungsbereich der AO namentlich bei nationalen Steuern
 - a) Fragestellung
 - b) Insb.: Einfuhrumsatzsteuer
 - c) Die besonderen Verbrauchssteuern
 - d) Insb.: Abgaben des Marktordnungsgesetzes
 - 3. Andere nationale Gesetze, insb. das Bundesverwaltungsverfahrensgesetz
- III. Gemeinschaftsrecht
 - 1. Prinzipien; Überblick
 - 2. Spezialregelungen
 - a) Marktordnungsrecht
 - b) Sonderzölle
 - 3. Die Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 (Erstattung/Erlaß) und ihre Durchführungsverordnungen
 - a) Überblick; Aufbau des Regelungskomplexes
 - b) Charakteristika der Verordnung; Besonderheiten gegenüber nationalem Recht
 - c) Anwendungsbereich
 - d) Begriffsbestimmungen
 - e) Art. 2 Verordnung (Nichtbestehen einer Zollschuld)
 - f) Die Fälle der Art. 3 ff. Verordnung
 - g) Art. 13 Verordnung (besondere Umstände)
 - h) Insb.: Verjährungsfragen
 - i) Das Antragsverfahren; die Rolle der EG-Kommission
 - j) Sonstiges
 - 4. Die Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 (Nacherhebung) und ihre Durchführungsverordnung
 - a) Überblick; Aufbau des Regelungskomplexes
 - b) Verhältnis zur Verordnung (EWG) Nr. 1430/79; Besonderheiten
 - c) Der Grundtatbestand des Art. 2 Verordnung
 - d) Art. 3 Verordnung (Anwendbarkeit nationalen Verjährungsrechts)
 - e) Art. 5 Verordnung (Nichterhebung)
 - f) Sonderfragen; die Rolle der EG-Kommission
 - 5. Die Verordnung (EWG) Nr. 3787/86 (Rücknahme/Widerruf bestimmter Bewilligungen)
 - a) Anwendungsbereich
 - b) Besonderheiten
- IV. Völkerrecht
 - 1. Vorbemerkungen
 - 2. Einzelne Abkommen
- V. Abschließende Bemerkungen; Ausblick

I. Ausgangslage

Die Frage der Korrektur von Vorentscheidungen im weitesten Sinne ist eines der Zentralthemen jedes modernen Verfahrensrechts¹, steht hinter ihr doch einerseits das Wissen um die Fehlerhaftigkeit menschlichen Tuns und dem Streben nach einem gleichwohl möglichst weitgehend richtig angewendeten Recht, andererseits aber auch die Erkenntnis, daß Wahrheit und Rechtsfriede miteinander abgestimmt werden müssen². Die praktische Relevanz dieses allgemein bedeutsamen Themas gewinnt jedoch noch dort zusätzliche Dimensionen, wo es um die Erhebung hoheitlich auferlegter Geldleistungen, also um öffentliche Abgaben, geht. Die AO ist das zentrale deutsche Verfahrensgesetz außerhalb der Gerichtsprozeßordnungen nicht nur im engeren Bereich der Steuern (§§ 1, 3 AO), sondern über mehr oder weniger weitgehende Verweisungen auf sie auch darüber hinaus für weitaus mehr Abgaben. Dieses Gesetz widmet sich daher zu Recht der Korrektur behördlicher Entscheidungen in besonderem Maße. Darauf wird unter II. zurückzukommen sein. Indessen stellt sich dieses Thema, selbstverständlich, auch bei jenen Abgaben, deren Nominierung Sache der EG – EGKS und vor allem EWG – ist³. Es stellt sich hier insofern noch dringender als beim nationalen Recht, weil verschiedenartige Korrekturvorschriften in den Mitgliedstaaten eine Ungleichbehandlung des Marktbürgers indizieren, die zu ebenso erheblichen wie vermeidbaren⁴ Wettbewerbsverzerrungen führen können⁵. Spezialregelungen namentlich im Bereich des Marktordnungsrechts haben dem partiell schon relativ frühzeitig abzuhelpen versucht. Aber erst 1979 wurde mit den unter III. zu erörternden EWG-Verordnungen über Erstattung/Erlaß und Nacherhebung eine gemeinschaftsrechtliche Lösung gefunden, die in umfassender Weise diesen Komplex regelt.

1 Auch dort, wo ein Verfahrensgesetz darauf (scheinbar) nicht eingeht. Zur Problematik aus verfassungsrechtlicher Sicht *Rüping* in Bonner Kommentar zum GG, Zweitbearbeitung (1980), Art. 103 Abs. 1 Tz. 92 ff. m. w. N.

2 Dazu BVerfG Beschl. v. 18. 9. 1952 1 BvR 49/51 BVerfGE 1, 433 (437 f.); Beschl. v. 30. 6. 1976 2 BvR 164/76 BVerfGE 42, 243 (248); wiederum aus der Sicht der Verfassung.

3 Vgl. *Tipke* in *Tipke/Kruse*, AO, 12. Aufl. 1986, § 1 Tz. 9 ff. m. w. N.

4 Vermeidbar von den rechtlich divergierenden Vorschriften her. Daß die tatsächliche Rechtsanwendung bei gleichen Bestimmungen ebenfalls divergieren kann, ist eine andere Sache.

5 Dazu kurz *Worms* in *Bail/Schädel/Hutter*, Zollrecht, 1987, F IX Tz. 1; *Christiansen*, ZfZ 80, 354.

II. Nationales Recht

1. AO

a) Übersicht, Abgrenzungen, Begriffe

aa) Es ist, auch mit Blick auf die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen, sinnvoll, sich die für Zölle und Abschöpfungen gleichermaßen wie für andere Steuern (§ 3 Abs. 1 AO) geltenden *Grundstrukturen* der AO bezüglich der Korrekturproblematik vor Augen zu halten⁶. Zwar hat die AO – vielleicht nach ihrem Anwendungsbereich berechtigterweise, jedenfalls aber recht undurchsichtig⁷ – den Themenkomplex nicht einheitlich behandelt, sondern im wesentlichen differenziert nach Steuerbescheiden und ihnen gleichgesetzten Akten einerseits sowie sonstigen Verwaltungsakten andererseits (§§ 172 ff., 130 ff. des Gesetzes)⁸. Der Rahmen ist aber derselbe: Im Mittelpunkt steht der in § 118 definierte „Verwaltungsakt“, der im allgemeinen mit Zugang an den Betroffenen wirksam wird (§ 124 Abs. 1 AO) und dem nach Ablauf der Rechtsmittelfrist (1 Monat: § 355 Abs. 1 AO) prinzipiell „Bestandskraft“ zukommt, sofern nicht Einspruch oder Beschwerde eingelegt worden ist. Kann innerhalb dieser Frist jeder Adressat „seinen“ Verwaltungsakt angreifen, ist der Verwaltungsakt also in diesem Sinne noch disponibel, so erstarrt er danach zu formeller und, hieraus wiederum folgend, zu materieller Bestandskraft⁹, die nur noch im Rahmen der §§ 172 ff. bzw. §§ 130 ff. durchbrochen werden kann. Die Korrekturvorschriften der AO beziehen sich auf die formelle Bestandskraft¹⁰, also auf die (Teil-)Aufhebbarkeit bzw. (Teil-)Änderbarkeit eines Verwaltungsaktes trotz Ablaufs der Rechtsbehelfsfrist. Sie sind aber quasi das Tor für die auch inhaltliche Änderung der bindenden Regelung des betreffenden Verwaltungsaktes, dessen eigentliches Ziel die Korrektur ja ist. – Der Verwaltungsakt und seine Bestandskraft – das ist also, kurz zusammengefaßt, das Begriffspaar, auf das die AO im hier interessierenden Bereich fixiert ist.

bb) Die AO enthält, wie andere deutsche Gesetze auch, wenig *Begriffsbestimmungen* (Legaldefinitionen), weil sie davon ausgeht, die Begriffe seien entweder dem Kundigen geläufig oder aber durch Literatur und Rechtsprechung noch auszuformen¹¹. Eine der wenigen Ausnahmen enthält der

6 Dazu u. a. *Tipke* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), Vor § 130 Tz. 3.

7 *Tipke* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), Vor § 130 Tz. 4 m. w. N.

8 Andere Vorschriften in der AO sind u. a. §§ 189, 190, 280 AO.

9 Zu den Begriffen statt vieler *Kopp*, DVBl. 83, 392 ff.; *Klappstein* in *Knack*, VwVfG, 2. Aufl. 1982, Vor § 43 Tz. 3.1.

10 I. d. S. generell *Kopp*, DVBl. 83, 392 (395).

11 Markantestes Beispiel ist wohl das BGB, und zwar schon mit seinem § 1. – Allg. hierzu *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 4. Aufl. 1979, 429 ff., 447 ff.

schon erwähnte § 118 AO, der seinerseits wörtlich § 35 BVwVfG entnommen ist. Die Bestimmung läßt aber kaum die Vielfalt der Erscheinungsformen eines Verwaltungsaktes selbst nach der AO ahnen. Dominierend ist der Steuerbescheid, § 155 AO. Aber der Steuerbescheid ist kein Einheitsgebilde, gibt es doch solche mit Nachprüfungsvorbehalt (§ 164 AO), solche vorläufiger Art (§ 165 AO), solche, die nur in ihren Wirkungen Steuerbescheiden gleichgestellt sind¹² und solche, die, wörtlich genommen, gar keine Steuer festsetzen, sondern vielmehr von ihr „freistellen“ (Freistellungsbescheide, § 155 Abs. 1 S. 3 AO). Man muß sich diese Vielfalt in Erinnerung rufen, um ermessen zu können, wie ausgefeilt das Ganze ist und um es mit anderen vergleichen zu können.

Auch der Begriff der Bestandskraft ist in der AO nur – in einer Überschrift – erwähnt, jedoch nicht definiert. Man ist sich aber in der Sache wohl einig, daß etwa die Billigkeitsregelungen der §§ 163, 227 AO keine Fälle der Bestandskraft-Durchbrechung darstellen. Das mag von der Systematik der AO her selbstverständlich sein, ist es aber nicht. Auch hier wird sich später zeigen, daß es das Gemeinschaftsrecht in der Sache anders sieht.

b) Insb.: §§ 172 ff. AO

aa) Es ist hier nicht der Ort, um das Korrektursystem der §§ 172 ff. AO in aller Ausführlichkeit darzustellen.

Darum seien die für Zölle und Verbrauchsteuern geltenden Vorschriften insb. der §§ 172 ff. AO nur kurz in ihren *Charakteristika* gezeichnet.

Steuerbescheide über Zölle und Verbrauchsteuern – die Begriffe seien hier als vorgegeben hingenommen¹³ – dürfen gemäß § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO innerhalb der normalerweise einjährigen Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO)¹⁴ zugunsten wie zuungunsten des Steuerpflichtigen beliebig geändert werden. Die Berichtigung nach dieser Vorschrift liegt im Ermessen der Behörde¹⁵. Der Bundesfinanzhof¹⁶ hat freilich mehrfach ausge-

12 Wichtiges Beispiel aus dem Zollrecht: Selbstberechnete Zollanmeldungen (§ 36 Abs. 4 ZG i. V. m. §§ 168, 164 AO).

13 Zur Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern *Birk/Förster*, Kompetenzrechtliche Grenzen des Gesetzgebers bei der Regelung der Verbrauchsteuern, Beilage Nr. 17 zu DB 1985, 1 ff.

14 Unten c).

15 BFH Urt. v. 31. 3. 1981 VII R 1/79 BFHE 133, 13; *Tipke* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), § 172 Tz. 4; v. *Wallis* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO, 1987, § 172 Tz. 8 jeweils m. w. N.

16 Vgl. etwa BFH Urt. v. 24. 4. 1979 VII R 82/75 BFHE 127, 559; Urt. v. 31. 3. 1981 VII R 1/79 BFHE 133, 13; zu einer Ausnahme BFH Urt. v. 10. 10. 1972 VII R 21/70 BFHE 107, 174.

sprochen, daß Berichtigungen zugunsten des Steuerpflichtigen regelmäßig zu versagen sind, wenn dieser die Möglichkeit hatte, innerhalb der Rechtsmittelfrist Einspruch einzulegen. § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO habe nicht den Zweck, „den Steuerpflichtigen einen zweiten, an keine Rechtsbehelfsfristen gebundenen Rechtsanspruch auf Nachprüfung der Zoll- und Verbrauchsteuerbescheide einzuräumen“¹⁷.

Diese Rechtsprechung ist in der Literatur¹⁸ heftig angegriffen worden, und sie ist in ihrer Rigorosität auch bedenklich. Der Bundesfinanzhof hat z. B. in einer Entscheidung vom 31. 3. 1981¹⁹ den Steuerpflichtigen als „Nutznießer“ der ihm bewilligten schnellen Abfertigungen apostrophiert und ihm deshalb erhöhte Sorgfaltspflichten auferlegt. Das ist eine verkürzte Sicht: Beschleunigte Verfahren nutzen auch der Verwaltung und der Wirtschaft insgesamt.

Die im Prinzip freie Abänderbarkeit von Zoll- und Verbrauchsteuerbescheiden hat ihren historischen Grund in *Enno Beckers* Befürchtung²⁰, der seinerzeit, nach dem Ersten Weltkrieg, mit der Einfuhrabfertigung befaßte Beamte könne wegen mangelnden Fachwissens und der Masse der Abfertigungen so viele Fehler begehen, daß die von ihm erlassenen Zollbescheide frei abänderbar sein müßten. Dieses Risiko ist aber mit „erleichterten Verfahren“ weitgehend auf den Zollbeteiligten überwältigt worden, so daß der Grundgedanke des § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO mehr und mehr gerade auch den Zollbeteiligten zugute kommen sollte.

bb) Unter den § 172 AO folgenden Bestimmungen seien kurz noch § 175 und § 176 erwähnt²¹. § 175 Abs. 1 S. 1 läßt in besonderem Maße die Fixierung der §§ 172 ff. AO auf normalerweise bestandskräftige Verwaltungsakte erkennen, indem er dort die Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden anspricht. § 176 AO wiederum statuiert zwar einen gewissen Vertrauensschutz bei höchstrichterlichen Entscheidungen, die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs betrifft er aber *expressis verbis* nicht²². Daran läßt sich die nur rudimentär vorhandene Aufmerksamkeit der AO für das

17 BFH Urt. v. 31. 3. 1981 a. a. O. (FN 16).

18 *Tipke* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), § 172 Tz. 4; v. *Wallis* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, (FN 15), § 172 Tz. 8.

19 BFH Urt. v. 31. 3. 1981 VII R 1/79 BFHE 133, 13 (15).

20 Vgl. *Becker*, RAO, 7. Aufl. 1930, § 75 Anm. 1; § 76 Anm. 2.

21 Zum Streit um die Anwendbarkeit des § 173 AO auch auf Zölle und Verbrauchsteuern *Tipke* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), § 172 Tz. 6; *Novak*, RIW/AWD 78, 314; *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wockenfoth/Rahn*, Zollrecht, 2. Aufl. 1986, D I Tz. 104 ff.

22 Es dürften jedoch keine Bedenken dagegen bestehen, § 176 AO sinngemäß auch auf Entscheidungen des EuGH zu erstrecken. A. A. *Kruse* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), § 176 Tz. 4 a. E.

Gemeinschaftsrecht erkennen. Es wäre generell zu wünschen, daß die AO stärker als bisher diese an Bedeutung zunehmende Rechtsmaterie beachtet.

cc) *Haftungsbescheide*, § 191 AO, sind nach Maßgabe der §§ 130, 131 AO zu ändern, die §§ 172 ff. AO kommen nicht zum Zuge²³. Haftungsschuldner sind im Bereich des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts häufig (z. B. § 41 Abs. 2, 5, 8 ZG) und werden von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs rigide in die Pflicht genommen (vgl. auch § 219 AO)²⁴. Zur Korrektur dieser Bescheide gibt es aber vergleichsweise wenig Rechtsprechung.

c) *Verjährungsfristen*

aa) Auch hier kann es an dieser Stelle auf keine vertiefende Darstellung der einschlägigen §§ 169 ff., 228 ff. AO ankommen. Wichtig ist, daß die AO die *Festsetzungsfrist* für Zölle und Verbrauchsteuern auf 1 Jahr festlegt (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO) und Verlängerungen lediglich bei Straftaten bzw. Ordnungswidrigkeiten vorsieht (§ 169 Abs. 2 S. 2, 3 AO). Die Frist beginnt regelmäßig mit Ablauf des Jahres, in dem die Steuerschuld entstanden ist (§ 170 AO) und sie kann in einer Vielzahl von Fällen wie bei Außenprüfungen, Ermittlungsverfahren, vorläufigen und ausgesetzten Steuerfestsetzungen gehemmt werden. Der dazu aufgestellte Katalog des § 171 AO, der zudem nicht einmal abschließender Art ist, läßt Verjährungen zeitlich wesentlich weiter rücken, als es nach § 169 AO den Anschein hat²⁵. Ist freilich verjährt, dann erlischt die Steuerschuld (§ 47 AO). Ein gleichwohl ergangener Steuerbescheid ist rechtswidrig.

bb) *Fällige Ansprüche* aus einem Steuerschuldverhältnis verjähren dagegen einheitlich erst in 4 Jahren, § 228 AO. Die Vorschrift hat aber kaum praktische Bedeutung.

2. Anwendungsbereich der AO namentlich bei nationalen Steuern

a) *Fragestellung*

aa) Die AO gilt gemäß § 3 Abs. 1 nicht nur für Verbrauchsteuern, sondern auch für Zölle einschließlich Abschöpfungen. Dabei spielt es zunächst keine Rolle, ob diese Steuern vom nationalen Gesetzgeber oder durch *Recht der Europäischen Gemeinschaften* geregelt sind: § 1 Abs. 1 AO. Soweit aller-

23 Kruse in Tipke/Kruse, (FN 3), § 191 Tz. 18, 24 m.w.N.; Roger Schwarz in Schwarz/Wockenfoth/Rahn, (FN 21), D I Tz. 119 ff.

24 BFH Urt. v. 29. 1. 1985 VII R 115/82 BFHE 143, 187 (189) m.w.N.; kritisch dazu Hetzer, ZfZ 85, 162.

25 Vgl. Kruse in Tipke/Kruse, (FN 3), Vor § 169 Tz. 2; § 171 Tz. 1.

dings die EG die ihr zustehenden Regelungskompetenzen durch Verordnungen i. S. des Art. 189 EWG-Vertrag ausübt, gelten diese direkt und verbindlich in jedem Mitgliedstaat, so daß nationales Recht mit gleichem Regelungsinhalt insoweit verdrängt bzw. überlagert wird²⁶.

Die EG ist 1979 mit zwei zum 1. 7. 1980 in Kraft getretenen Verordnungen über die Erstattung/den Erlaß bzw. die Nacherhebung von Eingangs- und Ausfuhrabgaben zentral in den Bereich vorgestoßen, der bisher von den Korrekturvorschriften der AO erfaßt war. Auf die Verordnungen wird unter III. noch einzugehen sein. Wichtig ist in bezug auf die AO, daß jene Regelwerke für die von ihr erfaßten Abgaben (EWG-Zölle, Abschöpfungen und andere den grenzüberschreitenden Warenverkehr betreffende EG-Abgaben) die AO verdrängt – aber nicht außer Kraft gesetzt – haben, soweit deren Regelungsbereich reicht. Insoweit ist die Rechtslage im Prinzip klar. Man kann hier von direkten Kollisionen sprechen²⁷. – Nationale Steuern, die keine an den grenzüberschreitenden Warenverkehr anknüpfenden Abgaben darstellen – wie unzweifelhaft die Verbrauchsteuergesetze in bezug auf die Herstellung des Steuergegenstands im Erhebungs- oder Monopolgebiet –, werden also nach wie vor von den §§ 172 ff. und anderen Vorschriften der AO voll erfaßt²⁸.

bb) Anders liegt es bei den Steuern, die nach wie vor ungeachtet der Art. 95 ff. EWG-Vertrag nationaler Gesetzgebungshoheit unterstehen²⁹. Dabei interessieren die sog. direkten Steuern nicht³⁰. Die Problematik findet ihre Ausgangslage in dem Umstand, daß es auch nationale *Eingangsabgaben* gibt. Schon § 1 Abs. 1 ZG nimmt sich ihrer an, indem er die dort statuierte zollamtliche Überwachung nicht nur auf den Zoll, sondern auch auf alle anderen Eingangsabgaben erstreckt. Solche nationalen Steuern sind, wie sich der Aufzählung in § 1 Abs. 3 ZG entnehmen läßt, die Einfuhrumsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer (§ 21 Abs. 1 UStG) und die besonderen Verbrauchsteuern, soweit sie bei der Einfuhr der betreffen-

26 Zum Vorrang des Gemeinschaftsrechts (hier: Verordnung) bei Kollisionen mit nationalem Recht EuGH Urt. v. 15. 7. 1964 Rs. 6/64 *Flaminio Costa/ENEL* Slg. 1964, 1251 (1270); sowie aus der Literatur *Ipsen*, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, 10/36 ff. und passim; *Grabitz* in *Grabitz* (Hrsg.), EWG-Vertrag, 1986, Art. 189 Tz. 27, 28; *Christiansen* in *Regul* (Hrsg.), Gemeinschaftszollrecht, 1982, 39.

27 *Weber*, EuR 86, 1 (3), der S. 4 die hier interessierenden EWG-Verordnungen als typische Beispiele solcher direkter Kollisionen bezeichnet.

28 Statt aller *Tipke* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), § 172 Tz. 3.

29 Dazu *Wägenbaur* in *Grabitz*, (FN 26), Vor Art. 95 Tz. 1 ff.

30 Zur Unterscheidung direkte-indirekte Steuern *Wägenbaur* in *Grabitz*, (FN 26), Vor Art. 95 Tz. 1 ff.; Art. 95 Tz. 21 ff., Art. 99 Tz. 4 ff.

den Waren erhoben werden. Derartige Eingangsabgaben werden in mehr oder weniger starkem Umfang durch nationale Verweisungsvorschriften den Vorschriften für Zölle unterworfen – vgl. z. B. § 21 Abs. 2 UStG, § 151 Abs. 5 BrantwMonG, § 7 Abs. 1 MinöStG.

Diese Verweisungsvorschriften sind vom nationalen Recht her zu interpretieren, weil sie rein nationales Recht darstellen, und sie ordnen ausdrücklich auch nur die sinngemäße, entsprechende Anwendung des Zollrechts an. Generell stellt sich damit zunächst die Frage, ob überhaupt die Nacherhebungs- und die Erstattungsverordnung sinngemäß anwendbar sind oder ob es nicht auch hier beim nationalen Recht insb. also den §§ 172 ff. AO verbleibt.

cc) Ähnliche Probleme treten im Bereich der *EGKS-Zölle* auf, deren Einnahmen nach wie vor in den nationalen Haushalt fließen (§ 81 ZG), wenngleich sie praktisch wenig bedeutsam erscheinen³¹. – Dagegen verlagert sich die Fragestellung bei den Abgaben des Marktordnungsrechts insoweit, als diese zwar ebenfalls durch Gemeinschaftsrecht festgesetzt werden, ihre Erhebung aber weitgehend Sache der nationalen Rechtsordnung ist. Auf die daraus resultierenden Friktionen wird gleichfalls noch einzugehen sein.

b) *Insb.: Einfuhrumsatzsteuer*

aa) Beginnen wir bei der Einfuhrumsatzsteuer, so ist Ausgangspunkt der schon erwähnte § 21 Abs. 2 UStG, der, abgesehen von hier nicht relevanten Ausnahmen, ohne Spezifizierung die *sinngemäße Anwendung der Vorschriften für Zölle* anordnet. Ist damit – auch – Gemeinschaftsrecht gemeint? Man wird die Frage prinzipiell bejahen können, nachdem das 17. Zolländerungsgesetz die z. T. nur auf das Zollgesetz verweisenden Parallelbestimmungen in den besonderen Verbrauchsteuergesetzen ebenfalls auf diese Formulierungen umgestellt hat. Das Gemeinschaftsrecht setzt aber nationales Recht nicht außer Kraft³². Daher sind das Zollgesetz und die allgemeinen Regelungen in der AO auch dort gültig geblieben, wo sie mit EG-Verordnungen kollidieren. Aus diesem Grund gibt es zwei das Zollrecht betreffende Regelungsebenen – die nationale und die gemeinschaftsrechtliche –, die gemeint sein können³³. Nach der Intention des Gesetzgebers dürfte das

31 Vgl. etwa *Tipke* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), § 1 Tz. 10; FG Hamb. Vorlagebeschl. v. 14. 10. 1985 IV 71/83 S-H RIW 86, 230 m. Anm. *Friedrich*.

32 Nachweise oben FN 26. – Ausdrücklich wie hier *Dorsch* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), A Tz. 88.

33 Anders wäre es, wenn der nationale Gesetzgeber „seine“ Vorschriften mit Blick auf das Gemeinschaftsrecht aufheben würde. Das ist aber gewöhnlich gerade nicht der Fall. Vgl. auch *Dorsch* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), A Tz. 88.

Gemeinschaftsrecht gemeint sein³⁴. Gemessen an der Praktikabilität muß in dessen bezweifelt werden, ob dies sinnvoll und geboten ist.

§ 21 Abs. 2 UStG spricht die Zollvorschriften in ihrer jeweils geltenden Fassung und nicht etwa nur die z. Z. des Inkrafttretens der Bestimmung gültigen an³⁵. Derartige „dynamische Verweisungen“ auf Rechtsnormen eines ganz anderen Hoheitsträgers (EG) sind verfassungsrechtlich sehr bedenklich³⁶. Die Einwendungen lassen sich mit dem Gewaltenteilungsprinzip, dem Verkündungsgebot und/oder dem Gebot der Gesetzesklarheit begründen³⁷. Der überwiegende Teil der Literatur hält dynamische Verweisungen für verfassungswidrig³⁸, während das Bundesverfassungsgericht definitiv dazu noch nicht entschieden hat³⁹. In der Tat muß es zweifelhaft erscheinen, ob derartige Verweisungen vor dem Grundgesetz Bestand haben. Einen ganzen Regelungskomplex – das Zollrecht – auch nur sinngemäß zu übernehmen heißt, die Konturen dessen, was eigentlich übernommen werden soll, zerfließen zu lassen. Das gemeinschaftliche Zollrecht hat in Zielrichtung und Struktur andere Aufgaben zu erfüllen als das Recht der Einfuhrumsatzsteuer. Die Grenze der Anwendbarkeit wird mit dem Wort „sinngemäß“ gezogen, aber diese Formulierung offenbart inzident, wie problematisch es ist, Normsetzung aus Gründen der Gesetzesökonomie – oder „Faulheit“ – einem anderen zu überlassen⁴⁰. – Damit soll es hier sein Bewenden haben. Im folgenden wird, trotz der Bedenken, die prinzipielle Verfassungsmäßigkeit des § 21 Abs. 2 UStG unterstellt.

bb) Noch nicht geklärt ist damit jedoch, welche *Zollkomplexe im einzelnen* heranziehbar sind. Für die Rückerstattung bzw. den Erlaß von Einfuhrumsatzsteuer gilt: Nach § 26 Abs. 1 UStG darf der Bundesfinanzminister den Umfang von Steuerbefreiungen bzw. -ermäßigungen näher bestimmen. Auf dieser Ermächtigung beruht § 17 Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (EUSTBV) vom 5. 6. 1984⁴¹, der die sinngemäße Anwen-

34 BR-Drucksache 57/80, 32 (Begründung des 17. Zolländerungsgesetzes).

35 Vgl. dazu auch § 11 Abs. 1 UStG, der bzgl. der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr 1986 geändert worden ist, gerade um Neuerungen des Gemeinschaftszollwertrechts Rechnung zu tragen.

36 *Friedrich*, RIW 82, 35 (36) m. w. N.

37 *Friedrich*, a. a. O. (FN 36). Ausführlich *Baden*, NJW 79, 623 m. w. N.

38 *Stern*, Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland, Bd. II, 1980, § 37 III 10 d.

39 BVerfG Beschl. v. 1. 3. 1978 I BvR 786, 793/70, 168/71, und 95/73 BVerfGE 47, 285 (311 ff.). Dort ging es um eine Verweisung von Bundesrecht auf Landesrecht.

40 Bedenken auch bei *Flick* in *Rau/Dürwächter/Flick/Geist*, UStG, Bd. IV, 4. Aufl. 1984, § 21 Tz. 41.

41 BGBl. 1984 I 747.

derung der Erstattungsverordnung bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Importeuren anordnet. Damit ist diese Frage entschieden⁴².

Anders liegt es dagegen bei der Nacherhebung. Die Nacherhebungsverordnung ist nur anwendbar, wenn sie zu den von § 21 Abs. 2 UStG erfaßten Zollvorschriften gehört. Die Frage kann nicht schon deshalb verneint werden, weil die NacherhebungsVO gegenüber dem nationalen Recht für den Steuerschuldner möglicherweise partiell ungünstiger ist⁴³. Denn es erscheint schon zweifelhaft, ob die NacherhebungsVO für den Abgabenschuldner tatsächlich insgesamt als nachteiliger angesehen werden muß. Zwar kann die Zollverwaltung jetzt regelmäßig innerhalb von 3 Jahren seit Entstehung der Steuerschuld nacherheben, Art. 2 Abs. 1 NacherhebungsVO, während § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO von einer einjährigen Festsetzungsfrist ausgeht. Der unterschiedliche Beginn der Verjährungsfristen⁴⁴ wie insbesondere deren Hemmungsmöglichkeiten relativieren jedoch den Aussagegehalt, die NacherhebungsVO sei für den Steuerschuldner „schlechter“ als die Abgabenordnung⁴⁵.

Zweifelhaft erscheint ferner die Argumentation⁴⁶, die §§ 169 Abs. 2, 172 Abs. 2 AO, die Verbrauchsteuern (neben Zöllen) ausdrücklich erwähnen, gingen als *leges speciales* den allgemeinen Vorschriften vor, z. B. der generellen Bestimmung über die sinngemäße Anwendung der Zollbestimmungen in den einzelnen Verbrauchsteuergesetzen. Die Abgabenordnung gilt vielmehr umgekehrt als allgemeines Gesetz nur, soweit Einzelsteuergesetze keine Besonderheiten vorsehen. Wenn daher § 21 Abs. 2 UStG auf die Zollvorschriften verweist, so stellt dies unbeschadet seiner generellen Fassung eine spezielle, der AO vorgehende Bestimmung dar. Die Frage muß folglich lauten, ob § 21 Abs. 2 UStG auch EG-Recht betrifft. Ist dies der Fall, tritt die Abgabenordnung als Mantelgesetz zurück.

42 Allg. Meinung; statt aller *Flick* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, (FN 40), § 21 Tz. 59. – § 40 ZG (Erstattung/Erlaß von Zoll aus besonderen Gründen) ist dagegen in § 21 Abs. 2 UStG ausdrücklich ausgeschlossen worden.

43 So aber dezidiert *Otfried Schwarz*, *RIW/AWD* 80, 480 (484).

44 Da die AO eine Kalenderverjährung statuiert, während die NacherhebungsVO die Verjährungsfrist mit dem Tag der Steuerschuldentstehung laufen läßt, kann die Differenz im Extremfall auf 1 Jahr und 1 Tag schrumpfen.

45 *Kruse* in *Tipke/Kruse*, (FN 3), Tz. 2 Vor § 169; a. A *Otfried Schwarz*, *RIW/AWD* 80, 480. – Ob die NacherhebungsVO für den Steuerschuldner ungünstiger ist, kommt sehr auf den Einzelfall an. Das kann aber nicht bedeuten, daß das nationale Recht „jeweils im Einzelfall unter Abwägung aller Umstände“ (vgl. *Müller*, *ZfZ* 80, 98) auf seine Anwendbarkeit bei Verbrauchsteuern abzuklopfen ist.

46 *Otfried Schwarz*, *RIW/AWD* 80, 480; *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wockenfoth/Rahn*, (FN 21), Tz. 11 zur NacherhebungsVO.

Auszugehen ist vom Zweck der Verweisungsnorm, d.h. hier des § 21 Abs. 2 UStG⁴⁷. Durch die einheitliche Anwendung der Zollvorschriften sollen bei der Einfuhr einer Ware unnötige Doppelgleisigkeiten und Komplizierungen durch verschiedene Vorschriften vermieden werden. Angesprochen ist also das Einfuhrverfahren⁴⁸. Dagegen kann eine Vereinheitlichung des materiellen Rechts schon deshalb nicht gemeint sein, weil das Zollrecht andere Ziele verfolgt als die Einfuhrumsatzsteuer. Die Einfuhrumsatzsteuer ist in dieser Hinsicht eine „innere“ Steuer. Sie soll die Einfuhren gewissermaßen auf das Besteuerungsniveau der inneren Umsatzsteuer anheben und so verhindern, daß die Einfuhr von Waren, anders als bei inneren Umsätzen, nicht steuerbar im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist⁴⁹. Aus diesem Grund bestimmt § 11 UStG gegenüber dem Zollrecht eigene, allerdings z.T. an diesem orientierte Bemessungsgrundlagen; die EUSTBV enthält deshalb selbständige Befreiungsvorschriften, und § 21 UStG legt nur die sinngemäße Geltung von Zollbestimmungen fest. Andernfalls wäre die für die Einfuhrumsatzsteuer in § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG vorgesehene Vorsteuerabzugsmöglichkeit fehl am Platze, und die Einfuhrumsatzsteuer würde in die Nähe einer gegen Gemeinschaftsrecht verstößenden zollgleichen Abgabe rücken⁵⁰.

Die Verweisung in § 21 Abs. 2 Satz 1 UStG sollte zudem restriktiv ausgelegt werden, um die oben skizzierte verfassungsrechtliche Problematik in möglichst engen Grenzen zu halten. Nationale Steuern sind im Zweifel an nationalem Recht zu orientieren, weil das nationale Recht, hier also insbesondere die Abgabenordnung, regelmäßig das geeignetere, auf die Besonderheiten nationaler Steuern nuancierter Rücksicht nehmende Instrumentarium enthält⁵¹. Bedenkt man schließlich, daß die Nacherhebung in aller Regel erst nach der Abfertigung der Waren aufgrund der Einfuhr erfolgt, so wird auch von der Praxis her deutlich, daß ein Bedürfnis für die Anlehnung der Bestimmungen über die Nacherhebung an das Zollrecht nicht besteht⁵².

47 Ebenso *Otfried Schwarz*, RIW/AWD 80, 480; *Flick* in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist* (FN 40), § 21 Tz. 41.

48 *Otfried Schwarz*, RIW/AWD 80, 480; *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wockenfoth/Rahn*, (FN 21), Tz. 11 zur NacherhebungsVO.

49 Statt aller *Bunjes/Geist*, UStG, 1981, Anm. 65 zu § 2.

50 Diese Bedenken hebt hinsichtlich der Nacherhebungsverordnung *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wockenfoth/Rahn*, (FN 21), Tz. 10 hervor.

51 Vgl. *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wockenfoth/Rahn*, (FN 21), Tz. 50 zu § 1 ZG mit Beispielen.

52 Ebenso i. E. *Otfried Schwarz*, RIW/AWD 80, 480; *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wockenfoth/Rahn*, (FN 21), Tz. 11 zur NacherhebungsVO – a. A. *Müller*, ZfZ 80, 98; *Christiansen*, ZfZ 80, 358.

cc) Soweit die Erstattungsverordnung sinngemäß anwendbar ist, sind auch *Nebenleistungen* (§ 3 Abs. 3 AO), die mit der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer in unmittelbarem Zusammenhang stehen, erfaßt. Das ist streitig⁵³. Bedenkt man aber, daß derartige Nebenleistungen von der AO her regelmäßig das rechtliche Schicksal der Hauptleistung teilen, so ist es sinnvoll, sie auch in den Anwendungsbereich der Erstattungsverordnung einzubeziehen. Wollte man hier die §§ 172 ff. AO anwenden, so würde dies zu einer Aufspaltung führen, die hier nicht sinnvoll erscheint.

dd) Noch ein Wort zur sinngemäßen Anwendung des Gemeinschaftsrechts. Sicher ist, daß sie *keine pauschale Übernahme* (hier) der Erstattungsverordnung rechtfertigt. So ist beispielsweise für die Einfuhrumsatzsteuer die Einfuhr in das deutsche Zollgebiet (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) relevant. Auch die Vorschriften über die Einschaltung von EG-Organen gehen ins Leere⁵⁴. Letztlich ist die Eingrenzung auf eine lediglich „sinngemäße“ Anwendung nur eine Krücke, um das Gemeinschaftsrecht nationalem Recht anzupassen. Der Anwendungsumfang wird vom nationalen Recht und nationalen Gerichten bestimmt⁵⁵; denn mit der sinngemäßen Übernahme hat die Erstattungsverordnung de jure ihren Charakter als Gemeinschaftsrecht verloren, sie ist nationales Recht geworden⁵⁶.

c) Die besonderen Verbrauchsteuern

aa) Bei den übrigen, die Einfuhr betreffenden Verbrauchsteuern finden sich zwar zuweilen eigene Normierungen zu *Erlaß und Erstattung*⁵⁷. Sie sind aber unzweifelhaft nicht abschließender Natur. Das ergibt sich schon daraus, daß die entsprechenden Gesetze, soweit sie die Einfuhr betreffen, auch hinsichtlich Erlaß und Erstattung auf die zollrechtlichen Vorschriften verweisen (z. B. § 5 Abs. 1 Kaffee/TeeStG, § 10 Abs. 1 TabakStG).

53 Wie hier *Friedrich*, RIW 82, 38 und (für die Nacherhebungsverordnung) z. T. *Otfried Schwarz*, RIW/AWD 80, 483. A. A. *Dienstanweisung VSF Z 11 02 Abs. 7* (Dez. 1986); *Müller*, ZfZ 80, 104. – Die Frage wird meist bei der Nacherhebungsverordnung diskutiert, kann aber auch schon hier relevant werden.

54 Insoweit unstr.; z. B. *FG Hamb. Urt. v. 21. 9. 1984 IV 23/83 N ZfZ 85, 123* (für die Nacherhebungsverordnung); *Dienstanweisung VSF Z 11 02 Abs. 74* (Dez. 1986).

55 Bestritten; vgl. einerseits *FG Hamb. Vorlagebeschl. v. 14. 10. 1985 IV 71/83 S-H RIW 86, 230* und andererseits *Friedrich*, Anm. zum Vorlagebeschluß, RIW 86, 231 (232).

56 Das dürfte in der Sache insoweit wohl unstr. sein; vgl. etwa *Christiansen*, ZfZ 80, 354 (358); *Friedrich*, RIW 86, 232.

57 So in § 7 Abs. 1 Kaffee/TeeStG.

Ansonsten ist mit den Vorschriften über Erstattung/Erlaß die Erstattungsverordnung gemeint. Dies läßt sich mit hinreichender Deutlichkeit Art. 3 des 17. Zolländerungsgesetzes⁵⁸ entnehmen. Dort sind die Bestimmungen der Verbrauchsteuergesetze, die bisher noch auf „Vorschriften des Zollgesetzes“ verwiesen haben, in „Vorschriften für Zölle“ geändert worden⁵⁹. Diese Änderungen sind ersichtlich getroffen worden, um auch die außerhalb des Zollgesetzes liegenden EG-Regelungen zu erfassen⁶⁰.

bb) Verweisen die Verbrauchsteuergesetze zwar hinsichtlich Erlaß und Erstattung auf die Zollbestimmungen, nicht jedoch hinsichtlich der *Nacherhebung*, so muß diesem Umstand durch Umkehrschluß entnommen werden, daß für die Nacherhebung weiterhin nationales Recht gelten soll⁶¹. Ein anderes Ergebnis hätte der Gesetzgeber spätestens im 17. Zolländerungsgesetz seinen Niederschlag finden lassen. Die innere Rechtfertigung beruht im wesentlichen auf denselben Gründen wie bei der Einfuhrumsatzsteuer.

d) *Insb.: Abgaben des Marktordnungsgesetzes*

Die Verbrauchsteuern unterliegen der Steuerdefinition des § 3 Abs. 1 AO. Eingrenzungen durch Gemeinschaftsrecht kommen lediglich im Rahmen der genannten Verweisungsbestimmungen der Einzelsteuergesetze in Frage. Bei Abgaben, die keine Steuern darstellen, ist die AO dagegen häufig nur sinngemäß anwendbar. Zu denken ist dabei vor allem an die vom MOG⁶² in § 8 Abs. 1 erfaßten Geldleistungspflichten, die, soweit sie der Produktionslenkung dienen (z. B. Produktionsabgaben auf Zucker, Milch- und Getreidemitverantwortungsabgaben)⁶³, gemäß § 8 Abs. 2 MOG sinngemäß nach AO-Recht zu behandeln sind. Andere partielle Verweisungen ergeben sich aus den Rechtsverordnungen zum MOG⁶⁴, z. B. für Befreiungen von der Getreide-Mitverantwortungsabgabe (§ 5 Abs. 5 GetrMVAV)⁶⁵. Die Rechtslage ist hier freilich sehr komplex und undurchsichtig⁶⁶. Damit mag es sein Bewenden haben.

58 Vom 12. 9. 1980 BGBl. I 1695.

59 Leuchtmittel-, Schaumwein-, Bier-, Zucker- und Salzsteuer sowie der Monopolausgleich nach § 154 Abs. I BranntwMonG.

60 Ebenso versteht *Otfried Schwarz*, RIW/AWD 80, 480 die Änderungen.

61 Zur Literatur siehe FN 52.

62 Vom 31. 8. 1972 BGBl. I 1617 (mit Änderungen).

63 Überblick mit Fundstellennachweisen bei *Schneider* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), G Tz. 26 ff.

64 Vgl. auch *Voss*, RIW/AWD 79, 657 (663).

65 Vom 3. 7. 1986, BGBl. I 995.

66 Vgl. *Voss*, RIW/AWD 79, 663 und *passim*; *Götz*, EuR 86, 40 f.

3. Andere nationale Gesetze, insb. das Bundesverwaltungsverfahrensgesetz

Obwohl sich das Korrektursystem der AO in den §§ 130, 131 an das der §§ 48, 49 BVwVfG anlehnt, sind beide Materien inhaltlich nicht zu vermengen. Die AO ist *lex specialis*, während im übrigen – auch bei Tätigkeiten der Bundesfinanzverwaltung – das BVwVfG gilt (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 BVwVfG)⁶⁷. Für Geldleistungspflichten der hier interessierenden Art ist das BVwVfG regelmäßig nur von theoretischer Bedeutung. Dagegen liegt es z. B. bei den in § 6 MOG aufgeführten Agrarsubventionen anders. Findet sich in Rechtsverordnungen, wie etwa in § 16 (deutscher) Ausfuhrerstattungsverordnung⁶⁸, kein Verweis auf (einzelne) Vorschriften der AO, so greift das BVwVfG ein. Agrarsubventionen sind keine Steuervergütungen im Sinne des § 1 AO⁶⁹.

III. Gemeinschaftsrecht

1. Prinzipien; Überblick

Die gemeinschaftsrechtliche Regelung der Rückzahlung bzw. Nacherhebung von Abgaben, die der EG zufließen, ist aus verschiedenen Gründen bedeutsam. Zum einen dient die Vereinheitlichung einer gemeinsamen, Wettbewerbsverzerrungen dämmenden Verfahrenspraxis. Sie hat aber auch Einfluß auf den EG-Haushalt. Deshalb kann es nicht verwundern, daß bei der Beratung über die Erstattungs- und Nacherhebungsverordnung haushaltspolitische Gründe eine besondere Rolle gespielt haben⁷⁰. Rechtstechnisch gesehen kann weiterhin nicht erstaunen, daß der Gemeinschaftsgesetzgeber andere Wege ging und gehen mußte als der Gesetzgeber bei der AO, da den Belangen aller Mitgliedstaaten mit ihren verschiedenen Ausgangspositionen Rechnung getragen werden mußte. Die Regelungen hätten ausgefeilter und sprachlich eleganter konzipiert werden können. Andererseits muß konzediert werden, daß sie einen bedeutsamen Schritt auf dem Wege zu einem einheitlichen Gemeinschaftszollrecht darstellen. Dies sollte nicht unterschätzt werden.

Die im folgenden zu erörternden Verordnungen über Erstattung/Erlaß bzw. Nacherhebung erheben Anspruch auf Generalität in **ihrem** Bereich.

67 Ebenso *Voss*, RIW/AWD 79, 662 f.

68 Vom 19. 3. 1980, BGBl. I 323 (mit Änderungen).

69 *Voss*, RIW/AWD 79, 663.

70 Zu alledem *Worms* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), F IX Tz. 1 ff. Siehe auch die Erwägungsgründe zu den Verordnungen (unten FN 77, 135).

Ihre Regelungsgegenstände dürfen mit sprachlich verwandten Rechtsinstituten nicht verwechselt werden (siehe sogleich unter 2). Ausdrückliche Öffnungsvorschriften aus der Erstattungsverordnung sind die Art. 23, 26 a. Da Spezialregelungen in keiner der Verordnungen über Erstattung/Erlaß bzw. Nacherhebung ausgeschlossen sind, kommen auch andere Vorschriften in Betracht; sie gehen als *leges speciales* jenen allgemeinen Verordnungen vor⁷¹.

2. Spezialregelungen

a) Marktordnungsrecht

Spezialbestimmungen aus dem Marktordnungsrecht finden sich namentlich im Bereich der Währungsausgleichsbeträge und hier vor allem des Art. 22 Verordnung (EWG) Nr. 3154/85 vom 20. 6. 1985⁷². Nicht damit zu vermengen sind die Normen, die Ausfuhrerstattungen, Subventionen und dergleichen gewähren. Es handelt sich hierbei um Rechtsinstitute, die schon im Ansatz andere Ziele als die hier interessierenden verfolgen, nämlich solche einer Agrarmarktpolitik, wie sie in Art. 39 EWG-Vertrag beschrieben ist.

b) Sonderzölle

Unter Sonderzöllen werden hier Zölle verstanden, die entweder nach oben oder nach unten von den normalerweise zu erhebenden Drittlandszöllen der EWG abweichen.

aa) Zur ersten Gruppe gehören vor allem die *Antidumping- und Ausgleichszölle*, wie sie in Art. 2, 3 Verordnung (EWG) Nr. 2176/84 des Rates vom 23. 7. 1984⁷³ (Antidumpingverordnung) angesprochen sind. Nach Art. 16 AntidumpingVO erfolgt eine Rückerstattung des Zolls auf Antrag des Einführers, wenn nachweislich mehr Zoll entrichtet wurde, als er nach der durchschnittlichen Dumping- bzw. Subventionsspanne hätte betragen müssen. Damit ist aber das allgemeine Erstattungsrecht nicht in toto verdrängt. Vielmehr richtet sich nur in den Fällen des Art. 16 Antidumping-

71 Das zeigt die Vorgeschichte des Art. 26 a ErstattungsVO. Dieser Artikel wurde erst im Oktober 1986 mit der Verordnung (EWG) Nr. 3069/86 vom 7. 10. 1986 ABl. EG Nr. L 286/1 eingefügt, um, lediglich zur Klarstellung, die Weitergeltung des Art. 16 AntidumpingVO zu betonen; vgl. auch *Lux* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F III 1/16 Tz. 11, zur davor geltenden Rechtslage.

72 ABl. EG Nr. L 310/9.

73 ABl. EG Nr. L 201/1. – Parallel dazu vgl. Entscheidung Nr. 2177/84/EGKS der Kommission vom 27. 7. 1984, ABl. EG Nr. L 201/17.

VO das Verfahren nach diesen Verordnungen. Erstattungen aufgrund anderer Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts bleiben unberührt⁷⁴.

bb) Zur zweiten Gruppe gehören u. a. die *Präferenzzölle*, meist in Gestalt von Null-Zollsätzen. Auch hier sind Sonderregelungen denkbar, wenngleich zuweilen zweifelhaft sein kann, ob tatsächlich Spezialregelungen anzunehmen sind. Als Beispiel sei Art. 23 der das Allgemeine Entwicklungsländerpräferenzsystem betreffenden (Grund-)Verordnung (EWG) Nr. 3749/83 der Kommission vom 23. 12. 1983⁷⁵ erwähnt. Wenn es dort heißt, daß Präferenznachweise bei besonderen Umständen auch nach der tatsächlichen Ausfuhr ausgestellt werden dürfen, sofern die sonstigen Voraussetzungen erfüllt sind, dann bedeutet dies zugleich auch eine Modifizierung des allgemeinen Erstattungsrechts dahingehend, daß etwa gezahlte Zölle selbst dann zu zahlen sind, wenn die Erstattungsverordnung generell etwas anderes vorsieht. Es muß daher stets geprüft werden, ob und wie das allgemeine Erstattungs- und Nacherhebungsrecht durch andere gemeinschaftsrechtliche Regelungen beeinflusst wird.

3. Die Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 (Erstattung/Erlaß) und ihre Durchführungsverordnungen

a) Überblick; Aufbau des Regelungskomplexes

aa) Die Frage, wie eine Sachmaterie zweckmäßig geregelt werden sollte, ist in einem multinational fundierten Rechtsgebilde wie der EG besonders schwierig zu beantworten. Das beginnt schon beim *äußerlichen Aufbau*. Soweit es um – im Zollbereich zunehmend dominierende – Verordnungen der EWG geht, hat man sich generell dafür entschieden, jedenfalls bei größeren Regelungskomplexen, die grundlegenden Vorschriften durch Ratsverordnung und die Detailbestimmungen dazu durch Kommissionsverordnung zu regeln. Dieses Verhältnis Grundverordnung – Durchführungsverordnung – das übrigens nichts mit dem vom deutschen Verfassungsrecht her geläufigen Verhältnis formelles Ermächtigungsgesetz (Art. 80 GG) – Rechtsverordnung zu tun hat – findet sich auch im Bereich des Erstattungs- bzw. Erlaßrechts. Grundverordnung ist die „Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 des Rates über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben“ vom 2. 7. 1979⁷⁶ in der jetzt geltenden Fassung⁷⁷. Hinzu treten als Durchfüh-

74 *Lmx* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F III 1/16 Tz. 11.

75 ABl. EG Nr. L 372/1.

76 ABl. EG Nr. L 175/1.

77 Bisher 3 Änderungsverordnungen, zuletzt VO (EWG) Nr. 3069/86 v. 7. 10. 86, ABl. EG Nr. L 236/1.

rungsverordnungen die später jeweils im Sachzusammenhang zu erörternden Verordnungen der Kommission Nr. 1574/80 und 1575/80 vom 20. 6. 1980⁷⁸, Nr. 3799/86 vom 12. 12. 1986⁷⁹ und 3040/83 vom 28. 10. 1983⁸⁰. Dieser gesamte Komplex ist jedoch nicht isoliert zu sehen, auch wenn das gemeinschaftliche Zollrecht noch keine in sich geschlossene Größe darstellt. In diesem Zusammenhang erwähnt sei nur, daß gemäß Art. 25 GrundVO der nach Art. 141 der ZollbefreiungsVO (EWG) Nr. 918/83⁸¹ eingesetzte Ausschuß für Zollbefreiungen auch für die hier interessierenden Durchführungsverordnungen insoweit zuständig ist, als er gegenüber der Kommission ein Initiativrecht zum Erlaß jener Verordnungen im Rahmen des in Art. 143 Abs. 2, 3 VO (EWG) Nr. 918/83 geregelten *Procédés* hat. Zu weitgehende Folgerungen dürfen aber aus derartigen Verbindungen nicht gezogen werden. So wäre es hier verfehlt, aus der Zuständigkeit des Zollbefreiungsausschusses zu folgern, Erstattung/Erlaß seien mithin (Sonder-)Formen von Zollbefreiungen oder Zollvergünstigungen.

bb) Die *Grundverordnung* weist im äußeren Aufbau zunächst eine Vierteilung auf, der mit Art. 1 eine Kurzbeschreibung des Inhalts der Verordnung sowie generell für die Verordnung bedeutsame Begriffsbestimmungen (Legaldefinitionen) vorangehen. Sodann folgt als Hauptteil Titel I mit einer Aufzählung der Fallgruppen, die unter den dort umschriebenen Voraussetzungen einer Erstattung bzw. einem Erlasse zugänglich sind, während der nur einen Artikel – 14 – betreffende Titel II Ausfuhrabgaben regelt.

Titel III wiederum befaßt sich mit prozeduralen Fragen des Antrags auf Erlaß/Erstattung und Titel IV mit den Schlußbestimmungen üblicher Art, aber auch mit Sonderfragen, die mit „Gemischtes“ beschrieben werden könnten.

cc) Der Zentralteil der Verordnung, Titel I, ist seinerseits in die 5 Abschnitte A–E aufgegliedert, die die einzelnen *Fallgruppen* enthalten⁸². Generell interessant an diesen Fallgruppen ist die eigenartige Mischung zwischen abstrakter Umschreibung der Fallgestaltungen und der z. T. ausgeprägten Kasuistik. Hinter dieser Kasuistik steht wohl die Befürchtung einer zu weitgehenden Erstattungs-/Erlaßpraxis der Mitgliedstaaten und dahinter wiederum wohl die Furcht vor unangemessen hohen Einnahme-

78 ABl. EG Nr. L 161/3; 161/13.

79 ABl. EG Nr. L 352/19.

80 ABl. EG Nr. L 297/13.

81 Vom 28. 3. 1983 ABl. EG Nr. L 105/1 (mit späteren Berichtigungen bzw. Änderungen)

82 Vgl. auch deutsche Dienstanweisung VSF Z 11 02 Abs. 24 ff. (Dez. 1986).

ausfällen im Haushalt der EG. Die Erfahrung zeigt aber, daß Kasuistik gewöhnlich mehr Nachteile als Vorteile bringt und ständige Eliminierung von später entdeckten Lücken provoziert⁸³.

dd) Zieht man nur vom Äußeren her einen Vergleich mit den nationalen Pendanten, so muß – wie bei vielen anderen gemeinschaftsrechtlich konzipierten Komplexen – erneut die *Voluminosität* hervorgehoben werden. Sicherlich mag bei einer Gemeinschaftsverordnung mit ihrem vielgestaltigen nationalrechtlichen Unterbau manches detaillierter erklärt werden müssen als bei so relativ homogenen Rechtsordnungen wie der bundesdeutschen. Trotzdem muß die innere Rechtfertigung für diese Quantität bezweifelt werden.

b) Charakteristika der Verordnung; Besonderheiten gegenüber nationalem Recht

Verschiedenes fällt an der „inneren“ Gestaltung der Verordnung auf und unterscheidet sich mehr oder weniger deutlich vom nationalen deutschen Recht, namentlich der AO.

aa) Da ist einmal die *Verquickung von materiellem und formellem Recht*. Die Erstattung bzw. der Erlaß werden mit dem (Nicht-)Bestehen des Zollanspruchs begründet⁸⁴. Die Geltendmachung des Anspruchs durch Steuerbescheid und die Rechtsbehelfe dagegen stehen im Hintergrund. Wo behördliche Maßnahmen relevant sind, ist es vor allem die „buchmäßige Erfassung“ – dies aber nicht aus Erwägungen heraus, die mit deutschen verfahrensrechtlichen Überlegungen vergleichbar wäre⁸⁵. Die Zusammenfassung von materiellrechtlichem Anknüpfungspunkt und formellrechtlicher Folge ist verständlich, berücksichtigt man die Ausgangslage der Verordnung, grenzüberschreitend einheitliche Anwendungskriterien zu schaffen.

bb) Auffällig ist weiter das erheblich stärker betonte *Antragsprinzip*. Geht die AO im allgemeinen entsprechend dem Amtsermittlungsgrundsatz (§ 88 AO) davon aus, daß weder für Berichtigungen nach § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1⁸⁶ noch

83 Das Preußische Allgemeine Landrecht von 1796 ist insoweit immer noch warnendes Beispiel.

84 So für die NacherhebungsVO bereits Müller, ZfZ 80, 98 (99); ferner Christianesen, ZfZ 80, 354 (356). Vgl. außerdem zum Zollschuldrecht der EWG Olbertz, ZfZ 80, 2 (4).

85 Nachweise unten bei FN 101 ff.

86 Statt vieler Tipke in Tipke/Kruse, (FN 3), § 172 Tz. 5.

für Billigkeitsmaßnahmen Anträge erforderlich sind⁸⁷, so erlaubt es die Erstattungsverordnung nur in dem – allerdings nicht unwichtigen – Fall des Art. 2 Abs. 2 Unterabs. 3, daß von Amts wegen erstattet oder erlassen wird. Freilich verwischen sich die Unterschiede, wenn man berücksichtigt, daß die deutschen Zollbehörden auch unter der Herrschaft der Erstattungsverordnung beraten und Auskunft erteilen müssen, wo dies erforderlich erscheint: § 89 AO. Trotzdem wird der Zollbeteiligte stärker in die Pflicht genommen.

Die Anträge sind prinzipiell nur im Rahmen der noch zu erörternden Fristen zulässig, in diesem Rahmen aber nicht begrenzt.

cc) Schließlich ist bedeutsam, daß der Antragsteller einen *Anspruch auf Erstattung* hat, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen gegeben sind. Nur Art. 13 der Erstattungsverordnung enthält eine „Kann-Bestimmung“, die jedoch im Wege der Durchführungsverordnung eingeschränkt wird. – Die weitgehende Einräumung eines subjektiven öffentlichen Rechts auf Erstattung/Erlaß⁸⁸ erscheint gegenüber § 172 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO und den §§ 163, 227 AO um so bemerkenswerter, als auch die Antragsfristen z. T. erheblich großzügiger bemessen sind, als bei der AO.

dd) Insgesamt gesehen und „per Saldo“ ist die Erstattungsverordnung für den Zollbeteiligten *keineswegs ungünstiger* als die bisherige nationale Rechtslage⁸⁹. Ihre sinngemäße Übernahme in deutsches Verbrauchsteuerrecht stellt den Importeur daher nicht ungünstiger als den Hersteller im Erhebungsgebiet⁹⁰; man könnte sogar zweifeln, ob das noch anwendbare nationale Recht nicht ungünstiger ist und umgekehrt die binnenländische Produktion – partiell – benachteiligt. Indessen sind dies Fragen, die nur aufgeworfen werden mögen; ihre Beantwortung sei hier dahingestellt⁹¹.

87 Koch in Koch, AO, 3. Aufl. 1986, § 227 Tz. 70; Klein/Orlopp, AO, 3. Aufl. 1986, § 227 Anm. 5; Kruse in Tipke/Kruse, (FN 3), § 227 Tz. 69; BFH Urt. v. 4. 7. 1972 VII R 103/69 BStBl. 72, 806; Urt. v. 8. 10. 1980 II R 8/76 BStBl. 81, 82. Anders aber die Verwaltungspraxis und frühere Rechtsprechung; vgl. etwa für Zölle, Abschöpfungen und Verbrauchsteuern Billigkeits-Richtlinien 1974 (BiRi 74) Teil A Abs. 4; BFH Urt. v. 27. 3. 1958 V z 181/57 U BStBl. 58, 248; FG Nürnberg Urt. v. 14. 4. 1970 II 53/67 EFG 70, 365.

88 Statt vieler Christiansen, ZfZ 80, 354 (356).

89 Ähnlich Weber, EuR 86, 1 (6); Christiansen, ZfZ 80, 354 (358).

90 Eine ganz andere Frage ist die der Zweckmäßigkeit.

91 Soweit eine Benachteiligung des inländischen Herstellers in Frage kommen sollte, wäre jedenfalls nur nationales Recht – Art. 3 GG – einschlägig. Die Problematik ähnelt der des Reinheitsgebots der §§ 9, 10 BierStG. Wenn EG-Importeure aufgrund des EuGH-Urteils Rs. 178/84 ZfZ 87, 201 ff., dieses Gebot wegen Verstoß gegen Art. 30 EWGV nicht zu beachten brauchen, dann erscheint es wegen Art. 3 GG zumindest fraglich, ob bundesdeutschen Brauereien eine andere Verpflichtung auferlegt werden kann.

c) Anwendungsbereich

aa) Die Erstattungsverordnung betrifft *direkt* nur die der Gesetzgebungskompetenz der EG unterliegenden Eingangs- und Ausfuhrabgaben (Art. 27, 28, 43, 113, 235 EWGV)⁹², – vgl. Art. 1 Abs. 1 i. V. m. den Legaldefinitionen des Art. 1 Abs. 2 Buchst. a) und b) – also vor allem EWG-Zölle, Abschöpfungen sowie Belastungen zollgleicher Wirkung.

Handelt es sich dagegen um nationale Steuern, dann sind sie selbst dann nicht direkt erfaßt, wenn sie sich in der Wirkung als zollgleiche Abgaben darstellen oder – z. T. – als Eigenmittel in den EG-Haushalt fließen⁹³. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung setzt die im primären Gemeinschaftsrecht vorgegebenen Gesetzgebungskompetenzen voraus und will nicht etwa neue schaffen. – Soweit Währungsausgleich⁹⁴ im Drittlandshandel erhoben wird, ist die Verordnung im Rahmen ihres Art. 23 ebenfalls anwendbar. Da in der Bundesrepublik (noch) ein positiver Währungsausgleich mit Belastungen bei der Einfuhr und Vergütungen bei der Ausfuhr durchgeführt wird⁹⁵, handelt es sich hierbei um Eingangsabgaben.

Nicht erfaßt sind dagegen EG-Abgaben, die erhoben werden, ohne daß eine Ein- oder Ausfuhr konstitutives Merkmal der Abgabentstehung wäre. Dazu zählen vor allem die im Rahmen der Agrarmarktordnungen erhobenen „inneren“ Geldleistungen wie Produktions- oder Lagerabgaben beim Zucker, die Mitverantwortungsabgaben bei Milch oder Getreide usw.⁹⁶ Kein Fall der Ein- oder Ausfuhr im Sinne der Verordnung ist ferner das Verbringen von Waren im innergemeinschaftlichen Handel⁹⁷. Die Erstattungsverordnung gilt daher an sich nicht für die (noch) bei einem solchen Warenverkehr erhobenen Währungsausgleichsbeträge. Art. 22 Abs. 2 Verordnung (EWG) Nr. 3154/85 ordnet jedoch eine sinngemäße Anwen-

92 Allg. zur EWG-Kompetenz für Zollregelungen *Grabitz*, (FN 26), Art. 27 Tz. 2 ff.

93 Derzeit bei der Mehrwertsteuer der Fall.

94 Vgl. Verordnung (EWG) Nr. 3154/85 v. 11. 11. 1985 ABl. EG Nr. L 310/9. – Überblick über System und Entwicklung dieser Ausgleichsbeträge bei *Gilsdorf* in *Grabitz*, (FN 26), Anhang B nach Art. 47 m. w. N.; *Schneider* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), G Tz. 15 ff. Die Ausgleichsbeträge Beitritt seien hier nicht weiter erörtert.

95 Statt vieler *Gilsdorf* in *Grabitz*, (FN 26), Tz. 31. Zum Abbau des positiven Währungsausgleichs vgl. Verordnung (EWG) Nr. 855/84 v. 31. 3. 1984 ABl. EG Nr. L 90/1.

96 Überblick bei *Schneider* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), G Tz. 26 ff.

97 Zur Terminologie in Zusammenhang mit der Einführung des sog. Einheitspapiers vgl. etwa *Kopp/Müller*, *Der grenzüberschreitende Warenverkehr und das neue Einheitspapier* ab 1. 1. 88, 1987, A II/2 m. w. N.

derung der Erstattungsverordnung an. – Die sinnngemäße Anwendung betrifft allein die Gemeinschaftsebene; sie ist daher nicht mit der entsprechenden Übernahme der Verordnung durch den nationalen Gesetzgeber vergleichbar.

bb) Die Erstattungsverordnung betrifft ferner nur *Erstattung oder Erlaß* jener Abgaben. „Erstattung“ ist nach Art. 1 Abs. 2 Buchst. c) die vollständige oder teilweise Rückzahlung bereits entrichteter Abgaben, „Erlaß“ der völlige oder teilweise Verzicht auf die Erhebung noch nicht gezahlter Steuern⁹⁸. Der Unterschied zwischen beiden Formen spielt praktisch keine Rolle⁹⁹. Nebenkosten wie entgangene Zinsen, Aufwendungen einer Rechtsberatung usw. werden gemeinschaftsrechtlich nicht ersetzt¹⁰⁰. Im folgenden ist mit „Erstattung“ zugleich der „Erlaß“ gemeint.

cc) Unter den vorstehenden Voraussetzungen werden *Erstattungen aller Art* erfaßt. Ob erstattet werden darf, richtet sich daher ausschließlich nach der Verordnung. Dagegen ist das „Wie“ nur z. T., und zwar vor allem in bezug auf das Verhältnis nationale Behörden–EG-Organen geregelt. Außerhalb dieses Regelungsbereiches findet nationales Recht Anwendung.

d) Begriffsbestimmungen

aa) Ein zentraler Begriff ist die *buchmäßige Erfassung* der Abgaben, Art. 1 Abs. 2 Buchst. e) Erstattungsverordnung.

Die Formulierung taucht als Fixpunkt für den Beginn des Laufs der Verjährungsfristen wiederholt auf; ihre Bedeutung ist aber erheblich größer. Der Ordnungsgeber stellt nämlich – wie bei der Nacherhebungsverordnung – die „buchmäßige Erfassung“ in den Mittelpunkt¹⁰¹, weil sie zugleich der Anknüpfungspunkt für die Erfassung der EG-Abgaben im EG-Haushalt ist: Art. 2, 7 Verordnung (EWG/Euratom/EGKS) Nr. 2891/71 des Rates vom 19. 12. 1977¹⁰² zur Durchführung des Beschlusses vom 21. 4. 1970. Die Zahlungsaufschub-Richtlinie 78/453/EWG vom 22. 5. 1978¹⁰³, orientierte die Aufschubfrist in Art. 3 gleichfalls an der buchmäßigen Erfassung. Art. 2 Buchst. c) Zahlungsaufschub-Richtlinie definierte diesen Begriff gleichlautend wie die Erstattungsverordnung.

98 Dazu dürfte auch die „Niederschlagung“ i. S. d. § 261 AO gehören.

99 *Glasboff/Küble*, RIW 86, 44 (47) mit FN 57.

100 Das schließt aber nationalrechtlich begrenzte Regelungen nicht aus; vgl. § 239 AO, § 139 FGO.

101 Zum geschichtlichen Hintergrund *Olbertz* in Regul, (FN 26), 877.

102 ABl. EG Nr. 336/1 vom 27. 12. 1977.

103 ABl. EG Nr. L 146/19 vom 2. 6. 1978.

Vor diesem Hintergrund liegt es nahe, unter buchmäßiger Erfassung bereits die verwaltungsinterne, kassenmäßige Verbuchung des Abgabenanpruchs zu verstehen¹⁰⁴. Indessen kann eine solche Interpretation nicht überzeugen. Die in der Definition verwendete Bezeichnung „Verwaltungsakt“ spricht zwar nicht unbedingt dagegen: „Verwaltungsakt“ i. S. der Verordnung könnte etwas anderes sein als „Verwaltungsakt“ i. S. des § 118 AO¹⁰⁵. Der Sinn der Regelung wird damit jedoch verfehlt. Die Verordnung regelt das Verhältnis der Verwaltung zum Zollschuldner. Der Erstattungsberechtigte kann die Fristen nicht optimal ausnutzen oder einhalten, wenn deren Beginn bei einer verwaltungsinternen Maßnahme liegt, die er als solche regelmäßig nicht kennt. Daher ist mit der herrschenden Meinung auf einen den Antragsberechtigten betreffenden äußeren Akt der Behörde abzustellen. Die Erstattungsverordnung normiert keine weiteren speziellen Voraussetzungen. Unter buchmäßiger Erfassung ist daher jeder Verwaltungsakt zu verstehen, der nach nationalem Recht einer Steuerfestsetzung gleichkommt, also Steuerbescheide jeder Art und ihnen gleichgestellte Verhaltensweisen wie Zollanmeldungen bei Sammelzollverfahren usw. Auf die Vorläufigkeit eines Steuerbescheides kommt es dabei nicht an.

„Ordnungsgemäß“ ergangen bedeutet formell ordnungsgemäß. Auf die materielle Rechtmäßigkeit kann es schon deshalb nicht ankommen, weil Bestimmungen der Erstattungsverordnung wie Art. 2 gerade auf die materiellrechtliche Fehlerhaftigkeit der Abgabenerhebung abstellen¹⁰⁶.

bb) Der Begriff der *Zollschuld* wird in Art. 1 Abs. 2 Buchst. d Erstattungsverordnung definiert. Diese Begriffsbestimmung ist wichtig, enthält aber nichts Neues. Sie findet sich bereits in Art. 1 Abs. 2 Buchst. a) der Richtlinie 79/623/EWG des Rates vom 25. 6. 1979 zur Harmonisierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften über die Zollschuld¹⁰⁷. Zollschuld ist danach jede Verpflichtung einer natürlichen oder juristischen Person, eine Eingangs- oder Ausfuhrabgabe zu entrichten.

e) Art. 2 Verordnung (*Nichtbestehen einer Zollschuld*)

aa) Art. 2 ist die Zentralnorm der gesamten Erstattungsverordnung. Absatz 1 ist der praktisch wichtigste Erstattungsfall, weil er – die umständliche Formulierung vernebelt dies etwas¹⁰⁸ – die regelmäßig überhöhte Ab-

104 So wohl *Olbertz* in *Regul*, (FN 26), 877.

105 So aber anscheinend *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wockenfoth/Rahn*, (FN 21), D II Art. 1 NacherhebungsVO Tz. 13.

106 Vgl. *Friedrich*, *RIW* 82, 39.

107 *ABl.* EG Nr. L 179/31.

108 *Müller*, *ZfZ* 79, 290.

gabenfestsetzung erfaßt¹⁰⁹. Hierunter fallen einfache Rechenfehler nach § 129 AO ebenso wie zu Lasten des Zollschuldners unrichtige Eintarifierungen (Einreihungen) von Waren in den Zolltarif, überhöhte Zollwertfestsetzungen usw., die früher nach § 172 AO zu korrigieren waren. Die Tatbestände der Art. 3 ff. gehen jedoch als *leges speciales* vor.

Art. 2 Abs. 1 erfaßt Festsetzungen, bei denen überhaupt keine Zollschuld entstanden ist (1. Spiegelstrich), und solche, bei denen eine zu hohe Zollschuld angefordert wird (2. Spiegelstrich). Art. 1 der (Durchführungs-) Verordnung (EWG) Nr. 3040/83 enthält zusätzliche Präzisierungen, die vor allem Besonderheiten bei der Behandlung von Präferenzzöllen Rechnung tragen. – Die strenge Fixierung auf die Zollschuld stellt eine Eigentümlichkeit dar, die die AO in dieser Ausprägung nicht kennt. Nach der AO muß zunächst der rechtswidrige (nicht richtige) Steuerbescheid rechtzeitig angefochten werden, damit dieser nicht zu formeller Bestandskraft erwächst. Nach der Erstattungsverordnung ist die Bestandskraft des Steuerbescheides ebenso unerheblich wie die Bestandskraft anderer Verwaltungsakte, etwa des Grundlagenbescheids (§ 182 AO). Der gemeinschaftsrechtliche Ordnungsgeber stellt nur darauf ab, ob eine Zollschuld rechtmäßig besteht oder nicht. Er muß die nationalrechtlichen Besonderheiten ihrer Erhebung ignorieren¹¹⁰. Darum hindert etwa ein (formell) bestandskräftiger Feststellungsbescheid über Menge, Beschaffenheit und Zollwert von in ein Zolllager zu verbringendes Zollgut (§ 45 Abs. 12 a) nicht an einer späteren Erstattung des Zolls¹¹¹. – Dies dürfte inzwischen die allgemeine Meinung sein¹¹².

Art. 2 Abs. 1 Erstattungsverordnung will aber dem Zollbeteiligten nicht Rechte auf eine optimale Zollschuldminimierung einräumen, die er zur Zeit der Zollschuldentstehung geltend zu machen versäumt hatte. Wer also, beispielsweise, zu dem für die Zollwertfeststellung maßgeblichen Zeitpunkt¹¹³ die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten nicht gemäß Art. 15 Abs. 1 Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 vom 28. 5. 1980 (Zollwertverordnung)¹¹⁴ getrennt ausgewiesen hatte, kann eine Erstattung je-

109 Müller, ZfZ 79, 291.

110 Vgl. Müller, ZfZ 79, 290.

111 Fall des FG Bremen Urt. v. 19. 9. 85 II 59/84 K EFG 86, 28 f. Vgl. auch *Glasboff/Kühler*, RIW 86, 44 (48 f.); *Anton*, ZfZ 84, 38.

112 Vgl. die Nachweise bei FG Bremen (FN 111). Vgl. jetzt auch Dienstanweisung VSFZ 11 02 Abs. 25 (Dez. 1986); *Christiansen* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), F IX 1/2, Tz. 6. Anders aber anscheinend noch *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wokenfoth/Rahn*, (FN 21), D I Tz. 92 mit D II Art. 1 NacherhebungsVO Tz. 1.

113 Dazu Art. 1 Abs. 1 Buchst. g) Zollwertverordnung (Nachweis sogleich).

114 ABl. EG Nr. L 134/1 vom 31. 5. 1980 (mit Änderungen).

denfalls nicht auf Art. 2 der Verordnung stützen; denn bei fehlendem getrenntem Ausweis gehören die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten zum Zollwert¹¹⁵.

bb) Aus der strengen Fixierung des Art. 2 Abs. 1 Erstattungsverordnung auf das (Nicht-)Bestehen einer Zollschuld folgt weiterhin, daß *andere Eingrenzungen* als die sich aus Art. 2 ergebenden – also Eingrenzungen von der Frist her – prinzipiell unstatthaft sind. Insbesondere besteht kein subjektives Tatbestandserfordernis wie fehlendes Verschulden des Antragstellers an der Überhebung¹¹⁶. Art. 2 enthält keine an der Person des Zollbeteiligten orientierte Billigkeitsregelung, wie z. B. Art. 13, sondern ist wertneutral. Darum fallen selbst bewußt überhöhte Zollüberzahlungen unter Art. 2, wenn sie zollrechtlich nicht hätten angefordert werden dürfen. Eine andere Frage ist, ob damit nicht gegen außerzollrechtliche, insb. außenwirtschaftsrechtliche Bestimmungen verstoßen wird. Art. 2 kann prinzipiell¹¹⁷ selbst über Treu und Glauben nicht begrenzt werden¹¹⁸.

cc) Ob ein Erstattungsgrund nach Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vorliegt, muß vom Antragsteller *nachgewiesen* werden. Dieses Tatbestandsmerkmal erfordert einen substantiierten Vortrag des Antragstellers, erlaubt der Behörde aber keine Untätigkeit. Andernfalls wäre die nach Art. 2 Abs. 2 Unterabs. 3 mögliche Erstattung von Amts wegen nicht verständlich. Nach Abs. 2 des Artikels 2 Unterabs. 2 müssen die zuständigen Behörden selbst erstatten, wenn sie innerhalb der Antragsfrist von sich aus einen Fall des Abs. 1 feststellen. Erforderlich ist die positive Kenntnis des Sachverhaltes – eine Ermittlungsverpflichtung wird damit nicht statuiert. Andererseits sind keineswegs nur Feststellungen im Rahmen etwa von Außenprüfungen gemeint. Auch der Beamte bei der Abrechnungszollstelle, der bei einer Sammelzollanmeldung eine unrichtige und für den Zollbeteiligten ungünstige Tarifierungsangabe „abhakt“, hat damit einen Erstattungsfall festgestellt.

115 Zu den Voraussetzungen des getrennten Ausweises vgl. FG BadWürtt. Ur. v. 11. 12. 1984 XI (II) 60/82 Z EFG 85, 421.

116 Im Grundsatz h. M., vgl. etwa Dienstanweisung VSF Z 11 02 Abs. 26. A. A. aber Müller, ZfZ 79, 292.

117 Extreme Ausnahmefälle seien ausgeklammert. Es braucht hier nicht erörtert zu werden, ob etwa ein Importeur Zoll mit der Begründung zurückverlangen darf, die Ware sei für den Rauschgiftmarkt bestimmt.

118 Sehr str. Anders FG Berlin Ur. v. 27. 11. 1984 VII 20/84 EFG 85, 455; ihm wohl folgend Worms in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F IX 1/2 Tz. 5. Zweifeln FG Hamb. Vorlagebeschl. v. 14. 10. 1985 IV 71/83 S-H RIW 86, 230, mit Anm. Friedrich.

f) Die Fälle der Art. 3 ff. Verordnung

Die Art. 2 folgenden Artikel der Verordnung betreffen meist zollspezifische Sonderfälle, die, obgleich in der Praxis z. T. nicht unwichtig, hier nur kurz erörtert werden¹¹⁹.

aa) Art. 3 regelt den Fall der *irrtümlich zum freien Verkehr* statt zu einem Zollverfahren abgefertigten Ware, während die beiden nachfolgenden Artikel Ausführungsbestimmungen dazu enthalten. Die Vorschrift greift nicht ein, wenn irrtümlich überhaupt kein Zollverfahren beantragt oder bewilligt worden ist¹²⁰.

bb) Für Importwaren, die als *nicht vertragsgemäß* zurückgewiesen worden sind, ist gemäß Art. 5 der Zoll zu erstatten, falls die weiteren Voraussetzungen der Art. 6 ff. gleichfalls erfüllt sind. Art. 5 erfaßt namentlich die Gewährleistungsfälle im Sinne des deutschen Zivilrechts (§§ 459 ff. BGB), wobei der Vertrag aber nicht unbedingt ein Ausfuhrvertrag im Sinne des Art. 3 ZWVO sein muß; auch rein inländische Verträge sind gemeint, sofern sie Anlaß der Wareneinfuhr waren.

cc) Art. 10 Verordnung zählt kasuistisch *Sonderfälle* geringer praktischer Relevanz auf.

Offensichtliche Falschbestellungen (Abs. 1 Buchst. c) berechtigen zur Erstattung, wenn sie für die vorgesehene Bestellung ungeeignet sind. Falschbestellungen sind, in deutscher zivilrechtlicher Terminologie, irrtümliche Willenserklärungen: Sie müssen sich aber offensichtlich auf eine Importware beziehen, die nicht oder nicht in der gelieferten Qualität gewollt war. Der Irrtum über die Verwendbarkeit der Ware als solche scheidet aus¹²¹.

Waren, bei denen nach der Abfertigung zum freien Verkehr festgestellt wird, daß sie aufgrund gesetzlicher Bestimmungen oder behördlicher Maßnahmen im Inland nicht verwertet werden können, sind nach Abs. 1 Buchst. d) und e) Erstattungsgegenstand. Importe trotz Verbots oder fehlender, aber erforderlicher Genehmigung sind damit nicht gemeint, weil hier eine Einfuhr gar nicht erfolgen durfte. Das bedeutet aber nicht, daß derartige Importe erstattungsrechtlich ein Nullum wären. Greift einer der anderen Tatbestände, wie Art. 2 Verordnung, ein, dann muß nach den dortigen Bestimmungen erstattet werden.

119 Siehe auch Art. 2, 3 (Durchführungs-)Verordnung EWG Nr. 3799/86 v. 12. 12. 1986 ABl. EG Nr. L 352/19.

120 *Worms* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F IX 1/3–4 a Tz. 2.

121 Ebenso *Worms* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F IX 1/10–12 Tz. 4.

g) Art. 13 Verordnung (besondere Umstände)

aa) Art. 13 Verordnung enthält *Billigkeitsregelungen* und erfaßt damit die Fälle, die bisher von den §§ 163, 227 AO geregelt waren¹²².

Art. 4 der Durchführungsverordnung (EWG) Nr. 3799/86 enthält dazu in Nr. 1 einen Fallkatalog, der nicht abschließend ist. Der Beteiligte muß daneben erstattungswürdig sein (Art. 13 Abs. 1); das bedeutet, ihm darf weder offensichtliche Fahrlässigkeit noch betrügerische Absicht am Zustandekommen des „besonderen Umstandes“ vorzuwerfen sein. Die Erstattungsverordnung läßt damit ausnahmsweise Erwägungen einfließen, die im deutschen Recht als Treu-und-Glauben-Prinzip bezeichnet werden. Dessen Merkmale sind in Art. 4 Nr. 2 insoweit angesprochen, als dort Fälle aufgezählt werden, die für sich allein betrügerische Absicht oder offensichtliche Fahrlässigkeit noch nicht ausschließen.

bb) Art. 13 Abs. 1 ist, als einziger Artikel, dem Wortlaut nach *Ermessensvorschrift*. Das dadurch der Behörde an sich gegebene Ermessen ist durch Art. 5, 6, 8 der Verordnung (EWG) Nr. 3799/86 eingeschränkt. Art. 5 Abs. 1 und Art. 8 sehen unter den dort genannten Voraussetzungen eine Erstattungspflicht vor, während Art. 5 Abs. 2 den umgekehrten Fall statuiert. Die Art. 6 ff. regeln die Einschaltung der EG-Kommission. Der Antragsteller kann sich auf die Verordnung stützen, wenn ihm unter Verstoß gegen deren Vorschriften eine Erstattung versagt wird.

b) *Insb.: Verjährungsfragen*

aa) Im allgemeinen, d. h. abgesehen von Art. 2 Abs. 2 Unterabs. 3 (Feststellung durch Zollbehörde), erfordert jede Erstattung einen *Antrag* des Erstattungsberechtigten. Die Anträge sind aber an Fristen gebunden, die üblicherweise Verjährungsfristen genannt werden. Folge des Fristablaufs ist, daß das Anspruchsrecht endgültig erlischt und der Antrag als unzulässig zurückzuweisen¹²³ ist.

bb) Die *Fristlängen* sind verschieden. Bei Art. 2 beträgt die Frist als Pendant zu Art. 2 Abs. 1 Nacherhebungsverordnung drei Jahre. Die Frist verlängert sich entsprechend, wenn der Antragsteller nachweist, daß er durch Zufall oder höhere Gewalt daran gehindert war, den Antrag innerhalb der genannten drei Jahre zu stellen. Diese Verlängerung – nach deutscher Terminologie eine Hemmung des Fristablaufs – ist bewußt sehr eng gehalten

122 Müller in Regul, (FN 26), 1317 (1340); Friedrich, RIW 82, 35 (40).

123 Müller in Regul, (FN 26), 1317 (1326); Worms in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F IX 1/2 Tz. 10; wohl unstr.

worden. Wesentlich ist das Tatbestandsmerkmal der höheren Gewalt, das nach einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 13. 11. 1984¹²⁴ nur zutrifft, wenn unvermeidbare und unabwendbare objektive Umstände die Fristeinholung verhinderten. Ob der Begriff des Zufalls daneben eigenständige Bedeutung hat, muß bezweifelt werden. Gerade der Zufall beruht auf höherer Gewalt, er ist darum wohl nur Variante jenes anderen Passus.

In den Fällen der Art. 3 Abs. 2 und 10 Abs. 2 beträgt die Frist drei Monate, sonst zwölf. Diese Fristen können in begründeten Ausnahmefällen verlängert werden, höhere Gewalt oder Zufall ist also nicht erforderlich. Die Fristverlängerung ist in das Ermessen der Behörden gestellt. Das Ermessen muß sachgerecht ausgeübt werden. Dabei ist § 5 AO anwendbar. Das bedeutet, daß zu erstatten ist, wenn ein begründeter Ausnahmefall vorliegt – es sei denn, die Kommission der EG hat anders entschieden.

Die Fristen¹²⁵ beginnen, anders als beim deutschen Recht, mit der buchmäßigen Erfassung – also mit dem Zugang des Bescheides beim Erstattungsberechtigten – zu laufen¹²⁶. Die Frist ist gewahrt, wenn der Antrag innerhalb des jeweiligen Zeitraums bei der zuständigen Behörde zugegangen ist. Bei Fristverlängerung muß der Antrag unverzüglich nach Wegfall des Hinderungsgrundes gestellt werden.

Bei Erstattungen von Amts wegen muß die Behörde innerhalb der Antragsfrist – in concreto also innerhalb von drei Jahren – den Fehler festgestellt haben.

cc) Die Fristen der Erstattungsverordnung betreffen nicht diejenigen Fälle, in denen eine *Erstattung anerkannt*, aber noch nicht erfolgt ist. Es handelt sich nach deutschem Recht um fällige Zahlungsansprüche. Hier sind nach wie vor die §§ 228 ff. AO einschlägig.

i) Das Antragsverfahren; die Rolle der EG-Kommission

aa) Die Abgaben werden nach Art. 15 Verordnung dem *Abgabenschuldner*, also demjenigen, der die Schuld entrichtet hat, oder dem jeweiligen Vertreter erstattet. Entsprechendes gilt für Rechtsnachfolger. Ob auch der zahlende Bürge statt des Hauptschuldners Erstattungsberechtigter wer-

124 Verb. Rs. 98 und 230/83 *Van Gend & Loos/Kommission* Slg. 1984, 3763.

125 Zur Fristberechnung, die im wesentlichen mit den deutschen Vorschriften identisch ist, vgl. VO (EWG/EURATOM) Nr. 1182/71 v. 3. 6. 1971 ABl. EG Nr. L 124/1.

126 Zum Beginn des Fristablaufs bei Zollanmeldungen vgl. Dienstanweisung VSF Z 11 02 Abs. 12 (Dez. 1986). Die dort vertretene Ansicht ist aber zweifelhaft.

den kann, ist zweifelhaft, wenngleich Art. 15 der Verordnung dafür spricht¹²⁷.

bb) *Erstattungsanträge* sind nach Art. 2 der Durchführungsverordnung (EWG) Nr. 1574/80 schriftlich mit den dort aufgezählten Angaben zu stellen. Adressat ist nach Art. 16 der Erstattungsverordnung regelmäßig die Zollstelle, bei der die Abgaben buchmäßig erfaßt worden sind; doch können nationalrechtliche Besonderheiten vorgeschrieben werden.

Solange die Frist noch nicht abgelaufen ist, können die Anträge mehrfach gestellt werden. Das ist die Folge der Eigentümlichkeit der Erstattungsverordnung, die nicht auf die Bestandskraft des Steuerbescheides abstellt. Andererseits sind nationale Rechtsbehelfe gegen Steuerbescheide zulässig, sofern dadurch die Wirkungen der Erstattungsverordnung nicht beeinträchtigt werden¹²⁸. Die Behörde braucht sich Zweit- und Drittanträgen in derselben Sache jedoch nicht mit der gleichen Intensität wie beim Erstantrag zu widmen. Sie darf sie, mit knapper Begründung, ohne weiteres zurückweisen¹²⁹.

cc) Das *Entscheidungsverfahren* selbst läuft oft auf zwei Ebenen ab: der nationalrechtlichen und der der EG. Prinzipiell haben die nationalen Behörden den Antrag entgegenzunehmen, ihn zu prüfen und darüber zu entscheiden, wobei die Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 1574/80 zu beachten sind. Die EG-Kommission wacht über die gemeinschaftskonforme Einhaltung der Bestimmungen der Erstattungsverordnung. Anders liegt es in den Fällen des Art. 13 Erstattungsverordnung. Da dieser Artikel eine Ermessensvorschrift darstellt, hielt es die Kommission für erforderlich, direkt eingreifen zu können. Entsprechende Befugnisse finden sich in den Art. 6 ff. der Verordnung (EWG) Nr. 3799/86. Das Entscheidungsmonopol der Kommission ist in den Fällen des Art. 13 der Grundverordnung recht weitgehend. Die Entscheidung richtet sich an die zuständige Behörde des Mitgliedstaates. Die nationale Behörde ist daran gebunden und muß gegenüber dem Antragsteller eine abschließende Entscheidung erlassen. Der Rechtsbehelf gegen die ablehnende Entscheidung unterliegt aber nationalem Recht; § 348 AO ist jedenfalls sinngemäß anwendbar¹³⁰.

127 A. A. FG Hamb. ZfZ 86, 507 f., betr. Bürgschaften im gemeinschaftlichen Versandverfahren.

128 BFH Urt. v. 30. 10. 1984 VII R 56/84 BFHE 142, 212 (214) m. w. N.; Petzold, ZfZ 83, 41 f.

129 Petzold, ZfZ 83, 41 f.

130 BFH Urt. v. 30. 10. 1984 VII R 56/84 BFHE 142, 212 (214).

j) Sonstiges

Abschließend erwähnt sei nur noch zweierlei: Nach Art. 20 können Erstattungen von 10 ECU oder weniger versagt werden. Diese Bagatellklausel bezieht sich nicht auf den einzelnen Einfuhrvorgang, sondern auf dessen Gesamtheit. Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes¹³¹ zur Parallelbestimmung der Nacherhebungsverordnung ist unanwendbar, weil hier die Interessenlage eine andere ist¹³².

Die Erstattungsverordnung ist am 1. 7. 1980 in Kraft getreten (Art. 27 a. a. O.). Für die zeitliche Anwendbarkeit der Verordnung soll es¹³³ auf den Tag der buchmäßigen Erfassung ankommen, wobei eine Rückwirkung ausgeschlossen sein soll¹³⁴.

4. Die Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 (Nacherhebung) und ihre Durchführungsverordnung

a) Überblick, Aufbau des Regelungskomplexes

Die Nacherhebungsverordnung (EWG) Nr. 1697/79 des Rates vom 24. 7. 1979¹³⁵ betrifft die Nacherhebung von noch nicht vom Abgabenschuldner angeforderte Eingangs- oder Ausfuhrabgaben für Waren, die zu einem Zollverfahren angemeldet worden sind, das die Verpflichtung zur Zahlung derartiger Abgaben beinhaltet. Sie ist erheblich einfacher aufgebaut als die Erstattungsverordnung. Es ist auch nur eine Durchführungsverordnung erlassen worden, nämlich die aufgrund Art. 5 Abs. 2 der Grundverordnung ergangene Kommissionsverordnung (EWG) Nr. 1573/80 vom 20. 6. 1980¹³⁶. Zentralbestimmung ist Art. 2 der Grundverordnung mit dem einzigen Nacherhebungstatbestand.

Die Nacherhebungsverordnung ist lediglich nach Artikeln untergliedert. Es wäre aber irrig zu glauben, der äußerlich einfache Aufbau wäre deckungsgleich mit inhaltlicher Simplizität¹³⁷. Das wird noch darzulegen sein.

131 Urt. v. 12. 12. 1985 Rs. 214/84 ABl. EG Nr. C 348/21.

132 Der EuGH hat im Urt. v. 12. 12. 1985 (FN 131) auf den einzelnen Einfuhrvorgang abgestellt, weil sonst Umgehungen der Bagatellregelung zu befürchten gewesen wären. Diese Befürchtungen greifen aber bei Erstattungsanträgen nicht. Vgl. auch *Worms* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F IX 1/20 Tz. 3.

133 FG Düsseldorf Urt. v. 9. 1. 1985 IV 549/82 Au EFG 85, 352 m. w. N.

134 FG Düsseldorf Urt. v. 9. 1. 1985 (FN 133).

135 ABl. EG Nr. L 197/1 vom 3. 8. 1979.

136 ABl. EG Nr. L 161/1 vom 26. 6. 1980.

137 Ebenso schon *Müller*, ZfZ 80, 98 (105).

b) *Verhältnis zur Verordnung (EWG) Nr. 1430/79; Besonderheiten*

Die Nacherhebungsverordnung ist in vielem ein Pendant der Erstattungsverordnung. Sie ist gewissermaßen die andere Seite der Erstattung. Die Basis ist insofern gleich, als die Begriffe „Eingangsabgaben“, „Ausfuhrabgaben“, „buchmäßige Erfassung“ und „Zollschuld“ den Definitionen in Art. 1 Abs. 2 Erstattungsverordnung entsprechen: Art. 1 Abs. 2 Nacherhebungsverordnung. Ein – gewollter – Gleichklang besteht ferner zur Erstattungsverordnung in der Dreijahresfrist für Nacherhebungen, in den Bagatellregelungen des Art. 8 und im Datum des Inkrafttretens (Art. 11)¹³⁸. Insofern kann auf die Ausführungen zur Erstattungsverordnung verwiesen werden.

Bei allen Parallelen darf aber der grundlegende Unterschied nicht nivelliert werden, daß die Nacherhebung den Adressaten belastet, während die Erstattung den Zollbeteiligten begünstigt. Daraus resultieren Besonderheiten, die im folgenden zu skizzieren sind.

c) *Der Grundtatbestand des Art. 2 Verordnung*

aa) Art. 2 enthält in seinem Absatz 1 Unterabsatz 1 zunächst die Aussage, daß unrechtmäßig nicht angeforderte Abgaben neu *angefordert werden müssen*. Die Vorschrift grenzt nach dem Wortlaut den Anwendungsbereich insofern ein, als die betreffenden Waren als Gegenstand der Zollschuld in „einem Zollverfahren angemeldet“ worden sein müssen. Das liest sich auf den ersten Blick so, als könnte für nicht angemeldete, etwa geschmuggelte Waren kein Zoll nachgefordert werden. Wäre dem so, verbliebe es in den anderen Fällen beim nationalen Recht¹³⁹. Dafür spräche zudem der Wortlaut der Verordnung, der von einer „Nach“erhebung redet.

Indessen überzeugt diese Interpretation nicht¹⁴⁰. Sie führt zu einer Aufsplitterung der Nachforderungstatbestände, die die Nacherhebungsverordnung als abschließenden Regelungskomplex denaturiert. Gemeint sind vielmehr im weitesten Sinne alle Einfuhr- oder Ausfuhrabwicklungen, bei denen die Abgaben aus irgendwelchem Grunde (Art. 1 Abs. 1 Verordnung) noch nicht oder nicht vollständig erhoben worden sind¹⁴¹. Folglich

138 Dazu EuGH Urt. v. 12. 11. 1981 verb. Rs. 212–217/80 *Amministrazione Delle Finanze Dello Stato/Salumi* Slg. 1981, 2735.

139 So Müller, ZfZ 80, 98 (99).

140 Ebenso *Otfried Schwarz*, RIW/AWD 80, 481 (482); *Friedrich*, RIW 82, 35 (38 f.); *Worms* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), F I 5/1 Tz. 1; *FG Hamb. Urt. v. 21. 9. 1984 IV 23/83 N ZfZ 85, 121.*

141 *FG Hamb. Urt. v. 21. 9. 1984 a. a. O. (FN 140).*

ist nicht erforderlich, daß vor der Nacherhebung schon ein Zollbescheid – etwa ein Zollfreistellungsbescheid¹⁴² – vorlag; auch die erstmalige Zollerhebung fällt damit unter diese Verordnung¹⁴³.

bb) Art. 2 Abs. 1 Unterabs. 2 begrenzt die *Nacherhebungsfrist* auf drei Jahre von der buchmäßigen Erfassung bzw. Zollschuldentstehung an. Die Unterscheidung hat praktisch wenig Bedeutung¹⁴⁴. Die buchmäßige Erfassung setzt aber eine ordnungsgemäße (generell korrekte) Erhebung voraus. Fehlt sie, greift die 2. Variante ein (vgl. § 57 Abs. 1 ZG). Ist schon eine buchmäßige Erfassung erfolgt, so beginnt damit der Lauf der Dreijahresfrist unabänderlich: Spätere Nacherhebungen hemmen oder unterbrechen den Fristablauf prinzipiell ebensowenig wie Außenprüfungen oder andere Tatbestände, wie sie die AO in §§ 170, 171 kennt¹⁴⁵. Die einzige Ausnahme ergibt sich mittelbar aus Art. 3.

Die Frist ist gemäß Art. 2 Abs. 2 der Verordnung gewahrt, wenn dem Zollbeteiligten der Nachforderungsbetrag mitgeteilt worden ist. Aus der Formulierung ergibt sich, daß selbst eine mündliche, formlose Benachrichtigung genügt¹⁴⁶. Allerdings muß die Benachrichtigung substantiiert sein. Sie muß klar erkennen lassen, welche Beträge nachgefordert werden; Mitteilungen „ins Blaue hinein“ genügen nicht.

d) Art. 3 Verordnung (*Anwendbarkeit nationalen Verjährungsrechts*)

aa) Nach Art. 3 Verordnung gilt die Dreijahresfrist nicht, wenn die geschuldete Abgabe wegen *strafrechtlich verfolgbarer Handlungen* nicht genau ermittelt werden kann; in diesem Fall verbleibt es bei den nationalrechtlichen Verjährungsfristen (vgl. §§ 169 Abs. 2 S. 2, 170, 171 AO).

Die überwiegende Meinung¹⁴⁷ versteht den Begriff der strafrechtlich verfolgbaren Handlung so, daß leichtfertige Steuerverkürzungen (§ 378 AO) ebenfalls hierunter zu subsumieren sind. Als Grund wird angegeben, das Gemeinschaftsrecht kenne keine Unterscheidung zwischen Straftat und Ordnungswidrigkeit. Diese Ansicht überzeugt nicht. Art. 3 der Verord-

142 Freistellungsbescheide sind Steuerbescheiden nach § 155 Abs. 1 S. 2 AO gleichgestellt.

143 Inzwischen wohl allg. Meinung, s. Nachweise bei FN 140.

144 Vgl. *Friedrich*, RIW 82, 38 f.

145 Allgemeine Meinung, statt aller *Worms* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), F IX 5/2 Tz. 3 ff.

146 *Friedrich*, RIW 82, 38 f.; *Worms* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), F IX 5/2 Tz. 5.

147 *Müller*, ZfZ 80, 101; *Worms* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), F IX/1 Tz. 1; *Roger Schwarz* in *Schwarz/Wockenfoth/Rahn*, (FN 21), D II Art. 3 NacherhebungsVO Tz. 23.

nung überläßt es den zuständigen nationalen Behörden, festzustellen, ob eine Straftat vorliegt. Er enthält somit eine bewußte Regelungslücke zugunsten der Mitgliedstaaten. Diese Lücke muß nach den Maßstäben des jeweiligen nationalen Rechtssystems ausgefüllt werden. Dies bedeutet für die Bundesrepublik, daß das aus Gründen der Entkriminalisierung ausgegliederte Ordnungswidrigkeitenrecht¹⁴⁸ nicht mit Blick auf Art. 3 – partiell – wieder kriminalisiert werden darf.

Für Ordnungswidrigkeiten aller Art¹⁴⁹ muß daher Art. 2 der Verordnung einschlägig bleiben¹⁵⁰.

bb) Strafrechtlich verfolgbare ist jede Handlung, die einen *Steuerstrafatbestand* erfüllt, der sich auf die von der Nacherhebungsverordnung erfaßten Abgaben bezieht. Persönliche Strafaufhebungsgründe wie die Selbstanzeige gemäß § 371 AO¹⁵¹ ändern an der Tatbestandsmäßigkeit nichts. Art. 2 verlangt ferner weder eine rechtskräftige Verurteilung des Täters noch eine Beschränkung des Täterkreises etwa auf den Zollschuldner. Dagegen muß als Folge der Straftat der Abgabebetrag nicht genau ermittelt worden sein können. Art. 3 erfaßt also nur in der Höhe unsichere Abgabeschulden. Diese weitere Voraussetzung hat kaum eigenständige praktische Bedeutung: Stellt ein Hauptzollamt erst dreieinhalb Jahre nach der Zollschuldenerkennung eine Steuerhinterziehung fest, so war der geschuldete Abgabebetrag bis dahin noch nicht genau ermittelbar, so daß Art. 3 eingreift. Kann der Abgabebetrag dagegen innerhalb der Dreijahresfrist genau ermittelt werden, so besteht kein Grund für die Suspendierung des Art. 2 über Art. 3 der Verordnung.

e) Art. 5 Verordnung (Nichterhebung)

Art. 5 der Nacherhebungsverordnung statuiert die Fälle, in denen trotz Vorliegens des Tatbestandes des Art. 2 entweder von einer Nacherhebung abgesehen werden muß – Abs. 1 – oder darf, Abs. 2. Die Vorschrift hat erhebliche praktische Bedeutung. Ihr Zustandekommen war aus haushaltspolitischen Gründen sehr schwierig¹⁵².

aa) Gemäß Abs. 1 ist die Nacherhebung *ausgeschlossen*, wenn entweder eine bindende Auskunft der Behörden vorliegt (Variante 1) oder eine allge-

148 Vgl. Göbler, OWiG, 7. Aufl. 1983, Einleitung Tz. 2 ff., 6 ff.; Vor § 1 Tz. 2 ff.

149 Soweit Steuerordnungswidrigkeiten lediglich die Verletzung von Formvorschriften betreffen, wäre Art. 3 ohnehin nicht einschlägig (Beispiele: §§ 379 Abs. 2, 3; 382 AO).

150 Friedrich, RIW 82, 40; Glashoff/Kühle, RIW 86, 46 mit FN 51.

151 Zur Qualifikation der Selbstanzeige statt vieler Hübner in Hübschmann/Hepp/Spitaler, (FN 15), Tz. 12; Kratzsch in Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, 1983, 283 (287 f.) alle m. w. N.

152 Vgl. Worms in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F IX 5/5 Tz. 2.

meine Vorschrift durch Gerichtsentscheidung außer Kraft gesetzt wurde (Variante 2). Bei beiden Varianten kommt es auf weitere Prämissen nicht an; Gutgläubigkeit des Zollschuldners etwa wird ebensowenig verlangt wie ein besonderes Verhalten, das eine Nichterhebung rechtfertigt.

Variante 1 betrifft im deutschen Recht zunächst das wichtige Rechtsinstitut der verbindlichen Zolltarifauskunft i. S. des § 23 ZG¹⁵³, das mangels gemeinschaftsrechtlicher Regelungen – noch – rein nationalrechtlich verankert ist¹⁵⁴. Daher kommt es für die Frage, ob hier eine die Behörde bindende Mitteilung vorliegt, allein auf das nationale Recht des ZG und der AO an. Auch die verbindliche Zusage gemäß §§ 204 ff. AO (Außenprüfung) gehört zweifellos dazu¹⁵⁵.

Art. 5 erweitert die Bindungswirkung nicht über den nach nationalem Recht begünstigten Personenkreis hinaus. Andererseits läßt er den Rechtsgrund der Bindungswirkung offen, so daß alle Auskünfte erfaßt sind, die nach deutschem Recht bindend wirken. Auch ungeschriebenes Recht wie Treu und Glauben gehört dazu¹⁵⁶, auch eine Selbstbindung der Verwaltung bei Ermessensentscheidungen mit einer Schrumpfung des Ermessensspielraums auf Null¹⁵⁷.

Variante 2 ähnelt § 176, ist aber enger gefaßt, weil sie das Vertrauen auf eine gefestigte Rechtsprechung (§ 176 Abs. 1 Nr. 3 AO) nicht schützt. Allgemeine Vorschriften sind einmal alle gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen wie namentlich die EWG-Verordnungen. Da in diesem Bereich der Europäische Gerichtshof das Monopol für eine Ungültigkeitserklärung hat (Art. 174 EWGV) und gemeinschaftsrechtliches Zollrecht immer mehr im Vordringen begriffen ist, dürfte dieser Komplex im Vordergrund stehen. Doch kommt auch nationales Recht in Betracht, soweit es sich auf die Zollschuldentstehung auswirkt¹⁵⁸. Dienstanweisungen und sonstige Verwaltungsvorschriften dürften aber nicht gemeint sein¹⁵⁹, weil sie direkt, jedenfalls nach herkömmlicher Auffassung, gewöhnlich nur behördenintern wirken¹⁶⁰.

153 Unstr., statt aller Müller, ZfZ 80, 102.

154 Vgl. etwa Tipke in Tipke/Kruse, (FN 3), § 172 Tz. 7.

155 Müller, ZfZ 80, 102.

156 H. M.; vgl. Roger Schwarz in Schwarz/Wockenfoth/Rahn, (FN 21), D II Art. 5 NacherhebungsVO Tz. 26; Christiansen, ZfZ 80, 356; Worms in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), F IX 5/5 Tz. 4.

157 Dazu u. a. Kruse in Tipke/Kruse, (FN 3), § 5 Tz. 26, 30 ff.

158 Müller, ZfZ 80, 103.

159 A. A. bzgl. allgemeiner Verwaltungsvorschriften Müller, ZfZ 80, 103.

160 Kruse in Tipke/Kruse, (FN 3), § 4 Tz. 32, 34 ff. m. w. N. – Aus dem allgemeinen Verwaltungsrecht Wolff/Bachof, Verwaltungsrecht I, 9. Aufl. 1974, § 24 II d 2; Forsthoff, Verwaltungsrecht, Bd. I, 10. Aufl. 1973, § 7 A 3.

bb) Basiert die Nichterhebung auf einem *Irrtum der zuständigen Behörden*, so darf nach Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 von der Nacherhebung abgesehen werden, wenn den Abgabenschuldner keine Verantwortung daran trifft und der Irrtum für ihn auch nicht erkennbar war. Abs. 2 steht zurück, wenn bereits Abs. 1 eingreift.

Die Brisanz dieser Bestimmung beruht auf verschiedenen Gründen. Irren kann jeder, und bei einem Massengeschäft wie den Einfuhr- und Ausfuhrabwicklungen ist Irrtum nicht nur besonders naheliegend, sondern oft gravierend. Es ist daher nicht verwunderlich, daß zu Art. 5 Abs. 2 Unterabs. 1 der Verordnung die bisher einzige Durchführungsverordnung (EWG) Nr. 1573/80 ergangen ist.

Der Irrtum kann in Verbindung mit einem aktiven Verhalten des Zollbediensteten stehen, er kann aber auch passiver Art sein. Aktiver Irrtum liegt beispielsweise bei der Bewilligung einer aktiven Veredelung vor¹⁶¹, die versehentlich falsche Prämissen zugrundelegt, bei einem versehentlich erteilten Zollfreistellungsbescheid, bei einer wesentlich unrichtigen Bestätigung einer Zollanmeldung usw. Entgegen herrschender Meinung¹⁶² ist Abs. 2 aber nicht darauf begrenzt, so daß richtigerweise auch der passive Irrtum erfaßt ist. Zum einen nämlich kennen weder Art. 5 Abs. 2 der Grundverordnung noch die Durchführungsverordnung dazu eine solche Aufspaltung. Und zum zweiten ist die Abgrenzung zwischen „aktiv“ und „passiv“, wie das Strafrecht besonders einprägsam erweist, überaus problematisch¹⁶³. Die Frage darf in diesem Zusammenhang nur lauten, ob tatsächlich ein Irrtum vorliegt oder nicht vielleicht ein Nullum, weil die Merkmale eines Irrtums überhaupt nicht gegeben sind¹⁶⁴. Das kann hier nicht weiter erörtert werden, zumal die Kommission in absehbarer Zeit klärend eingreifen muß. Ein Drittes muß aber noch erwähnt werden: Der Zollbeteiligte ist in immer stärkerem Maße aufgerufen, Aufgaben wahrzunehmen, die früher von der Zollverwaltung zu erfüllen waren. Man denke nur an die Selbstanmeldungen im Rahmen von Sammelzollverfahren (§ 12 Abs. 3; §§ 12 a, 40 a ZG). Derartige Verlagerungen der Verantwortlichkeit haben gewiß für den Zollbeteiligten ihren Vorteil, aber sie bergen Risiken und sie dienen

161 Ähnlicher Fall: FG Hamb. Ur. v. 21. 9. 1984 IV 23/83 N ZfZ 85, 121 (irrtümlich erteilter Erlaubnisschein).

162 *Worms* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 5), FIX 5/5 Tz. 12; deutsche Dienstabweisung VSF Z 11 11 Abs. 13 (April 1987).

163 Man denke nur an die Schwierigkeiten bei der Unterscheidung zwischen aktivem Tun und Unterlassen.

164 Wieder leistet ein Exkurs in das Strafrecht gute Dienste: Dort ist beim Betrugsstatbestand des § 263 StGB ebenfalls problematisch, wann ein Irrtum vorliegt; vgl. Dreher/Tröndle, StGB, 43. Aufl. 1986, § 263 Tz. 18, 18 a.

auch der Zollverwaltung. Das muß berücksichtigt werden. Überprüft daher die Abrechnungsstelle, wenn auch nur cursorisch, Sammelzollanmeldungen und übersieht sie dabei einen Fehler, dann liegt ein Irrtum im hier interessierenden Sinne vor, mag er „passiv“ oder „aktiv“ sein.

Der Irrtum braucht für den Abgabenschuldner nicht erkennbar gewesen zu sein, und der Schuldner muß „gutgläubig“ gehandelt haben. – Die Begriffe müssen nach Lage des Einzelfalls angewendet werden. Die Verordnung ist hier zwar derart weit gefaßt, daß bei extensiver Auslegung kaum noch ein Fall des Art. 5 Abs. 2 übrig bliebe. Es besteht aber im Ergebnis wohl Einigkeit darüber, daß Derartiges nicht gewollt ist¹⁶⁵. Sachgemäß dürfte es vielmehr sein, im Rahmen des der zuständigen Behörde bzw. der Kommission eingeräumten Ermessens (aus der AO: § 5) zu prüfen, ob diese sonstigen Prämissen erfüllt sind. Bei vorsätzlicher Täuschung ist die Antwort klar, bei erfahrenen Importeuren müssen höhere Anforderungen gestellt werden als bei einem Gelegenheits-Zollbeteiligten, bei komplizierter Rechtslage ist eher Nachsicht zu gewähren als bei Tatbeständen einfacher Art usw.

f) Sonderfragen; die Rolle der EG-Kommission

aa) Die Nacherhebung kann wegen Art. 13 Erstattungsverordnung unbillig sein. Dann muß *zunächst* diese Frage geklärt werden, weil sonst u. U. ein überflüssiges Hin und Her der Zahlungen die Folge wäre¹⁶⁶. Geht man mit der hier vertretenen Meinung davon aus, daß die Nacherhebung nationaler Verbrauchsteuern weiterhin im nationalen Rahmen zu erfolgen hat, dann kann sich daraus ein Nebeneinander der Nacherhebungsverordnung einerseits und des § 172 AO andererseits ergeben, wobei jeder Regelungskomplex für sich zu sehen ist: Angenommen, der Importeur X führt Waren ein, für die sowohl Zoll als auch Mineralölsteuer erhoben wird. Eine spätere Überprüfung ergibt aber, daß die Ware kein Mineralöl im Sinne des § 1 des 2. MinölStG ist. Die Rückzahlung der Mineralölsteuer richtet sich dann nach § 172 AO, während bei umgekehrter Sachlage Erstattung und Nacherhebung parallel zum Zuge kommen.

bb) Noch ein Wort zur *EG-Kommission*: Sie spielt bei der Nacherhebung ebenso wie bei der Erstattung eine besondere Rolle. In den Fällen des Art. 5 Abs. 2 Nacherhebungsverordnung braucht sie nur dann *nicht* eingeschaltet zu werden, wenn es um die Bagatellfälle des Art. 8 geht: Art. 2, 4 Durchführungsverordnung. Die Kommission darf dann entscheiden, aber

165 Statt vieler *Christiansen*, ZfZ 80, 356 ff.; vgl. auch *Müller*, ZfZ 80, 103 f.

166 *Worms* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), F IX 5/5 Tz. 18.

sie muß es nicht, Art. 8 Durchführungsverordnung. Unterbleibt in diesen Fällen die Entscheidung, dann muß die zuständige nationale Behörde von der Nacherhebung absehen. Tut sie es dennoch nicht, ist ihr Bescheid als rechtswidrig anzusehen und anfechtbar¹⁶⁷. Wurde trotz eines solchen rechtswidrigen Bescheides der Betrag bezahlt, kommt eine Erstattung in Betracht, wenn die Voraussetzungen dafür gegeben sind.

5. Die Verordnung (EWG) Nr. 3787/86 (Rücknahme/Widerruf bestimmter Bewilligungen)

a) Anwendungsbereich

Wenig bemerkt selbst von der Fachöffentlichkeit ist zum 1. 1. 1988¹⁶⁸ die Verordnung (EWG) Nr. 3787/86 der Kommission über Rücknahmen und Widerruf der im Rahmen bestimmter Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung erteilten Bewilligungen vom 11. 12. 1986¹⁶⁹ in Kraft getreten. Die Verordnung gilt an sich nur für die Bewilligung von Veredelungs- und Umwandlungsverkehren (Art. 1 der Verordnung). Sie verdient aber trotzdem eine kurze Erwähnung, da sie im Rahmen ihres Geltungsbereiches die bisher vor allem von den §§ 130, 131 AO erfaßten Fälle regelt.

Die Verordnung regelt ähnlich § 130 AO in Art. 2 die Rücknahme und ähnlich § 131 AO in Art. 3 den Widerruf einer Bewilligung. Sie ist damit ein weiterer Schritt in Richtung Überlagerung der AO durch das Gemeinschaftsrecht.

Sie wird aber keine auch nur sinngemäße Anwendung auf nationale Steuern beanspruchen dürfen. Sind Bewilligungen in Steuerverkehren nach wie vor nach nationalem Recht zu beurteilen und durch die schon zitierten Verweisungsvorschriften nicht ausgesprochen, so gilt gleiches auch für deren Aufhebung oder Berichtigung. Zudem ergeben sich kaum faktische Unterschiede, wengleich die Verordnung streng auf die in Art. 1 genannten Verfahren ausgerichtet ist.

b) Besonderheiten

Die Verordnung hat einen anderen Regelungsbereich als den der Erstattungs- und Nacherhebungsverordnungen. Auf etwaige Zahlungsverpflichtungen wirkt sie sich nicht direkt aus. Die Aufhebung einer Bewilligung kann aber eine Zollschuld und damit eine Nachforderung auslösen. Das

167 Vgl. FG Hamb. Urt. v. 21. 9. 1984 IV 23/83 N ZfZ 85, 121.

168 Ausnahme vgl. Art. 8 der Verordnung.

169 ABl. EG Nr. L 350/14 vom 12. 12. 1986.

ist bei einer Rücknahme stets der Fall, weil sie gemäß Art. 2 Verordnung auf den Zeitpunkt der Bewilligung zurückwirkt und die Bewilligung konstitutives Merkmal von Zollbefreiungen nach Art. 1 der Verordnung ist. Trotz erteilter Bewilligung kann aber eine Nacherhebung erforderlich sein.

IV. Völkerrecht

1. Vorbemerkungen

Die soeben skizzierten EWG-Verordnungen lassen sich als „civil liberties“ der Zollabfertigungen bezeichnen¹⁷⁰; sie verdienen als solche eine über die EG hinausgehende Beachtung¹⁷¹. Andererseits darf jedoch nicht übersehen werden, daß auch das Völkerrecht generell derartige Regelungen über Erstattung/Erlaß und über die Nacherhebung von Zöllen für nicht unwichtig hält, beeinflussen sie doch auch den grenzüberschreitenden Warenverkehr und dessen Barrieren. Deshalb ist es nicht verwunderlich, wenn sich, obgleich mehr rudimentär, auch völkerrechtliche Regelungen zu der Thematik finden.

2. Einzelne Abkommen

Erstattungen im hier verstandenen Sinne sind keine Subventionen, die unter Art. III Abs. 8 Buchst. b) des GATT fallen würden¹⁷²; sie erfüllen schon im Ansatz nicht die Merkmale des Subventionsbegriffs. Die Konvention von Kyoto hat sich schon 1974 in ihrem Anhang F 6 der Erstattung und dem Erlaß von Eingangsabgaben angenommen¹⁷³. Anhang F 6 deckt sich in seinen Leitideen mit denen der EWG-Verordnung über Erstattung/Erlaß, so daß die Verordnung konform mit der Konvention geht¹⁷⁴. Indirekt können sich, selbstverständlich, auch andere völkerrechtliche Abkommen wie etwa der GATT-Zollwertkodex oder die Freihandelsabkommen auf die hier erörterte Materie auswirken; doch sei darauf nur hingewiesen.

170 *Lasok/Cairns*, The Customs Law of the European Economic Community, 1983, 211 f.: Die hier interessierenden Verordnungen „embody certain principles relating to the importer's 'civil liberties' within the community in the field of the release procedure.“

171 Schon innerhalb einzelner EG-Mitgliedstaaten waren die Verordnungen zuweilen geradezu revolutionär.

172 Dazu *Senti*, GATT als System der Welthandelsordnung, 1986, 155.

173 Zum Ganzen vgl. *Dorsch*, ZfZ 74, 298 m. w. N.

174 *Worms* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 5), F IX Tz. 17 a. E.

V. Abschließende Bemerkungen; Ausblick

Der Streifzug durch die Materie hat die Probleme der inhaltlichen Lösung wie auch des Verhältnisses verschiedener Rechtsordnungen zueinander angedeutet. Dabei erschien manche Kritik geboten. Andererseits sollen wenigstens abschließend die positiven Seiten der Entwicklungstendenzen des Gemeinschaftsrechts hervorgehoben werden. Daß ein derartig komplexes und heterogenes Gebilde wie die EG Regelungen zustande bringt, die durchaus keine marginalen Bereiche betreffen, ist im Grundsatz erfreulich und hoch einzuschätzen. Freilich handelt es sich um keine dogmatisch brillanten Normwerke, aber das gemeinschaftliche Zollrecht steht immer noch am Anfang. Es steht am Anfang einer Entwicklung, die, hoffentlich bald, das Gemeinschaftszollrecht als in sich geschlossenen Kodex hervorbringt.

Zollwert

Hinrich Glashoff, Steuerberater, Frankfurt

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Rechtsgrundlagen
 - 1. GATT-Übereinkommen 1979
 - 2. Zollwert- Gemeinschaftsrecht
 - a) Zollwertverordnung
 - b) Anwendungsbereich
 - 3. Nationales Recht
 - a) Warenbegriff
 - b) Sondervorschriften für die Bewertung von Waren
 - c) Maßgebender Zeitpunkt für die Bewertung
 - d) Nachweispflichten
- III. Verfahren der Zollwertermittlung
 - 1. Bewertungsmethoden
 - a) Überblick
 - b) Transaktionswert
 - aa) Verkauf
 - bb) Verkauf „zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“
 - cc) Keine Einschränkungen und Bedingungen
 - dd) Verkauf unter Verbundenen
 - ee) Tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis
 - ff) Hinzurechnungen
 - c) Transaktionswert gleicher Waren
 - d) Transaktionswert gleichartiger Waren
 - e) Deduktive Methode
 - f) Errechneter Wert
 - g) Schlußmethode
 - 2. Steuerpflichtige
 - a) Zollbeteiligter
 - b) Zollwertanmelder
 - c) Käufer
 - 3. Maßgebender Bewertungszeitpunkt
 - 4. Feststellung
 - 5. Rechtsbehelfsverfahren
- IV. Übergangsprobleme
- V. Strategisches Verhalten

I. Einleitung

Der Zollwert einer Ware ist in der Regel Bemessungsgrundlage für die Zollerhebung. Der Gemeinsame Zolltarif der Europäischen Gemeinschaft¹ enthält nur wenige spezifische Zollsätze, die an Maß, Zahl oder Gewicht anknüpfen. Im Regelfall liegt der Zollerhebung ein Wertzollsatz zugrunde. Dieser wird mit einem Vomhundertsatz des Wertes der Ware (Zollwert) angegeben.

¹ Vom 28. 6. 1968 ABl. EG Nr. L 172, 1.

Die Vorschriften über den Zollwert sind auch anzuwenden, wenn die Tarifierung einer Ware von ihrem Wert abhängt².

Der Zollwert ist regelmäßig Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer (§ 11 I UStG)³.

Die Frage des Zollwerts ist bei Einfuhren durch Verbundene häufig mit der Frage der Angemessenheit von Einfuhrrechnungspreisen unter steuerlichen Gesichtspunkten (arm's-length-Prinzip / verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage; § 1 AStG, Art. 9 OECD-Musterabkommen in Verbindung mit DBA) verknüpft, wenn auch keine rechtliche Verbindung zwischen Steuerrecht und Zollrecht besteht. Die Zollverwaltung ist naturgemäß eher an höheren, die Steuerverwaltung dagegen an niedrigeren Einfuhrpreisen interessiert.

II. Rechtsgrundlagen

1. GATT-Übereinkommen 1979

Das Zollwertrecht der Gemeinschaft (EWG) ist aus dem GATT-Zollwertkodex von 1979 abgeleitet⁴. Nach Art. VII GATT ist der Zollwert auf der Grundlage des wirklichen Wertes der eingeführten Ware zu ermitteln. Nähere Bestimmungen zur Berechnung enthält das Allgemeine Zoll- und Handelsabkommen nicht.

Im Brüsseler Zollwertabkommen von 1950 wurde dem Zollwert ein theoretischer Wert zugrunde gelegt. Der Zollwert bestimmte sich nach einem gedachten Kaufpreis („Normalpreis“) mit CIF-Klausel⁵. Die erste Zollwert-VO der EG vom 28. 6. 1968⁶ übernahm diese Zollwertdefinition. Eine weltweite Anwendung wurde jedoch nicht erreicht⁷.

Die EG-Kommission legte 1977 den Entwurf eines Kodex für Zollwertermittlung vor. Der Zollwert sollte danach durch den tatsächlich zu zahlenden Preis bestimmt werden.

2 Titel I Abschn. C Nr. 1 VO (EWG) Nr. 950/68 i. d. F. v. 24. 11. 1986 ABl. EG Nr. L 345, 1.

3 Vgl. aus der Rechtsprechung FG Berlin Urt. v. 22. 6. 1982 VII 928/81 EFG 83, 312.

4 Ausführlich dazu *Krockauer* in Bail/Schädel/Hutter, Zollrecht, 1962/87, F V Tz. 5 ff.; zur Entstehungsgeschichte des GATT vgl. *Pingel*, ZfZ 1955, 353; 1956, 5.

5 Cost, insurance, freight.

6 ABl. EG Nr. L 148, 1.

7 Zum American-Selling-Price-System (ASP) der USA vgl. *Krockauer* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), F V Tz. 7.

1979 wurde ein Übereinkommen zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (GATT-Zollwert-Kodex) getroffen. Die EG billigte den GATT-Zollwert-Kodex durch Beschluß des Rates vom 10. 12. 1979⁸ und verpflichtete sich, ihn zum 1. 7. 1980 in Kraft zu setzen. Der GATT-Zollwert-Kodex trat allgemein am 1. 1. 1981 in Kraft. In dem Übereinkommen wird der Ermittlung des Zollwertes soweit wie möglich der Transaktionswert⁹ zugrunde gelegt.

Als völkerrechtlicher Vertrag bindet das Abkommen die Signatarstaaten, begründet jedoch für die Steuerpflichtigen keine Rechte und Pflichten. Der GATT-Zollwert-Kodex räumt den Unterzeichnerstaaten ein Optionsrecht für das FOB-System¹⁰ oder das CIF-System ein¹¹.

Die Interpretationen des GATT-Zollwert-Kodex durch die Organe des GATT sind maßgebliche Erkenntnismittel für die Auslegung der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften, vor allem die „Decisions“ des GATT-Zollwertausschusses (Genf) und die „Advisory Opinions“, „Commentaries“, „Explanatory Notes“, „Case Studies“, „Studies“ des Customs Co-Operation Council (Brüssel), dem die Aufgaben des Technischen Zollwertausschusses (GATT) übertragen worden sind.

2. Zollwert-Gemeinschaftsrecht

a) Zollwertverordnung

Die Zollwertverordnung (ZWVO)¹² entspricht in den Hauptteilen wörtlich dem GATT-Zollwert-Kodex. Sie enthält darüber hinaus auch Teile der „Erläuternden Anmerkungen“ („Interpretative Notes“) zum GATT-Zollwert-Kodex.

Die Zollwertverordnung ist als Rahmenvorschrift konzipiert, sie regelt die Bewertung von Waren nicht umfassend. Die Kommission hat daher zu verschiedenen Bewertungsfragen Durchführungsverordnungen erlassen, von denen folgende allgemeine Bedeutung haben:

α) VO (EWG) Nr. 1494/80¹³ über erläuternde Anmerkungen und die auf dem Gebiet des Zollwertes anzuwendenden allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätze (sog. DV-Erläuterungen).

8 ABl. EG 1980 Nr. L 71, 1.

9 S. unter III. 1b).

10 Free on board.

11 Überwiegend wird das CIF-System angewendet, so auch in der EWG; anders jedoch z. B. die USA.

12 VO (EWG) Nr. 1224/80 v. 28. 5. 1980 ABl. EG Nr. L 134, 1 i. d. F. v. 11. 6. 1985 ABl. EG Nr. L 302, 139.

13 Vom 11. 6. 1980 ABl. EG Nr. L 154, 3.

β) VO (EWG) Nr. 1495/80¹⁴ zur Durchführung einiger Vorschriften der ZWVO (sog. Einzelfall-VO).

γ) VO (EWG) Nr. 1496/80¹⁵ über die Anmeldung der Angaben über den Zollwert und über vorzulegende Unterlagen (sog. DV-Zollwertanmeldung).

δ) VO (EWG) Nr. 3158/83¹⁶ über die Auswirkung von Lizenzgebühren auf den Zollwert (sog. VO-Lizenzgebühren).

ε) VO (EWG) Nr. 1766/85¹⁷ über die bei der Zollwertfeststellung anzuwendenden Umrechnungskurse (sog. Umrechnungs-VO).

b) Anwendungsbereich

Die Gesetzgebungskompetenz der Gemeinschaft ist auf EG-Zölle beschränkt, d. h. auf die Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs (GZT). Das Zollwert-Gemeinschaftsrecht gilt daher unmittelbar nur für die zollrechtliche Behandlung von Waren, die nach den Zollsätzen des GZT zu verzollen sind (Art. 1 I a ZWVO). Räumlicher Geltungsbereich ist das Zollgebiet der Gemeinschaft¹⁸.

Für andere Waren könnte nationales Recht gelten. Die ZWVO und die Durchführungsverordnungen sind jedoch sinngemäß anzuwenden (§ 29 ZG). Diese Bestimmung betrifft insbesondere Waren, die unter den Vertrag über die Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS)¹⁹ fallen. Nach einer Protokollerklärung der Mitgliedstaaten²⁰ gilt die ZWVO für EGKS-Waren unmittelbar. Der unterschiedliche räumliche Geltungsbereich erfordert jedoch eine sinngemäße Anwendung²¹.

Das Zollwert-Gemeinschaftsrecht gilt außerdem entsprechend für Waren, die zu Angleichungszollsätzen verzollt werden oder auf die die Besonderen Zollsätze des Deutschen Zolltarifs anwendbar sind²².

14 Vom 11. 6. 1980 ABl. EG Nr. L 154, 14 i. d. F. v. 29. 1. 1985 ABl. EG Nr. L 25, 7.

15 Vom 11. 6. 1980 ABl. EG Nr. L 154, 16 i. d. F. v. 11. 6. 1985 ABl. EG Nr. L 302, 152.

16 Vom 9. 11. 1983 ABl. EG Nr. L 309, 19.

17 Vom 27. 6. 1985 ABl. EG Nr. L 168, 21.

18 Vgl. dazu VO (EWG) Nr. 2154/84 v. 23. 7. 1984 ABl. EG Nr. L 197, 1.

19 Vom 18. 4. 1951 BGBl. II 1952, 447; aus der Rechtsprechung vgl. FG Hamb. Vorlagebeschl. v. 14. 10. 1985 IV 71/83 S-H EFG 86, 29.

20 Vom 31. 5. 1980 ABl. EG Nr. C 130, 1.

21 *Krockauer* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), B/29–33, Tz. 3.

22 Vgl. *Krockauer* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), B/29–33, Tz. 4 m. w. N.

Mit der Auslegung des Zollwert-Gemeinschaftsrechts sind neben den Organen des GATT²³ die EG-Kommission (Zollwertausschuß) und der BdF befaßt.

3. Nationales Recht

Nach dem Grundsatz des Vorranges des Gemeinschaftsrechts ist jede dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehende Bestimmung des innerstaatlichen Rechts unanwendbar. Das Zollwert-Gemeinschaftsrecht hat in seinem Geltungsbereich daher die nationalen zollwertrechtlichen Vorschriften weitgehend abgelöst²⁴. Es wird noch durch einige Bestimmungen des allgemeinen deutschen Zollrechts ergänzt.

a) Warenbegriff

Der Zollwert ist nur für bewegliche Sachen festzustellen, nicht für selbständige (nicht in Waren verkörperte) Dienstleistungen, Rechte und Informationen (§ 1 II 1 ZG)²⁵.

Das Zollwert-Gemeinschaftsrecht regelt einzelne wichtige Fälle: Finanzierungen (Art. 3 II VO [EWG] Nr. 1495/80)²⁶, Programme (Software) auf Datenträgern (Art. 8 a ZWVO), im Einfuhrland genutzte Rechte, z. B. Patentrechte, Copyrights, Warenzeichenrechte, Alleinvertriebsrechte (Art. 8 V ZWVO). Bei gebündelter Fakturierung ist ein getrennter Ausweis und Nachweis erforderlich (vgl. Art. 3 IV, 8 a I ZWVO, Art. 3 VO [EWG] Nr. 1495/80)²⁷.

b) Sondervorschriften für die Bewertung von Waren

Das Zollwert-Gemeinschaftsrecht ist sinngemäß auf Waren anzuwenden, für die es nicht unmittelbar gilt (§ 29 ZG)²⁸. Die Bewertung von Waren nach Lagerung in Freihäfen oder in Gebieten der anderen Mitgliedstaaten der EWG, EGKS oder EAG richtet sich nach § 30 ZG²⁹.

Der Zollwert für Waren, die nicht eingeführt worden sind und nicht als eingeführt gelten, ist der im Zollgebiet erzielbare übliche Wettbewerbspreis (§ 31 ZG, § 75 AZO)³⁰.

23 S. dazu unter II. 1.

24 Vgl. BFH Urt. v. 31. 7. 1984 VII R 91/83 ZfZ 1985, 50: durch Vereinbarungen nach § 79 III ZG kann eine Regelung des Zollwert-Gemeinschaftsrechts nicht außer Kraft gesetzt werden.

25 Ausführlich Müller in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), B/1 Tz. 2 ff.

26 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

27 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

28 S. dazu unter II. 2b).

29 Ausführlich Müller in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), B/29–33, Tz. 7 ff.

30 Z. B. bei Abfertigung von Freigut zu einem besonderen Zollverkehr; vgl. auch Müller in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), B/29–33, Tz. 10 ff.

c) Maßgebender Zeitpunkt für die Bewertung

Bei der Abfertigung zum freien Verkehr ist allgemein nach § 35 I ZG für die Menge, die Beschaffenheit und den Zollwert der Waren der Zeitpunkt maßgebend, in dem der Zollantrag gestellt oder wirksam geworden ist. Dagegen bezieht sich Art. 1 g–i ZWVO nur auf Art. 9 ZWVO (Währungsumrechnung). Bei anderen Zollbehandlungen gelten spezielle nationale Regelungen, z. B. § 45 VI 4 ZG³¹.

d) Nachweispflichten

§§ 21, 22 AZO regeln die Pflichten zur Beibringung der Angaben und Unterlagen, die für die Zollbehandlung erforderlich sind³².

III. Verfahren der Zollwertermittlung

1. Bewertungsmethoden

a) Überblick

Die ZWVO sieht für die Ermittlung des Zollwertes in Anlehnung an den GATT-Zollwert-Kodex sechs verschiedene Methoden vor. Die Reihenfolge der Ermittlungsmethoden ist zwingend festgelegt (Art. 2 I, II ZWVO). Lediglich die deduktive Methode (Art. 6 ZWVO) und die Additionsmethode (Art. 7 ZWVO) können auf Antrag des Einführers in der Reihenfolge gewechselt werden (Art. 2 II ZWVO)³³.

Vorherrschende Methode ist die Ermittlung des Zollwertes nach dem Transaktionswert (Art. 3, 8 ZWVO). Eine andere Ermittlungsmethode darf nur aus zwingendem Grund in Erwägung gezogen werden (Art. 2 I ZWVO). Im Regelfall liegt damit der Zollerhebung der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis zugrunde (Art. 3 I ZWVO).

Das geltende Recht unterscheidet sich darin von dem bis 1980 anzuwendenden Zollwert-System wesentlich. Art. 1 ZWVO 1968³⁴ stellte auf den Normalpreis ab. Der Zollwert einer Ware bestimmte sich nach dem Preis, der bei einem Kaufgeschäft unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs erzielt werden konnte³⁵. Das alte Zollwert-System hatte damit ge-

31 S. zum maßgebenden Zeitpunkt unter II. 3.

32 Ausführlich dazu *Krockauer* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 4), B/11–13, Tz. 8 ff.

33 Diese Regelung wurde auf Antrag der USA vereinbart, vgl. *Recker*, ZfZ 1980, 7 (12) unter Bem. 1 zu Art. 4 Kodex.

34 Vom 28. 6. 1968, ABl. EG Nr. L 148, 1.

35 Vgl. dazu BFH Urt. v. 5. 5. 1982 VII R 28/80 RIW 1982, 689; Urt. v. 31. 7. 1984 VII R 108 /81 ZfZ 1985, 12; Urt. v. 31. 7. 1984 VII R 91/83 ZfZ 1985, 50; Urt. v. 26. 11. 1985 VII R 89/82 RIW 1986, 1007.

genüber der Ermittlung des Transaktionswertes den Nachteil, daß es einen unbestimmten Rechtsbegriff zugrunde legte.

Die Zollwertermittlung nach dem Transaktionswert wird in fast allen Staaten angewendet.

b) Transaktionswert

Der Transaktionswert einer Ware bestimmt sich nach dem bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis (Art. 3 I ZWVO). Dieser ist gegebenenfalls um Kosten, Werte und Gebühren zu berichtigen (Art. 8 ZWVO). Die Wertermittlung geht damit von den Bedingungen aus, zu denen das einzelne Kaufgeschäft durchgeführt worden ist, selbst wenn diese von den Handelsgewohnheiten abweichen oder bei dem betreffenden Vertragstyp als ungewöhnlich gelten³⁶.

aa) Verkauf

Das Zollwert-Gemeinschaftsrecht enthält keine Definition des Verkaufsbegriffs. Nationales Recht ist nicht anwendbar, es würde zu unterschiedlichen Auslegungsergebnissen führen³⁷. Der Verkaufsbegriff muß aus den einschlägigen Bestimmungen der ZWVO und ihrer Durchführungsverordnungen hergeleitet werden.

Der Transaktionswert soll in größtmöglichem Umfang für die Zollwertermittlung herangezogen werden (Art. 2 I ZWVO). Der Begriff „Verkauf“ muß daher im weitesten Sinne ausgelegt werden³⁸.

Ein Verkauf im Sinne des Art. 3 ZWVO liegt stets vor, wenn derjenige, dessen Rechnungspreis zur Zollwertfeststellung angemeldet wird, Partei eines Kaufvertrages ist (Art. 6 Unterabs. 2 VO [EWG] 1495/80)³⁹.

Diese Voraussetzung ist auch bei einem Kommissionsgeschäft erfüllt. Der Kommissionär handelt für fremde Rechnung, aber im eigenen Namen. Damit ist er Partei des Kaufvertrages⁴⁰. Dies gilt gleichermaßen bei Einkaufs- wie bei Verkaufskommissionären.

Werk- und Werklieferungsverträge werden dem Kaufvertrag gleichge-

36 EuGH Urt. v. 4. 2. 1986 Rs. 65/85 RIW 1986, 476.

37 Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, 2. Aufl. 1986/87, ZWVO Art. 3 Tz. 13.

38 Advisory Opinion 1.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert, ZfZ 1985, 98.

39 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

40 Schlußfolgerung Nr. 2 des EG-Ausschusses für den Zollwert, ZfZ 1982, 298; die frühere Eigenhändler-Theorie des BFH (vgl. Urt. v. 13. 7. 1960 VII 99/59 UStBl. 1960, 436 m. w. N.) ist überholt. Zur Berücksichtigung von Provisionszahlungen bei der Berechnung des Transaktionswertes vgl. VSF Z 5311 Abs. 6.

stellt⁴¹. Für den Werklieferungsvertrag ergibt sich dies aus Art. 8 ZWVO. Der Transaktionswert ist danach für die Zollwertermittlung auch dann maßgeblich, wenn im Rahmen des zugrundeliegenden Geschäftes Waren beigelegt werden. Der vereinbarte Preis zuzüglich des Wertes nicht berechneter Beistellungen ist der Transaktionswert. Dies gilt auch dann, wenn Teile der Ware erst im Einfuhrland selbst beschafft worden sind. Die Herkunft der Ware ist für die Zollwertermittlung unerheblich. Nur durch einen passiven Veredelungsverkehr (Differenzverzollung) kann die Folge der Einbeziehung des Wertes von EG-Bestandteilen in den Zollwert eingeführter Waren gemildert werden (VO [EWG] Nr. 2473/86 des Rates^{41a} und Nr. 2458/87 der Kommission^{41b}).

In folgenden Fällen liegt nach den Entscheidungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert⁴² kein Kaufgeschäft vor:

α) Kostenlose Sendungen: Geschäfte bei denen keine Zahlung eines Preises erfolgt.

β) Wareneinfuhren auf Konsignation: die eingeführten Waren werden nicht auf Grund eines Kaufgeschäftes in das Einfuhrland verbracht, sondern mit der Absicht, sie auf Rechnung des Lieferers zum besterzielbaren Preis zu verkaufen. Zum Zeitpunkt der Einfuhr liegt daher kein Kaufgeschäft vor.

γ) Waren, die durch Vermittler eingeführt werden, die die Waren nicht kaufen, sie aber nach der Einfuhr verkaufen: nach internationaler Übung werden diese Geschäfte nicht als Einfuhr auf Konsignation angesehen.

δ) Wareneinfuhren durch Niederlassungen, denen keine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt (Zweigniederlassungen): ein Kaufgeschäft setzt ein Geschäft zwischen zwei rechtlich selbständigen Personen voraus.

ε) Einfuhren aufgrund eines Miet- oder Leasingvertrages: dies gilt auch dann, wenn der Vertrag eine Option zum Kauf der Waren enthält.

ζ) Leihweise Überlassung von Waren, die Eigentum des Absenders bleiben.

η) Waren (Abfall oder Schrott), die zur Vernichtung im Einfuhrland eingeführt werden, wobei der Einführer vom Lieferer für seine Leistung bezahlt wird.

bb) Verkauf „zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft“

Der Preis muß ein Exportpreis in die EG sein. Waren gelten bereits dann als zum Zweck der Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft verkauft, wenn sie zum freien Verkehr in der Gemeinschaft angemeldet werden

41 VSF Z 5311 Abs. 3.

41a ABl. EG Nr. L 212, 1.

41b ABl. EG Nr. L 230, 1.

42 Vgl. *Hahn, ZfZ* 1985, 98.

(Art. 6 Unterabs. 1 VO [EWG] Nr. 1495/80)⁴³. Es braucht daher keine unmittelbare Lieferung aus einem bestimmten Ausfuhrland in das Zollgebiet der Gemeinschaft vorzuliegen. Die Voraussetzungen sind auch erfüllt bei Verkauf in einem Freihafen, sowie bei dem Verkauf von schwimmenden Waren und von Waren mit Ursprung außerhalb irgendeines Zollgebiets (Fischfänge, Fischereierzeugnisse, Erdöl aus Off-shore-Bohrungen)⁴⁴.

Bei Lagerung durch den Käufer im Ausland oder im Freihafen darf sich die Ware bis zur Einfuhr nicht in ihrer Beschaffenheit oder Qualität verändert haben (Nachreifung, Be- oder Verarbeitung), da sich der Kaufpreis dann nicht mehr auf die „eingeführte“ Ware bezieht.

Mehrere aufeinanderfolgende, als Transaktionswerte anwendbare Verkaufspreise sind möglich, der Zollbeteiligte bestimmt, welcher Preis zur Bewertung herangezogen werden soll (Art. 6 Unterabs. 1 S. 2 VO [EWG] Nr. 1495/80)⁴⁵.

Kein Verkauf „zur Ausfuhr“ in die Gemeinschaft liegt vor, wenn erst die eingeführte Ware weiterverkauft wird und das Eigentum nach der Einfuhr auf den Käufer übergeht.

cc) Keine Einschränkungen und Bedingungen

Einschränkungen des Käufers bezüglich der Verwendung und des Gebrauchs der eingeführten Waren schließen die Anwendung des Transaktionswertes grundsätzlich aus (Art. 3 Ia ZWVO).

Bei Lizenzverhältnissen können die Lizenzgebühren dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen sein (Art. 8 Ic ZWVO i. V. mit VO [EWG] Nr. 3158/83)⁴⁶. Der Transaktionswert bleibt maßgeblich.

Einschränkungen, die durch das Gesetz oder von den Behörden in der Gemeinschaft auferlegt werden, sind nicht zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für Beschränkungen, die sich auf das Verkaufsgebiet beziehen und solche, die sich auf den Wert der Waren nicht wesentlich auswirken (Art. 3 Ia ZWVO).

Nach Auffassung der Zollverwaltung hat die Vorschrift keine praktische Bedeutung, da nur das jeweilige Kaufgeschäft zu betrachten und – außer in gewissen Fällen der geschäftlichen Verbundenheit – kein Vergleich mit anderen Kaufgeschäften anzustellen ist. Gleiche Waren können daher unterschiedliche Preise haben, wenn sie für unterschiedliche Industriezweige oder Verwendungszwecke bestimmt sind⁴⁷.

43 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

44 Schwarz/Wockenfoth, (FN 37), ZWVO Art. 3 Tz. 12.

45 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

46 Vom 9. 11. 1983, (FN 19).

47 VSF Z 5312.

Der Transaktionswert kann nicht zugrunde gelegt werden, wenn mit dem Kauf oder Preis *Bedingungen* verknüpft sind, für die kein Wert bezüglich der eingeführten Waren bestimmt werden kann. Entsprechendes gilt für Leistungen, die der Käufer zu erbringen hat (Art. 3 I b ZWVO). Die Vorschrift betrifft insbesondere Preisnachlässe, die der Verkäufer dem Käufer gewährt⁴⁸.

Bedingungen oder Leistungen, die sich auf die Erzeugung oder den Absatz der eingeführten Waren beziehen, führen nicht zur Ablehnung des Transaktionswertes (VO [EWG] Nr. 1494/80 zu Art. 3 I b ZWVO)⁴⁹.

Ist der Verkauf oder Preis der eingeführten Waren von einer Bedingung oder Leistung abhängig, deren Wert bestimmt werden kann, so gilt dieser Wert als mittelbare Zahlung des Käufers an den Verkäufer und als Teil des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises. Die Bedingung oder Leistung darf jedoch nicht mit einer vom Käufer auf eigene Rechnung durchgeführten Tätigkeit oder einem Faktor in Zusammenhang stehen, der bereits nach Art. 8 ZWVO einen Zuschlag zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis erforderlich macht (Art. 7 der VO [EWG] Nr. 1495/80)⁵⁰.

Es darf auch keine *direkte oder indirekte Erlösbeteiligung* des Verkäufers an dem Weiterverkauf oder der Verwendung nach der Einfuhr vorliegen, für die kein angemessener Zuschlag nach Art. 8 ZWVO möglich ist (Art. 3 I c ZWVO).

dd) Verkauf unter Verbundenen

Die geschäftliche Verbundenheit zwischen Verkäufer und Käufer (Art. 1 II ZWVO)⁵¹ schließt die Ermittlung des Transaktionswertes nicht ohne weiteres aus (Art. 3 II a ZWVO).

Der Kaufpreis muß durch die Verbundenheit beeinflusst sein. Die Zollstelle muß begründete Zweifel daran haben, daß der dem verbundenen Käufer berechnete Preis dem Preis entspricht, der einem nicht verbundenen Käufer in Rechnung gestellt worden wäre. In diesem Fall sind die Begleitum-

48 Ausführlich dazu *Schwarz/Wockenfoth*, (FN 37), ZWVO Art. 3 Tz. 42 ff.

49 Vom 11. 6. 1980, aaO (FN 16).

50 Vom 11. 6. 1980, aaO (FN 17).

51 Ausführlich *Schwarz/Wockenfoth*, (FN 37), ZWVO Art. 1 Tz. 29 ff.; *Krockauer* in *Bail/Schädel/Hutter*, (FN 4), F V 1/1 Tz. 14. Der Begriff „Verbundenheit“ ist vom steuerrechtlichen „arm's-length-Begriff“ und vom Verbundenheitsbegriff im Antidumpingrecht zu unterscheiden.

stände des Kaufes zu untersuchen (VO [EWG] Nr. 1494/80 zu Art. 3 II ZWVO)⁵².

ee) Tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis

Der Transaktionswert ist die Summe aus dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis und den Hinzurechnungen nach Art. 8 ZWVO. Der tatsächlich gezahlte Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat. Hierzu gehören auch indirekte Zahlungen und Leistungen, z. B. die Übernahme von Verpflichtungen des Verkäufers gegenüber Dritten (Art. 3 IIIa ZWVO)⁵³.

Hat der Käufer den Preis in dem für die Ermittlung des Zollwertes maßgebenden Zeitpunkt noch nicht gezahlt, so wird grundsätzlich der bei Zahlung im Bewertungszeitpunkt maßgebende Preis als Grundlage für die Zollwertermittlung angenommen (Art. 2 I VO [EWG] Nr. 1495/80)⁵⁴.

Die Zollverwaltung berücksichtigt *Preisermäßigungen* (Rabatte, Skonti, Preisnachlässe für Transportschäden und Minderlieferungen) bei der Zollwertermittlung, wenn diese sich im maßgebenden Zeitpunkt zumindest dem Grund nach aus dem Kaufvertrag ergeben. Nicht anerkannt werden Preisnachlässe, die sich erst aus Umständen oder Vereinbarungen nach dem maßgebenden Zeitpunkt oder aus anderen Geschäften als dem Kaufgeschäft über die eingeführten Waren ergeben⁵⁵.

Weicht die angemeldete oder zollamtlich ermittelte *Warenmenge* oder die *Beschaffenheit* der eingeführten Waren von der in Rechnung gestellten Menge oder Beschaffenheit ab und wird deshalb ein neuer Preis vereinbart, so ist dieser Preis der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis⁵⁶.

Haben die Parteien keine neue Vereinbarung getroffen, so ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis bei der Bestimmung des Transaktionswertes proportional herabzusetzen⁵⁷. Wertminderungen und Transportverluste vor der Einfuhr sind anteilig auch zu berücksichtigen, wenn kein Rechtsanspruch auf Preisermäßigung besteht (z. B. bei Risikoübergang vor Wertminderung bei FOB- und CIF-Geschäften) – vgl. Art. 4 Satz 2 VO (EWG) Nr. 1495/80.

Bestimmte *Aufwendungen* oder *Kosten* sind kein Bestandteil des gezahlten oder zu zahlenden Preises, sofern sie getrennt ausgewiesen werden

52 Vom 11. 6. 1980, (FN 16).

53 Aus der Rechtsprechung vgl. EuGH Urt. v. 4. 2. 1986 Rs. 65/85 RIW 1986, 476.

54 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

55 VSF Z 5314 Abs. 3.

56 *Krockauer* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), F V 1/3 Tz. 27.

57 EuGH Urt. v. 12. 6. 1986 Rs. 183/85 RIW 1987, 73.

(Art. 3 IV ZWVO i. V. mit Art. 3 VO [EWG] Nr. 1495/80)⁵⁸, so z. B. Einkaufsprovisionen, Kreditkosten und Zinsen im Rahmen einer Finanzierungsvereinbarung, Zahlungen für technische Maßnahmen an den eingeführten Waren, die nach der Einfuhr vorgenommen werden.

Zölle und *Abgaben*, die in der Gemeinschaft zu zahlen sind, werden nicht in den Zollwert einbezogen, auch wenn sie in dem gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind (Art. 3 IVb ZWVO).

ff) Hinzurechnungen

Bei der Ermittlung des Zollwertes nach Art. 3 ZWVO sind dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis bestimmte Kosten und Werte hinzuzurechnen, soweit sie in diesem Preis nicht enthalten sind (Art. 8 ZWVO).

Die Berichtigung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises betrifft:

α) für den Käufer entstandene Kosten (Provisionen und Maklerlöhne, [außer Einkaufsprovisionen], Kosten von Umschließungen⁵⁹, Verpackungskosten).

β) den aufgeteilten Wert bestimmter Gegenstände und Leistungen, die vom Käufer unentgeltlich oder zu herabgesetzten Preisen geliefert oder erbracht worden sind (in den eingeführten Waren enthaltene Materialien, bei der Herstellung verwendete Werkzeuge usw.).

γ) Lizenzgebühren, die der Käufer zu zahlen hat, wenn diese Zahlung sich auf die zu bewertenden Waren bezieht und nach den Bedingungen des Kaufgeschäfts über diese Waren zu zahlen ist (Art. 1 VO [EWG] Nr. 3158/83)⁶⁰.

δ) den Wert der Erlöse aus späteren Weiterverkäufen und sonstigen Überlassungen oder Verwendungen, die dem Verkäufer zugute kommen (außer Dividenden).

ε) Kosten bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft (Beförderungskosten einschl. Versicherungs- und Ladekosten). Der Transaktionswert erfasst nicht die Beförderungskosten nach der Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft, sofern diese getrennt ausgewiesen werden (Art. 15 I ZWVO)⁶¹.

Art. 8 ZWVO enthält eine abschließende Regelung der Kosten und Werte,

58 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

59 Vgl. dazu FG Hamb. Ur. v. 3. 2. 1983 IV 40/81 N EFG 83, 582.

60 Vom 9. 11. 1983, (FN 19).

61 Zu den Voraussetzungen des getrennten Ausweises vgl. FG BadWürtt. Ur. v. 11. 12. 1984 XI (II) 60/82 Z EFG 1985, 421; allgemein zu Art. 15 ZWVO *Krokaue*, ZfZ 1983, 102, 130.

die dem Transaktionswert hinzuzurechnen sind⁶², sofern es sich nicht um indirekte Zahlungen i. S. Art. 3 III a ZWVO handelt.

gg) Währungsumrechnungen

Sind Faktoren (Preise, Kosten, Werte) für die Ermittlung des Zollwertes von Waren in einer anderen Währung als der des Mitgliedstaates ausgedrückt, in dem die Bewertung vorgenommen wird, so ist als Umrechnungskurs der vom betreffenden Mitgliedstaat veröffentlichte Kurs anzuwenden (Art. 9 I a ZWVO). Das Ermittlungsverfahren ist seit 1985 durch die VO (EWG) Nr. 1766/85⁶³ im einzelnen geregelt.

Für die Bundesrepublik ist die Notierung an der Frankfurter Wertpapierbörse maßgebend.

c) Transaktionswert gleicher Waren

Kann der Transaktionswert der eingeführten Waren (Art. 3 ZWVO) nicht ermittelt werden, so ist der Zollwert anhand des Transaktionswertes gleicher Waren (Art. 4 ZWVO) zu bestimmen. Diese müssen im selben oder annähernd im selben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren eingeführt worden sein (Art. 4 I a ZWVO).

Gleiche Waren sind Waren, die in jeder Hinsicht gleich sind (körperliche Eigenschaften, Qualität, Ansehen) und in demselben Land wie die zu bewertenden Waren hergestellt worden sind (Art. 1 I c ZWVO)⁶⁴.

Die Voraussetzungen sind durch VO (EWG) Nr. 1494/80 geregelt⁶⁵. Diese Methode wurde bisher selten angewendet.

d) Transaktionswert gleichartiger Waren

Sind die Voraussetzungen der Art. 3 und 4 ZWVO nicht erfüllt, so ergibt sich der Zollwert aus dem für gleichartige Waren festgestellten Transaktionswert (Art. 5 ZWVO).

Waren sind gleichartig, wenn sie gleiche Eigenschaften und gleiche Zusammensetzungen bezüglich des Materials aufweisen, die es ihnen ermöglichen, gleiche Aufgaben zu erfüllen und im Handelsverkehr austauschbar zu sein (Art. 1 I d ZWVO)⁶⁶. Die Methode wurde bisher selten angewandt.

e) Deduktive Methode

Der Zollwert wird nach der deduktiven Methode (Art. 6 ZWVO) ermittelt, wenn die Voraussetzungen der Art. 3–5 ZWVO nicht vorliegen und

62 EuGH Urt. v. 9. 2. 1984 Rs. 7/83 RIW 1984, 228.

63 Vom 27. 6. 1985, (FN 20).

64 Ausführlich dazu *Hahn*, ZfZ 1983, 36.

65 Vom 11. 6. 1980, (FN 16).

66 Vgl. *Hahn*, ZfZ 1983, 36.

der Einführer keinen Antrag auf Anwendung des Art. 7 ZWVO gestellt hat⁶⁷. Zollwert ist der berichtigte Verkaufspreis für die eingeführten zu bewertenden oder für eingeführte gleiche oder gleichartige Waren.

Die Anwendung der deduktiven Methode setzt voraus, daß die eingeführten zu bewertenden oder gleichen oder gleichartigen Waren an unabhängige Dritte im gleichen oder annähernd gleichen Zeitraum verkauft werden, zu dem die zu bewertenden Waren eingeführt werden. Erfolgt der Verkauf erst nach weiterer Be- oder Verarbeitung, so wird die deduktive Methode nur auf Antrag des Einführers angewendet (Art. 6 II ZWVO).

Der berichtigte Verkaufspreis ergibt sich aus dem Preis je Einheit, zu dem die Waren in der größten Menge insgesamt verkauft werden. Von diesem Preis sind die üblichen Gewinn- und Gemeinkostenzuschläge, Provisionen sowie die innerhalb der Gemeinschaft entstehenden Beförderungs-, Versicherungs- und mit diesen zusammenhängenden Kosten sowie die Eingangsabgaben abzuziehen (Art. 6 I a ZWVO).

Das Verfahren im einzelnen ist durch die VO (EWG) Nr. 1494/80⁶⁸ geregelt.

f) Errechneter Wert

Der nach Art. 7 ZWVO ermittelte Zollwert eingeführter Waren beruht auf einem errechneten Wert⁶⁹. Die Anwendung dieser Vorschrift setzt voraus, daß der Zollwert nicht nach den Art. 3–6 ZWVO ermittelt werden kann und weder der Hersteller der Waren noch die Regierung des Ausfuhrlandes Einwendungen erheben (Art. 7 II ZWVO).

Der errechnete Wert kommt als Zollwert grundsätzlich nur in Betracht, wenn der Hersteller bereit ist, den Behörden des Einfuhrlandes die erforderlichen Preisberechnungen zur Verfügung zu stellen und spätere Prüfungen zu ermöglichen.

Der Zollwert ergibt sich aus den tatsächlichen Herstellungskosten für die zu bewertenden Waren. Hinzuzurechnen sind die üblichen Gewinn- und Gemeinkostenzuschläge von Herstellern im Ausfuhrland, die Waren der gleichen Gattung oder Art in die Gemeinschaft ausführen, sowie die Beförderungs- und Versicherungskosten bis zur Gemeinschaft (Art. 7 I ZWVO). Zum Verfahren im einzelnen vgl. VO (EWG) Nr. 1494/80⁷⁰.

67 Ausführlich dazu *Krockauer* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), F V 1/6 Tz. 3 ff.

68 Vom 11. 6. 1980, (FN 16).

69 Ausführlich dazu *Krockauer* in Bail/Schädel/Hutter, (FN 4), F V 1/7 Tz. 1 ff.

70 Vom 11. 6. 1980, (FN 16).

g) *Schlußmethode*

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Art. 3–7 ZWVO ermittelt werden, so ist er durch zweckmäßige Methoden zu bestimmen (Art. 2 III ZWVO).

Der Zollwert soll nach Möglichkeit auf bereits früher ermittelten Zollwerten beruhen. Die Bewertungsmethoden der Art. 2 bis 7 ZWVO sind in flexibler Auslegung anzuwenden (VO [EWG] Nr. 1494/80 zu Art. 2 Abs. 3)⁷¹.

2. Steuerpflichtige

a) *Zollbeteiligter*

Die Zollbehandlung wird nur auf Antrag vorgenommen (§ 10 I ZG). Der Antragsteller ist Zollbeteiligter (§ 10 III 1 ZG). Er hat das Zollgut, auf das sich sein Zollantrag bezieht, anzumelden (§ 12 I 1 ZG). Mit der Abgabe oder dem Wirksamwerden des Zollvertrags wird er Zollschuldner (§ 35 a I ZG).

b) *Zollwertanmelder*

Die EG-Kommission hat in der VO (EWG) Nr. 1496/80⁷² Form und Inhalt der Zollwertanmeldung einheitlich geregelt.

Der Zollwertanmelder muß seinen Wohnsitz oder Geschäftssitz im Zollgebiet der Gemeinschaft haben und über alle Tatsachen über die in der Anmeldung zu bestätigenden Umstände verfügen (Art. 1 II VO [EWG] Nr. 1496/80). Er ist verpflichtet, der Zollstelle die Warenrechnung vorzulegen (Art. 4 VO [EWG] Nr. 1496/80). Die Zollstelle ist an die Angaben des Zollwertanmelders nicht gebunden. Die Zollwertfeststellung erfolgt von Amts wegen, die Zollwertanmeldung ist daher nicht verbindlich.

c) *Käufer*

Käufer ist derjenige, dessen Kaufpreis als Basis des Transaktionswertes angemeldet wird. Es genügt, wenn er Partei eines Kaufvertrages ist (Art. 6 II VO [EWG] Nr. 1495/80)⁷³.

71 Vom 11. 6. 1980, (FN 16).

72 Vom 11. 6. 1980, (FN 18).

73 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

3. Maßgebender Bewertungszeitpunkt

Maßgebender Zeitpunkt für die Zollwertermittlung bei Waren, die unmittelbar zum freien Verkehr abgefertigt werden, ist der Tag, an dem die Zollstelle den Zollantrag des Zollbeteiligten über die Abfertigung der Waren zum freien Verkehr annimmt⁷⁴.

4. Feststellung

Die Feststellung des Zollwertes erfolgt entweder durch Steuerbescheid (Zollbescheid)⁷⁵ oder besonderen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid)⁷⁶. Eine gesonderte Feststellung (§ 179 I AO) ist nur bei der Einlagerung in ein offenes Zollager vorgesehen (§ 45 I ZG).

5. Rechtsbehelfsverfahren

Gegen die Zollwertfeststellung im Zollbescheid oder besonderen Feststellungsbescheid ist der Einspruch gegeben (§ 348 I Nr. 1, 2 AO). Über den Rechtsbehelf entscheidet das zuständige Hauptzollamt (§ 357 II 1 AO i. V. mit § 12 II FVG). Gegen die Entscheidung ist der Finanzrechtsweg eröffnet (§ 33 I Nr. 1 FGO). Soweit der Rechtsstreit die Gültigkeit oder Auslegung einer Norm des Zollwert-Gemeinschaftsrechts betrifft, kann das Finanzgericht die Rechtsfrage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegen; der Bundesfinanzhof ist hierzu bei Zweifeln verpflichtet (Art. 177 EWG-Vertrag)⁷⁷.

IV. Übergangsprobleme

Das neue Zollwertrecht hat zu weit mehr Unklarheiten und Streitfällen geführt, als seine Schöpfer und Befürworter vorausgesehen haben. Folgende Beispiele seien genannt (nur Transaktionswert):

1. Zeitpunkt der Anwendung der nachträglich eingefügten (entweder deklaratorischen oder konstitutiven) Spezialvorschriften für beschädigte

74 S. dazu auch bereits unter II 3b. Für die anderen Formen der Zollbehandlung vgl. §§ 20 III 3 (bei verspätetem Zollantrag), 39 IV (bei Freigutverwendung), 40a II 2 (bei Gestellungsbefreiung und Anschreibung zum freien Verkehr), 45 VI 4 (bei Zollgutlagerung), 57 I 2 (bei Vorenthaltung), 58 I 2 ZG (bei unrichtiger Abfertigung).

75 Vgl. dazu *Tipke* in *Tipke/Kruse*, AO, 12. Aufl. 1987, § 155 Tz. 12, § 172 Tz. 2 f.

76 Vgl. dazu *Tipke* in *Tipke/Kruse*, (FN 75), § 179 Tz. 1 ff.

77 Vom 25. 3. 1957 BGBl. 1957 II 766 ber. 1678 und BGBl. 1958 II 64, i. d. F. v. 11. 6. 1985 BGBl. 1985 II 1262.

und untergegangene Waren (Art. 4 VO [EWG] Nr. 1495/80⁷⁸ seit 15. 8. 1981), Software (Art. 8 a ZWVO⁷⁹ seit 1. 5. 1985) und Finanzierungskosten (Art. 3 VO [EWG] Nr. 1495/80⁸⁰ seit 1. 3. 1985).

2. Umfang der vorzulegenden Unterlagen bei Anmeldung des Kaufpreises eines nicht in der Gemeinschaft ansässigen Käufers.
3. Begriff der Quotakosten und Voraussetzungen für Nichteinbeziehung in den Transaktionswert.
4. Verbindlichkeit der angemeldeten Handelsstufe (Verkäufer/Käufer); Möglichkeiten zur Änderung der Zollwertanmeldung.
5. Verkauf zur Ausfuhr in die Gemeinschaft, Abgrenzung gegenüber Verkäufen in der Gemeinschaft.
6. Leasing-Raten als Basis des Zollwertes, Vergleich zu Kaufpreisen.
7. Einbeziehung von Lizenzgebühren in den Zollwert.

V. Strategisches Verhalten

Die Gestaltungsmöglichkeiten zur Erreichung eines Zollvorteils sind begrenzt. Jedoch möchte ich stichwortartig folgende sich aus dem bisher Vorgetragenen ergebenden Verhaltensregeln in Erinnerung bringen:

1. Entbündelung, sofern der Preis und die Kosten sich nicht nur auf eingeführte Waren erstrecken, z. B. bei Modellen, Prototypen und dgl., Montageleistungen, Software, Finanzierungskosten, durchgehenden Beförderungen (Lieferungen frei Haus).
2. Keine Marketing-Aktivitäten des Verkäufers im Einfuhrland, deren Kosten Bestandteil der dem Einführer berechneten Preise werden (zumindest getrennte Verträge und Rechnungen).
3. Möglichst keine Garantieleistungen durch Verkäufer, deren Kosten dann Bestandteil der dem Einführer berechneten Preise werden, wenn unentgeltliche Ersatzteile geliefert werden (Gefahr der Doppelverzollung).
4. Sorgfältige Bestimmung des Gegenstandes von Lizenzgebühren.
5. Vorsicht bei der Anmeldung des Käufers/Verkäufers (Handelsstufe), der Beurteilung von Quotakosten, der Beurteilung von Einkaufs- und Verkaufsprovisionen.

78 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

79 Durch VO (EWG) v. 23. 4. 1985 eingeführt, ABl. EG Nr. L 112, 50.

80 Vom 11. 6. 1980, (FN 17).

Der Zolltarif

Michael Lux, Hauptverwaltungsrat, Brüssel*

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Erster Teil: Der Zoll
 - 1. Ziele und Arten des Zolls
 - a) Ursprung und Entwicklung des Zolls
 - b) Die Motive für den Zoll
 - c) Der autonome und vertragsmäßige Zoll, die Meistbegünstigung
 - d) Die Differenzierung des Zolls nach dem Wert, der Menge, der Verwendung der Ware oder dem Einfuhrzeitpunkt
 - e) Die Bemessung des Zolls
 - 2. Der formelle und der materielle Zollbegriff
 - a) Das deutsche Recht
 - b) Das Gemeinschaftsrecht
 - c) Das Völkerrecht
 - d) Zusammenfassung
 - 3. Die Rechtsquellen des Zollrechts
 - a) Das deutsche Recht
 - b) Das Gemeinschaftsrecht
 - c) Das Völkerrecht
- III. Zweiter Teil: Der Zolltarif
 - 1. Ziele und Arten des Zolltarifs
 - a) Ursprung und Entwicklung des Zolltarifs
 - b) Die Ware als Objekt der Besteuerung
 - c) Der gesetzliche und der Gebrauchs-Zolltarif
 - 2. Die zolltarifliche Nomenklatur
 - a) Anforderungen
 - b) Die Systematik des Zolltarifschemas
 - aa) Der Vereins-Zolltarif von 1833
 - bb) Der Bülow-Tarif von 1902
 - cc) Das internationale Zolltarifschema des Völkerbundes von 1931
 - dd) Die Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens
 - ee) Das Harmonisierte System
 - gg) Ergebnis
 - 3. Der Begriff „Zolltarif“ in formeller und materieller Hinsicht
 - a) Das deutsche Recht
 - b) Das Gemeinschaftsrecht
 - c) Das Völkerrecht
 - d) Ergebnis
 - 4. Die Rechtsquellen des Zolltarifrechts
 - a) Das deutsche Recht
 - b) Das Gemeinschaftsrecht
 - aa) Das primäre Gemeinschaftsrecht
 - bb) Das sekundäre Gemeinschaftsrecht
 - c) Das Völkerrecht
 - 5. Die Auslegung des Zolltarifs
 - a) Die Bedeutung der grammatischen Auslegung
 - b) Der Rang der einzelnen Nomenklaturbestandteile
 - c) Die verbindlichen Auslegungsmittel

* Die hier vertretenen Auffassungen geben die persönliche Meinung des Autors wieder.

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> aa) Erläuterungs-Verordnungen bb) Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes d) Die nicht verbindlichen Auslegungsmittel <ul style="list-style-type: none"> aa) Erläuterungen und Avise des RZZ | <ul style="list-style-type: none"> bb) Erläuterungen, Tarifenentscheide und Einreichungsbeschlüsse der EG cc) Die Verkehrsauffassung, technische Normen und wissenschaftliche Regeln |
|--|--|

IV. Zusammenfassung

I. Einführung

Im Bereich des Zolltarifs stehen am 1. Januar 1988 wichtige Änderungen an. Zu diesem Zeitpunkt werden nämlich gleichzeitig

- die Warenbezeichnungen und Warencodes des Gemeinsamen Zolltarifs und der Zolltarifverordnung auf das Harmonisierte System umgestellt,
- die zolltarifliche und statistische Nomenklatur der Gemeinschaft erstmals in einem einzigen Rechtsakt als sog. Kombinierte Nomenklatur zusammengefaßt und
- auf Gemeinschaftsebene ein Integrierter Tarif (der TARIC) eingeführt, in dem alle zolltariflichen und einige sonstige Einfuhrregelungen der Gemeinschaft in übersichtlicher Form dargestellt und mit einer verbindlichen Codenummer verschlüsselt werden.

In dieser Situation sind zwei gegensätzliche Reaktionen möglich:

- Entweder man betont das Neue und läßt demgegenüber die bisher geltenden Regelungen und Auslegungsgrundsätze als unwichtig, ja überholt, erscheinen.
- Oder aber man sucht die Übereinstimmungen zwischen der bisherigen und der künftigen Lage, läuft dann allerdings Gefahr, den in Wirtschaft und Verwaltung erforderlichen Umstellungsaufwand zu unterschätzen.

Ich werde mich im folgenden bemühen, in differenzierter Form sowohl die Übereinstimmungen als auch die Neuerungen darzustellen. Dazu bedarf es eines historischen Rahmens, für den ich insbesondere die deutsche Situation heranziehen werde. Sie werden dabei feststellen, daß viele der als Neuerungen erscheinenden Dinge bereits zu früheren Zeiten erdacht, ja teilweise sogar auf nationaler Ebene bereits realisiert worden sind. Dies gilt z. B. für die Erarbeitung eines in 4 000-5 000 Unterpositionen aufgegliederten internationalen Zolltarifschemas, für die Vereinigung von zolltariflicher und außenhandelsstatistischer Nomenklatur oder für die Erstel-

lung eines integrierten Gebrauchs-Zolltarifs mit automationsgerechten Codenummern.

Außerdem darf man im Zeitalter von automatisiertem Datenaustausch und multifunktionalen Vordrucksätzen die für den Zolltarif verwendete Warensystematik nicht isoliert betrachten. Vielmehr muß man das Zolltarifschema im Zusammenhang sehen mit den für sonstige Zwecke (z. B. Außenhandels-, Produktions-, Verkehrsstatistik, Frachttarife, Handelsklassifikationen) vorgesehenen Warensystematiken, da jede Neubezeichnung und Umschlüsselung den Warenfluß verzögert, den Import und Export verteuert und zusätzliche Fehlerquellen schafft. In diesem Sinne ist die Harmonisierung der Warensystematiken Bestandteil eines umfassenden Programms zur Erleichterung des internationalen Handels und zur Herstellung einer besseren Vergleichbarkeit internationaler Statistiken.

Mit diesen Vorbemerkungen wird der Zolltarif zwar in einen sehr breit angelegten Zusammenhang gestellt. Andererseits muß aber darauf hingewiesen werden, daß sich die Neuerungen im wesentlichen nur auf die Nomenklatur des Zolltarifs beziehen. Ein Zolltarif besteht indessen immer aus zwei Elementen, nämlich

- einerseits der Nomenklatur, d. h. den systematisch geordneten Warenbezeichnungen und Warencodes und den dazu gehörenden Anmerkungen und Vorschriften (z. B. über die Einreihung unfertiger oder aus verschiedenartigen Bestandteilen bestehender Waren) und
- andererseits den Zollsätzen, die dazu dienen, die für die Bemessung des Zolls maßgebenden Faktoren anzugeben (z. B. ein Prozentsatz des Wertes oder ein Geldbetrag pro kg) und die der jeweils feinsten Aufgliederung einer Warengruppe innerhalb der Nomenklatur (der Tarifstelle) zugeordnet werden.

Wenn man für verschiedene Waren unterschiedliche Zollsätze festlegen will, dann benötigt man eine Nomenklatur zur gezielten Ansprache der betreffenden Waren. Da man heute allgemein auf eine Differenzierung der Zollsätze nicht verzichtet, gibt es weder einen Zolltarif ohne Nomenklatur noch eine Nomenklatur ohne unterschiedliche Zölle (denn wenn der Zollsatz für alle Waren gleich ist, dann ist es nicht erforderlich, die Waren in unterschiedliche Positionen einzureihen).

Dementsprechend ist dieser Vortrag in zwei Hauptteile gegliedert, nämlich

1. eine Darstellung der Ziele, Arten und Rechtsquellen des Zolls, bei der wir uns auf den gewohnten Pfaden bewegen können, und
2. eine Erörterung der Ziele, Arten und Rechtsquellen des Zolltarifs, bei

der sowohl die bisherige als auch die künftige Rechtslage berücksichtigt werden muß.

Zum Abschluß werden dann noch einmal die wichtigsten Ergebnisse zusammengefaßt.

II. Erster Teil: Der Zoll

1. Ziele und Arten des Zolls

a) *Ursprung und Entwicklung des Zolls*

Der Begriff „Zoll“ geht auf das griechische Wort „tèlos“ (Ziel, Ende, endgültige Zahlung) und das lateinische „teloneum“ (Abgabe) zurück. Das englische Wort „toll“ (Straßenzoll) ist damit verwandt. Die Bedeutung des Begriffs „Zoll“ hat sich im Laufe der Zeit gewandelt. In früheren Zeiten handelte es sich häufig um Abgaben, die dafür verlangt wurden, daß Waren eine Straße, Brücke oder einen Fluß passierten. Heute verwendet man den Begriff „Zoll“ im allgemeinen nur noch für Abgaben, die bei bestimmten Warenbewegungen über die Grenze (Einfuhr, Ausfuhr, Durchfuhr) erhoben werden, ohne daß es sich um ein Entgelt für eine Leistung der Verwaltung handelt (sonst läge eine Gebühr vor) und ohne daß inländische Waren mit einer gleichartigen Abgabe belastet werden (sonst läge eine Verbrauchsteuer vor).

In früheren Zeiten war die Pflicht zur Zahlung des Zolls allein davon abhängig, daß die Waren die Grenze (oder ein Stadttor, eine Brücke) passierten (*Passierzoll*). Heute, da der Zoll nicht nur als Einnahmequelle für den Staat, sondern auch als Mittel der Wirtschaftspolitik (z. B. der Schutzzoll) eingesetzt wird, legt man Wert darauf, nur solche Waren zu verzollen, die in den inländischen Wirtschaftskreislauf eingeführt werden (*Wirtschaftszoll*), um Waren, die nur durchgeführt werden, gar nicht erst zu belasten. Durchfuhrzölle sind nämlich für die inländische Wirtschaft nachteilig, weil sie zu Verkehrsverlagerungen führen und damit die aus dem Transitverkehr zu erzielenden Gewinne schmälern. Außerdem kommt es heute darauf an, Staus an den Grenzen zu vermeiden, was man z. B. durch eine Verlagerung der Zollabfertigung auf Zollstellen im Landesinnern erreichen kann. Beim Transit von der Grenze zum inländischen Beförderungs-ort wird dann noch kein Zoll erhoben; entsprechend kann man auch von der Zollerhebung absehen, wenn eingeführte Waren vor ihrem Verkauf gelagert oder auf Messen oder Märkten vorgeführt werden. Eine solche Regelung setzt voraus, daß man einen *Zollschuldentstehungsstatbestand*

schafft, wie z. B. die Abfertigung zum freien Verkehr, bei der das Zollgut durch die zollamtliche Freigabe zum Freigut wird (vgl. §§ 5, 35 a ZG).

b) Die Motive für den Zoll

Je nach dem Zweck, zu dem Zölle erhoben werden, unterscheidet man insbesondere zwischen

- *Finanzzöllen*, d. h. Geldleistungen, die der Staat den Bürgern in erster Linie zur Erzielung von Staatseinnahmen auferlegt, und
- *Schutzzöllen*, d. h. Abgaben, die primär deshalb erhoben werden, weil sie eingeführte Waren verteuern und dadurch die Produktion gleichartiger inländischer Waren erleichtern, indem sie den Kostenvorsprung ausländischer Hersteller ausgleichen. Im Falle von Ausfuhrzöllen auf knappe Rohstoffe besteht der Schutz darin, daß ausländische Hersteller wegen der höheren Rohstoffpreise mit der einheimischen Verarbeitungsindustrie schlechter konkurrieren können.

Heute steht der Schutzzollgedanke im Vordergrund; gleichwohl ist aber das Motiv, Staatseinnahmen zu erzielen, zumindest Nebenzweck. Die Beibehaltung von Zöllen für Waren, bei denen kein Schutzbedürfnis besteht, kann außerdem dazu dienen,

- den Unterhändlern bei Zollverhandlungen ein Verhandlungsobjekt zu belassen oder
- bestimmten Ländern, denen Vorzugszölle gewährt werden, die Präferenzvorteile zu erhalten, die aus dem Unterschied zwischen dem Regel- und dem Präferenzzoll (d. h. der Präferenzmarge) erwachsen.

Im übrigen können Zölle eingeführt, abgeschafft, erhöht oder ermäßigt werden

- aus *währungspolitischen* Gründen, also um eine Über- oder Unterbewertung der eigenen Währung auszugleichen (anstelle einer Auf- oder Abwertung) oder um die Wirkung einer Auf- oder Abwertung für einen bestimmten Wirtschaftszweig (z. B. die Landwirtschaft) auszugleichen,
- aus *konjunkturpolitischen* Gründen, d. h. um entweder durch Zollsenkungen preisdämpfend zu wirken oder durch Zollerhöhungen die Nachfrage nach einheimischen Gütern zu erhöhen und damit einer drohenden Arbeitslosigkeit entgegenzuwirken,
- aus *entwicklungspolitischen* Gründen, indem Entwicklungsländern im Verhältnis zu anderen Lieferländern Zollvorteile zum besseren Absatz ihrer Produkte gewährt werden,

- zur Abwehr von *Dumping*, d.h. der Ausfuhr von Waren unter ihrem normalen Wert, oder zum Ausgleich von *Ausfuhrsubventionen*, um mit Antidumping- bzw. Ausgleichszöllen eine Schädigung der einheimischen Hersteller zu verhindern,
- als *Notstandsmaßnahme* zur Abwehr einer schwerwiegenden Schädigung der einheimischen Hersteller (z.B. bei Naturkatastrophen, hoher Arbeitslosigkeit oder einem hohen Außenhandelsdefizit),
- als *Kampfmaßnahme* (Retorsionszoll), um eine Diskriminierung der eigenen Waren auf Exportmärkten oder einen unlauteren Wettbewerb zu vergelten oder um den betreffenden Staat zur Rücknahme seiner unerlaubten Handelspraktiken zu bewegen.

c) *Der autonome und der vertragmäßige Zoll, die Meistbegünstigung*

Je nachdem, ob in bezug auf die Zollsätze eine *vertragliche Bindung* besteht oder nicht, unterscheidet man zwischen

- *autonomen* Zöllen, deren Höhe der Staat frei nach oben und unten verändern kann, und
- *vertragmäßigen* Zöllen, die Gegenstand einer bilateralen (d.h. zwischen zwei Staaten bestehenden) oder multilateralen (d.h. zwischen mehreren Staaten bestehenden) Vereinbarung sind und die deshalb gegenüber dem oder den begünstigten Staaten nicht überschritten werden dürfen. Der gebundene Staat ist insoweit bei der Zollfestsetzung nur noch frei gegenüber denjenigen Ländern, mit denen kein Abkommen geschlossen wurde; auch gegenüber den Vertragsstaaten bleibt er jedoch berechtigt, niedrigere als die vereinbarten Zollsätze festzulegen.

Aufgrund des *Meistbegünstigungsgrundsatzes*, wie er im Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen (GATT) und in vielen bilateralen Zoll- und Handelsabkommen festgelegt ist, wird allerdings der mit einem bestimmten Staat vereinbarte Zollvorteil automatisch auch den übrigen Staaten gewährt, die Anspruch auf eine derartige Gleichbehandlung haben. Viele Staaten wenden auch gegenüber den übrigen Ländern – also auf autonomer Grundlage – die Meistbegünstigungszollsätze an. Ausnahmen vom Meistbegünstigungsgrundsatz sind nach dem GATT insbesondere zulässig

- bei Abkommen zur Gründung von Zollunionen oder Freihandelszonen und
- zur Gewährung allgemeiner Zollpräferenzen an Entwicklungsländer.

Die Gemeinschaft hat von diesen Ausnahmebestimmungen in erheblichem Umfang Gebrauch gemacht, z.B. bei den Zollpräferenzen gegenüber den

AKP-Staaten, den Mittelmeerländern, den EFTA-Ländern sowie bei dem System allgemeiner Zollpräferenzen.

d) Die Differenzierung des Zolls nach dem Wert, der Menge, der Verwendung der Ware oder dem Einfuhrzeitpunkt

Es kommt vor, daß der Gesetzgeber einen Zoll in differenzierter Form festlegen will, etwa weil

- zu einer bestimmten Jahreszeit ein Einfuhrbedarf besteht, zu einer anderen Jahreszeit aber die einheimischen Hersteller geschützt werden sollen (z. B. bei Frühkartoffeln),
- ein Wirtschaftszweig bestimmte Bauteile benötigt, die zur Zeit im Inland nicht hergestellt werden, deren Produktion später aber aufgenommen werden soll (z. B. bei elektronischen Mikroschaltungen),
- einem bestimmten Staat ein Präferenzvorteil gewährt, die einheimische Wirtschaft aber nicht übermäßig belastet werden soll (z. B. bei Sauerkirschen aus Jugoslawien),
- die einheimischen Hersteller durch Billigeinfuhren bedroht, aber im Bereich der hochwertigen Qualitäten wettbewerbsfähig sind (z. B. bei Nähmaschinen).

Für derartige Fallgestaltungen gibt es eine Fülle von Steuerungsmöglichkeiten:

- Bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen bietet es sich an, *Saisonzölle* vorzusehen, d. h. daß während und nach der Erntezeit im eigenen Zollgebiet ein höherer Zoll gilt als in der übrigen Zeit (z. B. Unterpositionen 0701 90 51 und 0701 90 59 der Kombinierten Nomenklatur – KN–).
- Will man die Billigeinfuhren stärker verteuern als die übrigen Einfuhren, so kann man die Höhe des Zollsatzes von der Einhaltung eines bestimmten *Referenzpreises* abhängig machen (z. B. Unterposition 0302 31 10 der KN).
- Billigeinfuhren kann man auch dadurch überproportional verteuern, daß man einen *Schwellenpreis* festlegt und als Zoll den Unterschiedsbetrag zwischen dem Rechnungspreis und dem Schwellenpreis erhebt (z. B. VO [EWG] Nr. 1289/87)¹.
- Soll die einheimische Verpackungsindustrie gefördert werden, so kann man für Waren in *Kleinpackungen* einen höheren Zoll vorsehen als für Großgebände (Unterpositionen 2008 11 91 und 2008 11 99 der KN).

¹ ABl. (EG) 1987 Nr. L 121, 11.

- Man kann bestimmte Wirtschaftszweige (z. B. die Fischkonservenindustrie) auch dadurch fördern, daß man Waren, die einem bestimmten *Verwendungszweck* zugeführt werden (hier: die Verarbeitung von Fisch zu Konserven) einem niedrigeren Zoll unterwirft als die nicht zu diesem Zweck verwendeten Waren (z. B. Unterposition 0302 31 10 der KN). In diesem Falle muß die Zollstelle allerdings kontrollieren, ob die abgabenbegünstigt eingeführten Waren tatsächlich dem vorgesehenen Verwendungszweck zugeführt worden sind. Andernfalls wird der Wettbewerb unter den Importeuren dieser Waren verfälscht.
- Will man bestimmte Lieferländer in bezug auf eine bestimmte Ware (z. B. eine Weinsorte) bevorzugen, so kann man eine Zollbegünstigung von der Vorlage einer *Echtheits- oder Ursprungsbescheinigung* abhängig machen, die nur von bestimmten Behörden ausgestellt werden darf (z. B. VO [EWG] Nr. 1120/75)². Diese Methode gerät allerdings leicht in Konflikt mit dem Meistbegünstigungsgrundsatz.
- Soll der Versorgungsbedarf eines einheimischen Wirtschaftszweigs gedeckt werden, so kann man eine *Zollaussetzung* vorsehen, d. h. der Regelzoll wird für einen bestimmten Zeitraum (normalerweise sechs Monate oder ein Jahr) ausgesetzt (z. B. VO [EWG] Nr. 1945/86)³.
- Wird eine Zollaussetzung dagegen eröffnet, um einem bestimmten Land eine Präferenz zu gewähren, befürchtet man aber andererseits, von Billigeinfuhren überschwemmt zu werden, so kann man anstelle eines Referenzpreises auch einen *Plafond* festlegen, bei dessen Überschreitung die Möglichkeit besteht, den Regelzoll im Verordnungswege wieder einzuführen (z. B. VO [EWG] Nr. 4054/86)⁴.
- Ist der Versorgungsbedarf nur begrenzt oder will man den Lieferländern nur in einem wert- oder mengenmäßig beschränkten Umfang Zollzugeständnisse gewähren, so kann man *Zollkontingente* festlegen, bei denen der Regelzollsatz automatisch wieder angewendet wird, sobald der begünstigte Einfuhrumfang erreicht oder der Begünstigungszeitraum abgelaufen ist (z. B. VO [EWG] Nr. 1343/87)⁵.

Der Meistbegünstigungsgrundsatz gilt auch in bezug auf Zollaussetzungen und Zollkontingente. Die ermäßigten Zollsätze sind grundsätzlich gegenüber allen Ländern anzuwenden, die Anspruch auf die Meistbegünstigungsbehandlung haben, es sei denn, eine der zulässigen Ausnahmen liegt

2 Vom 17. 4. 1975 ABl. (EG) 1975 Nr. L 111, 19.

3 Vom 18. 6. 1986 ABl. (EG) 1986 Nr. L 174, 1.

4 Vom 22. 12. 1986 ABl. (EG) 1986 Nr. L 377, 35.

5 ABl. (EG) 1987 Nr. L 127, 1.

vor (insbesondere Abkommen zur Gründung einer Zollunion oder Freihandelszone oder allgemeine Zollpräferenzen für Entwicklungsländer).

e) *Die Bemessung des Zolls*

Je nachdem, wie der Zoll *bemessen* wird, unterscheidet man zwischen

- *spezifischen Zöllen*, bei denen die Höhe des Zolls sich nach bestimmten meßbaren Eigenschaften der Ware (Gewicht, Länge, Rauminhalt) richtet, und
- *Wertzöllen*, bei denen der Zoll nach einem bestimmten Prozentsatz des nach dem Zollrecht maßgebenden Wertes der Ware (Zollwert) berechnet wird.

Die Kombination eines spezifischen Zolls mit einem Wertzoll wird als *Mischzoll* bezeichnet (z. B. „10 DM pro kg, jedoch höchstens 5 %“ oder „10 %, jedoch mindestens 5 DM pro kg“).

Diese Arten der Zollbemessung haben folgende Vor- und Nachteile:

- Während der spezifische Zoll sich auf objektive, leicht feststellbare Merkmale gründet und damit die gleichmäßige Erhebung der Zölle durch die einzelnen Zollstellen gewährleistet, ist der Wert der Ware als Bemessungsgrundlage des Wertzolls erheblich schwerer zu ermitteln. Der Wertzoll stellt also erheblich höhere Anforderungen an die abfertigenden Zollbeamten als der spezifische Zoll.
- Die Eigenschaften der Ware sind im Zeitpunkt der Zollabfertigung grundsätzlich erkennbar (notfalls durch Laboruntersuchung), so daß Täuschungen mit dem Ziel einer Verkürzung des Zolls in der Regel nur bei Unachtsamkeit der Zollbediensteten möglich sind. Beim Wertzoll kommt es dagegen darauf an, daß der Zollbeteiligte die zutreffenden Unterlagen vorlegt, so daß die Zollbeamten hier eher getäuscht werden können (z. B. durch Vorlage zu niedriger Rechnungen). Der Wertzoll macht deshalb eine regelmäßige Überprüfung der Angaben des Zollbeteiligten anhand seiner Buchführung erforderlich (Betriebsprüfung).
- Bei sinkenden Weltmarktpreisen (Deflation, Rezession) ermäßigt sich die wirtschaftliche Belastung durch den Wertzoll. Häufig ist gerade in solchen Fällen ein wirksamer Zollschatz erwünscht, der in dieser Situation durch den Wertzoll nicht erreicht werden kann. Beim spezifischen Zoll steigt dagegen bei Preiszusammenbrüchen auf dem Weltmarkt die Zollbelastung im Verhältnis zum Wert der Ware, so daß der spezifische Zoll seine Schutzfunktion hier besser erfüllt als der Wertzoll.

- Bei steigenden Weltmarktpreisen (Inflation) ist es dagegen umgekehrt: Hier folgt der Wertzoll automatisch der Preissteigerung, so daß er seine relative Schutzwirkung behält; andererseits verringert sich die Zollbelastung im Verhältnis zum Wert der Ware, wenn bei steigenden Weltmarktpreisen der unveränderte spezifische Zoll erhoben wird. In dieser Situation erfüllt also der Wertzoll seine Schutzfunktion besser als der spezifische Zoll.
- Während beim Wertzoll die teureren Waren derselben Gattung höher belastet werden als die billigeren, ist es beim spezifischen Zoll umgekehrt: hier werden die billigeren Waren derselben Gattung stärker belastet als die qualitativ besseren und deshalb teureren. Ob man sich hier für die eine oder die andere Art der Zollbemessung entscheidet, hängt davon ab, welche Erzeuger eines stärkeren Schutzes bedürfen und welche Verbraucher stärker durch Abgaben belastet werden sollen. In der Regel ist es steuerlich gerechter, denjenigen eine höhere Abgabenlast tragen zu lassen, der sich die teurere Ware leisten kann, als denjenigen, der die billigere Ware kauft. Andererseits haben die Erzeuger der qualitativ besseren oder aus Prestige-Gründen teureren Erzeugnisse in manchen Fällen ein geringeres Schutzbedürfnis, weil sie ihre Ware trotz ausländischer Konkurrenz gut auf dem Markt absetzen können (z. B. Champagner im Verhältnis zu sonstigem Schaumwein).
- Im internationalen Vergleich sind Wertzölle leichter zu handhaben, weil lediglich Prozentsätze miteinander zu vergleichen sind, soweit die Staaten den Zollwert nach den gleichen Kriterien ermitteln. Beim spezifischen Zoll sind dagegen unterschiedliche Bemessungsgrundlagen (z. B. Rauminhalt und Alkoholgehalt) und unterschiedliche Währungen gegenüberzustellen. Ferner ist es schwierig, die wirtschaftliche Zollbelastung spezifischer Zölle in Wertzölle umzurechnen.

2. Der formelle und der materielle Zollbegriff

Der Begriff „Zoll“ wird im deutschen Recht sowie im Gemeinschafts- und Völkerrecht nicht einheitlich verwendet. Schwierig ist die Begriffsbestimmung immer dann, wenn die Abgabe nicht im Zolltarif geregelt ist, wie z. B. im Falle der Abschöpfungen, Währungsausgleichsbeträge etc., deren Höhe durch besondere Verordnungen geregelt wird.

a) Das deutsche Recht

Das *Grundgesetz* weist dem Bund in Art. 105 Abs. 1 die Gesetzgebungskompetenz, in Art. 106 Abs. 1 Nr. 1 die Ertragshoheit und in Art. 108

Abs. 1 die Verwaltungshoheit für die Zölle zu. Das Bundesverfassungsgericht definiert Zölle als „Abgaben, die nach Maßgabe des Zolltarifs von der Warenbewegung über die Grenze erhoben werden“⁶. Hieraus könnte man schließen, daß nicht im Zolltarif vorgesehene Abgaben, die wegen einer Warenbewegung über die Grenze erhoben werden, keine Zölle im Sinne des Grundgesetzes sind mit der möglichen Folge, daß insoweit die Länder zuständig wären. Diese Schlußfolgerung hat das Bundesverfassungsgericht jedoch in der oben genannten Entscheidung zurückgewiesen; insoweit komme es vielmehr auf den materiellen Inhalt der Abgabe an. Maßgebend für den Zollbegriff ist demnach, daß die Abgabe an das Verbringen von Waren über die Zollgrenze anknüpft, wobei zur Unterscheidung von den bei der Einfuhr gleichfalls erhobenen Verbrauchsteuern zusätzlich darauf abgestellt werden muß, daß eine entsprechende Abgabe für gleichartige inländische Erzeugnisse fehlt. Ferner darf es sich nicht um eine Gegenleistung für geleistete Dienste handeln, da sonst keine Steuer, sondern eine Gebühr vorläge. Zölle im Sinne des Grundgesetzes sind also auch Abschöpfungen, Währungsausgleichsbeträge und Ausgleichsabgaben, obwohl diese nicht im Zolltarif aufgeführt sind. Die Kaffee- und die Teesteuer sind dagegen Verbrauchsteuern, da die Vorschriften für deren Erhebung nicht an den Einfuhrvorgang anknüpfen. Diese Steuern würden nämlich theoretisch auch dann erhoben, wenn es gelänge, in der Bundesrepublik Deutschland Kaffee oder Tee anzubauen.

Die *Abgabenordnung* (AO) definiert in § 3 „Zölle und Abschöpfungen“ als Steuern im Sinne dieses Gesetzes. Damit sind die Zölle und die Abschöpfungen verfahrensmäßig insofern gleichgestellt, als auf sie die Vorschriften der AO anzuwenden sind. Der in dieser Vorschrift erwähnte Zweck der Steuern, nämlich Einnahmen zu erzielen, kann auch Nebenzweck sein. Es kommt also nicht darauf an, ob Zölle oder Abschöpfungen primär aus fiskalischen Gründen, zum Schutz der einheimischen Industrie oder Landwirtschaft oder aus sonstigen Gründen (z. B. Retorsion) eingeführt werden; die Einnahmeerzielung ist zumindest ein Nebenzweck. Die ausdrückliche Bezeichnung der Zölle und Abschöpfungen als „Steuern“ im Sinne der AO dient also lediglich der Klarstellung. Soweit in Vorschriften der AO nur von „Zöllen und Verbrauchsteuern“ die Rede ist, werden die Abschöpfungen vom Begriff „Zölle“ miterfaßt (vgl. §§ 23 Abs. 1, 172 Abs. 1 Nr. 1, 209 Abs. 2, 223, 374 Abs. 1, 375 Abs. 2 AO). Teilweise verwendet die AO auch den Oberbegriff der „Eingangsabgaben“ (§§ 373, 374 Abs. 2 AO), zu denen die Zölle und Abschöpfungen sowie die bei der Einfuhr zu erhebenden Verbrauchsteuern gehören.

6 BVerfG Urt. v. 29. 10. 1958 2 BvL 19/56 BVerfGE 8, 260 (269).

Das *Zollgesetz* (ZG) definiert gleichfalls nicht den Begriff „Zoll“, sondern führt lediglich in seinem § 1 Abs. 3 diejenigen Steuern auf, die „Eingangsabgaben“ im Sinne dieses Gesetzes sind, nämlich „der Zoll einschließlich der Abschöpfung, die Einfuhrumsatzsteuer und die anderen für eingeführte Waren zu erhebenden Verbrauchsteuern“. § 21 Abs. 1 S. 1 ZG stellt klar, daß der Zoll nach dem Zolltarif erhoben wird. § 21 Abs. 1 S. 2 ZG definiert als „Zolltarif“ im Sinne dieses Gesetzes

- den Gemeinsamen Zolltarif und sonstige zolltarifliche Rechtsakte der Gemeinschaft mit unmittelbarer Geltung und
- im übrigen die Zolltarifverordnung.

Da die Abschöpfungen durch das Gemeinschaftsrecht geregelt werden, hängt es also letztlich von der Auslegung des Begriffs „Gemeinsamer Zolltarif“ ab, ob die Abschöpfungen Bestandteil des Gemeinsamen Zolltarifs und damit auch Zölle im Sinne des Zollgesetzes sind. Auf diese Streitfrage kommt es aber im Zusammenhang mit dem Zollgesetz deshalb nicht an, weil für die Abschöpfungen mit dem *Abschöpfungserhebungsgesetz* (AbG) eine Sonderregelung vorliegt, die dem Zollgesetz vorgeht. Allerdings erklärt § 2 Abs. 1 AbG die für die Zölle geltenden Vorschriften für anwendbar, soweit sich aus dem Gemeinschaftsrecht oder diesem Gesetz nicht etwas anderes ergibt.

Das Zollgesetz gilt also grundsätzlich nur für die Zölle (ohne Abschöpfungen). Einige seiner Bestimmungen haben jedoch unmittelbar Geltung auch für alle anderen Eingangsabgaben, wie z. B. § 1 Abs. 1 ZG (Überwachungsauftrag der Zollbehörden), § 20 Abs. 3 ZG (Verwertung von sicher gestelltem Zollgut) und § 79 ZG (Pauschalierungen und Vereinfachungen für alle Eingangsabgaben [ausgenommen Biersteuer]).

b) Das Gemeinschaftsrecht

Im Bereich des Gemeinschaftsrechts besteht das gleiche Dilemma wie im nationalen Recht: Sieht man formell als Zölle nur diejenigen Abgaben an, die in den Regelungen über den Gemeinsamen Zolltarif enthalten sind, so läuft man Gefahr, daß die Kompetenzzuweisung für die Festlegung von Zöllen dadurch unterhöhlt wird, daß andere Kompetenzträger (hier: die Mitgliedstaaten) Abgaben mit gleicher Wirkung einführen.

In Art. 9 Abs. 1 EWG-Vertrag hat man daher für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr die Erhebung von Zöllen und „Abgaben gleicher Wirkung“ untersagt. Gegenüber Drittländern ist in dieser Vorschrift jedoch nur von der Einführung eines Gemeinsamen Zolltarifs die Rede. Art. 113 EWG-Vertrag spricht lediglich allgemein von einer gemeinsamen Handels-

politik nach einheitlichen Grundsätzen. Der Europäische Gerichtshof hat jedoch – ähnlich wie das Bundesverfassungsgericht in bezug auf die nationale Kompetenzaufteilung zwischen Bund und Ländern – entschieden, daß sich aus der Verwirklichung des Gemeinsamen Zolltarifs für die Mitgliedstaaten das Verbot ergibt, auf dem Umweg über eine zusätzlich zu den Zöllen erhobene Abgabe die durch das Gemeinschaftsrecht abgesteckten Grenzen des Zollschutzes zu ändern⁷.

In die gemeinsamen Marktorganisationen hat der Gemeinschaftsgesetzgeber ausdrücklich ein Verbot der Abgaben mit zollgleicher Wirkung aufgenommen, von dem nur durch Gemeinschaftsrecht abgewichen werden kann. Auch verschiedene Abkommen der Gemeinschaft mit Drittländern, die einen Zollabbau zum Gegenstand haben, sehen gleichzeitig ein Verbot der Abgaben mit zollgleicher Wirkung vor. In ihrer Definition unterscheidet sich die Abgabe mit zollgleicher Wirkung vom Zoll nur dadurch, daß sie kein Zoll im eigentlichen Sinne ist. Auch sie ist eine einseitig auferlegte finanzielle Belastung, die wegen des Verbringens von Waren über die Zollgrenze erhoben wird, ohne daß eine entsprechende Abgabe für in der Gemeinschaft erzeugte Waren besteht, und bei der es sich nicht um eine Gebühr für geleistete Dienste handelt⁸.

Die Unterscheidung zwischen Zöllen und Abgaben mit zollgleicher Wirkung wird in der Praxis kaum relevant, weil der Gemeinschaftsgesetzgeber seine zollrechtlichen Regelungen auf beide Abgabentypen erstreckt: Art. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben⁹ definiert z. B. als Eingangsabgaben im Sinne dieser Verordnung „Zölle, Abgaben zollgleicher Wirkung, Abschöpfungen und sonstige bei der Einfuhr erhobene Abgaben, die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik oder im Rahmen der nach Artikel 235 des Vertrages auf bestimmte landwirtschaftliche Verarbeitungserzeugnisse anwendbaren spezifischen Regelungen vorgesehen sind“. Diese Definition ist gegenüber der in § 1 Abs. 3 ZG enthaltenen insofern enger, als hier die Einfuhrumsatzsteuer und die sonstigen Verbrauchsteuern fehlen. Das liegt daran, daß die Verbrauchsteuern derzeit nicht durch Gemeinschaftsrecht, sondern national geregelt werden. Andererseits geht der gemeinschaftliche Begriff der Eingangsabgaben insofern über den nationalen hinaus, als er ausdrücklich auch die „Abgaben zollgleicher Wirkung“ erfaßt.

7 EuGH Urt. v. 13. 12. 1973 verb. Rs. 37, 38/73 Slg. 1973, 1609.

8 Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl. 1983, Art. 12 Tz. 6.

9 Vom 2. 7. 1979 ABl. (EG) 1979 Nr. L 175, 1.

c) Das Völkerrecht

Bei internationalen Handelsverhandlungen stellt sich gleichfalls das Problem, wie der Begriff „Zoll“ auszulegen ist: Beschränkt man sich auf einen formellen Zollbegriff, so läuft man Gefahr, daß die vereinbarten Zollsensungen durch Abgaben mit anderer Bezeichnung oder durch Abgaben mit einer Rechtsgrundlage außerhalb des Zolltarifs unterlaufen werden. Art. XXVIII Abs. 1 GATT bestimmt deshalb, daß internationale Handelsverhandlungen eine wesentliche Herabsetzung des allgemeinen Niveaus der „Zölle und sonstiger Eingangs- und Ausgangsabgaben“ bezwecken sollten. In bezug auf die in Art. II Abs. 1 GATT geregelten Listen der Zugeständnisse spricht man zwar von „Zöllen im eigentlichen Sinne“ (damit dürften die im Zolltarif enthaltenen Zölle gemeint sein); aber gleichzeitig legt diese Vorschrift auch fest, daß die in den Listen angesprochenen Waren von „allen anderen Abgaben und Belastungen jeder Art“ befreit sind, die „anläßlich oder im Zusammenhang mit der Einfuhr auferlegt werden“, soweit sie die bestehende Abgabenbelastung übersteigen. Ausgenommen hiervon sind die Verbrauchsteuern (weil sie auf inländische Waren in gleicher Höhe erhoben werden), Antidumping- und Ausgleichszölle (weil sie die von einem bestimmten Land ausgehende Schädigung abwehren sollen, den Regelzoll gegenüber den übrigen Ländern aber unberührt lassen) und Gebühren und andere Belastungen, die den Kosten erbrachter Dienstleistungen entsprechen (weil insoweit gar keine Steuer, sondern eine Gebühr vorliegt).

Die Regelung der allgemeinen Meistbegünstigung in Art. I GATT bezieht sich gleichfalls sowohl auf „Zölle“ als auch auf „Belastungen aller Art, die anläßlich oder im Zusammenhang mit der Einfuhr oder Ausfuhr“ auferlegt werden.

d) Zusammenfassung

Zusammenfassend kann man feststellen, daß es einen formellen („Zoll im eigentlichen Sinne“, „nach dem Zolltarif zu erhebender Zoll“) und einem materiellen Zollbegriff (der auch die „Abgabe zollgleicher Wirkung“ oder die „Belastung anläßlich der Einfuhr“ umfaßt) sowohl im nationalen Recht als auch im Gemeinschaftsrecht und im Völkerrecht gibt. In der Regel kommt es auf die Abgrenzung zwischen diesen beiden Steuerarten nicht an, weil die meisten Vorschriften unmittelbar oder – wie im Falle des Abschöpfungserhebungsgesetzes – aufgrund von Verweisungen für beide Zollarten gelten. Ist diese Abgrenzung doch einmal entscheidungserheblich, so muß man aufgrund von Sinn und Zweck der Vorschrift und ihres systematischen Zusammenhangs ermitteln, ob im Einzelfall nur der Zoll im formellen Sinne oder auch der Zoll im materiellen Sinne gemeint ist.

3. Die Rechtsquellen des Zollrechts

a) Das deutsche Recht

Das Zollrecht ist Teil des *öffentlichen Rechts*. Da der Zoll eine Steuer ist, gehört das Zollrecht zum *Abgaben- bzw. Steuerrecht*. Die wichtigste Rechtsquelle des deutschen Zollrechts ist das *Zollgesetz*. Es enthält die grundlegenden Bestimmungen über die Erfassung des Warenverkehrs, die Zollbehandlung eingeführter Waren, Zollordnungswidrigkeiten etc. Die näheren Einzelheiten sind in besonderen Verordnungen – insbesondere der *Allgemeinen Zollordnung* – geregelt. Die Zollsätze ergeben sich nicht aus dem Zollgesetz, sondern aus dem Zolltarif, der allerdings – soweit die nationale Rechtsetzungsbefugnis reicht – seine Rechtsgrundlage im Zollgesetz hat (*Zolltarifverordnung*). Der Grund für die Auslagerung des Zolltarifs aus dem Zollgesetz liegt in dessen Umfang (mehreren tausend Warenlinien werden Zollsätze zugeordnet) und in der Häufigkeit, mit der Änderungen vorgenommen werden. Während das Zollgesetz u. a. bestimmt, *ob* und *wie* zu verzollen ist (Zollschuld- und Zollverfahrensrecht), ergibt sich aus dem Zolltarif, *wie hoch* der Zoll ist, wenn zu verzollen ist.

Soweit das Zollgesetz keine Sonderregelung trifft, gelten für Zölle – vorbehaltlich des Gemeinschaftsrechts – die Bestimmungen der Abgabenordnung, des Finanzverwaltungsgesetzes und der Finanzgerichtsordnung. Im übrigen enthält auch das Grundgesetz zollrechtliche Bestimmungen (Art. 73 Nr. 5, 105 Abs. 1, 106 Abs. 1 Nr. 1, 108 Abs. 1 GG).

b) Das Gemeinschaftsrecht

Das deutsche Zollrecht wird heute in erheblichem Ausmaß durch das Gemeinschaftsrecht überlagert, so daß man das Gesamtsystem nur noch im Zusammenhang mit dem Gemeinschaftszollrecht und dem Recht der gemeinsamen Marktorganisationen verstehen kann. Das Gemeinschaftsrecht regelt – soweit es sich auf die Ermächtigungsnormen des EWG-Vertrages stützt – im Wege der Verordnung (also mit unmittelbarer Geltung in den Mitgliedstaaten) u. a.

- den Gemeinsamen Zolltarif (einschließlich der Zollaussetzungen und Zollkontingente, Zollpräferenzen, Antidumping- und Ausgleichszölle),
- den Zollwert der Waren,
- Zollbefreiungen aufgrund besonderer Umstände (z. B. Übersiedlung, Erbschaft, Kleinsendungen nichtkommerzieller Art, Gegenstände erzieherischen, wissenschaftlichen oder kulturellen Charakters),
- den Ursprung der Waren,

- das Zollgebiet der Gemeinschaft,
- das gemeinschaftliche Versandverfahren,
- die Zulassung von Waren zu einer Abgabenbegünstigung aufgrund ihrer besonderen Verwendung,
- die vorübergehende Verwendung von Waren,
- die aktive Veredelung von Waren,
- die Umwandlung von Waren,
- die Erstattung und den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben,
- die Nacherhebung von Eingangs- und Ausfuhrabgaben.

Daneben besteht eine Vielzahl von Richtlinien, die in nationales Recht umgesetzt werden müssen und deshalb in das deutsche Zollrecht eingegangen sind¹⁰. Im übrigen enthält auch der EWG-Vertrag einige Bestimmungen mit unmittelbarer Geltung, z. B. in bezug auf die Abschaffung der Zölle im innergemeinschaftlichen Handel (vgl. Art. 16 EWG-Vertrag).

Im Bereich des EGKS-Vertrages erläßt die Gemeinschaft Entscheidungen mit unmittelbarer Geltung insbesondere in bezug auf Antidumping- und Ausgleichszölle; im übrigen spricht sie Empfehlungen aus, die einer Umsetzung in nationales Recht bedürfen. Das Zollschuld- und Zollverfahrensrecht der EWG gilt jedoch auch in bezug auf die dem EGKS-Vertrag unterliegenden Erzeugnisse.

Das Verhältnis zwischen deutschem und gemeinschaftlichem Zollrecht stellt sich wie folgt dar: Durch die Gründungs- und Beitrittsverträge haben die zwölf EG-Mitgliedstaaten in einem bestimmten Umfang an die Gemeinschaft als supranationales Organ Hoheitsrechte übertragen und damit die Grundlage für ein unmittelbar in jedem Mitgliedstaat geltendes Recht geschaffen (Art. 189 EWG-Vertrag). Das primäre (d. h. das in den Gründungs- und Beitrittsverträgen enthaltene) und das sekundäre (d. h. das aufgrund dieser Verträge erlassene) Gemeinschaftsrecht stellen eine eigenständige Rechtsordnung des Völkerrechts dar, zu deren Gunsten die Mitgliedstaaten – wenn auch in begrenztem Umfang – ihre Souveränitätsrechte eingeschränkt haben. Durch die Verträge wurde eine einheitliche und in sich geschlossene Hoheitsgewalt originär mit der Wirkung geschaffen, daß die entsprechenden nationalen Hoheitsrechte zurücktreten. Der Vorrang

¹⁰ Z. B. die Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Verfahren für die Überführung von Waren in den zollrechtlich freien Verkehr v. 24. 7. 1979 ABl. (EG) 1979 Nr. L 205, 19.

des Gemeinschaftsrechts hat zur Folge, daß entgegenstehendes nationales Recht ohne weiteres unanwendbar wird, gleichgültig, ob es vor oder nach der entsprechenden Gemeinschaftsregelung ergangen ist. Der Vorrang bedeutet allerdings nicht, daß das nationale Recht nichtig wird. Vielmehr tritt das nationale Recht insoweit gegenüber dem Gemeinschaftsrecht zurück, es wird von ihm „überlagert“ bzw. „verdrängt“.

Zur Zeit regelt das unmittelbar geltende Gemeinschaftsrecht den Zollbereich nicht in seiner Gesamtheit, so daß weiterhin deutsche Rechtsvorschriften erforderlich sind. Beide Rechtsbereiche sind allerdings eng miteinander verzahnt:

- Bei der horizontalen Verzahnung stehen die Rechtsvorschriften eines bestimmten Regelungsbereiches nebeneinander (während z. B. für die dem EWG- und dem EAG-Vertrag unterliegenden Waren der Gemeinsame Zolltarif anzuwenden ist, gilt für EGKS-Waren – abgesehen von bestimmten Antidumping- und Ausgleichszöllen – die nationale Zolltarifverordnung).
- Bei der vertikalen Verzahnung werden die Bestimmungen beider Rechtsquellen hintereinander geschaltet. Dabei dienen die nationalen Vorschriften entweder ausschließlich der Durchführung des Gemeinschaftsrechts (z. B. das Abschöpfungserhebungsgesetz) oder zugleich auch der Durchführung nationalen Rechts (z. B. die Freigutverwendung gemäß § 39 ZG).

c) Das Völkerrecht

Anders als das Gemeinschaftsrecht, das heute überwiegend mit unmittelbarer Geltung erlassen wird, begründet das völkerrechtliche Zollrecht keine Rechte, auf die sich der Bürger vor Gericht berufen kann. Gleichwohl hat auch das Völkerrecht im Zollbereich eine große Bedeutung. Unter anderem

- beruht die Nomenklatur des Gemeinsamen Zolltarifs und der Zolltarifverordnung auf dem im Rahmen des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens vereinbarten Abkommen über das Zolltarifschema für die Einreihung der Waren in die Zolltarife¹¹, das ab 1. 1. 1988 vom Internationalen Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren¹² abgelöst werden soll,
- sind die meisten Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs und der Zolla-

11 Vom 15. 12. 1950 BGBl. 1950 II 1.

12 Vom 14. 6. 1983 BGBl. 1986 II 1067.

- rifverordnung im Rahmen des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens – GATT –¹³ vertraglich gebunden,
- richtet sich der Zollwert nach dem im GATT vereinbarten Zollwertkodex¹⁴,
 - sind für die Bemessung und Erhebung von Antidumping- und Ausgleichszöllen der Antidumping- bzw. Subventions-Kodex des GATT¹⁵ maßgebend,
 - besteht für den Zollgutversand das im Rahmen der Wirtschaftskommission für Europa (ECE) ausgearbeitete Zollübereinkommen über den internationalen Warentransport mit Carnets TIR¹⁶,
 - können im Rahmen des Zollübereinkommens über das Carnet ATA¹⁷ Waren vorübergehend zollfrei eingeführt werden,
 - sieht das UNESCO-Abkommen über Gegenstände erzieherischen, wissenschaftlichen und kulturellen Charakters¹⁸ Zollbefreiungen vor,
 - enthält das internationale Übereinkommen zur Vereinfachung und Harmonisierung der Zollverfahren – Kyoto-Übereinkommen –¹⁹ eine Fülle von Bestimmungen darüber, wie Staaten ihre Zollregelungen abfassen sollten.

Auch wenn solche völkerrechtlichen Regelungen zu ihrer unmittelbaren Geltung einer Transformation in nationales Recht oder in Gemeinschaftsrecht bedürfen, so können sie doch zur Auslegung mehrdeutiger Begriffe herangezogen werden. Das gleiche gilt für im Rahmen solcher Übereinkommen erstellte Auslegungshilfen wie z. B. die Erläuterungen und Einreichungsvise zur Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens oder zum Harmonisierten System.

13 Vom 30. 10. 1947 BGBl. 1951 II Anlagenband I.

14 Vom 12. 4. 1979 ABl. (EG) 1980 Nr. L 71, 107.

15 Vom 12. 4. 1979 ABl. (EG) 1980 Nr. L 71, 102 und 72.

16 Vom 21. 5. 1979 BGBl. 1979 II 445.

17 Vom 5. 6. 1962 BGBl. 1965 II 949.

18 Vom 22. 11. 1950 BGBl. 1957 II 170.

19 Vom 18. 3. 1975 ABl. (EG) 1975 Nr. L 100, 1.

III. Zweiter Teil: Der Zolltarif

1. Ziele und Arten des Zolltarifs

a) *Ursprung und Entwicklung des Zolltarifs*

Nachdem der Begriff „Zoll“ im ersten Teil bereits erläutert worden ist, bedarf jetzt nur noch der Wortbestandteil „Tarif“ einer Begriffsbestimmung. Unter einem „Tarif“ versteht man ein Verzeichnis von Preisen oder Berechnungsfaktoren. Ein Frachttarif enthält die Preise von Transportleistungen, ein arbeitsrechtlicher Tarifvertrag gibt u. a. das Entgelt für die zur Verfügung gestellte Arbeitskraft an. Ein Zolltarif ist dementsprechend ein Verzeichnis der Zölle (bzw. der Bemessungsfaktoren für deren Berechnung), die unter bestimmten Bedingungen (z. B. Bestehen einer Zollschuld) zu erheben sind.

Da Zölle an die Warenbewegung über die Grenze anknüpfen²⁰, kann ein Zolltarif theoretisch Einfuhr-, Ausfuhr- und Durchfuhrzölle enthalten. Der Vereins-Zolltarif des Deutschen Zollvereins aus dem Jahre 1833²¹ sah für alle diese Fallgestaltungen in bezug auf bestimmte Waren Zölle vor. Aufgrund von Art. V GATT sind Durchfuhrzölle heute nicht mehr zulässig und Ausfuhrzölle werden nur ausnahmsweise (im Rahmen der Gemeinschaft nur als Ausfuhrabschöpfungen) festgelegt. Ein Zolltarif regelt also normalerweise die Höhe der Zölle, die bei der *Einfuhr* von Waren zu erheben sind.

b) *Die Ware als Objekt der Besteuerung*

§ 1 ZG definiert als „Waren“ im Sinne dieses Gesetzes „alle beweglichen Sachen“. „Sachen“ sind gemäß § 90 BGB nur körperliche Gegenstände. Elektrischer Strom oder Dienstleistungen können demnach keine Waren sein. Gleichwohl sieht der Gemeinsame Zolltarif eine Position für elektrischen Strom vor (Position 2716 der KN), beläßt ihn aber zollfrei. Sollte für elektrischen Strom ein Zoll festgesetzt werden, so könnte aufgrund von § 78 Abs. 3 ZG eine Regelung für die Erfassung und Zollbehandlung der elektrischen Energie getroffen werden. In bezug auf geistige Leistungen, die nicht in einem Gegenstand verkörpert sind, können dagegen in keinem Falle Zölle erhoben werden.

Ist eine Dienstleistung in einer Sache verkörpert (z. B. Software auf einer Diskette oder ein Spielfilm), so kommt es auf die Zollbemessungsregeln

²⁰ S. o. II. 2.

²¹ PrGS 1833, 164.

an, ob und inwieweit die geistige Leistung zusammen mit der Ware zu verzollen ist:

- Die Zollwertverordnung²² hat in Art. 8 a folgende Regelung getroffen: „Bei der Einfuhr von Datenträgern, die Daten oder Programmbefehle enthalten, werden . . . die Kosten oder der Wert der Daten oder Programmbefehle nicht in den Zollwert einbezogen, sofern diese Kosten oder dieser Wert getrennt von den Kosten oder dem Wert des betreffenden Datenträgers ausgewiesen werden.“
- Unterliegt der Träger der geistigen Leistung einem spezifischen Zoll, so richtet sich die Höhe des Zolls nach den zu messenden Eigenschaften der Ware; bei Spielfilmen kommt es z. B. allein auf die Länge des Films an (Unterposition 3706 10 99 der KN).

Die Verordnung (EWG) Nr. 4057/86 über unlautere Preisbildungspraktiken in der Seeschifffahrt²³ sieht unter bestimmten Voraussetzungen die Erhebung einer Ausgleichsabgabe vor. Da das Objekt der Besteuerung eine Dienstleistung ist, handelt es sich bei dieser Ausgleichsabgabe nicht um einen „Zoll“ in materieller Hinsicht (auch wenn die Zollverwaltung gemäß Art. 108 Abs. 1 GG für die Erhebung dieser Abgabe zuständig ist, weil sie im Rahmen der Gemeinschaft geregelt wird).

Wenn somit grundsätzlich alle beweglichen körperlichen Gegenstände – und gleichzeitig nur diese – als Waren im Sinne des Zolltarifs anzusehen sind, so besteht doch aus ethischen Gründen eine Ausnahme für Föten und Leichen, die deshalb nicht der Verzollung unterliegen²⁴. Insoweit handelt es sich um eine Vor- bzw. Nachwirkung der menschlichen Person, die selbst nicht als Sache in den Zolltarif eingereiht werden kann.

Über diese Ausnahme hinaus wird teilweise aus den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs über die illegale Einfuhr von Betäubungsmitteln²⁵ gefolgert, daß von der Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs alle Waren ausgeschlossen sind, deren Einfuhr aufgrund von Regelungen nicht-wirtschaftlicher Art (i. S. des Art. 36 EWG-Vertrag) verboten ist. Eine solche Auslegung ist jedoch abzulehnen, weil sie Unklarheiten in bezug auf das zu steuernde Objekt verursacht und es dem Ermessen der Zollbehörden überläßt, ob der Zoll im Einzelfall erhoben wird oder nicht.

22 VO (EWG) Nr. 1224/80 v. 28. 5. 1980 ABl. (EG) Nr. L 134, 1.

23 Vom 22. 12. 1986 ABl. (EG) 1986 Nr. L 378, 14.

24 Vgl. Antwort der Kommission auf die schriftliche Anfrage Nr. 442/85, ABl. (EG) 1985 Nr. C 263, 19.

25 Urt. v. 26. 10. 1982 Rs. 2211/81 Slg. 1982, 3681; Urt. v. 26. 10. 1982 Rs. 240/81 Slg. 1982, 3699.

Die Zollaussetzungen und Zollbefreiungen erkennen ohnehin den Zollanspruch des Zolltarifs an, schaffen aber einen Rechtsgrund für die Nichtanwendung der darin vorgesehenen Regelzölle.

c) Der gesetzliche und der Gebrauchs-Zolltarif

Je nachdem, ob der Zolltarif die gesetzliche Grundlage für die Zollerhebung darstellt oder ob es sich um eine – rechtlich nicht verbindliche – Zusammenstellung zolltariflicher und gegebenenfalls auch sonstiger außenhandelsbezogener Rechtsakte handelt, unterscheidet man zwischen

- dem *gesetzlichen Zolltarif* und
- dem *Gebrauchs-Zolltarif*.

Der gesetzliche Zolltarif enthält zumindest die autonomen Regelzollsätze, kann aber darüber hinaus weitere oder gar sämtliche zolltarifliche Regelungen enthalten, wie die folgenden Beispiele zeigen:

- Das Zolltarifgesetz vom 16. August 1951²⁶ beschränkte sich darauf, die autonomen Regelzollsätze wiederzugeben; für die in bilateralen und multilateralen Abkommen festgelegten vertragsmäßigen Zollsätze wurden besondere Rechtsakte erlassen; Präferenz-, Antidumpingzölle sowie Zollkontingente und Zollaussetzungen bestanden seinerzeit nicht.
- Die Verordnung (EWG) Nr. 950/68 über den Gemeinsamen Zolltarif²⁷ faßt dagegen die autonomen und die vertragsmäßigen Regelzollsätze in einem einzigen Rechtsakt zusammen. Die weiteren Bestandteile des gesetzlichen Zolltarifs, insbesondere die Zollaussetzungen, Zollkontingente, Präferenz- und Antidumpingzölle, sind in einer Vielzahl von Einzelregelungen enthalten.
- Die Zolltarifverordnung vom 24. September 1986²⁸ faßt – soweit die deutsche Rechtsetzungshoheit reicht – demgegenüber sämtliche zolltariflichen Regelungen zusammen, also z. B. die autonomen und vertragsmäßigen Regelzölle, die Präferenz- und Antidumpingzölle sowie Zollkontingente und Zollaussetzungen. Lediglich die Aufteilung der Zollkontingente unter den interessierten Importeuren wird in besonderen Verordnungen vorgenommen.

Es ist also eine reine Zweckmäßigkeitsfrage, auf wie viele Gesetze und Verordnungen man die zolltariflichen Regelungen verteilt. Je stärker jedoch diese Bestimmungen auf verschiedene Rechtsakte verstreut sind, desto größer wird die Notwendigkeit, die bereichs- und länderspezifischen

26 BGBl. 1951 II 527.

27 Vom 28. 6. 1968 ABl. (EG) 1968 Nr. L 172, 1.

28 BGBl. 1986 II 896.

Regelungen in einem Handbuch, d.h. einem Gebrauchs-Zolltarif, übersichtlich zusammenzufassen. Da die Nomenklatur des Zolltarifs häufig auch als Anknüpfungspunkt für andere als zolltarifliche Außenhandelsregelungen (z. B. Außenhandelsstatistik, mengenmäßige Einfuhrbeschränkungen) dient, liegt es nahe, auch diese in ein solches Handbuch aufzunehmen, selbst wenn der Wortbestandteil „Zolltarif“ insoweit irreführend ist.

Das Bundesministerium der Finanzen hat bereits zum Zolltarif von 1951 einen Gebrauchs-Zolltarif herausgegeben, der folgende Elemente enthielt²⁹:

1. den auf dem Zolltarifgesetz beruhenden autonomen Zolltarif,
2. den im Rahmen des GATT verhandelten vertragsmäßigen Zolltarif, der durch ein besonderes Gesetz³⁰ ratifiziert worden war,
3. den Taratarif, der die für die Bemessung der Gewichtszölle erforderlichen Bestimmungen enthielt, und
4. Hinweise auf innere Abgaben, die neben den Einfuhrzöllen zu erheben waren.

Der Deutsche Gebrauchs-Zolltarif (DGebrZT) von 1987 integriert in automationsgerecht verschlüsselter Form folgende Rechtsbereiche:

- die Verordnung (EWG) Nr. 950/68 über den Gemeinsamen Zolltarif,
- die gemeinschaftsrechtlichen Zollkontingente und Zollaussetzungen,
- die im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisationen festgelegten Abgabenregelungen,
- die gemeinschaftlichen Antidumping-, Ausgleichs- und Retorsionszölle,
- die gemeinschaftlichen Schutz- und Überwachungsmaßnahmen (z. B. Einfuhrlizenzen),
- die Verordnung (EWG) Nr. 1445/72 über das Warenverzeichnis für die Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft und des Handels zwischen ihren Mitgliedstaaten (NIMEXE)³¹,
- das nationale Warenverzeichnis für die Außenhandelsstatistik,
- die in der nationalen Zolltarifverordnung enthaltenen Regelungen (Regel-, Präferenz-, Antidumping- und Ausgleichszölle, Zollaussetzungen und Zollkontingente),

²⁹ Vgl. *Galleiske*, ZfZ 1951, 302.

³⁰ Gesetz über das Protokoll von Torquay v. 21. 4. 1951 und den Beitritt der Bundesrepublik Deutschland zum Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen v. 10. 8. 1951 BGBl. 1951 II 173.

³¹ Vom 24. 4. 1972 ABl. (EG) 1972 Nr. L 161, 1.

- die nationale Einfuhrliste (in der die mengenmäßigen Einfuhrbeschränkungen festgelegt werden) und
- das Einfuhrumsatzsteuergesetz.

Die besonderen Verbrauchsteuern (Mineralöl, Tabak, Branntwein, Bier, Schaumwein, Kaffee, Tee, Zucker, Salz, Leuchtmittel) und die außerhalb der Einfuhrliste festgelegten Verbote und Beschränkungen (z. B. das Artenschutzabkommen) sind entweder in besonderen Listen enthalten oder es wird pauschal auf eine Fundstelle außerhalb des DGebrZT hingewiesen.

Wenn auch der Deutsche Gebrauchs-Zolltarif keine Rechtsnorm ist, so kommt dessen Codenummern doch insofern eine rechtliche Wirkung zu, als gemäß § 20 Abs. 1 Satz 3 AZO mit der Anmeldung der zutreffenden Codenummer die in § 12 Abs. 1 ZG festgelegte Verpflichtung zur Angabe der Tarifstelle des Zolltarifs erfüllt wird.

Auf Gemeinschaftsebene hat man gleichfalls erkannt, daß die Vielzahl der auf unterschiedliche Amtsblätter verstreuten zolltariflichen und sonstigen außenhandelsrechtlichen Bestimmungen es erforderlich macht, diese in einem Handbuch bzw. einer Datenbank zusammenzuführen. Mit der Einführung des Integrierten Tarifs der EG (TARIC) ab 1988 wird dieser Notwendigkeit erstmals Rechnung getragen. Für die Gebrauchs-Zolltarife der EG-Mitgliedstaaten beginnt damit eine neue Phase insofern, als die Kommission dann die Verantwortung für die Sammlung und Integration des Gemeinschaftsrechts übernommen hat. Die Mitgliedstaaten bleiben nur noch frei in bezug auf die Integration nationaler Maßnahmen und die „äußere“ Gestaltung ihres Handbuchs. Gleichzeitig wird es erstmals für die zolltarifliche und außenhandelsstatistische Anmeldung einheitliche Codenummern in der gesamten Gemeinschaft geben, wenn man einmal von den nationalen Bestandteilen des Warencodes (9. und 12. Stelle) absieht.

2. Die zolltarifliche Nomenklatur

a) Anforderungen

Entscheidet man sich dafür, die Zollbelastung für einzelne Warengruppen unterschiedlich festzulegen, etwa weil man

- dem jeweiligen Schutzbedürfnis des betroffenen Herstellers (je nach Wettbewerbsfähigkeit) oder
- der Belastbarkeit der Verbraucher in bezug auf einzelne Warengruppen (z. B. Grundnahrungsmittel einerseits und Juwelen andererseits) Rechnung tragen will,

so muß man die der jeweiligen Abgabenregelung unterliegenden Warengruppen voneinander abgrenzen. Hierzu dient die zolltarifliche Nomenklatur, an die folgende Anforderungen zu stellen sind:

- Da es sich um ein Instrument der Besteuerung handelt, müssen die Waren *klar* und *eindeutig* voneinander abgegrenzt werden. Für jede Ware darf im Ergebnis nur eine Position im Zolltarifschema und damit ein Zollsatz angewendet werden (Überschneidungsfreiheit). Ohne klare Abgrenzungskriterien wäre auch eine *gerichtliche Überprüfung* der zollamtlichen Tarifierung nicht möglich.
- Die Nomenklatur sollte möglichst *einfache Abgrenzungskriterien* verwenden, damit die Abfertigungsbeamten die darin enthaltenen Unterscheidungen treffen können. Denn komplizierte Warenuntersuchungen verzögern den Abfertigungsvorgang und sind zugleich arbeits- und kostenintensiv.
- Merkmale, die nicht anhand von *objektiven Eigenschaften* der Ware im *Zeitpunkt der Abfertigung* festgestellt werden können (z. B. Herkunft aus einem bestimmten Wirtschaftszweig oder Verwendung der Ware), sollten möglichst nicht verwendet werden. Denn bei unterschiedlich hohen Zollsätzen können die Zollbehörden im Interesse einer gleichmäßigen Besteuerung nicht darauf verzichten, sich Gewißheit über die richtige Tarifierung der Ware zu verschaffen. Überprüfungen beim Hersteller oder Abnehmer der Ware verursachen jedoch einen erheblichen Arbeits- und Kostenaufwand. Außerdem ist im Falle einer Betriebsprüfung die Ware häufig nicht mehr vorhanden; der durch eine Beschau der Ware zu gewinnende Eindruck ist jedoch nicht immer durch eine Kontrolle der Geschäftsunterlagen zu ersetzen.

b) Die Systematik des Zolltarifschemas

Wenn man eine Nomenklatur erarbeitet, bemüht man sich normalerweise, die Warengruppen möglichst übersichtlich anzuordnen und klar voneinander abzugrenzen.

Der folgende historische Überblick hat zum Ziel,

- einerseits die Wahlmöglichkeiten für den Aufbau einer Nomenklatur aufzuzeigen und
- andererseits die Kontinuität zu betonen, die seit Beginn dieses Jahrhunderts in Deutschland und in Europa im Bereich der zolltariflichen Warensystematiken besteht.

aa) Der Vereins-Zolltarif von 1833

Der Vereins-Zolltarif benutzte das Alphabet als Gliederungskriterium. Die Warenzuordnung war wegen der fehlenden Systematik unübersichtlich. Das alphabetische System erwies sich außerdem als ungeeignet für eine internationale Verwendung.

bb) Der Bülow-Tarif von 1902

Das Zolltarifschema des Deutschen Zollvereins wurde abgelöst mit dem Deutschen Zolltarif vom 25. Dezember 1902, dem sog. Bülow-Tarif³². Man war hier bereits von der alphabetischen Gliederung abgegangen und folgte in der Grobgliederung dem heute noch vorherrschenden *Produktionsprinzip*, d. h. dem Grundsatz, die von den einzelnen Gewerbezweigen hergestellten Waren zusammenzuführen (z. B. Erzeugnisse der Forstwirtschaft).

Eine weitere wichtige Unterscheidung innerhalb eines Gewerbezweigs oder auch zwischen zwei Gewerbezweigen war schon damals der *Verarbeitungsgrad*.

Bei der Bezeichnung und Abgrenzung der Waren war man darauf angewiesen, entweder auf die tierische oder pflanzliche *Gattung* (z. B. Pferde, Reis), bzw. den *Robstoff* (z. B. Ton, Seide) abzustellen oder den *Verwendungszweck* der Ware (z. B. Eimer, Tapeten) aufzuführen. In vielen Fällen wurden beide Merkmale miteinander kombiniert (z. B. Kleider aus Seide).

Schließlich folgte der Bülow-Tarif auch dem heute noch angewendeten Prinzip der *hierarchischen Gliederung*, d. h. die Waren wurden in großen Gruppen zusammengefaßt (z. B. Erzeugnisse des Acker-, Garten- und Wiesenbaus) und dann in einer oder mehreren Stufen feiner aufgegliedert (z. B. Hülsenfrüchte – Bohnen, Erbsen, Linsen). Da dieser Zolltarif bereits auf dem *Allzollsystem* beruhte, d. h. man wollte für alle Waren den Zoll bzw. die Zollfreiheit regeln, mußte man *Auffangpositionen* für solche Waren schaffen, die namentlich oder als konkrete Warengruppe nicht aufgeführt wurden (z. B. anderes Obst; lebende Tiere, anderweitig nicht genannt).

Die Einführung des neuen Zolltarifschemas führte gleichzeitig zu einer starken Erhöhung der Zahl der Tarifnummern, nämlich von 43 auf 946. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, daß die Zahl der Tarifstellen, d. h.

32 RGBl. 1902, 313.

der Warenlinien, denen ein Zollsatz zugeordnet ist, in beiden Zolltarifen höher war: Man hatte nämlich einzelne Tarifnummern weiter aufgegliedert, ohne diese Unterteilungen besonders zu verschlüsseln (sog. ex-Positionen). Gleichwohl begann bereits damals die heute noch anhaltende Entwicklung, nach der

- die Zahl der zolltariflichen Positionen wegen des Wunsches, möglichst differenzierte Regelungen zu treffen, ständig ansteigt und
- die zur Verschlüsselung der Warengruppen verwendeten Codes immer länger werden.

cc) *Das internationale Zolltarifschema des Völkerbundes von 1931*

Eine deutsche Denkschrift vom Mai 1927 hatte der Weltwirtschaftskonferenz die Zweckmäßigkeit einer Vereinheitlichung des Aufbaus der Zolltarife in den einzelnen Ländern dargelegt. Die Weltwirtschaftskonferenz setzte daraufhin einen Sachverständigenausschuß ein, der Ordnung, Klarheit, Einfachheit und Gleichmäßigkeit in den Aufbau bringen sollte³³.

Der Ausschuß entwickelte den Entwurf eines Zolltarifschemas, das zwar als solches kaum Anwendung gefunden hat, aber in weiterentwickelter Form heute noch angewendet wird:

- In formeller Hinsicht war die Nomenklatur in 21 Abschnitte, 86 Kapitel, 991 Hauptpositionen und teilweise darüber hinaus in Unterpositionen ersten, zweiten und dritten Grades aufgegliedert.
- Während die Hauptpositionen obligatorisch sein sollten, waren die vorgeschlagenen Unterpositionen fakultativ.
- Als Abgrenzungskriterien dienten insbesondere der pflanzliche, tierische oder mineralische Ursprung der Ware, das Herstellungsverfahren, der Grad der Bearbeitung, die wirtschaftliche Bedeutung der Ware, die Art der Verpackung und der Verwendungszweck.

Dieses Zolltarifschema, das 1937 überarbeitet worden ist, wurde 1947 von der Zollunion der Beneluxstaaten übernommen und auch Frankreich stützte ab 1948 – wenn auch mit Abweichungen – seinen Zolltarif auf diese Nomenklatur.

33 Vgl. *Flach*, Internationales Zolltarifschema, 1932.

dd) Die Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens

Die 1947 gegründete „Studiengruppe für die Europäische Zollunion“ benötigte für die Erstellung eines gemeinsamen Außenzolltarifs ein einheitliches Zolltarifschema. Im Hinblick darauf, daß

- im Rahmen des Völkerbundes bereits eine international anwendbare Nomenklatur entwickelt worden war und
 - einige Mitglieder der Studiengruppe dieses Schema bereits anwendeten,
- lag es nahe, die Arbeiten der Studiengruppe hierauf zu stützen. Der ursprüngliche Entwurf der Studiengruppe aus dem Jahre 1949 sah 21 Abschnitte, 99 Kapitel, 1360 Hauptpositionen und 4360 Unterpositionen vor; zusätzlich bestanden Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln. Die Zeit war jedoch noch nicht reif für die Gründung einer Zollunion in Europa. Statt dessen entschied man sich dafür, das Zolltarifschema – der Idee des Völkerbundes folgend – als internationale Grundlage für die Zolltarife vorzuschlagen.

Indessen konnte man zum damaligen Zeitpunkt nicht die Zolltarife auf einen Schlag bis zu einer Gliederungstiefe von mehr als 4 000 Unterpositionen weltweit vereinheitlichen. Die Studiengruppe erstellte deshalb ein „Gekürztes Brüsseler Zolltarifschema von 1950“, das weiterhin 21 Abschnitte und 99 Kapitel, aber nur 1 095 Hauptpositionen umfaßte und auf Unterpositionen ganz verzichtete. Als weitere Neuerung wurden der Nomenklatur allgemeine Tarifierungsvorschriften vorangestellt. Diese Warensystematik bildete die Grundlage für das „Abkommen vom 15. Dezember 1950 über das Zolltarifschema für die Einreihung der Waren in die Zolltarife“³⁴. In einem weiteren Abkommen³⁵ wurde der „Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens“ (RZZ) gegründet. Das Zolltarifschema wird heute deshalb als „Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens“ (NRZZ) bezeichnet.

Die Bundesrepublik Deutschland war 1949 zu Verhandlungen über ihren Beitritt zum GATT eingeladen worden. Da sie hierfür schnell ein modernes Zolltarifschema benötigte, übernahm sie in ihrem Zolltarifgesetz vom 16. August 1951³⁶ im wesentlichen das Zolltarifschema von 1949, zum geringeren Teil das Zolltarifschema von 1950. Gleichzeitig wurden die spezifischen Zollsätze – abgesehen von einigen Ausnahmen – auf Wertzollsätze

34 BGBl. 1952 II 2.

35 Vom 15. 12. 1950, BGBl. 1952 II 19.

36 BGBl. 1951 I 527.

umgestellt. Die Bundesrepublik Deutschland hatte nämlich auch das gleichzeitig mit der Gründung des RZZ beschlossene „Abkommen über den Zollwert der Waren“³⁷ unterzeichnet.

Im Laufe der Zeit haben die Gründerstaaten der EWG diese Nomenklatur übernommen, was die Errichtung der Zollunion sehr erleichtert hat.

Die NRZZ ist bisher viermal revidiert worden, u. a. mit dem Ziel, sie besser an das von den Vereinten Nationen herausgegebene Internationale Warenverzeichnis für den Außenhandel (Standard International Trade Classification – SITC) anzupassen. Die NRZZ (Version 1978) und die SITC, Revision 2, sind in ihrer Grobstruktur heute identisch, d. h. die gegenwärtig 1011 NRZZ-Positionen sind auch Bestandteil der SITC, werden aber in der SITC teilweise weiter aufgegliedert, so daß man dort auf insgesamt 1832 feinste Bausteine kommt. Die systematische Anordnung und die Codierung der Waren unterscheiden sich jedoch in beiden Systemen.

Ebenso wie die SITC für die Außenhandelsstatistik hat die NRZZ als zolltarifliche Nomenklatur weltweit eine große Verbreitung gefunden: 50 Staaten sind derzeit Vertragsparteien des Abkommens über das Zolltarifschema und insgesamt wenden 150 Länder diese Nomenklatur an, wenn auch teilweise mit Abweichungen (z. B. frühere Versionen oder gekürzte Versionen, bei denen mehrere Positionen zusammengefaßt werden).

Die Europäische Gemeinschaft und ihre Mitgliedstaaten stützen auch ihre außenhandelsstatistische Warensystematik (NIMEXE, deutsches Warenverzeichnis für die Außenhandelsstatistik) auf diese Nomenklatur, damit

- die außenhandelsstatistische Meldung als Durchschrift der Zollanmeldung erstellt werden kann,
- die Zollverwaltung die außenhandelsstatistische Meldung ohne zusätzlichen Aufwand zusammen mit der Zollanmeldung kontrollieren kann und
- für jede Tarifstelle des Zolltarifs außenhandelsstatistische Ergebnisse vorliegen.

Die NRZZ hat sich zwar sowohl als zolltarifliche als auch als außenhandelsstatistische Warensystematik bewährt, bietet aber gleichwohl folgende Nachteile:

- Trotz der großen Verbreitung dieser Nomenklatur haben sich einige wichtige Handelsnationen – darunter die USA und Kanada – geweigert, diese zu übernehmen, u. a. mit dem Argument, es handle sich um ein von Europäern für deren Bedürfnisse ausgearbeitetes System.

37 Vom 15. 12. 1950, BGBl. 1952 II 8.

- Neben der NRZZ bestehen im Bereich des internationalen Handels zu viele andere Systematiken, in die Waren einzureihen sind, u. a. Frachttarife, Handelsklassifikationen, das Internationale Warenverzeichnis für den Außenhandel (SITC), die Produktions- und Verkehrsstatistik. Dies erfordert einen hohen Aufwand für die Umklassifizierung, schafft zusätzliche Fehlerquellen, verlangsamt den Informations- und Warenfluß sowie den Geldeingang, erhöht die Lagerkosten, verhindert einen automatisierten Datenaustausch und die Verwendung multifunktionaler Vordrucksätze, die im Durchschreibeverfahren ausgefüllt werden können.
- Die letzte umfassende Überarbeitung der ursprünglich 1931 entworfenen Nomenklatur ist 1955 erfolgt; die Warensystematik hat also mit der Entwicklung der Technik und des internationalen Handels nicht in jeder Hinsicht Schritt gehalten. Denn bei den drei nachfolgenden Revisionen wurden jeweils nur punktuelle Änderungen vorgenommen.
- In außenhandelsstatistischer Hinsicht werden heute sehr viel feinere aufgegliederte – international vereinheitlichte – Warengruppen benötigt als sie gegenwärtig von den 1011 Positionen der NRZZ zur Verfügung gestellt werden.

ee) Das Harmonisierte System

In Anbetracht der oben genannten Nachteile kam man bei einer Sitzung der Wirtschaftskommission für Europa (ECE) im Jahre 1970 zu dem Ergebnis, daß die Vielzahl der im internationalen Handel verwendeten – voneinander abweichenden – Warensystematiken möglichst durch eine einzige multifunktionale und moderne Nomenklatur abgelöst werden sollte. Da der Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (RZZ) über große Erfahrungen mit der Erstellung einer internationalen Warensystematik verfügte, wurde er beauftragt, eine Studie über die Möglichkeit zur Einführung eines „Harmonisierten Systems zur Bezeichnung und Codierung der Waren des internationalen Handels“ durchzuführen. Die daraufhin eingesetzte Studiengruppe empfahl in ihrem Bericht vom Mai 1973, eine harmonisierte Warensystematik für den internationalen Handel zu entwickeln. Eine solche Nomenklatur ist dann unter der Bezeichnung „Harmonisiertes System“ bis 1983 erarbeitet worden und soll ab 1. Januar 1988 weltweit angewendet werden³⁸. Auch das Harmonisierte System baut aber auf der NRZZ – und damit auf dem Zolltarifschema des Völkerbundes – auf und berücksichtigt darüber hinaus die Anforderungen

³⁸ Vgl. ABl. (EG) 1987 Nr. L 198, 1.

der SITC sowie verschiedene zolltarifliche und außenhandelsstatistische Warenverzeichnisse sowie Frachttarife (Eisenbahn, Schifffahrt, Luftfahrt).

Die wichtigsten Unterschiede zwischen der NRZZ und dem Harmonisierten System sind folgende:

- Während die NRZZ primär für zolltarifliche Zwecke geschaffen worden ist (nur insoweit besteht eine vertragliche Verpflichtung zur Übernahme der Nomenklatur) soll das Harmonisierte System auch für die Außenhandelsstatistik (insoweit wurde eine neue vertragliche Verpflichtung eingeführt) sowie für die Klassifikation des Handels und Transports verwendet werden (insoweit kommt es allerdings auf die freiwillige Übernahme des Systems durch die betroffenen Wirtschaftskreise an).
- die NRZZ mit ihren derzeit (Version 1978) 1 011 Positionen stellt nur ein relativ grobes Raster für die Vereinheitlichung der Zolltarife dar; mit dem Harmonisierten System werden die dann 1 241 Positionen in insgesamt 5 019 Unterpositionen feiner aufgegliedert mit der Folge, daß die internationale Vergleichbarkeit der Zolltarife und Außenhandelsstatistiken sich erheblich verbessert.
- Die NRZZ ist dreistufig aufgebaut (21 Abschnitte, 99 Kapitel, 1 011 Positionen), während das Harmonisierte System mit seiner fünfstelligen Gliederung (21 Abschnitte, 96 Kapitel, 1 241 Positionen, 3 558 fünfstelligen Unterpositionen, 5 019 sechsstellige Unterpositionen) mehr Möglichkeiten zur Zusammenstellung der Warengruppen und zur Bildung höherer Aggregate (z. B. für statistische oder frachttarifliche Zwecke) bietet.
- Die NRZZ enthält einige Lücken (z. B. die Behandlung von gefüllt eingeführten Behältnissen), die im Harmonisierten System durch die Schaffung neuer Vorschriften und Anmerkungen weitgehend geschlossen werden konnten (in außenhandelsstatistischer Hinsicht sind allerdings viele Fragen auf internationaler Ebene ungeregt geblieben, wie z. B. die Ausfuhr vollständiger Fabrikationsanlagen oder die statistische Erfassung von Schiffslieferungen und Postsendungen).
- Die Einführung moderner Informationstechniken (automatisierter Datenaustausch) in Handel und Verwaltung macht eine Vereinheitlichung der im Warenverkehr verwendeten Datenelemente erforderlich. Mit dem Harmonisierten System kommt man diesem Ziel – im Vergleich zur NRZZ – erheblich näher, weil es
 - a) die Grundlage für fast alle Arten von Warensystematiken bilden kann,
 - b) das derzeit erreichbare Maximum an Feingliederung bietet,

- c) voraussichtlich eine große Verbreitung finden wird und
- d) ein für den automatisierten Datenaustausch geeignetes Codierungssystem vorsieht.

Darüber hinaus müssen allerdings auch die anderen Datenelemente (z. B. Länder, Währungen, Transportart, Versendungs-, Ursprungsland) international vereinheitlicht werden. Auch diese Arbeiten, die im Rahmen der Wirtschaftskommission für Europa (ECE) und der Internationalen Organisation für Normung (ISO) durchgeführt werden, sind bereits sehr fortgeschritten, so daß man bald über eine umfangreiche Sammlung genormter Datenelemente für den internationalen Handel verfügen wird. Auch die Methoden für den Datenaustausch (Syntaxregeln, technische Schnittstellen) werden in naher Zukunft auf internationaler Ebene weitgehend genormt sein.

gg) Ergebnis

Der Überblick über die verschiedenen Nomenklaturen hat gezeigt, daß in Deutschland seit 1902 ein Zolltarifschema verwendet wird, das

- hierarchisch und systematisch aufgebaut ist,
- die Gattung bzw. den Rohstoff und den Verwendungszweck als primäre Abgrenzungsmerkmale vorsieht,
- gleichzeitig die Grundlage des Warenverzeichnisses für die Außenhandelsstatistik bildet und
- im Laufe der Jahre immer feiner aufgegliedert worden ist.

In dieser Hinsicht fügt sich das Harmonisierte System nahtlos in die bisherige Entwicklung ein, auch wenn jede der größeren Umstellungen zunächst Anpassungsschwierigkeiten verursacht hat und verursachen wird. Auch das Konzept eines weltweit vereinheitlichten Zolltarifschemas, das zugleich die Grundlage für die Außenhandelsstatistik bietet, ist bereits in den dreißiger Jahren entwickelt worden, konnte damals aber nicht in die Tat umgesetzt werden. Es ist jedoch bemerkenswert, daß die seinerzeit erarbeitete formelle Struktur (Abschnitte, Kapitel, Positionen, Unterpositionen) und die Reihenfolge in der Anordnung der Waren (z. B. erstes Kapitel: lebende Tiere, letztes Kapitel: Kunstwerke, Antiquitäten) sich durch die Einführung des Harmonisierten Systems nicht ändern werden.

Die Einführung der Kombinierten Nomenklatur (in der die zolltarifliche Systematik mit der außenhandelsstatistischen vereint wird) erscheint als eine logische Weiterentwicklung der bisherigen Situation, in der die außenhandelsstatistische Warensystematik eine feinere Aufgliederung des Zoll-

tarifschemas darstellt. Mit der Einführung des Integrierten Tarifs der Gemeinschaft (TARIC) wird auf Gemeinschaftsebene etwas nachvollzogen, was in verschiedenen EG-Mitgliedstaaten (insbesondere Bundesrepublik Deutschland, Frankreich) in ähnlicher Form bereits existiert, nämlich die automationsgerechte Integration und Verschlüsselung der bei der Einfuhr von Waren zu beachtenden Regelungen.

Die Kontinuität ist also sehr viel größer, als es den Anschein hat, wenn man sich nur nach den neuen Begriffen richtet. Andererseits ist klar, dass jede Umstellung einer Warensystematik eine Neuklassifizierung der Waren erforderlich macht, was zunächst einen erhöhten Arbeits- und Zeitaufwand sowie Anpassungsschwierigkeiten verursacht. Die Umstellung auf das Zolltarifschema von 1902 oder 1951 war sicherlich tiefgreifender als diejenige, die am 1. 1. 1988 stattfindet. Die eigentliche Schwierigkeit, auf die wir heute stoßen, liegt in dem enormen Anstieg des internationalen Handels und in der Verbreitung der automatisierten Datenverarbeitung, die für Umstellungen lange Vorlaufzeiten benötigt. Es handelt sich also um ein Mengen- und Zeitproblem.

3. Der Begriff „Zolltarif“ in formeller und materieller Hinsicht

Ebenso wie es einen formellen und einen materiellen Zollbegriff gibt³⁹, kann man den Begriff „Zolltarif“ in formeller und materieller Hinsicht auffassen. Auch hier soll dieser Fragenkreis in der Reihenfolge nationales Recht – Gemeinschaftsrecht – Völkerrecht erörtert werden.

a) *Das deutsche Recht*

§ 21 Abs. 1 ZG enthält eine Definition des Begriffs „Zolltarif“. Danach ist Zolltarif im Sinne dieser Vorschrift

1. der Gemeinsame Zolltarif in seiner jeweils geltenden Fassung, soweit er aufgrund von Verordnungen des Rates oder der Kommission der Europäischen Gemeinschaften im Geltungsbereich dieses Gesetzes anzuwenden ist, sowie sonstige von diesen Organen erlassene zolltarifliche Rechtsakte in ihrer jeweils geltenden Fassung, die im Geltungsbereich dieses Gesetzes unmittelbar anzuwenden sind,
 2. im übrigen die Zolltarifverordnung in ihrer jeweils geltenden Fassung.
- Der Zolltarif besteht also aus einem gemeinschaftsrechtlichen und einem nationalen Element. Läßt man den gemeinschaftsrechtlichen Bestandteil

³⁹ S. o. II. 2.

beiseite (dies ist im Zusammenhang mit dem Gemeinschaftsrecht zu erörtern), so besteht der Zolltarif – zumindest in formeller Hinsicht – aus den in der Zolltarifverordnung enthaltenen Materien, und zwar

- den Allgemeinen Vorschriften, die insbesondere dazu dienen, das nationale Zolltarifrecht mit dem gemeinschaftsrechtlichen zu verknüpfen und Lücken im Gemeinschaftsrecht (z. B. über die Verwaltung von Zollkontingenten) zu schließen
- den Regelzollsätzen für EGKS-Waren,
- den national zu eröffnenden Zollkontingenten und Zollaussetzungen,
- den Präferenzzollsätzen, die einer nationalen Regelung bedürfen,
- den Antidumping- und Ausgleichzöllen für EGKS-Waren, die auf einer Empfehlung der Kommission beruhen, und
- den Anordnungen des Bundesministers der Finanzen zur Überwachung der zweckentsprechenden Verwendung bestimmter abgabenbegünstigter Waren.

Die nationale Definition des Begriffs „Zolltarif“ geht also recht weit, zumal sie auch zolltarifliche Verfahrensvorschriften umfaßt. In bezug auf die Abschöpfungen besteht folgende Rechtslage:

- Die Zolltarifverordnung regelt die Abschöpfungen nicht.
- Einen nationalen Abschöpfungstarif gibt es heute nicht mehr, da die Abschöpfungen heute ausschließlich durch unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht festgelegt werden.
- Formell existiert noch eine Abschöpfungstarifverordnung vom 26. November 1968⁴⁰, die als „Abschöpfungstarif“ den Zolltarif – und damit indirekt den Gemeinsamen Zolltarif – definiert, soweit dessen Zollsatzspalte die Kennzeichnung „Ab“ (für „Abschöpfung“) aufführt.

Die Abschöpfungen sind also – was das deutsche Recht angeht – in formeller Hinsicht nicht Bestandteil des Zolltarifs. Ob die Abschöpfungen in materieller Hinsicht als Bestandteil des Zolltarifs angesehen werden können, richtet sich nach dem Gemeinschaftsrecht, weil § 21 Abs. 1 ZG für die nicht von der Zolltarifordnung erfaßten Bereiche auf den Gemeinsamen Zolltarif und sonstige Gemeinschaftsrechtsakte mit unmittelbarer Wirkung verweist.

40 BGBl. 1968 II 1043.

b) Das Gemeinschaftsrecht

Im Gemeinschaftsrecht beruht die Verwirrung darüber, was der Gemeinsame Zolltarif (GZT) ist, auf folgenden Ursachen:

1. Neben dem Begriff „Zoll“ verwendet das Gemeinschaftsrecht eine Fülle von weiteren Bezeichnungen für Grenzabgaben, wie z. B. „Abschöpfungen“, „Ausgleichsabgaben“, „Währungsausgleichsbeträge“, „Ausgleichszölle“. Diese Wörervielfalt führt dazu, daß manche die anders als „Zoll“ bezeichneten Abgaben nicht als Bestandteil des GZT ansehen.
2. Es gibt eine Verordnung (EWG) Nr. 950/68 „über den Gemeinsamen Zolltarif“⁴¹. Hieraus schließen manche, daß nicht in dieser Verordnung enthaltene Abgabenregelungen (z. B. Zollkontingente, Zollaussetzungen, Zollpräferenzen, Antidumpingzölle) als „Schattentarife“ außerhalb des GZT existieren.
3. Der EWG-Vertrag enthält unter Titel I einen besonderen Abschnitt über „die Aufstellung des Gemeinsamen Zolltarifs“. In bezug auf die Landwirtschaft sieht Titel II des EWG-Vertrags besondere Bestimmungen vor, die u. a. „gemeinsame Einrichtungen zur Stabilisierung der Ein- oder Ausfuhr“ ermöglichen (Art. 40 Abs. 3 EWG-Vertrag). Das Bestehen unterschiedlicher Ermächtigungsgrundlagen und das Fehlen eines Hinweises auf den Gemeinsamen Zolltarif im Titel über die Landwirtschaft werden teilweise so ausgelegt, daß die im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik getroffenen Abgabenregelungen nicht Bestandteil des GZT sind.

Ein Teil dieser Zweifel kann schon durch die Lektüre der Erwägungsgründe zur Verordnung (EWG) Nr. 950/68 beseitigt werden. Es heißt dort u. a.:

„Es ist daher erforderlich, durch die Verordnung den Gemeinsamen Zolltarif sowohl hinsichtlich der autonomen als auch der vertragsmäßigen Zollsätze oder der Zollsätze vertraglichen Ursprungs aufzustellen, die sich insbesondere aus dem zum Abschluß der Handelskonferenz 1964/1967 unterzeichneten Genfer Protokoll (1967) im Anhang zu dem Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen sowie aus den auf dieser Konferenz ausgehandelten Abkommen ergeben.“

Die Verordnung beschränkt also ihren Geltungsbereich ausdrücklich auf die allgemein gegenüber Drittländern (d. h. *erga omnes*) geltenden autonomen und vertragsmäßigen Zollsätze. Der Hinweis auf die bilateralen Abkommen ist im Zusammenhang mit den Bestimmungen des GATT zu sehen, die ja die Anwendung der Meistbegünstigung vorschreiben, so daß auch Zollzugeständnisse aus bilateralen Abkommen, die keine Präferenz-

41 Vom 28. 6. 1968 ABL. (EG) 1968 Nr. L 172, 1.

zölle sind, erga omnes angewendet und damit in diese Verordnung aufgenommen werden. Auf eine Schlechterbehandlung derjenigen Länder, die keinen Anspruch auf die Meistbegünstigung haben, hat die Gemeinschaft – anders als manche Staaten – verzichtet.

Die Verordnungen zur Änderung der VO (EWG) Nr. 950/68⁴² treffen in ihren Erwägungsgründen auch eine Aussage über zeitlich begrenzte Maßnahmen und Zollpräferenzen:

„Obwohl die zeitlich begrenzten Tarifänderungen und die sich aus verschiedenen Rechtsakten der Gemeinschaft ergebenden Präferenzregelungen Bestandteil des Gemeinsamen Zolltarifs sind, empfiehlt es sich, sie nicht in diese Verordnung aufzunehmen.“

Allein aus Zweckmäßigkeitserwägungen (Umfang der Verordnung, Änderungshäufigkeit) werden also die Zollaussetzungen, Zollkontingente, Antidumpingzölle sowie die autonomen und vertraglichen Zollpräferenzen in besonderen Verordnungen festgelegt. Bestandteile des GZT sind aber auch diese Regelungen.

In bezug auf die gemeinsame Agrarpolitik wird in den Erwägungsgründen der Änderungsverordnungen zur VO (EWG) Nr. 950/68 folgendes ausgeführt:

„Die Verordnungen über die gemeinsame Agrarmarktorganisationen sehen die Aufnahme des sich aus ihrer Anwendung ergebenden Zolltarifschemas in den Gemeinsamen Zolltarif vor und/oder ändern Zollsätze. In die vorliegende Verordnung sind daher alle Änderungen aus den im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik ergangenen Verordnungen aufzunehmen.“

Die Nomenklatur der gemeinsamen Marktorganisationen ist also Bestandteil des GZT, wobei es nicht darauf ankommt, ob die originäre Regelung zunächst außerhalb der GZT-Verordnung getroffen wird oder nicht. Wichtig ist, daß die Nomenklatur des Gemeinsamen Zolltarifs in sich widerspruchsfrei gestaltet wird, was vor allem auf folgende Weise erreicht wird:

- Im Rahmen der EG-Kommission konsultieren die für die gemeinsamen Marktorganisationen zuständigen Abteilungen der Generaldirektion VI (Landwirtschaft) die für den Zolltarif zuständigen Dienste der Generaldirektion XXI (Zölle, indirekte Steuern).
- Bei den Sitzungen der Verwaltungsausschüsse haben die EG-Mitgliedstaaten die Möglichkeit, auf die Gestaltung der Nomenklatur einzuwirken.

42 Z. B. v. 24. 11. 1986 ABl. (EG) 1986 Nr. L 345, 1.

- Der durch die Verordnung (EWG) Nr. 97/69⁴³ eingesetzte Ausschuß für das Schema des Gemeinsamen Zolltarifs – ab 1988: Ausschuß für die Nomenklatur – kann gemäß Art. 2 der Verordnung alle Fragen prüfen, die das Schema des Gemeinsamen Zolltarifs sowie alle anderen Nomenklaturen betreffen, die dieses Schema ganz oder teilweise – gegebenenfalls auch mit weiteren Unterteilungen – übernehmen.

Die Nomenklatur für Marktordnungswaren ist also – schon in formeller Hinsicht – Bestandteil des Gemeinsamen Zolltarifs.

Schwieriger ist dagegen die Frage zu beantworten, ob die *Abschöpfungen* und die *sonstigen* im Rahmen der gemeinsamen Marktorganisationen geregelten *Abgaben* als Bestandteil des GZT anzusehen sind. In formeller Hinsicht handelt es sich zweifellos um Vorschriften der gemeinsamen Agrarpolitik, zumal hier Art. 43 EWG-Vertrag als Ermächtigungsgrundlage dient. In materieller Hinsicht gibt es m. E. jedoch nur einen Gemeinsamen Zolltarif und nicht etwa einen „Rumpftarif“, der um viele Sondertarife (z. B. für landwirtschaftliche Erzeugnisse) ergänzt wird. Die Definition der Zollunion in Art. 9 EWG-Vertrag spricht doch dafür, daß man eine einheitliche Außenhandelsregelung gegenüber dritten Ländern im Auge hatte, als man die Einführung eines Gemeinsamen Zolltarifs vorsah. Dann sollte man aber auch verhindern, daß einzelne Warengruppen bzw. Abgabenregelungen diesem gemeinsamen Instrument entzogen werden. Aus diesem Grunde sehe ich als Bestandteil des Gemeinsamen Zolltarifs im materiellen Sinne alle Abgaben an, mit denen Waren bei der Einfuhr belastet werden, ausgenommen die Verbrauchsteuern und etwaige Gebühren.

c) Das Völkerrecht

In völkerrechtlicher Hinsicht soll die Tragweite des Begriffs „Zolltarif“ zunächst anhand des Abkommens vom 15. Dezember 1950 über das Zolltarifschema für die Einreihung der Waren in die Zolltarife⁴⁴ erörtert werden. In Art. II des Abkommens wird u. a. festgelegt, daß die vertragschließenden Teile ihren Zolltarif in Übereinstimmung mit dem in der Anlage zu diesem Abkommen aufgeführten Zolltarifschema aufstellen. Insbesondere verpflichten sie sich

- keine Position des Zolltarifschemas auszulassen, keine neuen Positionen hinzuzufügen und keine Positionsnummer zu ändern,
- keine Änderungen in den Anmerkungen zu den Kapiteln oder Abschnit-

⁴³ Vom 16. 1. 1969 ABl. (EG) 1969 Nr. L 14, 1.

⁴⁴ Vom 15. 12. 1950 BGBl. 1952 II 2.

ten vorzunehmen, die die Tragweite der Kapitel, Abschnitte oder Positionen des Zolltarifschemas ändern könnten,

- die allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Zolltarifschemas aufzunehmen.

Die Motive für die strikte Anwendung der Systematik werden in der Präambel des Abkommens genannt, nämlich

- internationale Zollverhandlungen zu vereinfachen und
- den Vergleich der Außenhandelsstatistiken – soweit diese auf dem Zolltarifschema beruhen – zu vereinfachen.

Sieht man nun als Zolltarif nur den als solchen bezeichneten Rechtsakt an, so läuft man Gefahr, daß alle anderen Eingangsabgaben (die weder Verbrauchsteuern noch Gebühren sind) im Rahmen abweichender Warensystematiken festgelegt werden. Damit wäre aber das Ziel vereitelt, möglichst alle Eingangsabgaben – zumindest aber die Zölle im materiellen Sinne – auf einer international vereinheitlichten Grundlage festzusetzen und damit transparent zu machen. Denn die anderen Vertragsparteien wollen ja möglichst alle Einfuhrbelastungen ihrer Handelspartner anhand der gemeinsamen Systematik leicht erkennen können und nicht nur diejenigen, die in einem Rechtsakt mit dem Titel „Zolltarif“ aufgeführt sind.

Für das Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System zur Bezeichnung und Codierung der Waren⁴⁵ gilt selbstverständlich das Gleiche. Die Präambel zu diesem Übereinkommen nennt als weiteres Motiv für die Vereinheitlichung der Warensystematiken die Kosten, die dadurch entstehen, daß im internationalen Handelsverkehr Waren beim Übergang von einem Klassifizierungssystem zu einem anderen neu bezeichnet, neu eingereiht und neu codiert werden müssen. Bestehen aber neben der zolltariflichen Nomenklatur im engeren Sinne weitere Warensystematiken für die Erhebung von Eingangsabgaben, so kann das Ziel, Umklassifizierungen weitgehend zu vermeiden, nicht erreicht werden.

Im Rahmen des GATT wird der Begriff „Zolltarif“ im Zusammenhang mit der Definition des Zollgebiets verwendet (Art. XXIV Abs. 2). „Zollgebiet“ im Sinne des GATT ist nämlich ein Gebiet, in dem für einen wesentlichen Teil seines Handels mit anderen Gebieten ein eigener Zolltarif oder sonstige eigene Handelsvorschriften bestehen. Für eine Zollunion wie die EWG ist diese Begriffsbestimmung insofern von Bedeutung als die „Zollunion“ in Art. XXIV Abs. 8 GATT u. a. definiert wird als „die Ersetzung von zwei oder mehr Zollgebieten durch ein einziges Zollgebiet“. Aus völkerrechtli-

45 Vom 14. 6. 1983 BGBl. 1986 II 1067.

cher Sicht besteht also Anlaß, den Begriff „Zolltarif“ nicht zu eng auszulegen, da sonst die Zollunionsklausel des GATT mißbraucht werden könnte. Bestimmte Staaten könnten einander Zollpräferenzen gewähren, ohne eine gemeinsame Außenhandelsregelung einzuführen. Ein Mißbrauch liegt z. B. vor, wenn die Staaten bestimmte – als Zölle bezeichnete – Abgaben in einem einheitlichen Zolltarif regeln und für alle sonstigen – voneinander abweichenden – Einfuhrabgaben besondere Instrumente mit anderen Bezeichnungen schaffen.

d) Ergebnis

Als Ergebnis bleibt festzuhalten, daß es sowohl aus gemeinschaftlicher als auch aus völkerrechtlicher Sicht angebracht ist, den Begriff „Zolltarif“ nicht zu eng auszulegen, weil dies einer Vereinheitlichung der Warensystematiken und Abgabenregelungen sowie der Transparenz im internationalen Handel im Wege stehen würde.

4. Die Rechtsquellen des Zolltarifrechts

Das Zolltarifrecht ist Teil des Zollrechts und gehört damit als Abgaben- bzw. Steuerrecht zum öffentlichen Recht⁴⁶. Für das Gemeinschaftsrecht ist ferner wichtig, daß das Zolltarifrecht Teil des Außenhandelsrechts ist. Im Zusammenhang mit den Rechtsquellen des Zolltarifs stellen sich folgende Fragen:

- In welchen Bestimmungen ist der Zolltarif geregelt?
- Auf welche Bestimmungen sind Änderungen des Zolltarifs zu stützen?
- Welche sonstigen Bestimmungen bestehen im Bereich des Zolltarifrechts?

a) Das deutsche Recht

Für das deutsche Recht ist in § 21 Abs. 1 ZG geregelt, was der Zolltarif ist. Danach besteht der Zolltarif aus zwei Komponenten, nämlich

- einem supranationalen Teil, dem Gemeinsamen Zolltarif (GZT) und sonstigen zolltariflichen Rechtsakten der Gemeinschaft mit unmittelbarer Geltung, sowie
- einem nationalen Teil, der in der Zolltarifverordnung (ZTVO) festgelegt ist.

46 S. o. II. 3.

Der nationale Teil ergänzt das Gemeinschaftsrecht dort, wo es Lücken enthält; er gilt deshalb ausdrücklich nur „im übrigen“.

Die ZTVO enthält folgende Elemente:

- Allgemeine Vorschriften,
- die autonomen und vertragsmäßigen Regelzollsätze für bestimmte Waren,
- Zollaussetzungen und Zollkontingente für bestimmte Waren,
- Präferenzzölle für bestimmte Waren,
- Antidumping- und Ausgleichszölle für bestimmte Waren sowie
- Regelungen über die Überwachung der zweckentsprechenden Verwendung bestimmter Waren, für die aufgrund ihrer besonderen Verwendung eine Abgabenbegünstigung vorgesehen ist.

Der Vollständigkeit halber muß hier noch das Gesetz über das Zollkontingent für feste Brennstoffe⁴⁷ erwähnt werden, das in Gesetzesform ein Zollkontingent regelt, aber Bestandteil des – nationalen – Zolltarifs ist und in der ZTVO wiedergegeben wird.

Für Änderungen des nationalen Zolltarifs stehen im Zollgesetz zwei Ermächtigungsgrundlagen zur Verfügung:

- § 21 ZG ermächtigt die Bundesregierung zur Festsetzung von *Sonderzöllen* im Wege der Rechtsverordnung, und zwar als
 - Antidumping- und Ausgleichszölle (Absatz 2) oder
 - Notstandszölle (Absatz 5).
- § 77 richtet sich an den Bundesminister der Finanzen der – teilweise gebunden an die Zustimmung des Bundesministers für Wirtschaft bzw. des Bundesministers für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten – den Zolltarif durch Rechtsverordnung ändern kann
 - aus wirtschaftlichen Gründen, insbesondere zur Erfüllung internationaler Verpflichtungen (Absatz 1 Nr. 1),
 - zur Ausnutzung von gemeinschaftsrechtlichen Ermächtigungen (Absatz 1 Nr. 2),
 - zur Erfüllung gemeinschaftsrechtlicher Verpflichtungen (Absatz 2),
 - zur internationalen Vereinheitlichung des Zolltarifschemas (Absatz 4),
 - zur Durchführung des Gemeinsamen Zolltarifs, insbesondere, um die Zulassung zu einer Tarifstelle zu regeln (Absatz 5),

⁴⁷ Vom 15. 10. 1980 BGBl. 1980 I 1945.

- zur Anpassung an das Gemeinschaftsrecht (Absatz 6).

Während die Ermächtigungen des § 21 ZG inzwischen keine praktische Bedeutung mehr haben, werden die Vorschriften des § 77 ZG heute noch angewendet, und zwar insbesondere in bezug auf EGKS-Waren und zur Eröffnung des in einem Protokoll zum EWG-Vertrag vorgesehenen deutschen Zollkontingents für Bananen. Beide Vorschriften enthalten darüber hinaus auch Verfahrensregeln:

- In § 21 Abs. 3 und 4 ZG ist das Untersuchungsverfahren festgelegt, das der Festsetzung von Antidumping- und Ausgleichszöllen vorausgeht. Die Einzelheiten hierzu sind in der Verordnung über das Prüfungsverfahren zur Anwendung von Antidumpingzollsätzen und Ausgleichszollsätzen vom 5. Dezember 1963⁴⁸ geregelt. Indessen sind diese Bestimmungen niemals angewendet worden.
- § 77 Abs. 7 ZG enthält Vorschriften über das Zollkontingentschein-Verfahren. Soll nämlich ein Zollkontingent nicht nach dem in der Bundesrepublik Deutschland vorherrschenden Windhund-Verfahren (Berücksichtigung in der Reihenfolge der Anträge auf Abfertigung zum freien Verkehr) unter den interessierten Importeuren verteilt werden, dann kann im Wege der Verordnung vorgeschrieben werden, daß die Inanspruchnahme des Zollkontingents von der Vorlage eines Zollkontingentscheins abhängig ist. Dieses Verfahren ermöglicht die gezielte Berücksichtigung bestimmter Arten von Importeuren. Ergänzt wird diese Vorschrift durch das Gesetz über das Verfahren bei der Erteilung von Zollkontingentscheinen vom 20. Dezember 1968⁴⁹. Das Gesetz über das Zollkontingent für feste Brennstoffe⁵⁰ stellt demgegenüber eine Sonderregelung dar.

Die Verfahrensregeln für die im Windhund-Verfahren verwalteten Zollkontingente sind in der Nummer 5 der Allgemeinen Vorschriften zur ZTVO enthalten. Diese Bestimmungen gelten – ebenso wie diejenigen über das Zollkontingentschein-Verfahren – mangels einer gemeinschaftsrechtlichen Verfahrensregelung auch für die Verwaltung der deutschen Quote von Gemeinschaftszollkontingenten.

Im folgenden werden weitere den Zolltarif betreffende nationale Regelungen ausgeführt:

Nach § 12 Abs. 1 ZG hat der Zollbeteiligte das Zollgut u. a. „unter Angabe der Tarifstelle des Zolltarifs“ anzumelden. Diese Verpflichtung ist gemäß

48 BGBl. 1963 II 1455.

49 BGBl. 1968 I 1389.

50 BGBl. 1980 I 1945.

§ 20 Abs. 1 Satz 3 AZO erfüllt, wenn die Codennummer des Deutschen Gebrauchs-Zolltarifs angegeben wird. Die Liste der Zollordnungswidrigkeiten in § 79 a AZO enthält zwar die Falschmeldung der für die Zollbehandlung maßgebenden Merkmale und Umstände, nicht aber die Angabe einer falschen Tarifstelle bzw. Codennummer. Es handelt sich hier um eine für das deutsche Zollrecht typische Großzügigkeit, wie wir sie auch in § 12 Abs. 1 S. 3 ZG finden, wonach die Zollstelle die erforderliche Hilfe leistet, wenn der Zollbeteiligte die zutreffende Tarifstelle nicht angeben kann oder begründete Zweifel über die zutreffende Tarifstelle hat.

§ 23 ZG regelt die verbindliche Zolltarifauskunft. Da diese Auskunft über die Tarifstelle des Zolltarifs, zu der eine Ware gehört, erteilt wird, stellt sich die Frage, wie in denjenigen Fällen zu verfahren ist, in denen das Gemeinschaftsrecht oder die Zolltarifverordnung nur ex-Positionen angibt (z. B. bei Zollaussetzungen, Zollpräferenzen oder Antidumpingzöllen). Die herkömmliche Auslegung und Praxis gehen dahin, die Verbindlichkeit der Auskunft nur auf die alphanumerisch gekennzeichnete Tarifstelle der Verordnung (EWG) Nr. 950/68 bzw. der ZTVO zu erstrecken, es sei denn, eine weitergehende Auskunft wird ausdrücklich verlangt; im übrigen wird auf etwaige weitere Aufgliederungen im unverbindlichen Teil unter Angabe der Codennummer des Deutschen Gebrauchs-Zolltarifs hingewiesen. Diese pragmatische Lösung bietet den Vorteil, den Aufwand für die Änderung verbindlicher Zolltarifauskünfte relativ gering zu halten, da die ca. 4 300 Tarifstellen der GZT-Verordnung und der ZTVO sehr viel seltener geändert werden als z. B. die ca. 12 000 Codennummern des Deutschen Gebrauchs-Zolltarifs. Mit der Einführung der Kombinierten Nomenklatur⁵¹ soll dieser Grundsatz beibehalten werden (d. h. die Auskunft wird grundsätzlich über die Unterposition der Kombinierten Nomenklatur und nur auf Antrag bei Vorliegen eines berechtigten Interesses auch über die Codennummer des Deutschen Gebrauchs-Zolltarifs erteilt); allerdings wird sich die Zahl der bei jeder Auskunft zu berücksichtigenden Tarifstellen dann auf ca. 9 500 erhöhen; die Zahl der Codennummern des Deutschen Gebrauchs-Zolltarifs wird dann ca. 15 000 betragen.

§ 78 Abs. 2 ZG enthält eine Ermächtigung, Erläuterungen zum Zolltarif im Verordnungswege zu erlassen. Diese Ermächtigung ist obsolet geworden, weil die Gemeinschaft heute für alle Waren (also auch EGKS-Waren) über eine entsprechende Kompetenz verfügt.

§ 79 ZG betrifft den Zolltarif in dreifacher Hinsicht:

- Gemäß Absatz 1 können anstelle der Zollsätze des Zolltarifs und der sonstigen Eingangsabgaben (ausgenommen Biersteuer) pauschalisierte Abgabensätze angewendet werden, deren Höhe in § 148 AZO festgelegt ist.

⁵¹ S. oben III. 2b ee).

- Aufgrund von Absatz 2 kann für Waren, deren Tarifierung unverhältnismäßig viel Arbeit oder Kosten erfordern würde, auf Antrag des Zollbeteiligten diejenige in Betracht kommende Tarifstelle angewendet werden, die zu den höchsten Eingangsabgaben führt, wobei auch hier die Biersteuer ausgenommen ist, weil deren Aufkommen den Bundesländern zusteht.
- Nach Absatz 3 können Vereinbarungen mit dem Zollbeteiligten getroffen werden, die die Zollbehandlung vereinfachen, sofern dadurch die Höhe der insgesamt zu entrichtenden Eingangsabgaben nicht wesentlich geändert und der Wettbewerb nicht wesentlich beeinträchtigt wird. Das Aufkommen an der Biersteuer darf auch hier nicht gemindert werden.

Weitere Fälle, in denen es nicht zur Anwendung des Zolltarifs kommt, sind

- die in § 24 ZG und den §§ 32 bis 47 AZO vorgesehene außertarifliche Zollfreiheit,
- die in zwischenstaatlichen Verträgen geregelte außertarifliche Zollfreiheit, wie z. B. das UNESCO-Abkommen vom 22. November 1950⁵², und
- die Abfertigung zu einem Freigutverkehr (Freigutverwendung, aktive Veredelung, Umwandlung) oder zu einem besonderen Zollverkehr (Zollgutversand, Zollgutlagerung, Zollgutverwendung).

b) Das Gemeinschaftsrecht

aa) Das primäre Gemeinschaftsrecht

Im Bereich des gemeinschaftlichen Zolltarifrechts wird das Studium der Rechtsquellen dadurch erschwert, daß wir es juristisch mit drei Gemeinschaften zu tun haben, nämlich

- der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS),
- der Europäischen Atomgemeinschaft (EAG) und
- der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG).

Während die Verträge zur Gründung dieser Gemeinschaften in dem Grundsatz übereinstimmen, daß im Binnenhandel alle Hemmnisse beseitigt werden sollen, ergeben sich für den Außenhandel Unterschiede: Zwar ist es das Ziel aller drei Vertragswerke, über eine bloße Freihandelszone hinaus auch die Zölle und sonstigen Handelsbeschränkungen gegenüber Drittländern zu vereinheitlichen oder zumindest zu harmonisieren; doch sind die vorgesehenen Methoden und die Intensität, mit der dieses Ziel angestrebt wird, unterschiedlich⁵³.

⁵² BGBl. 1957 II 1970.

⁵³ Carstens, ZaöRV 1958, 486.

Art. 71 Abs. 1 EGKS-Vertrag legt fest, daß die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der Handelspolitik durch die Anwendung dieses Vertrages nicht berührt wird, es sei denn, daß dieser etwas anderes bestimmt. Zolltarifliche Kompetenzen zugunsten der Gemeinschaft sieht der EGKS-Vertrag in folgenden Vorschriften vor:

- Gemäß Art. 72 EGKS-Vertrag können Mindest- und Höchstzollsätze festgesetzt werden. Die Mitgliedstaaten dürfen diese gegenüber Drittländern anwendbaren Zollsätze nicht unter- bzw. überschreiten. Sie bleiben jedoch innerhalb der durch einen solchen Beschluß gesetzten Grenzen frei, ihren Zolltarif zu regeln.
- Aufgrund von Art. 74 Nr. 1 EGKS-Vertrag darf die Kommission Empfehlungen oder Entscheidungen über Antidumping- und Ausgleichszölle beschließen. Geschieht dies – was heute die Regel ist – im Wege der Entscheidung, so ist diese unmittelbar in jedem Mitgliedstaat anwendbar.
- Art. 75 EGKS-Vertrag unterwirft Handelsabkommen der Mitgliedstaaten einem Konsultationsverfahren, um die Vereinbarkeit dieser Abkommen mit dem EGKS-Vertrag zu sichern.

Der Abschluß des EWG-Vertrages hat an dieser Rechtslage nichts geändert, da Art. 232 Abs. 1 EWG-Vertrag ausdrücklich bestimmt, daß dieser Vertrag nicht die „Rechte und Pflichten der Mitgliedstaaten“ ändert. Würde man nun – wie es einige Autoren⁵⁴ vorschlagen – die zolltariflichen Vorschriften des EWG-Vertrages auch im Geltungsbereich des EGKS-Vertrages anwenden, so würden dadurch die Rechte und Pflichten der Mitgliedstaaten sowie der Organe der Gemeinschaft geändert. Auch die Tatsache, daß die EGKS-Waren in den Listen für den im EWG-Vertrag vorgesehenen Gemeinsamen Zolltarif ausdrücklich ausgenommen sind, spricht dagegen, daß die EWG-Organe die handelspolitischen Regelungsbefugnisse der Mitgliedstaaten übernommen haben⁵⁵.

Trotz der beschränkten zolltariflichen Befugnisse der Gemeinschaft sind die Nomenklatur und die Zollsätze für EGKS-Waren heute weitgehend vereinheitlicht:

- Die zolltarifliche Nomenklatur beruht heute auf der NRZZ und ab 1988 auf dem Harmonisierten System; auch die darüber hinausgehenden Unterteilungen sind innerhalb der Gemeinschaft identisch.

54 Carstens, ZaöRV 1958, 520; Fischer, KSE 25, 9; Krück, Völkerrechtliche Verträge im Recht der Europäischen Gemeinschaften, 1977, 56; Petersmann in Groeben/Boeckh/Thiesing, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl. 1983, Art. 232 Tz. 8.

55 Bomčil, Die Außenhandelspraxis der EWG – Praxis und Rechtsfragen, 1976, 102; van der Burg, The Customs Tariff and Customs Legislation in the European Communities, CMLR 1970, 200.

- Die Zollsätze für Stahlerzeugnisse sind im GATT für alle Mitgliedstaaten in gleicher Höhe konsolidiert; lediglich bei Kohle haben einige Mitgliedstaaten (Bundesrepublik Deutschland, Italien) höhere Zollsätze als die übrigen.
- Soweit autonome oder vertragliche Zollpräferenzen gewährt werden, geschieht dies in allen Mitgliedstaaten auf einheitlicher Grundlage.

In bezug auf den EAG-Vertrag bestimmt Art. 232 Abs. 2 des EWG-Vertrages, daß dieser Vertrag nicht die Vorschriften des EAG-Vertrages beeinträchtigt. Anders als der EGKS-Vertrag enthält der EAG-Vertrag keine zolltariflichen Vorbehalte zugunsten der Mitgliedstaaten. Zolltarifliche Vorschriften sind hier lediglich für die Übergangszeit vorgesehen, in der ein Gemeinsamer Zolltarif aufzustellen ist (Art. 94, 95 EAG-Vertrag). Aus dem Fehlen spezieller zolltariflicher Bestimmungen für den Zeitraum nach Ablauf der Übergangszeit ist zu schließen, daß insoweit der EWG-Vertrag anzuwenden ist⁵⁶. Der EAG- und der EWG-Vertrag sind als einheitliches Vertragswerk anzusehen, so daß dort, wo der eine Vertrag Lücken enthält, die Bestimmungen des anderen Vertrages zur Ausfüllung herangezogen werden können. Dies entspricht der Praxis der Gemeinschaft, welche die dem EAG-Vertrag unterliegenden Waren in die auf dem EWG-Vertrag gestützten zolltariflichen Regelungen (z. B. die Verordnung über den Gemeinsamen Zolltarif) aufnimmt. Die zollrechtlichen und zolltariflichen Verfahrensregeln des EWG-Rechts gelten ohnehin für EAG-Waren.

Der EWG-Vertrag definiert die Gemeinschaft als Zollunion, in der zwischen den Mitgliedstaaten keine Zölle und Abgaben gleicher Wirkung erhoben werden und in der gegenüber dritten Ländern ein Gemeinsamer Zolltarif (GZT) eingeführt wird (Art. 9 Abs. 1 EWG-Vertrag). Die Aufstellung des GZT ist in den Art. 18 bis 22 und 29 EWG-Vertrag geregelt. Abgesehen von einigen Ausnahmen legen diese Vorschriften fest, daß die Zollsätze des GZT aus dem arithmetischen Mittel der in den vier zusammengeschlossenen Zollgebieten (Beneluxländer, Bundesrepublik Deutschland, Frankreich, Italien) am 1. Januar 1957 tatsächlich angewandten oder vertragsmäßigen Zollsätze zu bilden sind. Mit dem Inkrafttreten der Verordnung (EWG) Nr. 950/68 über den Gemeinsamen Zolltarif am 1. Juli 1968 war die Aufstellung des Gemeinsamen Zolltarifs abgeschlossen, so daß sich heute nur noch die Frage stellt, aufgrund welcher Vorschriften die Nomenklatur und die Zollsätze des GZT geändert werden können. Im engeren Sinne stehen hierfür drei Rechtsgrundlagen zur Verfügung, nämlich

⁵⁶ Carstens, ZaöRV 1958, 504; Ehle, NJW 1969, 1512.

- Art. 28 EWG-Vertrag für autonome Änderungen,
- Art. 113 EWG-Vertrag für Änderungen im Rahmen der gemeinsamen Handelspolitik und
- Art. 43 EWG-Vertrag für Änderungen im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik.

Im weiteren Sinne gehören hierzu auch noch

- Art. 136 EWG-Vertrag, der die Festlegung von Präferenzzöllen gegenüber den von einem Mitgliedstaat abhängigen überseeischen Ländern und Gebieten (ÜLG) ermöglicht, und
- Art. 238 EWG-Vertrag, der die Vereinbarung von Präferenzzöllen im Rahmen von Assoziierungsabkommen zuläßt.

Bei den drei erstgenannten Ermächtigungsgrundlagen kommt es häufig zu Überschneidungen, so daß sich dann die Frage stellt, wie diese Vorschriften voneinander abzugrenzen sind. Hierzu werden gemeinhin folgende Unterscheidungskriterien verwendet⁵⁷:

- Die *Zielsetzung*, aus der heraus die Maßnahme getroffen wird (z. B. die handelspolitische Zielsetzung bei Retorsionszöllen),
- die *direkte Auswirkung* auf den Außenhandel, die binnenwirtschaftliche Versorgung oder die gemeinsame Marktorganisation (z. B. von Zollaussetzungen auf die binnenwirtschaftliche Versorgung mit bestimmten Vorerzeugnissen) und
- der *spezifische Bezug* zu einem dieser Bereiche (z. B. von Abschöpfungen zur gemeinsamen Agrarpolitik).

bb) Das sekundäre Gemeinschaftsrecht

Das Kernstück des sekundären gemeinschaftlichen Zolltarifrechts ist die Verordnung (EWG) Nr. 950/68 über den Gemeinsamen Zolltarif⁵⁸. Sie regelt die erga omnes geltenden autonomen und vertragmäßigen Regelzollsätze für die vom EWG- und EAG-Vertrag erfaßten Waren; die vertragmäßigen Zölle für EGKS-Waren werden zur Information angegeben. Ergänzt wird diese Verordnung durch folgende Regelungen:

- die Verordnungen, mit denen vertragliche Zollpräferenzen in Kraft gesetzt werden (Abkommen gegenüber den AKP-Staaten, den EFTA-Ländern, den Mittelmeerländern),

⁵⁷ Vgl. *Everling*, Rechtsprobleme der Gemeinsamen Handelspolitik in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, 1965, 203; *Weissenberg*, Die Kompetenz der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft zum Abschluß von Handels- und Kooperationsabkommen gemäß Art. 113 EWG-Vertrag, 1978, 70; *Fischer*, KSE 25, 5.

⁵⁸ Vom 28. 6. 1968 ABl. (EG) 1968 Nr. L 172, 1.

- die Verordnungen, mit denen allgemeine Zollpräferenzen gegenüber den Entwicklungsländern eröffnet werden,
- der Beschluß, mit dem gegenüber den von einem Mitgliedstaat abhängigen überseeischen Ländern und Gebieten (ÜLG) Zollpräferenzen autonom festgelegt werden,
- die Verordnungen, mit denen vertragliche und autonome Zollkontingente und Zollaussetzungen erga omnes oder gegenüber präferenzberechtigten Ländern eröffnet werden,
- die Verordnungen, mit denen Antidumping- und Ausgleichszölle sowie Retorsionszölle geregelt werden,
- die Beitrittsakte und die sonstigen Regelungen, mit denen für eine Übergangszeit die Zölle zwischen der Gemeinschaft in ihrer bisherigen Zusammensetzung und den neu beigetretenen Mitgliedstaaten (Spanien, Portugal) festgelegt werden,
- die im Zusammenhang mit der gemeinsamen Agrarpolitik eingeführten Abgabenregelungen (Abschöpfungen, Ausgleichsabgaben, Währungsausgleichsbeträge),
- die Verordnungen, welche die Voraussetzungen für die Zulassung von Waren zu einer abgabenbegünstigten Tarifstelle festlegen,
- die Verordnungen zur Festlegung der Analysemethoden, die bei der Einreihung bestimmter Waren anzuwenden sind,
- die Verordnungen zur Einreihung bestimmter Waren in die Nomenklatur des Gemeinsamen Zolltarifs.

Die drei letztgenannten Arten von Verordnungen werden aufgrund der Verordnung (EWG) Nr. 97/69 über die zur einheitlichen Anwendung des Schemas des Gemeinsamen Zolltarifs erforderlichen Maßnahmen⁵⁹ erlassen.

Alle diese Rechtsakte müssen auf das Harmonisierte System umgestellt werden, soweit sie auf die Warenbezeichnungen und Warencodes des Zolltarifs Bezug nehmen. Die Gemeinschaft hat diese Umstellung zum Anlaß genommen, zwei weitere Reformen durchzuführen, nämlich

1. das derzeit in der Verordnung (EWG) Nr. 950/68 enthaltene Zolltarifschema und das in der Verordnung (EWG) Nr. 1445/72 geregelte Warenverzeichnis für die Statistik des Außenhandels der Gemeinschaft und des Handels zwischen ihren Mitgliedstaaten (NIMEXE) in einer sog. Kombinierten Nomenklatur zu vereinigen sowie

59 Vom 16. 1. 1969 ABl. (EG) 1969 Nr. L 14, 1.

2. den Integrierten Tarif der Gemeinschaft (TARIC) aufzustellen, der die über die Kombinierte Nomenklatur hinausgehenden Aufgliederungen des gemeinschaftlichen Einfuhrrechts einfächert und verschlüsselt.

Dies ist im Rahmen der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif⁶⁰ geschehen, die gleichzeitig auch die gegenwärtig in der Verordnung (EWG) Nr. 97/69 enthaltenen Regelungen aufgenommen hat.

Die wichtigsten Motive für die Einführung der Kombinierten Nomenklatur sind folgende:

- Wenn schon das Harmonisierte System die *zolltariflichen* und die *außenhandelsstatistischen Anforderungen* mit einer *einzigsten Nomenklatur* erfüllt, dann liegt es nahe, bei den darüber hinausgehenden Aufgliederungen nach den gleichen Grundsätzen zu verfahren.
- Eine solche Vereinigung *verbindert* gleichzeitig *Abweichungen* zwischen der zolltariflichen und der statistischen Nomenklatur, welche die Erstellung integrierter Gebrauchs-Zolltarife erschweren.
- Die Zusammenfassung beider Nomenklaturen ermöglicht gleichzeitig die Verwendung eines *einheitlichen Codierungssystems* (rein numerische Verschlüsselung unter Aufgabe der bisher im Zolltarif verwendeten Ziffern-Buchstaben-Kombinationen), was insbesondere die automatisierte Datenverarbeitung erleichtert.
- Für die *zolltarifliche* und die *außenhandelsstatistische Anmeldung* gelten dieselben Warenbezeichnungen und Warencodes, so daß diese im Durchschreibeverfahren erstellt werden können.
- Die zolltariflichen und die außenhandelsstatistischen Positionen werden aufgrund *gemeinsamer Erläuterungen* und eines *einzigsten* für die Auslegung zuständigen *Ausschusses* einheitlich ausgelegt.
- Die *Zusammenhänge* zwischen Zolltarif und Außenhandelsstatistik werden *transparenter*, weil jede Zolllinie gleichzeitig eine statistische Linie ist. Dies zwingt gleichzeitig zu einer stärkeren Berücksichtigung der Bedürfnisse des jeweils anderen Bereichs.

Während die Kombinierte Nomenklatur mit den dazugehörigen Zollsätzen als Verordnung erlassen wird, handelt es sich beim TARIC um eine integrierte Darstellung des Gemeinschaftsrechts, die als Bekanntmachung der Kommission veröffentlicht wird. Die Warenbezeichnungen und Warencodes des TARIC sind aber verbindlich für

- die Einfuhranmeldung,

⁶⁰ Vom 23. 7. 1987 ABl. (EG) 1987 Nr. L 256, 1.

- die Darstellung des Gemeinschaftsrechts in den Gebrauchs-Zolltarifen der Mitgliedstaaten und
- die Verschlüsselung des Gemeinschaftsrechts in den für die automatisierte Zollabwicklung verwendeten Tarifdateien der Mitgliedstaaten.

Der TARIC wird von der Kommission im Rahmen einer Datenbank verwaltet, die dazu dient

- Ausdrucke und Magnetbänder für die Gebrauchs-Zolltarife und Tarifdateien der Mitgliedstaaten bereitzustellen,
- Magnetbänder für den Druck der Bekanntmachung des TARIC zu liefern und
- einen stets aktuellen Gebrauchs-Zolltarif für die einzelnen Kommissionsdienststellen (z. B. Statistisches Amt, Generaldirektion, Landwirtschaft) zur Verfügung zu stellen.

Zu einem späteren Zeitpunkt sollen eilige Änderungsmitteilungen im Wege der Datenfernübertragung an die interessierten Dienststellen übermittelt werden.

Die Ziele des TARIC lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Die auf viele EG-Verordnungen verstreuten zolltariflichen und sonstigen außenhandelsrechtlichen Regelungen der Gemeinschaft sollen möglichst *transparent* dargestellt werden.
- Die bei der Einfuhr zu beachtenden Gemeinschaftsregelungen sollen – soweit sie an konkrete Warenbezeichnungen anknüpfen – möglichst *vollständig* wiedergegeben werden.
- Trotz der Komplexität des Gemeinschaftsrechts soll die Darstellung so *einfach* wie möglich sein.
- Es wird eine *einheitliche automationsgerechte Codenummer* vergeben, die in allen Mitgliedstaaten bei der Einfuhr von Waren aus Drittländern anzuwenden ist.
- Die *Gebrauchs-Zolltarife* der Mitgliedstaaten werden aneinander angeglichen, da die Warenbezeichnungen und Codenummern für die gemeinschaftsrechtlichen Einfuhrmaßnahmen von den Mitgliedstaaten übernommen werden müssen.
- Das Gemeinschaftsrecht wird bei der Kommission *zentral erfaßt und integriert*, was zu entsprechenden Einsparungen in den Mitgliedstaaten führt.
- Da die Rechtsänderungen an der Quelle erfaßt und integriert werden, können die Gebrauchs-Zolltarife und Tarifdateien der Mitgliedstaaten *schneller aktualisiert* werden.

c) Das Völkerrecht

In völkerrechtlicher Hinsicht sind die Gemeinschaft und ihre Mitgliedstaaten im Bereich des Zolltarifs insbesondere an das GATT einschließlich der Tarifprotokolle und an das Abkommen über das Zolltarifschema bzw. ab 1988 an das Internationale Übereinkommen über das Harmonisierte System gebunden⁶¹. Weitere wichtige Rechtsquellen im Bereich des Zolltarifs sind:

- das Übereinkommen über den Handel mit Zivilluftfahrzeugen⁶²,
- das Übereinkommen zur Auslegung und Anwendung der Artikel VI, XVI und XXIII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens – Subventionskodex⁶³,
- das Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VI des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens – Antidumping-Kodex⁶⁴.

Alle diese Übereinkommen begründen jedoch kein Recht des einzelnen, sich vor Gericht auf sie zu berufen⁶⁵.

5. Die Auslegung des Zolltarifs

Bei der Auslegung des Zolltarifs muß man unterscheiden zwischen

- den Bestandteilen des Zolltarifs einerseits, d. h. den Warenbezeichnungen, Vorschriften bzw. Anmerkungen zu den Abschnitten, Kapiteln und Unterpositionen sowie den Allgemeinen Vorschriften, und
- den außerhalb des Zolltarifs bestehenden Maßnahmen verbindlichen oder nicht verbindlichen Charakters andererseits, d. h. den Erläuterungs-Verordnungen, den Gerichtsurteilen, den Erläuterungen und Einreichungsavisen des RZZ, den Erläuterungen, Tarifentscheiden und Einreichungsbeschlüssen der Gemeinschaft.

Darüber hinaus kann man sich auch noch auf allgemeine Auslegungsgrundsätze stützen, wie z. B. den Sprachvergleich, die Zielsetzung oder die Verkehrsauffassung.

61 S. unter III 2b) ee).

62 Vom 12. 4. 1979 ABl. (EG) 1980 Nr. L 71, 58.

63 Vom 12. 4. 1979 ABl. (EG) 1980 Nr. L 71, 72.

64 Vom 12. 4. 1979 ABl. (EG) 1980 Nr. L 71, 90.

65 Vgl. EuGH Urt. v. 12. 12. 1972 verb. Rs. 21–24/72 Slg. 1972, 1219; Urt. v. 16. 3. 1983 verb. Rs. 267–268/81, Slg. 1983, 801.

a) *Die Bedeutung der grammatischen Auslegung*

Ausgangspunkt jeder zolltariflichen Auslegung ist selbstverständlich der Gesetzestext. Dabei spielt die am Wortlaut orientierte Auslegung eine besondere Rolle,

- weil der Zolltarif ein Instrument ist, das auf eine Vielzahl von Transaktionen von einer Vielzahl von Personen unterschiedlicher Ausbildung angewendet wird, so daß ein Abweichen vom Wortlaut unweigerlich zu einer Ungleichbehandlung der Zollbeteiligten führen würde und
- weil die Grundsystematik der zolltariflichen Nomenklatur nicht nur innerhalb der Gemeinschaft, sondern weltweit angewendet wird mit der Folge, daß ein Abweichen vom Wortlaut eine weltweit uneinheitliche Einreihung der Waren zur Folge hätte.

Neben dem Wortlaut des Gemeinsamen Zolltarifs ergibt sich eine weitere Besonderheit daraus, daß dieser in den neun Gemeinschaftssprachen existiert, die alle gleichermaßen verbindlich sind. In Zweifelsfällen muß also der deutsche Richter – ebenso wie es der Europäische Gerichtshof ohnehin tut – die übrigen Sprachversionen heranziehen⁶⁶. Soweit es dabei um die Auslegung der NRZZ oder des Harmonisierten Systems geht, kommt allerdings der englischen und der französischen Sprache eine besondere Bedeutung zu, weil dies die beiden einzigen offiziellen Sprachen sind, in denen diese Übereinkommen vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens verfaßt worden sind. Führen diese beiden Sprachen zum selben Ergebnis, so ist eine etwa hiervon abweichende deutsche Fassung auf eine fehlerhafte Übersetzung zurückzuführen. Weichen die englische und die französische Fassung dagegen voneinander ab, so ist anhand der systematischen Stellung der in Betracht kommenden Positionen und des Rohstoffs bzw. Verwendungszwecks der Waren sowie etwaiger Erläuterungen der Wille des Gesetzgebers zu ermitteln.

b) *Der Rang der einzelnen Nomenklaturbestandteile*

Die zolltarifliche Nomenklatur beruht auf einem internationalen Übereinkommen. Um diesem Übereinkommen die größtmögliche Wirksamkeit zu verleihen, sollte man den internationalen Bestandteilen der Nomenklatur den höchsten Rang einräumen. Dieses Ergebnis läßt sich indirekt auch aus den Allgemeinen Vorschriften 1 und 6 für die Auslegung des Harmonisierten Systems bzw. der Kombinierten Nomenklatur ableiten, nach denen

66 Vgl. z. B. EuGH Urt. v. 16. 10. 1980 Rs. 824 und 825/79, Slg. 1980, 3053; BFH Urt. v. 2. 12. 1986 VII R 53/83 Zfz 1987, 171.

- man zunächst die vierstellige Position ermitteln muß,
- bevor man die Ware in eine sechsstellige oder eine darüber hinausgehende Unterposition einreihen darf.

Da aber die Grobstruktur der Positionen und Unterpositionen dem internationalen Recht entspringt, wird auf diese Weise sichergestellt, daß Gemeinschafts- oder nationales Recht nicht vor dem Völkerrecht angewendet wird.

Der Gemeinschaftsgesetzgeber hat in bezug auf die von ihm geschaffenen Vorschriften bzw. Anmerkungen gleichfalls klargestellt, daß diese die internationale Nomenklatur nur ergänzen, aber nicht ändern sollen: Er hat sie nämlich als „Zusätzliche Vorschriften“ bzw. – ab 1. 1. 1988 – als „Zusätzliche Anmerkungen“ bezeichnet.

Innerhalb der NRZZ bzw. des Harmonisierten Systems genießen die einzelnen Bestandteile der Nomenklatur folgenden Rang:

1. Die vierstelligen Positionen sowie die Vorschriften bzw. Anmerkungen zu den Abschnitten und Kapiteln haben den höchsten Rang. Untereinander sind diese Bestandteile gleichrangig, so daß in Zweifelsfällen durch Auslegung zu ermitteln ist, ob z.B. eine Anmerkung den Geltungsbereich einer Position erweitert oder einschränkt, oder ob der Wortlaut der Position eine Sonderregelung gegenüber der betreffenden Anmerkung darstellt.
2. In bestimmten Fällen – z.B. bei unvollständigen Waren, Warenezusammenstellungen oder Waren in Behältnissen oder Verpackungen – stehen die Allgemeinen Vorschriften 2, 3b und 5 gleichrangig neben den oben genannten Nomenklaturbestandteilen, weil sie für bestimmte Fragestellungen (z.B. eine oder zwei Waren, Teil oder vollständige Ware?) eine Gesamtlösung bieten.
3. Kommen mehrere Positionen für die Einreihung einer Ware in Betracht und lösen die Vorschriften bzw. Anmerkungen das Problem nicht, so ist die Konkurrenz über die Allgemeinen Vorschriften 3 und 4 aufzulösen.
4. Auf der nächsten Stufe stehen die Unterpositionen des Harmonisierten Systems und die hiermit gleichrangigen Unterpositions-Anmerkungen (im Rahmen der NRZZ fehlt diese Stufe). Im Falle einer Konkurrenz mehrerer HS-Unterpositionen kann die Allgemeine Vorschrift 6 herangezogen werden.
5. Auf der untersten Ebene folgen die von der Gemeinschaft geschaffenen Unterpositionen zusammen mit den Zusätzlichen Vorschriften bzw. Anmerkungen. Es gibt allerdings auch Zusätzliche Vorschriften bzw. An-

merkungen, die sich auf die internationale Nomenklatur beziehen; sie sind dann bereits auf der entsprechenden – höheren – Ebene anzuwenden, soweit sie der internationalen Nomenklatur nicht widersprechen (ein solcher Widerspruch ist in der Praxis noch nicht vorgekommen).

6. Da die Allgemeinen Vorschriften nur subsidiär gelten, ist auch die Allgemeine Vorschrift 6 in Verbindung mit den vorhergehenden Vorschriften als letztes anzuwenden, nämlich nur dann, wenn die Einreihung im Rahmen der EG-Unterpositionen und -Anmerkungen nicht entschieden werden kann.

c) Die verbindlichen Auslegungsmittel

Auch außerhalb des Zolltarifs bestehen auf Gemeinschaftsebene Regelungen und Entscheidungen, die für die Einreihung verbindlich sind.

Dabei handelt es sich um

- Erläuterungs-Verordnungen und
- Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes.

aa) Erläuterungs-Verordnungen

Seit dem 1. Februar 1969 verfügt die Gemeinschaft über ein Verfahren, die Einreihung von Waren im Verordnungswege zu regeln (VO [EWG] Nr. 97/69)⁶⁷. Hierzu gehört auch die Möglichkeit,

- die bei der Einreihung anzuwendenden Analyseverfahren (z. B. VO [EWG] Nr. 2093/84)⁶⁸ und
- die Voraussetzungen für die Zulassung einer Ware zu einer Abgabenbegünstigung bei der Einfuhr aufgrund ihrer Art und Beschaffenheit oder ihrer besonderen Verwendung (z. B. VO [EWG] Nr. 1120/75)⁶⁹ festzulegen.

Ursprünglich war dieses Verfahren nur auf die vom Gemeinsamen Zolltarif erfaßten Waren – also nicht auf EGKS-Waren – anwendbar. Aufgrund eines Beschlusses der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 3. März 1986⁷⁰ ist die Ermächtigung zum Erlaß von Erläuterungs-Verordnungen auf EGKS-Waren erstreckt worden. Dieser Beschluß ist durch die Einfügung einer diese Rechtsfolge anordnenden Bestimmung in die Nummer 2 der Allgemeinen Vorschriften zur Zolltarifver-

67 Vom 16. 1. 1969 ABl. (EG) 1969 Nr. L 14, 1.

68 Vom 19. 7. 1984 ABl. (EG) 1984 Nr. L 193, 15.

69 Vom 17. 4. 1975 ABl. (EG) 1975 Nr. L 111, 19.

70 Beschluß 86/98/EGKS, ABl. (EG) 1986 Nr. L 81, 29.

ordnung in nationales Recht umgesetzt worden⁷¹. Spätestens seit diesem Zeitpunkt ist es nicht mehr zulässig, nationale Erläuterungs-Verordnungen zu erlassen. Die entsprechende Verordnungsermächtigung in § 78 Abs. 2 ZG ist damit obsolet geworden.

Die Erläuterungs-Verordnungen interpretieren als niederrangige Norm die in einem höherrangigen Rechtsakt festgelegte zolltarifliche Nomenklatur. Die Tragweite einer Position oder Unterposition darf also dadurch nicht geändert werden. Bei der Prüfung der Frage, ob der Gemeinschaftsgesetzgeber sich beim Erlass einer solchen Verordnung innerhalb der durch höherrangiges Recht (insbesondere die Verordnung über den Gemeinsamen Zolltarif bzw. ab 1. 1. 1988 die Verordnung über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif) gesetzten Grenzen gehalten hat, ist allerdings davon auszugehen, daß der Verordnungsgeber nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes einen „weiten Beurteilungsspielraum“ für die Entscheidung zwischen den in Betracht kommenden Positionen und Unterpositionen der Nomenklatur hat⁷².

Die Frage, ob derartige Erläuterungs-Verordnungen auch auf vor ihrem Inkrafttreten liegende Fälle anzuwenden sind, wird in Rechtsprechung und Literatur unterschiedlich beantwortet. Auch diejenigen, die – wie der Europäische Gerichtshof – eine rückwirkende Anwendung ablehnen, ziehen aber solche Verordnungen zur Stützung ihrer für die Zeit vor dem Inkrafttreten der Erläuterungs-Verordnung gefundenen Auslegung heran. Es ist ja auch kein Grund ersichtlich, warum die Auslegung eines unverändert gebliebenen Tariftextes vor und nach dem Erlass einer Erläuterungs-Verordnung unterschiedlich ausfallen sollte.

bb) Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes

Nach Art. 177 EWG-Vertrag entscheidet der Europäische Gerichtshof (EuGH) im Wege der Vorabentscheidung „über die Gültigkeit und die Auslegung der Handlungen der Organe der Gemeinschaft“. Der EuGH ist also befugt,

- die Verordnung über den Gemeinsamen Zolltarif bzw. die Verordnung über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif auszulegen sowie
- Erläuterungs-Verordnungen auszulegen oder für ungültig zu erklären.

71 Vgl. BGBl. 1986 II 896.

72 Vgl. EuGH Urt. v. 11. 11. 1975 Rs. 37/75 Slg. 1975, 1339.

In bezug auf den TARIC, der ja selbst kein Rechtsakt ist, wird man davon ausgehen müssen, daß der EuGH nicht über die Auslegung der TARIC-Unterpositionen, sondern über die in den Verordnungen zur Regelung von Zollaussetzungen, Antidumpingzöllen etc. enthaltenen Warenbeschreibungen entscheiden wird.

Ein nach Art. 177 EWG-Vertrag erlassenes Urteil bindet zwar an sich nur das mit dem konkreten Rechtsstreit befaßte Gericht und ist damit nicht in gleicher Weise verbindlich wie eine Verordnung. Aber die Gerichte der Mitgliedstaaten sind bei Rechtsstreitigkeiten über die gleiche Rechtsfrage insofern an das Urteil gebunden, als sie ohne eine erneute Vorlage an den EuGH von dessen Auslegung nicht abweichen dürfen. Andernfalls würden sie das Gemeinschaftsrecht unrichtig anwenden⁷³. Die Auslegung des EuGH ist nicht nur auf künftige Fälle anzuwenden, sondern auch auf Einfuhren, die vor dem Erlaß des Urteils getätigt wurden, soweit die betreffende Bestimmung bereits im Einfuhrzeitpunkt gegolten hat⁷⁴.

An sich dient das Vorabentscheidungsverfahren dazu, das Gemeinschaftsrecht *auszulegen*, nicht aber dazu, konkrete Waren in eine bestimmte Position oder Unterposition *einzureihen*. Je präziser aber die Vorlagefrage gestellt wird (d. h. je genauer die Ware beschrieben wird), desto eher kommt man dazu, daß der EuGH für die streitbefangene Ware eine bestimmte Position oder Unterposition vorgibt und damit nicht nur das Gemeinschaftsrecht auslegt, sondern es de facto auch auf den Einzelfall anwendet. Dies ist im Interesse einer einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts zu begrüßen.

d) Die nicht verbindlichen Auslegungsmittel

Je nachdem, ob die Auslegungsmittel im Rahmen des RZZ oder der Gemeinschaft beschlossen worden sind, kann man unterscheiden zwischen

- Erläuterungen und Avisen des RZZ zur NRZZ bzw. zum Harmonisiertem System und
- Erläuterungen, Tarifentscheidungen und Einreihungsbeschlüssen der EG zum Gemeinsamen Zolltarif.

Daneben kann man zur Auslegung des Zolltarifs noch die Verkehrsauffassung, technische Normen und wissenschaftliche Regeln heranziehen.

⁷³ EuGH Urt. v. 27. 3. 1963 Rs. 28–30/62 Slg. 1963, 63; sowie *Daig* in: Groeben/Boeckh/Thiesina/Ehlermann, Kommentar zum EWG-Vertrag, 3. Aufl. 1983, Art. 177 Tz. 45 ff.

⁷⁴ Vgl. EuGH Urt. v. 16. 7. 1981 Rs. 159/80 Slg. 1981, 2161.

aa) Erläuterungen und Avisé des RZZ

Seit 1955 gibt der Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens in englischer und französischer Sprache Erläuterungen zur NRZZ und seit 1986 auch zum Harmonisierten System heraus, die ständig an die Entwicklung der Nomenklatur, der Technik und der bekannt werdenden Einreihungsprobleme angepaßt werden. Daneben wurde eine Sammlung von Einzelfallentscheidungen, sog. Avisen, geschaffen, die gleichfalls auf dem neuesten Stand gehalten wird. Auch wenn diese Erläuterungen und Avisé nicht Bestandteil des Übereinkommens – und damit keine Rechtsnormen, sondern lediglich „maßgebliche Erkenntnismittel“⁷⁵ – sind, so nehmen sie doch aus folgenden Gründen eine Sonderstellung gegenüber etwaigen anderen „Kommentaren“ ein⁷⁶:

- Die Erläuterungen und Avisé sind von den Urhebern der Nomenklatur, insbesondere den Zolltarif-Experten der am Übereinkommen beteiligten Staaten, ausgearbeitet und überarbeitet worden, so daß eine Vermutung der Richtigkeit für sie spricht.
- Es ist Ziel des NRZZ- bzw. HS-Übereinkommens, auf internationaler Ebene nicht nur einen gemeinsamen Rahmen für die Zolltarife und Außenhandelsstatistiken zu schaffen, sondern auch eine einheitliche Auslegung und Anwendung der Nomenklatur sicherzustellen (Art. 7 Abs. 1 Buchst. c des HS-Übereinkommens). Ein wichtiges Mittel, dies zu gewährleisten, sind die Erläuterungen und Avisé, deren Nichtbeachtung unterschiedliche Einreihungen und damit ein Scheitern dieser Zielsetzung zur Folge hätte.

Da die Erläuterungen und Avisé – ebenso wie ein Kommentar – lediglich Hilfsmittel für die Auslegung sind, können sie auch für Fälle herangezogen werden, die sich vor ihrer Veröffentlichung ereignet haben. Ebenso kommt es nicht auf deren Veröffentlichung in der Bundesrepublik Deutschland an, die – schon wegen der erforderlichen Übersetzung – mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung in dem vom Bundesminister der Finanzen herausgegebenen Handbuch „Erläuterungen zum Zolltarif“ bzw. seit 1987 „Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur“ vorgenommen wird.

75 Vgl. EuGH Urt. v. 8. 12. 1970 Rs. 14/70 Slg. 1970, 1001.

76 Vgl. *Laubereau*, ZfZ 1971, 135; *Kalbe*, AWD 1971, 379.

bb) Erläuterungen, Tarifentscheide und Einreihungsbeschlüsse der EG

In Ergänzung zu den vom RZZ herausgegebenen Erläuterungen und Avisen beschließt auch die Gemeinschaft Erläuterungen, Tarifentscheide und in den Sitzungsbericht aufzunehmende Beschlüsse. Da die Gemeinschaft die Wahl zwischen den rechtlich verbindlichen Erläuterungs-Verordnungen und den nicht verbindlichen Erläuterungen, Tarifentscheiden und Einreihungsbeschlüssen hat, wird sie die zweite Alternative nur dort benutzen, wo eine verbindliche Regelung nicht möglich oder nicht nötig erscheint, etwa weil

- Erläuterungen allgemeinen Charakters (z. B. Beschreibung technischer Herstellungsverfahren) gegeben werden,
- auf Erläuterungen des RZZ Bezug genommen wird, die ihrerseits auch keine Rechtsnormen sind,
- zu erwarten ist, daß auch eine nicht verbindliche Lösung des Einreihungsproblems von den Beteiligten respektiert werden wird.

Liegen dagegen z. B. abweichende nationale Gerichtsentscheidungen vor, so wird man in der Regel einer Erläuterungs-Verordnung den Vorzug geben. Hat sich der EuGH in Widerspruch zu Erläuterungen (insbesondere des RZZ) gesetzt, so kann die Übereinstimmung mit der internationalen Einreihungspraxis dadurch wiederhergestellt werden, daß eine entsprechende Zusätzliche Anmerkung in die Nomenklatur eingefügt wird, die vom EuGH nur noch im Hinblick auf einen etwaigen Verstoß gegen den EWG-Vertrag (nicht aber auf ihre Übereinstimmung mit dem Gemeinsamen Zolltarif) geprüft werden darf.

Die Erläuterungen, Tarifentscheide und Einreihungsbeschlüsse gelten subsidiär gegenüber den vom RZZ beschlossenen Erläuterungen und Avisen. Dagegen haben die Erläuterungs-Verordnungen wegen ihrer rechtlichen Verbindlichkeit einen höheren Rang.

Seit 1984 veröffentlicht die Gemeinschaft Änderungen der Erläuterungen sowie Tarifentscheide und Einreihungsbeschlüsse im Amtsblatt der EG, Serie C. Der Bundesminister der Finanzen gibt den vollständigen Text der Erläuterungen, die Tarifentscheide und Einreihungsbeschlüsse im Handbuch „Erläuterungen zum Zolltarif“ bzw. „Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur“ bekannt.

Ebenso wie die Erläuterungen und Avisa des RZZ können die Erläuterungen, Tarifentscheide und Einreihungsbeschlüsse der Gemeinschaft auf zurückliegende Fälle angewandt werden, weil kein Grund ersichtlich ist, warum die Nomenklatur vor und nach einem solchen Beschluß bzw. seiner Veröffentlichung unterschiedlich ausgelegt werden soll.

Seit dem Beschluß der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 3. März 1986⁷⁷ gilt das Verfahren zum Erlaß von Erläuterungen, Tarifentscheiden und Einreihungsbeschlüssen auch in bezug auf EGKS-Waren, so daß für entsprechende nationale Maßnahmen – abgesehen von Dienstanweisungen – kein Raum mehr bleibt.

cc) *Die Verkehrsauffassung, technische Normen und wissenschaftliche Regeln*

Es kommt häufig vor, daß Einreihungsergebnisse unter Berufung auf die Verkehrsauffassung, technische Normen oder wissenschaftliche Regeln angezweifelt werden. Dies ist deshalb nicht verwunderlich, weil der Zolltarif ein Rechtsgebiet mit einer eigenen – häufig vom allgemeinen Sprachgebrauch abweichenden – Sprache ist und weil er auf einer internationalen Systematik beruht, die einen Kompromiß zwischen unterschiedlichen Anforderungen und Vorstellungen darstellt.

Bevor man auf solche – nicht Zolltarif-spezifischen – Auslegungsmittel zurückgreift, muß man stets sorgfältig prüfen, ob nicht der Zolltarif oder die zolltariflichen Auslegungsmittel die gestellte Frage bereits beantworten. Verwendet der Zolltarif technisch veraltete Begriffe oder Definitionen, so müssen diese gleichwohl solange angewendet werden, bis sie an den neuesten Stand der Technik angepaßt worden sind⁷⁸. Erläuterungs-Verordnungen und Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes gehen kraft ihrer rechtlichen Verbindlichkeit gleichfalls der Verkehrsauffassung, technischen Normen und wissenschaftlichen Regeln vor. Das gleiche gilt – wenn auch in einem weniger strengen Sinne – für die Erläuterungen und Averse des RZZ sowie die Erläuterungen, Tarifentscheide und Einreihungsbeschlüsse der Gemeinschaft. Denn diese Erkenntnismittel sind von den Zolltarif-Experten der Vertragsparteien des RZZ-Übereinkommens bzw. der Gemeinschaft verfaßt worden und bieten damit die Gewähr für eine zutreffende und einheitliche Auslegung. Erst wenn alle diese spezifisch zolltariflichen Erkenntnismittel eine Einreihung nicht ermöglichen, sollte man auf allgemeine Auslegungshilfen zurückgreifen.

Dabei ist darauf hinzuweisen, daß der Zolltarif oder die Erläuterungen hierzu zuweilen selbst technische Normen oder wissenschaftliche Regeln für anwendbar erklären; z. B.

- schreibt die Unterpositions-Anmerkung 1 zu Kapitel 48 des Harmonisierten Systems für die Ermittlung des Mindestwerts der Berstfestigkeit von Kraftlinern das Verfahren nach *Mullen* vor und

77 Beschluß 86/98/EGKS, ABl. (EG) 1986 Nr. L 81, 29.

78 Vgl. EuGH Urt. v. 19. 11. 1981 Rs. 122/80 Slg. 1981, 2781.

- die derzeitigen EG-Erläuterungen zur Tarifstelle 38.19 K verweisen für die Definition des Begriffs „feuerfeste Massen“ auf eine ISO-Empfehlung.

Aber auch dort, wo solche Verweisungen fehlen, können insbesondere technische Normen oder wissenschaftliche Regeln – soweit sie nicht im Widerspruch zur Nomenklatur oder den Ausgangshilfen hierzu stehen – nützlich sein. So hat z. B. der Bundesfinanzhof für die Auslegung des Begriffs „warm gewalzter Stabstahl“ eine Euronorm herangezogen, die Erzeugnisse der Stahlindustrie nach ihren Fertigungs- und Qualitätsstufen einteilt⁷⁹.

Besondere Vorsicht ist allerdings bei einem etwaigen Rückgriff auf die Verkehrsauffassung geboten. So hat z. B. ein Finanzgericht zur Klärung der Frage, ob eine Herren- oder eine Damenhose vorliegt, eine Umfrage durchführen lassen, ohne zu berücksichtigen, daß

- die zolltariflichen Definitionen und Erläuterungen nicht unbedingt mit der Verkehrsauffassung übereinstimmen (zolltariflich kommt es hier nämlich in erster Linie auf die Verknüpfung an⁸⁰) und
- dieselbe Nomenklatur gemeinschaftsweit, ja sogar weltweit verwendet wird, so daß selbst bei einer vorherrschenden deutschen Verkehrsauffassung die Gefahr einer Rechtszersplitterung besteht, weil die Verkehrsauffassung in den übrigen EG-Mitgliedstaaten oder bei den übrigen Vertragsparteien des NRZZ- bzw. HS-Übereinkommens nicht ermittelt worden ist (und schwerlich ermittelt werden könnte).

Technische Normen und wissenschaftliche Regeln haben dagegen häufig eine gemeinschaftsweite oder gar weltweite Geltung, so daß deren Anwendung weniger bedenklich erscheint.

IV. Zusammenfassung

Wir haben gesehen, daß die Zollerhebung vielfältigen Motiven dienen kann, wobei die beiden wichtigsten der Schutz der einheimischen Wirtschaft und die Erzielung von Einnahmen sind. Eine autonome Festsetzung des Zolls ist nur insoweit möglich, als dieser nicht im Rahmen internationaler Handelsverhandlungen vertraglich gebunden ist. Für die Differenzierung der Zölle steht eine Vielzahl von Regelungstechniken zur Verfügung, und zwar nicht nur die Differenzierung nach dem Rohstoff und dem Verwendungszweck der Ware, sondern auch die Berücksichtigung

79 BFH Urt. v. 2. 7. 1985 VII K 1/74 BFHE 144, 185.

80 Vgl. EuGH Rs. 222/85 ZfZ 1986, 265.

von Schwellenpreisen, besonderen Bescheinigungen oder zeitlichen bzw. mengenmäßigen Begrenzungen.

Der Zoll wird in der Regel anhand des Wertes der Ware, in einigen Fällen auch aufgrund ihrer spezifischen Eigenschaften (Gewicht, Rauminhalt, Alkoholgehalt) bemessen.

Man kann den Zoll im formellen Sinne vom Zoll im materiellen Sinne unterscheiden, was insbesondere für die Abgrenzung der Zuständigkeiten der einzelnen Kompetenzträger und für den Geltungsbereich von Zollerhebungsverboten von Bedeutung ist, soweit nicht „Abgaben zollgleicher Wirkung“ etc. neben dem Zoll genannt werden.

Als Rechtsquellen des Zollrechts sind Völkerrecht, Gemeinschaftsrecht und deutsches Recht übereinander gelagert, wobei das Völkerrecht in der Regel nicht unmittelbar im Verhältnis zwischen dem Bürger und dem Staat anwendbar ist und dem Gemeinschaftsrecht heute gegenüber dem deutschen Recht die größere Bedeutung zukommt.

Der Zolltarif ist das Instrument, mit dem der grenzüberschreitende Warenverkehr einer Besteuerung unterworfen wird. Er besteht aus zwei Elementen, und zwar

- der Nomenklatur, d. h. einer systematischen Anordnung von Waren und Warengruppen, und
- den Zollsätzen.

Ab 1. Januar 1988 wird die Gemeinschaft die Warensystematik des Zolltarifs mit derjenigen für die Außenhandelsstatistik als sog. Kombinierte Nomenklatur in einem Rechtsakt vereinen.

Neben dem gesetzlichen Zolltarif erstellt man häufig noch einen Gebrauchs-Zolltarif, der dazu dient, möglichst alle an die Warenbezeichnung anknüpfenden Einfuhr- (und gegebenenfalls auch Ausfuhr-)regelungen in übersichtlicher Form darzustellen. Die Einführung des Integrierten Tarifs der Gemeinschaft, des TARIC, markiert hier eine neue Etappe in der Angleichung der Gebrauchs-Zolltarife der EG-Mitgliedstaaten: Der TARIC wird dazu führen, daß die Darstellung des gemeinschaftlichen Einfuhrrechts (u. a. Zollpräferenzen, Zollkontingente, Zollaussetzungen, Antidumpingzölle) in den Gebrauchs-Zolltarifen der Mitgliedstaaten vereinheitlicht wird. Die Einführer werden in allen Mitgliedstaaten eine einheitliche Codennummer anzumelden haben, die allerdings um nationale Elemente ergänzt werden kann (z. B. nationale Außenhandelsstatistik, Mehrwertsteuer).

Der äußere Anlaß für die Einführung der Kombinierten Nomenklatur und des TARIC ist der Umstand, daß die Nomenklatur des Rates für die Zu-

sammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (NRZZ), die bisher die Grundlage für den Zolltarif und die Außenhandelsstatistik der Gemeinschaft bildete, am 1. Januar 1988 vom Harmonisierten System abgelöst wird. Wenn auch nicht verschwiegen werden soll, daß diese Warensystematik Umstellungen und Anpassungsschwierigkeiten zur Folge haben wird, so trifft es doch andererseits auch zu, daß das Harmonisierte System eine Weiterentwicklung der NRZZ ist, die modernisiert und feiner aufgliedert wurde, um insbesondere dem gestiegenen Informationsbedarf der Statistiker und den Anforderungen anderer Benutzer von Warensystematiken (Transporteure, Handel) besser zu entsprechen. Das wichtigste Ziel des Harmonisierten Systems liegt darin, möglichst viele der im internationalen Handel verwendeten Warensystematiken durch die neue Nomenklatur abzulösen und damit die Notwendigkeit zu verringern, Waren immer wieder neu zu bezeichnen und zu verschlüsseln.

Die Einführung des Harmonisierten Systems wird sicherlich zu vielen neuen Auslegungsfragen führen. Es ist deshalb nützlich, sich die bewährten Methoden für die Auslegung des Zolltarifs ins Gedächtnis zu rufen. Dies bedeutet insbesondere, daß

- der grammatischen Auslegung - und innerhalb des Harmonisierten Systems der englischen und französischen Originalversion - eine besondere Bedeutung zukommt,
- die Rangfolge der einzelnen Nomenklaturbestandteile beachtet werden muß, wobei das Harmonisierte System stets den Ausgangspunkt bildet,
- im Anschluß an die Prüfung des Nomenklaturtextes die verbindlichen Auslegungsmittel - d.h. Erläuterungs-Verordnungen und EuGH-Entscheidungen - anzuwenden sind,
- auch die nicht verbindlichen zolltariflichen Auslegungshilfen - d.h. Erläuterungen und Avise des RZZ sowie Erläuterungen, Tarifsentscheidungen und Einreihungsbeschlüsse der EG - maßgebliche Erkenntnismittel sind und
- die sonstigen Auslegungsmittel - wie die Verkehrsauffassung, technische Normen und wissenschaftliche Regeln - nur dort anzuwenden sind, wo die vorgenannten Grundsätze nicht zu einem Ergebnis führen.

Trotz aller im Zusammenhang mit dem Harmonisierten System eintretenden Neuerungen wird sich also die Arbeitsweise des im Zolltarifbereich tätigen Juristen nicht wesentlich ändern, auch wenn er sich in der Anfangsphase mit neuen Positionstexten und -nummern befassen muß und er sich nicht mehr auf viele Präzedenzfälle berufen kann.

Zur Auslegung des Zolltarifs

Dr. *Albert Beermann*, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| 1. Bedeutung von Erläuterungen für die Anwendung des Zolltarifs | 2. Bedeutung der Verkehrsauffassung und der fachlichen Begriffsbedeutung bei der Auslegung |
|---|--|

Auf dem Gebiet des *Zolltarifs* halte ich besonders die beiden Fragen für diskussionswürdig, welche Bedeutung bestimmte Erläuterungen für die Anwendung des Tarifs haben, ob insbesondere durch sie der Justitiabilität auf diesem Gebiet Grenzen gesetzt sind, und welche Bedeutung die Verkehrsauffassung oder auch die fachliche Bedeutung eines im Zolltarif verwendeten Begriffs bei der Auslegung des Tarifs erlangen kann.

1. Bedeutung von Erläuterungen für die Anwendung des Zolltarifs

Die Frage nach der Bedeutung der Erläuterungen für die Anwendung des Tarifs zielt auf die Erläuterungen des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (NRZZ) nach den Art. III und IV des Abkommens über das Zolltarifschema für die Einreihung der Waren in die Zolltarife¹. Diese Erläuterungen sollen nach dem Abkommen dazu dienen, die einheitliche Auslegung und Anwendung des Abkommens und damit auch des Zolltarifschemas sicherzustellen. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes, der sich der Bundesfinanzhof uneingeschränkt angeschlossen hat, sind die Erläuterungen „maßgebliche Erkenntnismittel“ für die Auslegung des GZT. Sie sind also danach nicht verbindlich, haben aber – wie auch in dem Begriff „maßgeblich“ zum Ausdruck kommt – bei der Auslegung des Zolltarifs in der Praxis eine Bedeutung erlangt, die einer Rechtsnormqualität und damit einer verbindlichen Wirkung sehr nahe kommt.

Der Grund dafür liegt auf der Hand: Jede Abweichung von den Erläuterungen birgt die Gefahr einer Beeinträchtigung des – in dem Abkommen – vereinbarten Zieles der einheitlichen Auslegung und Anwendung des Zolltarifschemas und damit die Gefahr eines Verstoßes gegen das Abkommen in sich.

¹ Vom 17. 12. 1951 BGBl. 1952 II 1.

Die mit den Erläuterungen in der Praxis angestrebte Wirkung rechtfertigt – wie ich meine – die Frage, welcher Spielraum der Rechtsprechung rechtlich oder tatsächlich noch bleibt, wenn fraglich wird, ob die Erläuterungen den Bestimmungen in der Nomenklatur entsprechen. Ist diese Frage mit der Aussage, die Erläuterungen seien „maßgebliche Erkenntnismittel“ schon abschließend geklärt? Oder drängt sich aufgrund der Handhabung der Erläuterungen in der Praxis nicht die Frage auf, ob den Erläuterungen hinsichtlich der Zielsetzung des Abkommens nicht doch eine Verbindlichkeit beizumessen ist, die nur noch mit einer Rechtsnormqualität und nicht mehr mit einer Handhabung als maßgebliches Erkenntnismittel begründet werden kann?²

Auch wenn dem zugestimmt würde, so würde dadurch allerdings nicht die Befugnis der Rechtsprechung beeinträchtigt, über den Inhalt einer Erläuterung und deren Wirkung im Einzelfall verbindlich zu entscheiden. Insoweit wird die Justitiabilität des Tarifs durch die Erläuterungen – wie ich meine – nicht in Frage gestellt, und zwar unabhängig davon, ob man ihnen nur die Bedeutung eines maßgeblichen Erkenntnismittels oder Rechtsnormqualität beimißt.

2. Bedeutung der Verkehrsauffassung und der fachlichen Begriffsbedeutung bei der Auslegung

Bei der Anwendung des Zolltarifs stellt sich in Fällen, in denen die im Tarif verwendeten Begriffe zur Bezeichnung der Waren nicht eindeutig sind, die Frage nach den Kriterien, die für die Bestimmung der Begriffe maßgebend sind. Das gilt besonders in solchen Fällen, in denen zur Bezeichnung der Waren Begriffe des allgemeinen Sprachgebrauchs³ oder auch einer – wissenschaftlichen oder technischen – Fachsprache verwendet werden.

Auch in diesen Fällen kann zwar die Frage nach den Grenzen der Justitiabilität des Zolltarifs gestellt werden. Zumindest bei näherer Betrachtung wird aber auch insoweit deutlich, daß die Schwierigkeiten bei der Anwendung der Begriffe die Auslegung des Tarifs und nicht die Justitiabilität betreffen und daß die Schwierigkeiten sich ihrem Wesen nach nicht von denen unterscheiden, die sich aus mehrdeutigen Formulierungen in Rechtsnormen schlechthin ergeben⁴.

2 Vgl. dazu auch *Lux* in Bail/Schädel/Hutter, Kommentar zum Zollrecht, F II 1 Tz. 155.

3 Z. B. Rasenmäher, vgl. BFH Urt. v. 28. 10. 1980 VII R 1/80 BFHE 132, 354; oder Kittel, vgl. BFH Urt. v. 30. 10. 1984 VII K 18/84 BFHE 142, 194.

4 Vgl. EuGH Urt. v. 30. 9. 1982 Rs. 317/81 Slg. 1982, 3257 (3265).

Mehrdeutige Begriffe zur Bezeichnung von Waren führen aber immer wieder zu der Überlegung, ob bei der Bestimmung des Begriffs im Einzelfall die – allgemeine oder auf einem Fachgebiet herrschende spezifische – Verkehrsauffassung⁵ zu beachten ist.

Vielfach enthält in solchen Fällen der Tarif selbst – z. B. der Normzusammenhang⁶ – Anhaltspunkte zur Auslegung der Begriffe, oder die Erläuterungen⁷, Auslegungsverordnungen⁸, Tarifentscheide oder Avise geben Auslegungshilfen. Nach der Rechtsprechung⁹ sind derartige Grundlagen vor der Verkehrsauffassung zu berücksichtigen.

In der Praxis stößt diese Auffassung in solchen Fällen auf wenig Verständnis der Betroffenen, in denen die Auslegungshilfen im Tarif und in den anderen genannten Grundlagen nicht sehr deutlich in Erscheinung treten und der Betroffene sich deshalb – etwa beim Abschluß des Vertrages, der der Lieferung einer eingeführten Ware zugrunde liegt – darauf verlassen hat, daß der Begriff zur Bezeichnung der Ware im Tarif entsprechend der allgemeinen Verkehrsauffassung oder der Bedeutung in einer Fachsprache zu verstehen ist. Das ist sicherlich mißlich. Mir scheint aber, daß es einen rechtlich vertretbaren Weg, dem Rechnung zu tragen, nicht gibt.

An die Einsichtsfähigkeit, daß das nicht möglich ist, werden wohl besonders dann hohe Anforderungen gestellt, wenn die Rechtsprechung bei der Auslegung des Tarifs zu einem der Verwaltung nicht genehmen Ergebnis gelangt ist, der Betroffene sich auf dieses Ergebnis eingestellt hat und die Verwaltung dann eine Auslegungsverordnung mit einem von der gerichtlichen Entscheidung abweichenden Ergebnis herbeiführt¹⁰.

5 Vgl. BFH Urt. v. 2. 9. 1986 VII K 13/85 BFHE 147, 565 (566).

6 Vgl. BFH Urt. v. 30. 10. 1984 a. a. O. (FN 3).

7 Vgl. BFH Urt. v. 28. 10. 1980 VII R 1/80 BFHE 132, 354 (356); Urt. v. 2. 9. 1986 a. a. O. (FN 5); vgl. außerdem Urt. v. 9. 12. 1986 VII R 170/82 BFHE 148, 388 (392).

8 Vgl. VO (EWG) Nr. 315/86 ABl. (EG) 1986 Nr. L 39, 15; BFH Urt. v. 4. 11. 1986 VII K 15/84 BFHE 148, 95.

9 BFH Urt. v. 2. 9. 1986 a. a. O. (FN 5).

10 Vgl. dazu BFH Urt. v. 4. 11. 1986 a. a. O. (FN 8).

Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts

Dr. *Dietrich Ehle*, Rechtsanwalt, Köln

Inhaltsübersicht

- I. Thematik und Einführung
 - 1. Begriffsdifferenzierung
 - 2. Schwerpunktbildung
 - 3. Kein einheitliches EG-Marktordnungsrecht
 - 4. Entwicklungsphasen
 - II. Abriss der Rechtsgrundlagen
 - 1. Vorschriften des EWG-Vertrages
 - 2. Marktordnungsregelungen des Rates
 - 3. Durchführungsverordnungen der Kommission
 - 4. Durchführungsgesetze der Bundesrepublik Deutschland
 - 5. Nationale Durchführungsverordnungen
 - 6. Dienstanweisungen
 - 7. Verfahrensvorschriften des nationalen Rechts
 - III. Abgaben und Erstattungen im Drittlandshandel
 - 1. Einfuhrabschöpfungen
 - a) Rechtsgrundlagen und Arten
 - b) Rechtsnatur
 - c) Ausgewählte Rechtsfragen
 - 2. Ausfuhrerstattungen
 - a) Rechtsgrundlage und Arten
 - b) Rechtsnatur
 - c) Ausgewählte Rechtsprobleme
 - aa) Einfuhr in ein Drittland
 - bb) Kein Verlust des Erstattungsanspruchs bei höherer Gewalt
 - cc) Verlust des Erstattungsanspruchs und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz
 - 3. Ausgleichsabgaben
 - a) Rechtsgrundlage und Arten
 - b) Rechtsnatur
 - c) Ausgewählte Rechtsprobleme
 - 4. Ausfuhrabgaben
 - a) Rechtsgrundlage und Arten
 - b) Rechtsnatur
- IV. Marktlenkungsmaßnahmen im inneren Marktordnungsbereich, insbesondere Produktionsabgaben
 - 1. Allgemeines
 - a) Beihilfen und sonstige Vergünstigungen
 - b) Produktionsquoten
 - c) Produktionsabgaben
 - 2. Marktorganisation für Zucker
 - a) System der Produktionssteuerung und Prinzip der Eigenfinanzierung
 - b) Produktionsabgaben
 - c) Tilgungsabgaben
 - 3. Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse
 - a) Mitverantwortungsabgabe
 - b) System der Mengensteuerung durch Zusatzabgaben
 - c) Ausgewählte Rechtsprobleme

- | | |
|---|---|
| <p>4. Marktorganisation für Getreide</p> <p>a) System uneingeschränkter Preisgarantie bei Garantieschwelle</p> <p>b) Mitverantwortungsabgabe</p> <p>V. Währungsausgleich</p> <p>1. Rechtsgrundlage und Entwicklung</p> <p>2. Rechtsnatur</p> <p>3. Ausgewählte Rechtsprobleme</p> | <p>VI. Rechtsschutzfragen</p> <p>1. Formeller Rechtsschutz im Marktordnungsrecht</p> <p>a) Vorläufiger Rechtsschutz</p> <p>b) Sachverhaltsaufklärung</p> <p>2. Materieller Rechtsschutz im Marktordnungsrecht</p> <p>a) Beurteilungsspielraum und Objektivierung der Marktlenkungsinstrumente</p> <p>b) Grundrechtsschutz</p> |
|---|---|

I. Thematik und Einführung

1. Begriffsdifferenzierung

Abgaben und Erstattungen sind geläufige Rechtsbegriffe. Im EG-Marktordnungsrecht erfahren sie nach Maßgabe der jeweiligen Marktorganisation und der mit ihr verfolgten agrarpolitischen Zielsetzungen eine differenzierte Gestaltung. Es gibt Einfuhrabgaben, Ausfuhrabgaben, Produktionsabgaben und sonstige Marktlenkungsabgaben. Unter den Begriff Erstattungen i. w. S. fällt eine Vielzahl von Zahlungen durch die Gemeinschaft wie Ausfuhrerstattungen, Produktionserstattungen, Beihilfen, Prämien und sonstige Vergünstigungen. Daneben existiert eine Reihe weiterer Instrumente des EG-Marktordnungsrechtes wie insbesondere der Währungsausgleich und Produktionsquoten. Bei allen Abgaben und Erstattungen – wie auch anderen Marktordnungsmaßnahmen – handelt es sich letztlich um Instrumente der Marktverwaltung und Marktlenkung für bestimmte Agrarprodukte im Rahmen der jeweils geltenden Fassung der Agrar-Marktorganisationen.

2. Schwerpunktbildung

Das Referat behandelt nur einen – wenn auch sehr wesentlichen – Ausschnitt aus dem gesamten Instrumentarium des Marktordnungsverwaltungs- und -lenkungsrechts der EG-Marktordnungen. Aus Gründen der Systematik und des leichteren Verständnisses ist es in 5 Themenkreise gegliedert, nämlich

- Abriß der Rechtsgrundlagen
- Abgaben und Erstattungen im Drittlandshandel
- Marktlenkungsmaßnahmen im inneren Marktordnungsbereich, insbesondere Produktionsabgaben

- Währungsausgleich, der im Binnenmarkt und im Handelsverkehr mit Drittländern erhoben bzw. erstattet wird
- Rechtsschutzfragen.

Dies ist ein weitgespannter Themenkatalog. Er wird unter zwei Leitlinien gestellt, nämlich die Rechtsnatur (Begriff und Funktion) einzelner Marktlenkungsmaßnahmen mit Schwerpunkt auf Abgaben und Erstattungen i. w. S. sowie ausgewählte, aktuelle Rechtsprobleme dieses Rechtsbereiches.

3. Kein einheitliches EG-Marktordnungsrecht

Das EG-Marktordnungsrecht besteht aus einer Vielzahl – insgesamt 21 – Marktorganisationen für unterschiedliche Produkte und Produktbereiche¹. Viele Lenkungsinstrumente (z. B. Abschöpfungen, Erstattungen) kehren – je nach dem Regelungsinhalt und der agrarpolitischen Zielsetzung – in einzelnen Marktorganisationen wieder; letztlich führt aber jede EG-Marktorganisation ihr agrarpolitisches – und damit auch ihr juristisches – Eigenleben, was eine Systematisierung außerordentlich erschwert. Da die wesentlichen Marktorganisationen (z. B. Getreide, Milch und Milcherzeugnisse, Rindfleisch, Zucker, Ölsaaten etc.) teilweise mit unterschiedlichen Verwaltungs- und Lenkungsmaßnahmen arbeiten, die innerhalb der Marktordnung in ihrer Zielsetzung aufeinander abgestimmt sind, können ihrer Bezeichnung nach gleiche Mechanismen durchaus unterschiedliche Ziele verfolgen. Dies hat vor allem zwei Gründe:

- Marktorganisationen müssen – je nach der Marktentwicklung der in die Regelung einbezogenen Produkte – produktspezifische Probleme lösen. Bei 12 Mitgliedstaaten, die bei kritischen Fragen einen Kompromiß erarbeiten müssen, ist außerdem ein weitgefächertes Instrumentarium die beste Grundlage der Kompromißfindung. Besonders vielgestaltig ist die Bezeichnung der einzelnen Preise, die Grundlage der Marktordnungsmechanismen sind². Beispielhaft zu nennen sind Angebotspreis frei Grenze, Ankaufspreis, Einschleusungspreis, Erzeugerpreis, Interventionspreis, Mindestpreis, Orientierungspreis, Referenzpreis und Schwellenpreis. Obwohl die Preise Dreh- und Angelpunkt der Marktorganisation sind, kann auf sie nicht näher eingegangen werden.

1 Die wichtigsten gemeinsamen Marktorganisationen sind diejenigen für Getreide, Milch und Milcherzeugnisse, Rindfleisch, Butter, Wein, Fette, Fischereierzeugnisse, Obst und Gemüse sowie Verarbeitungserzeugnisse aus Obst und Gemüse, abgedruckt in *Gottsmann*, Der Gemeinsame Agrarmarkt, Band 2.

2 Vgl. *Bömer*, Das Interventionssystem der landwirtschaftlichen Marktordnungen der EG, KSE Bd. 10, 1 ff.; zur „Preis-Terminologie“ vgl. 53 f.

Das Agrarmarktordnungsrecht ist daher ein Recht der Gestaltungsfülle und des Erfindungsreichtums. Diese Eigenschaft ist dem Steuerrechtler gut bekannt. Während der deutsche Steuerjurist jedoch sein Denken stark an verfassungsrechtliche Normen und Grundsätze anlehnen kann, entzieht sich das europäische Marktordnungsrecht immer stärker der juristischen Faßbarkeit und richterlichen Kontrolle, ein Thema, auf das im Rahmen der Rechtsschutzfragen kurz eingegangen wird.

- Das EG-Marktordnungsrecht ist an den Zielen der gemeinsamen Agrarpolitik des Art. 39 EWGV ausgerichtet (Produktivität der Landwirtschaft, Erhöhung des Pro-Kopf-Einkommens, Stabilisierung der Märkte, Sicherstellung der Versorgung sowie Belieferung der Verbraucher zu angemessenen Preisen). Diese Ziele haben einen agrarpolitischen Gehalt³. Da nicht alle Ziele gleichzeitig verwirklicht werden können, verfügt der Gemeinschaftsgesetzgeber bei ihrer Durchführung über einen weiten Ermessensspielraum, der stark durch den Grundsatz der „Gemeinschaftspräferenz“ geprägt ist. Dieser Ermessensspielraum erlaubt auch die Gestaltungsfülle im Rahmen jeder Marktorganisation. Eine Umorientierung bei der Verfolgung bestimmter Ziele ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zulässig, selbst innerhalb eines Wirtschaftsjahres⁴. Der Marktteilnehmer muß sie unter dem Vorbehalt des Rückwirkungsverbot und des Vertrauensschutzes grundsätzlich hinnehmen.

4. Entwicklungsphasen

Grob gesehen können 3 Entwicklungsphasen des EG-Agrarmarktordnungsrechtes unterschieden werden. In ihnen spiegelt sich die Schwerpunktbildung oder doch -verlagerung bei der Verwirklichung der Ziele des Art. 39 EWGV wider. Zugleich sind mit jeder Phase, die für die einzelnen Marktorganisationen zeitlich durchaus unterschiedlich verläuft, spezifische Rechtsprobleme verbunden. Die drei Phasen sind:

- Aufbauphase (Betonung der Produktivität der Landwirtschaft und der Steigerung des Pro-Kopf-Einkommens durch stufenweise Anhebung der Garantiepreise, Verstärkung des Außenschutzes, insbesondere der Erhöhung der Abschöpfungen und Gewährung von Produktionsbeihilfen);

3 *Gilsdorf* in Grabitz (Hrsg.), Kommentar zum EWG-Vertrag, Art. 39 Tz. 2.

4 *Gilsdorf* (FN 3) Art. 39 Tz. 4, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH.

- Überschußphase (Bewältigung der Überschußproduktion bestimmter Agrarprodukte durch verschiedene Marktlenkungsmaßnahmen, insbesondere Beihilfen und die Gewährung von Ausfuhrerstattungen zwecks Abflusses der Produkte in Drittländer);
- Phase verstärkten Marktgleichgewichts und damit einer Stabilisierung der Märkte (Produktionsquoten, Mitverantwortungsabgaben, Reduzierung der Interventions- und Richtpreise, direkte Beihilfen).

Derzeit befinden wir uns in der dritten Phase. Sie ist nicht nur politisch (gegenüber der Landwirtschaft und den Außenhandelspartnern wie den USA) ein sehr schwieriger Abschnitt, sondern auch eine Phase, die viele Fragen der praktischen Rechtsanwendung (Milchquoten, Mitverantwortungsabgaben), des Rechtsschutzes und des Grundrechtsschutzes (z. B. Absatz von Butter zu Lasten der Margarine) wie aber auch grundsätzliche Fragen der langfristigen Finanzierung durch Eigenmittel der Gemeinschaft⁵ aufwirft.

II. Abriß der Rechtsgrundlagen

Die praktische Tätigkeit im EG-Marktordnungsrecht, insbesondere im Bereich des Abgaben- und Erstattungsrechtes beginnt mit der Zusammenstellung der aktuellen Rechtsquellen.

Die Rechtsgrundlagenprüfung beginnt bei dem EWG-Vertrag einschließlich seiner tragenden Rechtsprinzipien (Grundsätze der Gleichbehandlung, der Verhältnismäßigkeit, der Rechtssicherheit, des Eigentumsschutzes etc.) und endet bei den Dienstanweisungen der nationalen, ausführenden Behörden – abgesehen von den Verfahrensvorschriften des nationalen Rechts. Die Erschließung dieser Normen- und Vorschriftenhierarchie ist in aller Regel Voraussetzung für den umfassenden Zugang zu einem Rechtsproblem des Marktordnungsrechts. Bestimmte Rechtsfragen (z. B. Grundsatz von Treu und Glauben) können dogmatisch sowohl im Gemeinschaftsrecht als auch im nationalen Recht angesiedelt sein, wobei unter Berücksichtigung des Regelungsinhaltes grundsätzlich das Gemeinschaftsrecht Vorrang vor dem nationalen Recht hat. Im Rahmen der „Vorschriftenhierarchie“ sind sieben Regelungsbereiche zu unterscheiden:

⁵ Vgl. Bulletin der EG 1987 Nr. 2, 10 f., insbesondere zu Mehrwertsteuereinnahmen und Fettsteuer.

1. Vorschriften des EWG-Vertrages

Im Rahmen des Teils 2 „Die Landwirtschaft“ des EWG-Vertrages erlauben die Art. 43, 40 Abs. 2 EWGV die Schaffung einer „Gemeinsamen Organisation der Agrarmärkte“, um die Ziele des Art. 39 EWGV zu verwirklichen. Von dieser Ermächtigung hat der Ministerrat Gebrauch gemacht. In den ersten beiden agrarpolitischen und rechtlichen Phasen wurden vor allem 2 Ziele verfolgt, nämlich

- Produktivität der Landwirtschaft und Rationalisierung der landwirtschaftlichen Erzeugung sowie
- angemessene Lebenshaltung der in der Landwirtschaft tätigen Personen durch Erhöhung des Pro-Kopf-Einkommens.

Mit den strukturellen Überschüssen bestimmter Marktordnungsbereiche ist das dritte Ziel des Art. 39 EWGV in den Vordergrund gerückt, nämlich die Stabilisierung der Märkte durch Schaffung eines besseren Marktgleichgewichts. Dies ist auch für die juristische Beurteilung der verschiedenen Marktlenkungsmechanismen von entscheidender Bedeutung. Bei Rechtsproblemen des Marktordnungsrechtes ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes in Zweifelsfällen eine Auslegung zugrunde zu legen, die den aktuell angestrebten agrarpolitischen Zielen am nächsten kommt. Neben den in Art. 39 EWGV genannten Zielen kommt dem Grundsatz der Gemeinschaftspräferenz eine besondere Bedeutung zu⁶.

Für die Ausgestaltung der einzelnen Marktorganisationen bestimmt Art. 40 Abs. 3 EWGV, daß die gemeinsamen Marktorganisationen alle zur Durchführung des Art. 39 EWGV erforderlichen Maßnahmen einschließen, insbesondere Preisregelungen, Beihilfen für die Erzeugung und die Verteilung der verschiedenen Erzeugnisse, Einlagerungs- und Ausgleichsmaßnahmen, gemeinsame Einrichtungen zur Stabilisierung der Ein- oder Ausfuhr. In dieser Vorschrift haben alle Verwaltungs- und Lenkungs-Instrumente der Marktorganisationen ihre Grundlage, insbesondere auch die Handelsregelungen gegenüber Drittländern (Abschöpfungen, Ausgleichsabgaben, Erstattungen) sowie wesentliche Stabilisierungsmaßnahmen. Die Grundsätze einer liberalen Handelspolitik gemäß Art. 110 EWGV spielen bei der Gestaltung und vor allem der Durchführung der Marktorganisationen nur eine nachgeordnete Rolle. Die in allen Agrarmarktorganisationen enthaltene Vorschrift, daß bei der Durchführung der Verordnung den in den Art. 39 und 110 des Vertrages genannten Zielen in geeigneter Weise Rechnung zu tragen ist⁷, hat in der praktischen Rechtsanwendung bisher keine Bedeutung erlangt.

6 *Gilsdorf* (FN 3) Art. 39 Tz. 33 unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH.
7 Zur „handelspolitischen Klausel“ vgl. z. B. Art. 29 VO Nr. 2727/75 (Getreide).

Für die Gestaltung und Durchführung der gemeinsamen Marktorganisationen gibt Art. 40 Abs. 3 EWGV drei rechtliche Schranken vor, nämlich

- die gemeinsamen Organisationen müssen sich auf die Verfolgung der Ziele des Art. 39 EWGV beschränken,
- sie müssen jede Diskriminierung zwischen Erzeugern oder Verbrauchern innerhalb der Gemeinschaft ausschließen und
- eine gemeinsame Preispolitik muß auf gemeinsamen Grundsätzen und einheitlichen Berechnungsmethoden beruhen.

Diese Grundsätze, insbesondere das Diskriminierungsverbot, spielen in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zum Marktordnungsrecht eine große Rolle. Sie werden ergänzt durch die auch in der Gemeinschaftsrechtsordnung anerkannten verfassungsrechtlichen Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Rechtssicherheit und des Eigentumsschutzes⁸.

2. Marktordnungsregelungen des Rates

Auf der Grundlage der Art. 40, 43 EWGV hat der Ministerrat insgesamt 21 Marktorganisationen erlassen. Diese basieren – je nach Produktbereich – zum Teil auf unterschiedlichen Strukturprinzipien. Sie verwenden auch eine unterschiedliche Terminologie. Aufgrund eines weitreichenden Eigenlebens wichtiger Marktordnungsbereiche würde der Versuch einer Systematisierung zu einer Verirrung im Labyrinth der Verordnungen führen. Die meisten Marktorganisationen beinhalten eine Handelsregelung und damit auch Vorschriften über Abgaben und Erstattungen. Im Rahmen dieses Referates sollen vor allem die Regelungen in 4 Marktorganisationen herangezogen werden, die repräsentativen Charakter haben: Dies sind die Marktorganisationen für Getreide, Milch und Milcherzeugnisse, Rindfleisch und Zucker. Die sog. Basis- oder Grundverordnungen einzelner Marktordnungsbereiche hat der Rat in Anwendungsverordnungen konkretisiert⁹.

⁸ Dazu *Boest*, Die Agrarmärkte im Recht der EWG, 1984, 165.

⁹ Vgl. z. B. Rats-VO Nr. 2746/75 (ABl. EG Nr. L 281/78 vom 1. 11. 1975) über die Grundregeln für die Gewährung von Erstattungen bei der Ausfuhr von Getreide und über die Kriterien für die Festsetzung des Erstattungsbetrages.

3. Durchführungsverordnungen der Kommission

Zu den einzelnen Grundverordnungen – und ergänzenden Anwendungsverordnungen des Rates – erläßt die Kommission sog. Durchführungsverordnungen, die die materiellen Kriterien der Ratsverordnungen spezifizieren und Verfahrensvorschriften festlegen. Der Gerichtshof¹⁰ erachtet es im Rahmen der Art. 43 Abs. 2, 155 EWGV für ausreichend, wenn der Rat die wesentlichen Grundzüge der Agrarverordnungen festlegt und es im übrigen der Kommission überläßt, Durchführungsvorschriften nach Beratung im Verwaltungsausschußverfahren nach einem von Art. 43 EWGV abweichenden Verfahren zu erlassen. Die äußere Grenze der Durchführungsermächtigung besteht darin, daß die Durchführungsbestimmungen der Kommission nicht gegen die Grundverordnung oder die Anwendungsregeln des Rates verstoßen dürfen¹¹. Dies würde zu einer Verfälschung der Gemeinschaftsstruktur und des institutionellen Gleichgewichtes führen. Die Abgrenzung zwischen „Durchführungskompetenz“ und „okkupierter Regelungskompetenz“ der Kommission ist ein häufiger Streitpunkt in Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof.

Die Kommission staffelt ihr Durchführungsrecht in bestimmten Bereichen: So erläßt sie z. B. allgemeine Durchführungsverordnungen für die Erhebung und Festsetzung von Einfuhrabschöpfungen bzw. die Gewährung von Erstattungen. Die jeweiligen Abschöpfungs- und Erstattungssätze selbst werden dann in besonderen Festsetzungsverordnungen niedergelegt.

4. Durchführungsgesetze der Bundesrepublik Deutschland

Die Verordnungen des Rates und der Kommission im Europäischen Marktordnungsrecht haben unmittelbare Geltung (Art. 189 EWGV). Da jedoch das EG-Marktordnungsrecht durch die nationalen Behörden vollzogen wird, bedarf es im Hinblick auf das Verfassungsprinzip des Gesetzesvorbehalts (Art. 20 GG) einer vom nationalen Gesetzgeber geschaffenen gesetzlichen Grundlage, die den Anforderungen des Art. 80 GG genügt¹².

Zentrales Gesetz in der Bundesrepublik Deutschland ist das „Gesetz zur Durchführung der Gemeinsamen Marktorganisationen“ (MOG¹³). Dieses

10 Rs 25/70, *Koester*, Slg. 1970, 1161.

11 EuGH Rs. 1121/83, *Zuckerfabrik Franken*, Slg. 1984, 2039 (2058 Tz. 13).

12 Vgl. BFH Urt. v. 26. 1. 1987 VII R 86/86 RIW 1987, 396 für den Fall einer unterlassenen nationalen Durchführungsregelung.

13 Letzte Fassung des Marktordnungsgesetzes vom 27. 8. 1986 BGBl. I 1397.

Marktordnungsgesetz regelt so wichtige Fragen wie die Zuständigkeit der Marktordnungsstellen, Ermächtigungen an die Bundesministerien, Rücknahme und Widerruf bei Verwaltungsakten sowie Fragen der Beweislast, der Überwachung und der Straf- sowie Bußgeldvorschriften.

Für die Erhebung der Abschöpfungen ist das sog. Abschöpfungserhebungsgesetz¹⁴ ergangen, das – unter Verweisung auf die einschlägigen EG-Verordnungen – Fragen des Abschöpfungsgegenstandes, der Abschöpfungssätze, des maßgebenden Zeitpunktes regelt einschließlich der Beteiligung der Marktordnungsstellen, der Bevorratung und der Rechtsbehelfe.

5. Nationale Durchführungsverordnungen

Auf der Ermächtigungsgrundlage des Marktordnungsgesetzes haben die zuständigen nationalen Ministerien eine Reihe nationaler Durchführungsverordnungen erlassen. Beispielhaft zu nennen sind die EWG-Ausfuhrerstattungsverordnung¹⁵, die Rindfleisch-Sondererstattungs-Verordnung¹⁶, die Verordnung über die Gewährung einer Produktionserstattung im Getreide- und Reissektor¹⁷.

Diese Durchführungsverordnungen dürfen nicht über den Regelungsinhalt der höherrangigen Gemeinschaftsverordnungen hinausgehen. Sie enthalten daher in der Regel eine Verweisung auf die einschlägigen EG-Verordnungen und auch eine Wiederholung der Gemeinschaftstexte neben verschiedenen Verfahrensvorschriften, die für die Durchführung der Gemeinschaftsverordnungen notwendig sind.

6. Dienstanweisungen

Für bestimmte Bereiche erlassen die zuständigen deutschen Stellen sog. Dienstanweisungen zu den deutschen Durchführungsverordnungen. Beispiele dafür sind die „Dienstanweisung zur EWG-Ausfuhrerstattungs-Verordnung“¹⁸ und die Dienstanweisung über die „Erhebung von Ausfuhrabgaben für Marktordnungswaren“¹⁹. Diese Dienstanweisungen sind die „Arbeitsunterlagen“ der durchführenden Beamten, aber zugleich eine wichtige Informationsquelle für jedes am Marktordnungsverkehr beteilig-

14 Vom 25. 7. 1982 BGBl. I 453; vgl. dazu *Bail/Schädel/Hutter*, Kommentar Zollrecht, G I.

15 Vom 19. 3. 1980 BGBl. I 323 = VSF M 3560.

16 Vom 18. 8. 1982 BGBl. I 1229 = VSF M 3561.

17 Vom 20. 12. 1974 VSF M 5026.

18 VSF M 3565.

19 VSF M 3765.

te Wirtschaftsunternehmen – wie auch für Berater. Sie geben insbesondere Auskunft über die maßgebenden Rechtsgrundlagen des Gemeinschafts- und des nationalen Rechts sowie über Zuständigkeiten und Fragen der technischen Untersuchungen.

7. Verfahrensvorschriften des nationalen Rechts

Der Verwaltungsvollzug²⁰ des Marktordnungsrechts in Deutschland fußt auf dem Verwaltungsverfahrensgesetz sowie dem Zollgesetz und der Abgabenordnung. Auf diese Gesetze wird in dem Marktordnungsgesetz²¹ sowie in dem Abschöpfungserhebungsgesetz²² ausdrücklich Bezug genommen. Mit den nationalen Gesetzen gelten die wichtigen Vorschriften über den Widerruf und die Rücknahme von Verwaltungsakten (vgl. § 10 MOG i. V. mit § 48 VwVfG) sowie die Verfahrensgarantien der genannten Gesetze.

In gerichtlichen Verfahren gegen Bescheide der nationalen Vollzugsbehörden gelten die Prozeßordnungen der Finanzgerichtsordnung und der Verwaltungsgerichtsordnung mit der Möglichkeit, entscheidungserhebliche Fragen gemäß Art. 177 EWGV dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorzulegen.

III. Abgaben und Erstattungen im Drittlandsverkehr

Wesentliche Lenkungsmaßnahmen zur Regelung des Handels mit Agrarprodukten gegenüber Drittländern sind Abgaben und Erstattungen. Auf der Einfuhrseite ist nur für einige Agrarprodukte das klassische Instrument der Zölle beibehalten²³. Abgaben mit gleicher Wirkung wie Zölle sind generell in allen Marktorganisationen untersagt²⁴.

Im Abgaben- und Erstattungsbereich – in Abgrenzung zum Bereich der mengenmäßigen Beschränkungen und Lizenzen – gibt es im Handelsverkehr mit Drittländern vier Instrumente der Marktlenkung²⁵, nämlich

20 Vgl. *Rengeling*, Rechtsgrundsätze beim Verwaltungsvollzug des Europäischen Gemeinschaftsrechts, 1977; *Schwarze*, Europäisches Verwaltungsrecht im Werden, 1982.

21 Vgl. § 10 MOG.

22 Vgl. § 2 Abschöpfungs-Erhebungsgesetz.

23 Vgl. z. B. Art. 9 der VO Nr. 805/68 (Rindfleisch MO), wonach auf die in Art. 1 aufgeführten Erzeugnisse die Sätze des Gemeinsamen Zolltarifs angewandt werden und außerdem auf bestimmte Erzeugnisse eine Abschöpfung erhoben wird.

24 Vgl. z. B. Art. 22 VO Nr. 805/68 (Rindfleisch MO).

25 Die Währungsausgleichsbeträge, die erhoben und erstattet werden (S. unter V.), sind keine Marktlenkungsinstrumente.

- Einfuhrabschöpfungen
- Ausfuhrerstattungen
- Ausgleichsabgaben
- Ausfuhrabgaben

Während Ausgleichsabgaben und Ausfuhrabgaben nur in wenigen Marktorganisationen vorgesehen sind²⁶, sind Einfuhrabschöpfungen und Erstattungen zentrale Instrumente der maßgebenden Marktorganisationen. Insbesondere Marktorganisationen mit einem vollständigen Preisgarantiesystem (Getreide, Milch und Milcherzeugnisse, Rindfleisch) verfügen über ein ausgefeiltes Abschöpfungs- und Erstattungssystem.

1. Einfuhrabschöpfungen

In den meisten EG-Marktorganisationen ist an die Stelle fester Zollsätze die variable Einfuhrabschöpfung getreten. Zölle können den Preisschwankungen für Agrarerzeugnisse auf dem Weltmarkt nicht folgen. Es besteht die Gefahr, daß sich der Zollschutz für die Gemeinschaftserzeugung als unzureichend erweist. Abschöpfungen, die in bestimmten Zeitabständen (teilweise wöchentlich) festgesetzt werden, vermögen demgegenüber den Preisschwankungen auf dem Weltmarkt schnell und flexibel zu begegnen. Darüber hinaus erlauben sie – gleich dem Zoll – die Aufnahme eines Schutzelementes.

a) Rechtsgrundlagen und Arten

Die Einfuhrabschöpfungen der Agrarmarktordnungen zählen zu den „gemeinsamen Einrichtungen zur Stabilisierung der Einfuhr“ i. S. des Art. 40 Abs. 2 EWGV. Die Grundlagen ihrer Berechnung²⁷ sind in den Marktorganisationen festgelegt. Die Abschöpfung für verschiedene Getreidesorten z. B. ist gleich „dem um den cif-Preis verminderten Schwellenpreis“ (Art. 13 VO 2727/75). Bei Milch und Milcherzeugnissen berechnet sich die Abschöpfung – soweit sie nicht nach besonderen Vorschriften festgesetzt ist – für die Erzeugnisse einer Gruppe aus dem „Schwellenpreis des Leiterzeugnisses, vermindert um dessen Preis frei Grenze“. In Fällen der Konsolidierung eines Zollsatzes im GATT wird die Abschöpfung jedoch auf den Be-

26 Zu Ausgleichsabgaben vgl. z. B. Art. 25 VO 1035/72 (MO Obst und Gemüse); Art. 9 VO Nr. 826/86 (MO Verarbeitungserzeugnisse aus Obst und Gemüse); zu Ausfuhrabgaben bzw. Ausfuhrabschöpfungen vgl. Art. 20 VO Nr. 136/66 (MO für Fette, insbesondere Olivenöl); Art. 18 VO Nr. 1785/81 (MO Zucker).

27 Vgl. *Gilsdorf* in Grabitz (FN 3), Art. 40 Tz. 26.

trag beschränkt, der sich aus dieser Konsolidierung ergibt. Die Rindfleischmarktordnung kennt eine Grundabschöpfung (Art. 10 VO 805/68) sowie eine besondere Abschöpfung bei Ausfuhren bestimmter Erzeugnisse zu außergewöhnlich niedrigen Preisen (Art. 12 a VO 805/68).

Die Funktionen der Abschöpfung erfüllen auch die sogenannten beweglichen Teilbeträge der Abgaben, die die auf Art. 235 EWGV gestützte Verordnung Nr. 1059/69 für die Einfuhren von Waren vorsieht, die aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen hergestellt wurden. Gleiches gilt für die Beitrittsausgleichsbeträge, die gegenüber neu beigetretenen Mitgliedstaaten während einer Übergangszeit erhoben werden. Im Rahmen bestimmter Marktorganisationen (z. B. Geflügel²⁸) wird die Abschöpfung um einen Zusatzbetrag erhöht, sofern der Angebotspreis frei Grenze unter den Einschleusungspreis fällt.

Die Ermittlung und Festsetzung der Abschöpfung im Einzelfall ist eine technische Operation, die – je nach den zugrunde gelegten Preisen – zu unterschiedlichen Sätzen führt. Dabei ist die Ermittlung des variablen cif-Preises von zentraler Bedeutung.

Erhoben wird die Abschöpfung durch die Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten. Grundlage in Deutschland ist das Abschöpfungserhebungs-gesetz i. V. mit dem Zolltarif in der jeweils geltenden Fassung, soweit in ihm die Waren mit „Ab“ gekennzeichnet sind. Die Abschöpfungssätze selbst ergeben sich aus der jeweils geltenden Kommissionsverordnung. Abschöpfungen sind Eingangsabgaben i. S. des § 1 des Zollgesetzes und Steuern i. S. der Abgabenordnung (§ 3 AO). Diese Klassifizierung beruht darauf, daß Abschöpfungen nach nationalen Vorschriften und Verfahren erhoben werden. Die nationalen Vorschriften dürfen jedoch die Tragweite und einheitliche Anwendung der Gemeinschaftsregelung nicht beeinträchtigen²⁹.

Nach Maßgabe des Ratsbeschlusses vom 21. 4. 1970 „über die Ersetzung der Finanzbeiträge der Mitgliedstaaten durch eigene Mittel der Gemeinschaft“³⁰ zählen Abschöpfungen – neben den Zöllen, einem Teil der Mehrwertsteuer und sonstigen Abgaben – zu den eigenen Einnahmen der Gemeinschaft. Gleiches gilt für die Zusatzabschöpfungen.

28 Vgl. Art. 8 VO Nr. 2777/75 (MO Geflügelfleisch); zur Zusatzabschöpfung vgl. EuGH Rs. 17/67, *Neumann*, Slg. 1967, 592 (606).

29 EuGH Rs. 118/76, *Balkan Import-Export*, Slg. 1977, 1177; Rs. 58/86, *Cooperativ Agricole d'Approvisionnement des Aviron*, Tz. 21 (unveröffentlicht).

30 ABl. EG Nr. L 94/19; vgl. auch *Magiera* in Grabitz (FN 3), Art. 201 Tz. 4–8.

b) Rechtsnatur

Einfuhrabschöpfungen verfolgen den Zweck, das hohe Preisniveau der europäischen Landwirtschaft sowie der Verarbeitungsindustrie von landwirtschaftlichen Erzeugnissen gegenüber dem Weltmarkt zu schützen. Durch die Abschöpfungen wird der niedrigere Weltmarktpreis für bestimmte Produkte auf das höhere Preisniveau der Agrarmarktorganisation heraufgeschleust. Der Zweck der Agrarabschöpfung besteht also darin, den Unterschied zwischen den Weltmarktpreisen und dem höheren Gemeinschaftspreis auszugleichen. Dabei soll die Abschöpfung hauptsächlich den Gemeinschaftsmarkt schützen und stabilisieren, indem sie verhindert, daß sich die Schwankungen der Weltmarktpreise innerhalb der Gemeinschaft auswirken³¹. Nach dem Grundsatz der Gemeinschaftspräferenz dürfen Abschöpfungen auch Merkmale des Schutzes der gesamten Agrarerzeugung der Gemeinschaft enthalten³². Sie enthalten diese auch tatsächlich.

Abschöpfungen sind *Abgaben des Gemeinschaftsrechts*. Ihrer Rechtsnatur nach sind es weder Zölle, noch zollgleiche Abgaben, noch Steuern. Es handelt sich vielmehr um Abgaben eigener Art, die den Außenhandel regulieren und mit einer gemeinsamen Preispolitik verbunden sind³³. Je höher der Interventionspreis (Schwellenpreis, Richtpreis) festgesetzt wurde, desto stärker stieg die Abschöpfung.

Die Einfuhrabschöpfung ist eine variable Abgabe. Sie wird nach einer abstrakten Methode berechnet. Ferner wird sie mit beweglichen, je nach den Wechselfällen der Konjunktur und der Marktentwicklung schwankenden Sätzen nach einem Preisniveau bemessen, das so festgesetzt ist, wie es den Zielen des Gemeinsamen Marktes entspricht³⁴. Dies zeigt, daß die Abschöpfung nur im Hinblick auf bestimmte Grundelemente definiert werden kann. Sie muß – gleich einem Gleitzoll – den jeweiligen Markt- und Preisverhältnissen schnell angepaßt werden können.

Die Abschöpfung ist ferner von eigenständiger und pauschaler Natur. Ihre Berechnung ist nicht abhängig von anderen Schutzmechanismen beim Grenzübergang (z. B. Zoll, Kontingente, Schutzmaßnahmen³⁵). Außerdem

31 Vgl. *Bail/Schädel/Hutter* (FN 14), G Tz. 12 ff.; *Ehle/Meier*, EWG-Warenverkehr, D 155 ff.; *Ebeling*, Die Rechtsnatur der im Gemeinsamen Markt erhobenen Abschöpfungen, Diss. Würzburg 1965.

32 EuGH Rs. 4/79, *ONIC*, Slg. 1980, 2823 (2845 Tz. 22).

33 EuGH Rs. 17/67, *Neumann*, Slg. 1967, 592 (608); Rs. 58/86, *Cooperati Agricole d'Approvisionnement des Avirons*, Tz. 8 (noch unveröffentlicht); *Ehle/Meier* (FN 31), D Tz. 159.

34 EuGH Rs. 31/70, *Getreide- und Futtermittel Handelsgesellschaft*, Slg. 1970, 1055 (1062).

35 Etwas anderes gilt für die Zusatzabschöpfung und die Ausgleichsabgaben.

wird sie für alle Einfuhren derselben Art in verbindlicher und einheitlicher Weise festgelegt, unabhängig von den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalles³⁶. Es handelt sich also um ein System, das die im Rahmen einzelner Geschäfte vereinbarten Preise unberücksichtigt läßt. Es ist deshalb Aufgabe der Wirtschaftsteilnehmer, ihre Einfuhren an der geltenden Regelung auszurichten. Eine Einfuhrabschöpfung wird auch dann erhoben, wenn der tatsächliche Einkaufspreis nicht dem fiktiven Referenzpreis entspricht und nicht nur höher ist als dieser, sondern auch höher als der Preis in der Gemeinschaft.

Die Festsetzung der Abschöpfungen erfolgt in sog. Festsetzungsverordnungen der Kommission. In ihnen wird der am Tage der Einfuhr gültige Abschöpfungssatz festgelegt. Abschöpfungssätze werden vielfach vorausfiert auf den Tag der Antragstellung für die Einfuhrlizenz (Art. 15 Abs. 2 VO 2727/75). Dieses System, mit dem der Grundsatz der Geltung des Abschöpfungssatzes am Tage der Einfuhr durchbrochen wird, dient dem Interesse des Handels³⁷. Dieser möchte im Zeitpunkt des Einkaufs wissen, welcher Abschöpfungssatz bei der Einfuhr Anwendung findet. Allerdings wird die im voraus festgesetzte Abschöpfung um einen Betrag erhöht, der unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Preisentwicklung auf dem Weltmarkt ermittelt wird. Damit soll Spekulationen über eine Vorausfestsetzung von Abschöpfungen entgegengewirkt werden.

c) Ausgewählte Rechtsfragen

Die *Einfuhrabschöpfung* ist heute eine im EG-Marktordnungsrecht nach Funktion und Erhebung anerkannte Abgabe. Abgesehen von mehr technischen Fragen (z. B. Begriff „Tag der Einfuhr“³⁸, Tarifierung von abschöpfungspflichtigen Waren) gibt es derzeit keine grundsätzlichen Rechtsfragen zu den Agrarabschöpfungen mehr.

Den *Abschöpfungsschuldner* interessiert bei hohen Abschöpfungsbeträgen die Frage, aufgrund welcher Daten und Entwicklungstendenzen die Preise (z. B. Frei-Grenze-Preis) ermittelt und der Abschöpfungsberechnung zugrunde gelegt wurden. Diese Daten müssen sich nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zu Art. 190 EWGV nicht unbedingt aus der Begründung einer Abschöpfungs-Festsetzungsverordnung ergeben. In zwei Urteilen hatte sich der Gerichtshof mit der Frage auseinanderzusetzen, inwieweit ein Unterrichtsrecht interessierter Wirtschaftsteilneh-

36 EuGH Rs. 31/70 und Rs. 58/86, s. FN 33, 34.

37 Vgl. *Gilsdorf* in *Grabitz* (FN 3), Art. 40 Tz. 27.

38 EuGH Rs. 113/75, *Frecassetti*, Slg. 1976, 983.

mer besteht. In seinem Urteil vom 1. 12. 1965³⁹ hat der Gerichtshof ausgesprochen, daß es dem Schutzbedürfnis betroffener Wirtschaftsteilnehmer sowie den Erfordernissen einer angemessenen gerichtlichen Kontrolle entsprechen würde, wenn die Kommission die Faktoren, aufgrund deren sie die Freigrenze-Preise festgesetzt hat, dem Beteiligten stets dann mitteilt, wenn diese Festsetzung vor dem zuständigen Gericht angegriffen wird. Eine Verpflichtung der Kommission, dem einzelnen Marktbürger außerhalb eines gerichtlichen Verfahrens Auskunft über Art und Inhalt ihrer Berechnungen und Erwägungen zu geben, hat der Gerichtshof dagegen abgelehnt⁴⁰. Zwar würde es im Einklang mit einer ordnungsgemäßen Verwaltung stehen – so meint der Gerichtshof –, wenn die Kommission in regelmäßigen Zeitabständen zur Unterrichtung der betroffenen Wirtschaftskreise die wesentlichen Faktoren veröffentlichten würde. Diese regelmäßige Unterrichtung umfasse jedoch weder die Verpflichtung, Einzelanfragen zu beantworten, noch die Verpflichtung, die Einsicht in alle von der Kommission zusammengetragenen Unterlagen zu gestatten. Die Frage der Auskunftserteilung hat jedoch ihre praktische Bedeutung verloren, nachdem der Gerichtshof ausgesprochen hat, daß der Wirtschaftsteilnehmer Einfuhren an dem geltenden Abschöpfungs-system auszurichten hat und eine Abschöpfung auch dann erhoben werden darf, wenn der tatsächliche Einkaufspreis höher ist als der Preis in der Gemeinschaft.

Eine weitere gemeinschaftsrechtliche Frage ist, ob und inwieweit Abschöpfungen, die aufgrund der Höhe der Abschöpfungsätze bestimmte Einfuhren ausschließen, unter dem Gesichtspunkt der *Erdrosselungsabgabe* unwirksam sind. Beispielsweise sind aufgrund der Marktorganisationen Rindfleisch und Milch die Einfuhrabschöpfungen so hoch festgesetzt, daß sie praktisch zum Ausschluß der Einfuhren dieser Produkte in die Gemeinschaft geführt haben. Hochwertiges Rindfleisch wird heute wegen der Höhe der Einfuhrabschöpfungen praktisch nur noch im Rahmen abschöpfungsfreier Zollkontingente importiert. Diese Zollkontingente sind bestimmten Drittländern (z. B. Argentinien, Australien) im Rahmen des GATT eingeräumt worden. Ein Teil des früheren traditionellen Importhandels ist so aus dem Wettbewerb ausgeschieden. Flexible Unternehmen mit einer ausreichenden finanziellen Basis haben sich von dem Importhandel auf den Export der Rindfleischüberschußproduktion der EG umgestellt. Die Frage, ob Abschöpfungen mit „Erdrosselungswirkung“ gegen Gemeinschaftsgrundrechte verstoßen, die den Art. 12, 14 GG entsprechen, ist bisher nicht zur gerichtlichen Entscheidung gestellt worden. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu Fragen der Erdrosselungs-

39 EuGH Rs. 16/65, *Schwarze*, Slg. 1965, 1167 (1168).

40 EuGH Rs. 64/82, *Tradax*, Slg. 1984, 1359 (1379).

abgaben⁴¹ dürfte Leitfunktion haben. Die zulässige Grenze ist dann überschritten, wenn die Ausgleichsfunktion der Abschöpfung (unter Berücksichtigung einer Gemeinschaftspräferenz) in eine Abgabe umschlägt, die sich wirtschaftlich für einen Berufszweig als Einfuhrverbot auswirkt.

2. Ausfuhrerstattungen

Ausfuhrerstattungen sind nach dem System der Marktorganisationen die Kehrseite der Einfuhrabschöpfungen. In dem Maße, wie durch Abschöpfungen bei der Einfuhr die Preise für bestimmte Marktordnungsgüter auf das innergemeinschaftliche Preisniveau hinaufgeschleust werden sollen, werden bei der Ausfuhr von Marktordnungsgütern durch Zahlung von Erstattungen die Preise auf das Weltmarktpreisniveau hinuntergeschraubt⁴². Dies ist das markttechnische Prinzip.

a) Rechtsgrundlagen und Arten

Ausfuhrerstattungen sind ein Grundbestandteil der in Art. 40 Abs. 3 EWGV vorgesehenen Stabilisierungseinrichtung. Alle wesentlichen Marktorganisationen sehen die Zahlung von Ausfuhrerstattungen vor. Exemplarisch sei auf Art. 18 Rindfleisch-Marktordnung (VO Nr. 806/68) hingewiesen. Hier heißt es:

„Um die Ausfuhr der in Art. 1 genannten Erzeugnisse auf der Grundlage der für sie auf dem Weltmarkt geltenden Notierungen oder Preise zu ermöglichen, kann der Unterschied zwischen diesen Notierungen oder Preisen und den Preisen der Gemeinschaft durch eine Erstattung bei der Ausfuhr ausgeglichen werden.

Die Erstattung ist für die gesamte Gemeinschaft gleich. Sie kann je nach Bestimmung oder Bestimmungsgebiet unterschiedlich sein.“

Mit dem letzten Absatz wird auf die sog. differenzierte Exporterstattung Bezug genommen. Fast gleichlautende Formulierungen enthalten andere Marktorganisationen⁴³.

Zu der Durchführung der Basisverordnungen sind teilweise „Grundregeln für die Gewährung von Erstattungen“ durch den Rat ergangen⁴⁴. Außer-

41 Vgl. *Maunz/Dürig/Herzog*, GG, Kommentar, Art. 12 Tz. 416, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des BVerfG.

42 Vgl. *Börner*, Das Interventionssystem der landwirtschaftlichen Marktordnung der EG, KSE Bd. 10, 45; *Ehle/Meier* (FN 31), D 179; *Gilsdorf* in *Grabitz* (FN 3), Art. 40 Tz. 29.

43 Vgl. z.B. Art. 17 VO 804/68 (Milch und Milcherzeugnisse); Art. 16 VO 2727/75 (Getreide).

44 Vgl. verschiedene Verordnungen des Rates über die Grundregeln für die Gewährung von Erstattungen für die Ausfuhr bestimmter Agrarprodukte, z.B. VO Nr. 885/68 (Rindfleisch) oder VO Nr. 876/68 (Milch und Milcherzeugnisse).

dem hat die Kommission mit der VO Nr. 2730/79⁴⁵ gemeinsame Durchführungsvorschriften für Ausfuhrerstattungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen erlassen. In dieser Verordnung sind die wesentlichen Grundsätze des materiellen Erstattungsrechts enthalten.

Unterschieden wird zwischen normalen Erstattungen, differenzierten Erstattungen und Sondererstattungen. Bei normalen Erstattungen ist der Erstattungssatz für alle Ausfuhrer der gleiche. Von differenzierten Erstattungen wird gesprochen, wenn die Erstattungssätze je nach Bestimmung der Ware unterschiedlich sind. Sondererstattungen werden von der Gemeinschaft gewährt, um die schnelle Ausfuhr bestimmter Marktordnungs-erzeugnisse (Überschußprodukte) zu bewerkstelligen.

Die Berechnung und Festsetzung von Erstattungen ist weniger strengen Regeln unterworfen als die Berechnung von Abschöpfungen (vgl. Art. 2, 3 VO 876/68 – Grundregeln Erstattung Milch und Milcherzeugnisse). Auch handelspolitischen Erwägungen darf in einem begrenzten Rahmen Rechnung getragen werden. Festgesetzt werden die Ausfuhrerstattungen durch die Kommission im Verwaltungsausschußverfahren (Art. 16 Abs. 2 UAbs. 4 VO 2727/75). Erstattungssätze können vorausfixiert werden.

Gewährt werden Erstattungen durch die Mitgliedstaaten. Werden erstattungsfähige Waren auf ein sog. Erstattungslager verbracht, so werden die Erstattungsbeträge bereits im Zeitpunkt der Abfertigung einer Ware zum Erstattungslager ausgezahlt. Die Ware darf auf dem Erstattungslager nicht länger als 4 Monate liegen. Bei der Höhe der Erstattungen bedeutet dies eine Finanzierung der Lagerhaltung durch die Gemeinschaft, die einen Vorteil für das Gemeinschaftserzeugnis beinhaltet.

Nutznießler der Erstattung ist nicht etwa ihr Empfänger (in vielen Fällen Handels- oder Verarbeitungsbetriebe), sondern der das Produkt erzeugende Landwirt. Kauft z. B. ein EG-Schlachtbetrieb Rindfleisch zu den garantierten EG-Binnenmarktpreisen auf, so kann er die Ware zu diesen Preisen zwar auf dem EG-Markt vermarkten, nicht aber exportieren. Der Weltmarktpreis liegt unter den innergemeinschaftlichen Preisen für Rindfleisch. Der drittländische Käufer der Ware, der im übrigen die von der EG-Kommission veröffentlichten Erstattungssätze gut kennt, kauft die Ware nur auf der Basis der – vielfach notierten – EG-Binnenmarktpreise abzüglich der von der Gemeinschaft gewährten Ausfuhrerstattungen. Die Zahlung einer Erstattung bedeutet also für den Exporteur der Ware einen durchlaufenden Rechnungsposten, nicht etwa – wie vielfach irrtümlich angenommen wird – einen Vermögenszuwachs im Sinne einer ihm gewährten Subvention.

45 Vom 27. 11. 1979 ABl. EG Nr. L 317/1 mit überholten Berichtigungen.

b) Rechtsnatur

Der Begriff der „Ausfuhrerstattung“ wird weitgehend durch seine Funktion bestimmt: Es handelt sich um eine Zahlung, die im Zusammenhang mit der Ausfuhr eines Marktordnungsproduktes gewährt wird. Die Höhe der Zahlung richtet sich grundsätzlich nach dem Unterschied zwischen den (niedrigeren) Notierungen der Weltmarktpreise und den (höheren) Preisen in der Gemeinschaft. Rechtlich ist die Erstattung damit eine *Ausgleichszahlung*, die der Vermarktungsfähigkeit von landwirtschaftlichen Produkten auf Drittlandsmärkten dient. Die Erstattung braucht nicht nach neutralen Gesichtspunkten ermittelt zu werden; unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gemeinschaftspräferenz darf sie auch Förderungscharakter haben⁴⁶.

Für jeden Exporteur in der Gemeinschaft ist die Erstattung gleich hoch. Im Hinblick auf das Bestimmungsgebiet dürfen Erstattungen differenziert werden.

Ausfuhrerstattungen dürfen ihrem Zweck und ihrer Rechtsnatur nach nur aus marktordnungswirtschaftlichen Überlegungen festgesetzt und differenziert werden, nicht jedoch aus rein politischen Gründen. Dies folgt vor allem aus Art. 40 Abs. 3 EWGV, wonach die Gemeinsamen Marktorganisationen – und gleiches gilt für die Durchführungsverordnungen – nur die zur Durchführung der agrarpolitischen Ziele des Art. 39 EWGV erforderlichen Maßnahmen einschließen dürfen. Erstattungen dürfen daher nicht zu politischen Zwecken (z. B. Aussetzung oder Ermäßigung der Erstattungssätze gegenüber der UdSSR im Hinblick auf den Afghanistan-Konflikt, die Polenkrise) eingesetzt werden⁴⁷. Eine Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zu dieser Frage steht noch aus. Das VG Frankfurt⁴⁸ hat sich im Zusammenhang mit der Beurteilung des Verfalls einer Lizenzkaution aus Gründen höherer Gewalt auf den Standpunkt gestellt, daß die Aussetzung der Erstattung für Ausfuhren in die UdSSR nicht dem Sinn und Zweck der Erstattung entsprochen hätte und damit nicht begründet gewesen sei.

Zweifelhaft ist, ob Exporterstattungen *Subventionen* darstellen. Die Vor-

46 EuGH Rs. 4/79, *ONIC*, Slg. 1984, 2845 Tz. 22.

47 Zweifelnd auch *Gilsdorf* in Grabitz (FN 3), Art. 40 Tz. 29. In Art. 4 der VO 876/68 ABl. EG Nr. L 155/1 vom 3. 7. 1968, betreffend die Grundregeln für die Gewährung von Erstattungen bei der Ausfuhr von Milcherzeugnissen, heißt es, daß die Erstattungen in unterschiedlicher Höhe festgesetzt werden, „wenn die Lage im internationalen Handel oder die besonderen Erfordernisse bestimmter Märkte dies notwendig machen“.

48 Urt. v. 26. 5. 1983 RIW 1984, 227.

schrift des § 6 MOG zählt Ausfuhrerstattungen zu den „besonderen Vergünstigungen“. Ihrem eigentlichen Gehalt nach haben Ausfuhrerstattungen eine Ausgleichsfunktion; mit ihnen wird der hohe EG-Binnenmarktpreis auf den Weltmarktpreis herabgeschleust und damit der Warenpreis dem Wettbewerbspreis angepaßt. Mit der Erstattung wird der innerhalb der Gemeinschaft bestehende Preisgarantie-Effekt aufgehoben. In derartigen Fällen fällt es schwer, von einer Ausfuhrsubvention zu sprechen. Die GATT-Partner sehen in den Ausfuhrerstattungen der Gemeinschaft – zumal wenn sie nicht auf Grunderzeugnisse mit Ursprung in der Gemeinschaft beschränkt sind – grundsätzlich Subventionen i. S. des Übereinkommens zur Auslegung und Anwendung der Art. VI, XVI und XXIII des GATT (Kodex über Subventionen und Ausgleichszölle)⁴⁹. Diese Frage hat im Rahmen des sogenannten „Pasta-Streites“ zwischen der Gemeinschaft einerseits und den USA und Kanada andererseits aktuelle Bedeutung⁵⁰. Desgleichen stellt sich die Frage, ob Ausfuhrerstattungen Subventionen i. S. des § 264 Abs. 6 StGB (Tatbestand des Subventionsbetruges) sind. Die Beantwortung dieser Frage erfordert eine komplizierte Analyse des strafrechtlichen Subventionsbegriffes.

In vielen Fällen gewährt die Gemeinschaft besonders hohe Ausfuhrerstattungen für ausgewählte Markterzeugnisse auf ausgewählten Märkten. Hier werden differenzierte Sondererstattungen eingesetzt, um gemeinschaftliche Ausführer auf bestimmten Märkten zu fördern⁵¹. Derartige Sondererstattungen sind zweifelsohne Exportsubventionen, die geeignet sind, bei einer Verschiebung der Warenströme und der Verursachung einer Schädigung handelspolitische Auseinandersetzungen im Rahmen des GATT und im Rahmen von Antisubventionsverfahren auszulösen.

c) Ausgewählte Rechtsprobleme

Aus der Vielzahl der Rechtsprobleme, die mit der Gewährung von Ausfuhrerstattungen unmittelbar oder mittelbar verbunden und Gegenstand einer umfangreichen Rechtsprechung sind, sollen hier nur drei Problemkreise herausgegriffen werden, nämlich

- Begriff „Einfuhr in ein Drittland“
- höhere Gewalt als Entschuldigungseinwand im Erstattungsrecht

49 ABl. EG 1980 Nr. L 71/72; zu Ausfuhrsubventionen vgl. *Dominick*, CMLR 1984, 355.

50 Zu „Der Spaghetti-Krieg“, FAZ vom 4. 7. 1987, in dem die USA eine Kürzung der Exporterstattungen für Teigwaren um mindestens 60 % verlangt.

51 Vgl. Antwort der Kommission ABl. EG Nr. C 54/12 vom 2. 3. 1987 sowie ABl. EG Nr. C 60/25 vom 9. 3. 1987.

– Grundsatz der Verhältnismäßigkeit als Einwand im Marktordnungsrecht und speziell im Erstattungsrecht.

aa) Einfuhr in ein Drittland

Bei der sog. differenzierten Erstattung hängt die Zahlung der Erstattung für die Ausfuhr nach Drittländern davon ab, daß das Erzeugnis innerhalb der vorgesehenen Frist in unverändertem Zustand „in das Drittland oder in eines der Drittländer, für welche die Erstattung vorgesehen ist, eingeführt worden ist“⁵². Ein Erzeugnis gilt als eingeführt, wenn die Zollförmlichkeiten für die Abfertigung zum freien Verkehr in dem betreffenden Drittland erfüllt sind. Mit der Auslegung dieser Erstattungs voraussetzung hat sich der Europäische Gerichtshof in drei Entscheidungen befaßt⁵³. Dabei hat der Gerichtshof ausgesprochen, daß die Höhe der Erstattung „von der tatsächlichen Einfuhr des Erzeugnisses in das festgesetzte Bestimmungsgebiet“ abhängt, da anderenfalls Verkehrsumgehungen zum Nachteil der Gemeinschaftsinteressen möglich seien. Die Forderung, die Vermarktung im Bestimmungsland nachzuweisen, wurde ebenfalls als gerechtfertigt angesehen, um unlautere Machenschaften im Rahmen der Erstattungsverfahren zu verhindern. Nach dem Zweck des Systems differenzierter Erstattungen verlangt der Gerichtshof, daß die Ware im Bestimmungsland nicht nur zum freien Verkehr abgefertigt und abgeladen wird; es muß auch der tatsächliche Zugang zum Markt des Bestimmungslandes garantiert werden. Entscheidend ist, daß das Ziel der differenzierten Exporterstattung tatsächlich erreicht wird. Aus dieser Rechtsprechung ergeben sich erhebliche Risiken für die Exporteure einer erstattungsfähigen Ware. Für sie ist es in aller Regel unmöglich, die Ware über den Zeitpunkt der Abfertigung zum freien Verkehr im Bestimmungsland hinaus weiter zu verfolgen und sicherzustellen, daß die Ware auch tatsächlich auf den Markt des Bestimmungslandes gelangt und hier verbraucht wird. Die Erstattung ist – wie dargestellt – für den Exporteur ein durchlaufender Posten im Interesse der Vermarktung eines EG-Agrarproduktes auf Drittländermärkten. Hat die Ware endgültig das Gebiet der Gemeinschaft verlassen – und damit zur Stabilisierung des EG-Marktes beigetragen –, so dürfen die nachfolgenden Risiken dem Exporteur nur im Rahmen des Zumutbaren angelastet werden.

⁵² Vgl. Art. 20 VO Nr. 2730/79 ABl. EG Nr. L 317/1 vom 12. 12. 1979.

⁵³ EuGH Rs. 125/75, *Milch-, Fett- und Eierkontor*, Slg. 1976, 771; Rs. 44/76, *Eierkontor*, Slg. 1977, 393 und Rs. 89/83, *Dimex*, Slg. 1984, 2815.

bb) Kein Verlust des Erstattungsanspruchs bei höherer Gewalt

Werden bestimmte Voraussetzungen für die Erstattungsgewährung nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt oder geht die Ware im Laufe der Beförderung unter, so entfällt der Erstattungsanspruch bzw. ist die Erstattung zurückzugewähren, sofern nicht der Tatbestand der „höheren Gewalt“ vorliegt. Die „höhere Gewalt“ ist ein Grundbegriff und zugleich die gemeinschaftsrechtliche Billigkeitsklausel des Erstattungsrechtes. Die in der Verordnung Nr. 1430/79⁵⁴, insbesondere in Art. 13, enthaltene Billigkeitsklausel gilt nur für die Erstattung und den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben, nicht aber für Exporterstattungen.

Der Gerichtshof⁵⁵ hat schon frühzeitig festgestellt, daß der Begriff der „höheren Gewalt“ in den verschiedenen Rechtsgebieten und Anwendungsbereichen nicht völlig den gleichen Inhalt hat. Seine Bedeutung ist vielmehr nach dem rechtlichen Rahmen zu bestimmen, in dem er jeweils seine Wirkung entfalten soll.

Der Begriff selbst enthält zwei Elemente⁵⁶: Ein objektives Element, nämlich das Vorliegen eines außergewöhnlichen Ereignisses, das außerhalb der Einflußsphäre des Verpflichteten liegt und ein subjektives Element, nach dem der Anspruchsteller beweisen muß, daß er vorsichtig, umsichtig und sorgfältig gehandelt und sein möglichstes getan hat, um den Eintritt jenes Ereignisses oder seiner Folgen zu verhindern.

Interessant ist, daß der Gerichtshof in seinem Urteil vom 13. 11. 1984⁵⁷ den Begriff der höheren Gewalt im Zusammenhang mit der Billigkeitsklausel des Art. 13 VO Nr. 1430/79 erörtert hat – was die Verbundenheit beider Begriffe zeigt. Er sieht den Fall höherer Gewalt für gegeben an, wenn die vom Betroffenen angeführte äußere Ursache unabwendbare und unvermeidliche Folgen hat, die ihm die Einhaltung seiner Verpflichtungen objektiv unmöglich machen. In seinem Urteil vom 11. 7. 1978⁵⁸ hat der Europäische Gerichtshof den Grundsatz der höheren Gewalt in Analogie zu anderen Regelungen angewandt, da die betreffende Verordnung insoweit eine Lücke enthielt. Die entsprechende Anwendung rechtfertigte er wegen der zahlreichen Parallelen zwischen den Durchführungsbestim-

54 ABl. EG Nr. L 175 vom 12. 7. 1979.

55 EuGH Rs. 4/68, *Schwarzwaldmilch*, Slg. 1968, 574.

56 Vgl. zuletzt *Thompson*, Force Majeure, The Contextual Approach of the Court of Justice, CMLR 24, 259 ff. unter gleichzeitiger Analyse der Rechtsprechung des EuGH; EuGH, *Capotorti*, Slg. 1980, 1067; *Gilsdorf* in Grabitz (FN 3), Art. 43 Tz. 30.

57 EuGH Rs. 98 und 230/83, *Van Gend & Loos N. V.*, Slg. 1984, 3763.

58 EuGH Rs. 6/78, *Union Française de Cereales*, Slg. 1978, 1684 Tz. 4.

mungen für die Ausfuhrerstattungen und denjenigen für die Beitrittsausgleichsbeträge. Heute kann davon ausgegangen werden, daß die „höhere Gewalt“ zwar noch kein allgemeines Prinzip, aber doch ein etablierter Grundsatz des Gemeinschaftsrechtes ist. Auf diesen Grundsatz hat sich sogar der belgische Staat in einem Verfahren vor dem Gerichtshof berufen (Rechtssache 145/85), um eine verzögerte Auszahlung von Währungsausgleichsbeträgen zu rechtfertigen. In den vorliegenden Schlußanträgen vom 23. 9. 1986 hat sich der Generalanwalt jedoch auf den Standpunkt gestellt, daß ein Personalmangel wegen gesetzlich vorgeschriebener Haushaltsbeschränkungen nicht den Tatbestand der höheren Gewalt erfüllt. Es handle sich vielmehr um einen Umstand, den der belgische Staat selbst herbeigeführt habe und der deshalb für ihn kein äußeres Ereignis darstelle.

cc) Verlust des Erstattungsanspruchs und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz

Neben dem Grundsatz der höheren Gewalt kommt im Erstattungsrecht dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit große Bedeutung zu. Die Frage der Vereinbarkeit einer Bestimmung des Erstattungsrechts mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit richtet sich danach, ob die zur Erreichung des angestrebten Zwecks eingesetzten Mittel mit der Bedeutung dieses Zwecks zu vereinbaren sind, und in zweiter Linie, ob sie zu dessen Erreichung angemessen und erforderlich sind⁵⁹. Bei der Bewertung des Begriffs „erforderlich“ unterscheidet der Gerichtshof zwischen einer Hauptpflicht, deren Erfüllung erforderlich ist, um das angestrebte Ziel der jeweiligen Regelung zu erreichen und einer Nebenpflicht, die im wesentlichen administrativer Natur ist⁶⁰. Maßstäbe sind die Schwere der Regelwidrigkeit, in anderen Fällen das Risiko der Zweckentfremdung einer Maßnahme oder das gute Funktionieren des Systems, die eine strenge Handhabung erfordern. Auch eine geringe Verletzung einer Hauptpflicht kann unter dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit weniger einschneidende Folgen haben. Dies erfordert jeweils eine Analyse der Zielsetzung und der Bedeutung einer Gemeinschaftsvorschrift, die verletzt worden ist.

So hat der Gerichtshof entschieden⁶¹, daß eine Veränderung der äußeren Beschaffenheit der Ware dann nicht den Verlust des Erstattungsanspruches unter dem Gesichtspunkt des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nach

59 Vgl. EuGH Rs. 181/84 ZfZ 1986, 113; Rs. 66/82, *Fromançais*, Slg. 1983, 395; Rs. 122/78, *Bouitoni*, Slg. 1979, 677.

60 *Schiller*, Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz im Europäischen Gemeinschaftsrecht nach der Rechtsprechung des EuGH, RIW 1983, 928; *Gilsdorf* in *Grabitz* (FN 3), Art. 43 Tz. 26.

61 EuGH Rs. 276/84 ZfZ 1986, 111.

sich zieht, wenn „diese Veränderung nicht zu einem anderen Erstattungssatz führt und somit das Erstattungssystem nicht zu beeinflussen scheint“. Dagegen wurde in einem Fall, in dem ausgeführte Mischfuttermittel einen geringeren Getreideanteil hatten, die Rückforderung einer gewährten Vorfinanzierung der Ausfuhrerstattung als verhältnismäßig angesehen⁶², um einer ungerechtfertigten Bereicherung eines Wirtschaftsteilnehmers vorzubeugen, der mit der Vorfinanzierung einen kostenlosen Kredit erhalten hat. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verlangt also ebenso wie der Grundsatz der höheren Gewalt eine sehr tiefgehende Rechts- und Tatsachenanalyse. Bei einer Verletzung von Hauptpflichten legt der Gerichtshof eine außerordentliche Strenge an.

3. Ausgleichsabgaben

a) Rechtsgrundlage und Arten

Die Erhebung von Ausgleichsabgaben ist sowohl in Rats-Verordnungen als auch in Kommissions-Verordnungen vorgesehen.

Gemäß Art. 25 Rats-VO Nr. 1035/72 (Obst und Gemüse) wird eine Ausgleichsabgabe erhoben, sofern der Einfuhrpreis bei der Einfuhr eines Erzeugnisses aus einem Drittland an zwei aufeinanderfolgenden Werktagen um mindestens 0,6 ECU unter dem Referenzpreis liegt. Diese Ausgleichsabgabe ist gleich der Differenz zwischen dem Referenzpreis und dem „mittleren Einfuhrpreis“. Art. 9 der VO 426/86 (MO für Verarbeitungserzeugnisse aus Obst und Gemüse) sieht die Festsetzung von Mindesteinfuhrpreisen vor. Wird der Mindesteinfuhrpreis nicht eingehalten, so ist außer dem Zollsatz eine Ausgleichsabgabe anwendbar, die auf der Grundlage der von den wichtigsten Lieferdrittländern gehandhabten Preise berechnet wird.

Auf der Grundlage der Schutzklausel der Rats-VO Nr. 521/77 hat die Kommission mit der VO 3429/80 für den Fall der Überschreitung bestimmter Einfuhrmengen von Champignonkonserven die Erhebung einer Ausgleichsabgabe (Zusatzbetrag) vorgesehen. Desgleichen hat die Kommission durch die VO Nr. 2742/82 Schutzmaßnahmen bei der Einfuhr von getrockneten Trauben in Form eines Mindestpreises erlassen. Bei Nichteinhaltung des Mindestpreises wird eine Ausgleichsabgabe erhoben.

62 EuGH Rs. 288/85 ZfZ 1987, 141.

b) Rechtsnatur

Rechtsgrundlage und Arten der Ausgleichsabgabe zeigen, daß sich diese von der Einfuhrabschöpfung vor allem durch zwei Merkmale unterscheiden: Die Ausgleichsabgabe ist keine eigenständige Abgabenregelung; sie dient vielmehr der Sicherung des Referenzpreises (insoweit ist sie verwandt mit der Zusatzabschöpfung), der Sicherung eines Mindesteinfuhrpreises sowie der Sicherung einer im Rahmen einer Schutzmaßnahme festgelegten Einfuhrmenge. Mit der Sicherungsfunktion kommt ihr zugleich eine abschreckende Wirkung verbunden mit einem wirklichen finanziellen Verlust zu, etwa vergleichbar dem Kautionsverfall. Mit diesen Funktionen zählen die Ausgleichsabgaben zu den speziellen Marktverwaltungs- und Marktlenkungsmaßnahmen des EG-Marktordnungsrechts.

c) Ausgewählte Rechtsprobleme

Die von der Kommission im Zusammenhang mit der Einführung von Schutzmaßnahmen bei Champignon-Konserven und getrockneten Trauben festgesetzten und erhobenen Ausgleichsabgaben haben zu gerichtlichen Auseinandersetzungen geführt, die – soweit es die getrockneten Weintrauben betrifft – noch heute rechtshängig sind. In der Rechtssache 345/82⁶³ ging es um die Frage, ob die Kommission zur Sicherung bestimmter lizenzpflichtiger Einfuhren auf der Grundlage der Rats-VO Nr. 521/77 einen Zusatzbetrag (Ausgleichsabgabe) einführen durfte, obwohl der vom Rat festgelegte Katalog möglicher Schutzmaßnahmen eine derartige Abgabe nicht als Schutzmaßnahme vorgesehen hat. Der Gerichtshof hat diese Frage bejaht, obwohl im konkreten Fall der Zusatzbetrag so hoch festgesetzt war, daß eine mit dem Betrag belastete Ware nicht mehr auch nur kostendeckend verkäuflich war. Er meinte, daß die von der Kommission gewählte Schutzmaßnahme (Abgabe von 175 ECU/100 kg bei Überschreitung der festgelegten Einfuhrmenge) im Kern auf eine teilweise Einstellung der Lizenzerteilung hinauslaufe. Diese Möglichkeit sei „zweifellos weniger einschneidend als die Nichterteilung von Lizenzen, unabhängig von der sehr geringen praktischen Bedeutung, die sie wegen der Höhe, in der der Zusatzbetrag festgesetzt worden ist, haben dürfte“.

Eine ähnliche Frage stellt sich in den anhängigen Verfahren gegen die Kommissions-Verordnung Nr. 2742/82 (Schutzmaßnahmen bei der Einfuhr von getrockneten Trauben)⁶⁴. Hier wurde nicht eine Mindesteinfuhrmenge, sondern ein Mindestpreis durch die Erhebung einer Ausgleichsab-

63 EuGH Rs. 345/82, *Wünsche*, Slg. 1984, 1995 (2011).

64 EuGH Rs. 77/86 und 291/86, noch vor dem EuGH anhängig.

gabe auf der Grundlage der Schutzklauselregelung bei mengenmäßig unbegrenzter Einfuhr vorgesehen. Der Generalanwalt hat in seinen Schlußanträgen in der Rechtssache 77/86 gegen die Abgabe insoweit rechtliche Bedenken geäußert, als es sich um eine pauschale Ausgleichsabgabe handelt, unabhängig von der Differenz zwischen dem von der Kommission festgesetzten Mindesteinfuhrpreis und dem tatsächlichen Einfuhrpreis.

4. Ausfuhrabgaben

a) Rechtsgrundlage und Arten

Übersteigen die Weltmarktpreise für landwirtschaftliche Erzeugnisse – was selten der Fall ist – die gemeinsamen Agrarpreise, so kann ein entsprechender Preisanstieg oder eine Verknappung der Ware in der Gemeinschaft durch die Erhebung von Ausfuhrabgaben vermindert werden. Insbesondere sieht die Marktorganisation für Zucker⁶⁵ eine Ausfuhrabschöpfung vor, wenn der Weltmarktpreis für Zucker den Interventionspreis übersteigt. Desgleichen bestimmt Art. 20 VO Nr. 136/66 (MO Fette), daß bei der Ausfuhr von Olivenöl nach dritten Ländern ein Abschöpfungsbeitrag erhoben werden darf, wenn der Weltmarktpreis über dem Preis in der Gemeinschaft liegt.

b) Rechtsnatur

Bei den Ausfuhrabgaben handelt es sich um Abgaben, die die gleiche Rechtsnatur wie die Abschöpfungen haben, nur mit dem Unterschied, daß sie bei der Ausfuhr erhoben werden. Es sind ebenfalls Abschöpfungen im Sinne der Abgabenordnung.

IV. Marktlenkungsmaßnahmen im inneren Marktordnungsbereich, insbesondere Produktionsabgaben

1. Allgemeines

Während Einfuhrabschöpfungen, Ausfuhrerstattungen, Ausgleichsabgaben und Ausfuhrabgaben den grenzüberschreitenden Warenverkehr mit Marktordnungsprodukten regeln, gibt es für den innergemeinschaftlichen Bereich (Binnenmarkt) eine Reihe anderer Marktverwaltungs- und Marktlenkungsmaßnahmen. Die Vorschrift des § 6 MOG nennt unter der Überschrift „Besondere Vergünstigungen“ – abgesehen von den Ausfuhrerstat-

⁶⁵ Vgl. Art. 18 VO Nr. 1485/81 (MO Zucker).

tungen – insgesamt 18 Marktlenkungsmaßnahmen, darunter Produktions-erstattungen, Übergangsvergütungen, Denaturierungsprämien, Nicht-Vermarktungsprämien, Erzeuger- und Käuferprämien, Beihilfen und Vergütungen zum Ausgleich von Lagerkosten und private Lagerhaltungsbeihilfen. Hinzu kommen die Mengenregelungen gem. § 8 MOG.

a) Beihilfen und sonstige Vergünstigungen

Der weite Bereich der Beihilfen bei der Erzeugung, Verarbeitung und Vermarktung wird im Rahmen dieses Referates nicht näher behandelt⁶⁶. Gerichtlich fällt er in die Zuständigkeit der Verwaltungsgerichte. Bezüglich der Nicht-Vermarktungsprämien für Milch und Milcherzeugnisse (Prämien für die Umstellung von Milchkuhbeständen) entschieden der Bundesfinanzhof⁶⁷ und das Bundesverwaltungsgericht⁶⁸ übereinstimmend, daß es sich nicht um der Finanzgerichtsbarkeit unterliegende Erzeugerprämien i.S. von § 29 Abs. 1 MOG handelt, so daß die Verwaltungsgerichte zuständig sind.

b) Produktionsquoten

Der Bereich der Mengenbegrenzung durch Garantimengen und ein Quotensystem wird nur insoweit behandelt, als die Produktionsquoten mit einer Abgabenregelung verbunden sind. Dies ist der Fall bei Zucker, Milch und Milcherzeugnissen sowie bei Getreide. Produktionsverbote, wie sie bei Wein und Hopfen in zeitlich und sachlich eng begrenztem Umfang ergangen sind, sollen hier nicht behandelt werden. Der Europäische Gerichtshof hat sie bisher grundsätzlich für rechtmäßig erachtet⁶⁹.

c) Produktionsabgaben

Verschiedene Marktorganisationen (insbesondere Milch und Milcherzeugnisse und Getreide) sind infolge der Überschußproduktion nach vernünftigen Maßstäben unfinanzierbar geworden. Preis- und Mengengarantie werden schrittweise zurückgeführt. Daneben werden für Zucker, Milch und Getreide Produktionsabgaben erhoben. Es handelt sich um Erzeugnisse, deren Märkte durch erhebliche strukturelle Überschüsse gekennzeichnet sind. Durch die Abgaben soll – längerfristig – ein Gleichgewicht zwischen der Erzeugung und den Absatzmöglichkeiten wiederhergestellt

66 Vgl. *Gilsdorf* in *Grabitz* (FN 3), Art. 40 Tz. 23, 24, 51 ff.

67 Urt. v. 17. 10. 1985 VII R 131/82 BFHE 144, 344 = ZfZ 1986, 50.

68 Urt. v. 12. 6. 1980 3 C 121.79 RIW 1983, 519.

69 EuGH Rs. 44/79, *Hauer*, Slg. 1979, 3727 und Rs. 113/82, *Kommission/Deutschland*, Slg. 1983, 1173 (Hopfen).

werden. Desgleichen sollen die Erzeuger nach Maßgabe des Verursacherprinzips und unter Vermeidung sozialer Ungerechtigkeiten an den Kosten der Beseitigung der Überschüsse beteiligt werden.

Mit der Erhebung von Produktionsabgaben wird den Betroffenen ein Teil der Vorteile entzogen, die ihnen mit dem Preisstützungsniveau gewährt werden. Ein wesentlich gleicher Effekt hätte auch mit einer entsprechenden Senkung des Preisniveaus erreicht werden können⁷⁰. Wenn gleichwohl der Weg einer Produktionsabgabe beschritten wurde, so hat dies den Zweck, daß bestimmte Erzeugergruppen oder Gebiete von der Kürzung der Förderung ausgenommen werden sollen. Ferner soll das Aufkommen aus der Abgabe dazu verwendet werden, den Absatz der Überschußmengen zu finanzieren und die Absatzmöglichkeiten zu erweitern.

Im Zusammenhang mit der Erhebung von Produktionsabgaben auf bestimmte Marktordnungsprodukte wird lebhaft die Frage erörtert, ob es sich dabei um Abgaben handelt, die zu den Eigenmitteln der Gemeinschaft gehören. In diesem Falle wären die strengen Verfahrenserfordernisse des Art. 201 EWGV (Anhörung des Europäischen Parlamentes, einstimmige Rats-Beschlußfassung und Annahme durch die Mitgliedstaaten gemäß ihren verfassungsrechtlichen Vorschriften) zu beachten⁷¹. Die Eigenmittel der Gemeinschaft sind erschöpfend definiert. Dazu zählen u. a. die Agrarabschöpfungen im Verkehr mit Nicht-Mitgliedstaaten sowie die Binnenmarktabschöpfungen der Zuckermarktordnung⁷². Ferner zählen zu den Eigenmitteln „sonstige Abgaben“, die inhaltlich nicht näher bestimmt sind⁷³. Während die Produktions- und Lagerkostenabgaben im Zuckersektor ausdrücklich in den Kreis der Eigenmittel einbezogen wurden, gilt keine entsprechende Regelung für die Mitverantwortungsabgaben für Milch und Getreide. Ihre vertragliche Zulässigkeit ließe sich daher außerhalb des Geltungsbereichs des Art. 201 EWGV allein auf die Befugnisse der Gemeinschaftsorgane im Rahmen der Art. 39 ff. EWGV stützen⁷⁴.

Zur Mitverantwortungsabgabe Milch und Milcherzeugnisse vertritt der Europäische Gerichtshof⁷⁵ die Auffassung, daß die Abgabe zur Stabilisierung der betroffenen Märkte beitrage. Sie ergänze das bestehende Interventionssystem. Deshalb halte sie sich in dem von den Art. 39 und 40 EWGV gezogenen Rahmen. Sie dürfe daher vom Rat beschlossen werden.

70 Boest, Die Agrarmärkte im Recht der EWG, 188 f.

71 Magiera in Grabitz (FN 3), Art. 201 Tz. 2.

72 Magiera in Grabitz (FN 3), Art. 201 Tz. 5.

73 Magiera in Grabitz (FN 3), Art. 201 Tz. 4, 8.

74 Magiera in Grabitz (FN 3), Art. 201 Tz. 24.

75 EuGH Rs. 138/78, Stölting, Slg. 1979, 721 Tz. 5.

Nicht erforderlich sei ein einstimmiger Beschluß des Rates, die Anhörung des Europäischen Parlamentes und die Zustimmung der Mitgliedstaaten nach Maßgabe ihrer verfassungsrechtlichen Bestimmungen (Art. 201 Abs. 3 EWGV). Das FG Hamburg⁷⁶ vertritt zur Mitverantwortungsabgabe Getreide dieselbe Ansicht. Diese Abgabe habe Marktlenkungscharakter und unterfalle Art. 40 EWGV, ohne daß in versteckter Form der abschließend definierte Kreis der Eigenmittel der Gemeinschaft erweitert werde. Das FG Düsseldorf hat in seinem Vorlagebeschluß vom 22. 7. 1987 (IV 73/87 Z) dem Europäischen Gerichtshof nochmals die Frage vorgelegt, ob es sich bei der Mitverantwortungsabgabe auf Getreide nicht um Maßnahmen handelt, die nach Qualität und Wirkung eine Finanzabgabe i. S. des Art. 201 EWGV darstellen. Dies gilt insbesondere insoweit, als Nicht-Marktbeteiligte mit der Mitverantwortungsabgabe für Getreide belastet werden⁷⁷. Der Gerichtshof wird daher zur Abgrenzung der Art. 201 und 43 EWGV im Hinblick auf Abgaben im Marktordnungs-Binnenbereich noch einmal Stellung nehmen müssen.

Die Erhebung unterschiedlicher Abgaben soll für drei Marktordnungsgebiete produktspezifisch dargestellt werden, nämlich für Zucker, Milch und Milcherzeugnisse und Getreide. Unfinanzierbare Überschüsse in anderen Marktordnungsbereichen (Rindfleisch, Ölsaaten) könnten die Gemeinschaft zu vergleichbaren Abgaben zwingen. Nicht eingegangen werden soll auf die zur Diskussion stehende Einführung einer Fettsteuer⁷⁸.

2. Marktorganisation für Zucker

a) System der Produktionssteuerung und Prinzip der Eigenfinanzierung

Die Marktorganisation Zucker (VO Nr. 1785/81) wurde von Anfang an auf Produktionsquoten und Abgaben basiert. Nur der im Rahmen der A-Quote und B-Quote hergestellte Zucker hat Zugang zur Intervention und erhält bei der Ausfuhr Exporterstattungen. Zucker der C-Quote muß ohne Erstattungen in Drittländer exportiert werden. Das allgemeine System der Quotenzuteilung sowie die Zuweisung von Grundquoten an die Unternehmen der Zuckerwirtschaft im Rahmen einer für jeden Mitgliedstaat festgesetzten Grundmenge sind vom Europäischen Gerichtshof⁷⁹ als rechtmäßig angesehen worden. Zum Zwecke des Lagerkostenausgleichs wird eine Vergütung gewährt. Die Ausgleichsregelung beruht auf dem Prinzip der fi-

76 Urt. v. 11. 5. 1987 IV 489/87 N – unveröffentlicht.

77 FG Düsseldorf Vorlagebeschluß vom 22. 7. 1987 IV 73/87 Z.

78 Vgl. Bömer, Die Unzulässigkeit einer Steuer auf Nicht-Butter-Fette nach dem EWGV, KSE Bd. 35 (1987).

79 EuGH Rs. 230/78, *Eridanier*, Slg. 1979, 2749 (2764 Tz. 6, 8).

nanziellen Neutralität⁸⁰. Das bedeutet, daß die Lagerkostenvergütung nur für Erzeugnisse gewährt wird, für die nach ihrem Absatz auch eine Abgabe erhoben werden kann. Umgekehrt wird nur für solche Erzeugnisse eine Abgabe erhoben, die lagerkostenvergütungsfähig sind, ohne daß für das betreffende Erzeugnis jedoch tatsächlich eine Vergütung gewährt werden muß.

b) Produktionsabgaben

Zwecks Vermarktung der Überschüsse der Erzeugung von A- und B-Zucker kann eine Grundproduktionsabgabe erhoben werden. Diese darf bei Zucker einen Höchstbetrag von 2,0 v.H. des Interventionspreises für Weißzucker nicht übersteigen⁸¹. Erlaubt die Begrenzung der Grundproduktionsabgabe keine Deckung des Gesamtverlustes, so kann von den B-Zucker-Herstellern eine sogenannte B-Abgabe erhoben werden, deren Höchstbetrag 30,0 v.H. des Interventionspreises für Weißzucker entsprechen darf. Damit ist im Zuckersektor das Prinzip der Eigenverantwortung bereits weitgehend verwirklicht. Eine Produktionsabgabe auf Isoglukose, einem Konkurrenzprodukt für Zucker, hat der Gerichtshof⁸² auf der Grundlage des Diskriminierungsverbotes für rechtswidrig erklärt. Sie wurde als eine offenkundig unbillige Belastung angesehen, da u. a. ungefähr 60 % der Durchschnittsbelastung durch die Produktionsabgabe nach der Marktorganisation für Zucker von den Zuckerrübenbauern getragen werden. Diesen Gesichtspunkt hatte die Kommission bei ihrer Berechnung außer acht gelassen und damit die Belastungen der Zuckerhersteller erheblich überschätzt.

c) Tilgungsabgaben

Seit dem Wirtschaftsjahr 1981/82 wurde die Marktorganisation für Zucker auf den Grundsatz der finanziellen Verantwortlichkeit der Erzeuger für alle Verluste basiert, die aus dem Absatz der in der Gemeinschaft über den Binnenverbrauch erzeugten Überschüsse entstehen. Um alle tatsächlichen Ausgaben für die Ausfuhr der Produktionsüberschüsse bezahlen zu können, wurde eine Tilgungsabgabe eingeführt⁸³. Es handelt sich hierbei um einen von sämtlichen Erzeugern erhobenen Solidaritätsbeitrag, mit dem ein geschätztes Defizit getilgt werden soll. Als jedoch festgestellt wur-

80 EuGH Rs. 121/83, *Zuckerfabrik Franken*, Slg. 1984, 2039 (2061 Tz. 25, 26).

81 Vgl. Art. 28 Abs. 2, 3 VO 1785/81; vgl. auch *Gottmann*, *Der Gemeinsame Agrarmarkt*, Texte mit Kommentar, Bd. III A 6a.

82 EuGH Rs. 103 und 145/77, *Scholten-Honig*, Slg. 1978, 2037 (2082); *Börner* (FN 78), KSE Bd. 35, 14 ff.

83 Art. 32a VO Nr. 134/86 ABl. EG Nr. L 87/1 vom 2. 4. 1986.

de, daß die Erzeugerbeiträge den Gesamtverlust im Wirtschaftsjahre 1986/87 nicht decken, wurde durch eine besondere Verordnung⁸⁴ eine „besondere Tilgungsabgabe für Zucker“ eingeführt. Diese ist bis zum 15. 12. 1987 zu bezahlen und darf teilweise auf die Zuckerrübenbauern abgewälzt werden. Die im Rahmen der Eigenfinanzierung rückwirkend eingeführte besondere Tilgungsabgabe wirkt eine Reihe rechtlicher Probleme auf. Insbesondere führt sie zu plötzlichen und der Höhe nach nicht zumutbaren Belastungen der betroffenen Zuckerfabriken.

3. Marktorganisation für Milch und Milcherzeugnisse

Im Milchsektor wurde – neben der Mitverantwortungsabgabe – ein besonders kompliziertes System der Mengendrosselung entwickelt, das aus einer Kombination zwischen Garantiemenge und Zusatzabgabe besteht.

a) *Mitverantwortungsabgabe*

Die Überschußproduktion bei Milch nahm der Rat bereits 1977 zum Anlaß, mit der VO Nr. 1079/77 eine Mitverantwortungsabgabe einzuführen. Sie sollte das bessere Verhältnis zwischen Erzeugung und Marktbedarf schrittweise wieder herstellen und die erheblichen finanziellen Lasten aus der Überschußverwertung mildern. Rechtliche Bedenken gegen die Gültigkeit dieser Verordnung hat der Europäische Gerichtshof⁸⁵ nicht anerkannt.

b) *System der Mengenbesteuerung durch Zusatzabgaben*

Da die Mitverantwortungsabgabe nicht die erhoffte Wirkung hatte, wurde mit der Verordnung Nr. 856/84 die Vorschrift des Art. 5 c in die Marktorganisation Milch und Milcherzeugnisse (VO Nr. 804/68) mit Wirkung vom 2. 4. 1984 eingeführt. Die zusätzliche Abgabe wird für die Milch erhoben, die über eine Bezugsmenge hinausgeht. Sie ist so hoch festgesetzt, daß sie für die über die Garantiemenge hinaus erzeugte Milch wirtschaftlich einem Produktionsverbot gleichkommt⁸⁶. Die Abgabenregelung wird in den einzelnen Regionen der Mitgliedstaaten nach den Formeln A und B

84 VO Nr. 1914/87 ABl. EG Nr. L 183/5 vom 3. 7. 1987.

85 EuGH Rs. 138/78, *Stölting*, Slg. 1979, 713 (720 f.).

86 Vgl. *Voß*, Die Milchquoten als Gestaltungsmittel im Gemeinsamen Markt, in *Schwarze* (Hrsg.), Der Gemeinsame Markt Bestand und Zukunft, 1987, 55 ff.; *Gilsdorf* in *Grabitz* (FN 3), Art. 40 Tz. 61 ff.; zur Milch-Garantiemengen-Verordnung ferner *RIW* 1985, 817; *Kaiser-Plessow*, *RIW* 1985, 699; *Dänzer-Vanotti*, Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Milch-Garantiemengen-Regelung, *RIW* 1987, 47 ff.

durchgeführt. Nach der Formel A wird die Garantiemenge auf die einzelnen Erzeuger aufgeteilt, während nach der Formel B die Garantiemengen auf die Käufer (z. B. Molkereien) verteilt werden. Abgabenschuldner bleibt jedoch der Käufer.

Der Bundesfinanzhof hat durch Urteil vom 22. 4. 1986⁸⁷ entschieden, daß der Rat befugt war, die Erhebung einer zusätzlichen Abgabe auf Milchlieferungen vorzusehen, die über eine bestimmte Garantieschwelle hinausgehen. Er beruft sich dabei auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes⁸⁸ zur Mitverantwortungsabgabe auf Milch. Der Bundesfinanzhof meint, daß die Milchabgabe nicht der Einnahmeerzielung, sondern allein agrarmarktpolitischen Zwecken diene, so daß sie sich im Rahmen der Ermächtigung des Art. 43 EWGV halte. Dem Gerichtshof wurde diese Frage nicht gemäß Art. 177 Abs. 3 EWGV zur Vorabentscheidung vorgelegt.

c) Ausgewählte Rechtsprobleme

Die Garantiemengenregelung selbst sowie ihre Durchführung hat eine Reihe von Rechtsproblemen und Gerichtsverfahren ausgelöst. Bereits aus der freigestellten Wahl zwischen der Formel A und der Formel B kann sich im Hinblick auf die unterschiedlichen Abgabensätze eine diskriminierende Wirkung ergeben. So hat der Gerichtshof durch Urteil vom 25. 11. 1986⁸⁸ entschieden, daß es einem Mitgliedstaat nach dem Diskriminierungsverbot des Art. 40 Abs. 3 EWGV verwehrt ist, das Jahr 1981 als Referenzjahr i. S. des Art. 2 der VO Nr. 857/84 zu wählen, wenn die Anwendung dieser Option in seinem Hoheitsgebiet – angesichts der besonderen Verhältnisse auf seinem Markt – eine Diskriminierung zwischen Erzeugern innerhalb der Gemeinschaft zur Folge hat. Außerdem darf ein Mitgliedstaat, der die Formel B gewählt hat, nicht beschließen, die individuelle Referenzmenge eines Erzeugers, der seine Tätigkeit eingestellt hat, der Referenzmenge des Käufers, den dieser Erzeuger zum Zeitpunkt der Einstellung mit Milch beliefert hat, zuzuschlagen. Die Menge muß der nationalen Reserve hinzugefügt werden.

Besondere Probleme sind im Rahmen der nationalen Milchgarantiemengen-VO⁸⁹ im Zusammenhang mit der Zuständigkeit, der Qualifizierung der Rechtsakte sowie dem Rechtsschutz entstanden⁹⁰. Erzeuger, deren

87 BFH Urt. v. 22. 4. 1986 VII R 184/85 BFHE 146, 302 = ZfZ 1986, 248.

88 EuGH Urt. v. 25. 11. 1986 Rs. 201 und 202/85, *Klench*, (noch unveröffentlicht).

89 Vom 25. 5. 1984 BGBl. I 720 mit zahlreichen Änderungen.

90 Dazu im einzelnen *Voß*, Die Milchquoten als Gestaltungsmittel im Gemeinsamen Markt, in *Schwarze* (FN 86); sowie *Dänzer-Vanotti*, RIW 1987, 47 ff.

Milcherzeugung 1983 von außergewöhnlichen Ereignissen nachhaltig betroffen war, haben im Rahmen der Härteregelung einen Rechtsanspruch auf Festsetzung einer Referenzmenge auf der Basis der Erzeugung 1981 zuzüglich 1 v. H.⁹¹.

4. Marktorganisation für Getreide

a) *System uneingeschränkter Preisgarantie bei Garantieschwelle*

Für Getreide gilt eine mengenmäßig uneingeschränkte Preisgarantie. Sie ist allerdings insofern relativiert worden⁹², als in Art. 3 a VO 2727/75 eine „Garantieschwelle“ eingeführt worden ist. Überschreitet nämlich die tatsächliche Durchschnittserzeugung in den letzten 3 Wirtschaftsjahren die für das betreffende Wirtschaftsjahr festgesetzte Garantieschwelle, so werden der gemeinsame einzige Interventionspreis um 1 v. H., höchstens jedoch um 5 v. H. gesenkt. Dies ist die erste Reaktion der Gemeinschaft auf die Erhöhung der gemeinschaftlichen Getreideerzeugung. Sie führt nicht zu einer mengenmäßigen Begrenzung des Ankaufs in der Intervention. Sie hat damit auch nicht die gleiche produktionshemmende Wirkung wie die Quotenregelung im Milchsektor.

b) *Mitverantwortungsabgabe*

Durch die RatsVO Nr. 1579/86⁹³ wurde für Getreide eine Mitverantwortungsabgabe eingeführt (Art. 4). Diese dient der Wiederherstellung des besseren Marktgleichgewichts und der Vermeidung weiterer finanzieller Lasten, die zu Schwierigkeiten bei der Marktverwaltung führen müssen. Die Abgabe ist als ein Teil der Intervention zur Regelung der Agrarmärkte anzusehen und wird für die Finanzierung der Ausgaben im Getreidesektor verwendet. Sie ist grundsätzlich von den Erzeugern zu tragen.

Kleinen Getreideerzeugern wird aus sozialen Gründen eine direkte Beihilfe gewährt, mit der die nachteilige Auswirkung der Mitverantwortungsabgabe auf ihr Einkommen aufgefangen werden soll.

Im Zusammenhang mit der Mitverantwortungsabgabe Getreide stellt sich erneut die Frage der richtigen Rechtsgrundlage. Handelt es sich um Eigenmittel i. S. des Art. 201 EWGV oder um Marktlenkungsabgaben, die unter die Art. 40, 43 EWGV subsumierbar sind?

91 Vgl. BFH Urf. v. 27. 1. 1987 VII R 86/86 BFHE 148, 564 = ZfZ 1987, 115.

92 Vgl. *Gilsdorf* in Grabitz (FN 3), Art. 40 Tz. 22.

93 ABl. EG Nr. L 139/29 vom 23. 5. 1986.

Das FG Hamburg hat durch Urteil vom 12. 5. 1987⁹⁴ die RatsVO über die Mitverantwortungsabgabe Getreide für gültig erklärt, ohne eine Vorlage an den Europäischen Gerichtshof zu beschließen. Es sieht in der Abgabe eine agrarpolitische Maßnahme und nicht die versteckte Einführung einer Abgabe zur Erhöhung der Eigenmittel i. S. des Art. 201 EWGV. Außerdem verneint das FG Hamburg einen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot sowie eine Verletzung der Grundrechte der Art. 12 und 14 GG. Demgegenüber hat das FG Düsseldorf durch Vorlagebeschluß vom 22. 7. 1987⁹⁵ dem Gerichtshof die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die VO Nr. 1579/86 über die Einführung einer Mitverantwortungsabgabe auf dem Getreidesektor gültig ist. Das FG Düsseldorf weist in der Begründung seines Beschlusses darauf hin, daß der materielle Regelungsgehalt der MVA (Getreide) über denjenigen der MVA Milch nur insoweit hinausgeht, als die Erhebung der MVA (Getreide) auch Nichterzeuger einbezieht und der Abgabensatz vergleichsweise hoch ist. Daraus kann sich der Charakter der MVA Getreide als Finanzabgabe i. S. des Art. 201 EWGV ergeben.

V. Währungsausgleich

Der Währungsausgleichsbetrag (WAB) ist eine Maßnahme, die sowohl im innergemeinschaftlichen Warenverkehr als auch im Handelsverkehr mit Drittländern die Zahlung von Abgaben bzw. die Gewährung von Erstattungen zum Gegenstand hat, je nachdem, ob es sich um ein Aufwertungs- oder Abwertungsland handelt⁹⁶. Es ist ein Gebiet, das voller wirtschaftlicher, rechtlicher und politischer Problematik steckt.

1. Rechtsgrundlage und Entwicklung

Währungsausgleichsbeträge wurden im Mai 1971 mit der RatsVO Nr. 974/71⁹⁷ als vorübergehende, konjunkturpolitische Maßnahme zur Abwehr von Störungen des Interventionssystems eingeführt. In einem Marktordnungssystem mit einem gemeinschaftlich festgesetzten und garantierten Preisniveau (Interventionspreise) mußten Paritätsänderungen durch schwankende Wechselkurse der einzelnen Mitgliedstaaten automatisch zu unterschiedlichen Preissenkungen und Preiserhöhungen führen.

94 IV 89/87 N – unveröffentlicht.

95 FG Düsseldorf IV 73/87 Z – unveröffentlicht.

96 Vgl. *Gilsdorf*, Der Währungsausgleich aus rechtlicher Sicht, Schriftenreihe des Instituts für Landwirtschaftsrecht der Universität Göttingen, Bd. 21, 1978.

97 ABl. EG 1971 Nr. L 106.

Der Währungsausgleich zielte darauf ab, die Inzidenz der Währungsmaßnahmen (Wechselkursänderungen) auf die Preise der Grunderzeugnisse, für die Interventionsmaßnahmen vorgesehen sind, auszugleichen. Ein Ausgleich erfolgte ferner für die landwirtschaftlichen Erzeugnisse, deren Preis vom Preis der Grunderzeugnisse abhängt. Ohne ein Ausgleichssystem hätten die seit Mai 1971 eingetretenen Währungsveränderungen zu einem Zusammenbruch des gemeinsamen Agrarpreissystems mit einheitlichen Interventionen geführt.

Die RatsVO Nr. 974/71 war ursprünglich auf Art. 103 EWGV, also die Vorschrift über die gemeinsame Konjunkturpolitik, gestützt. Dies war die falsche Rechtsgrundlage. Wie der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 24. 10. 1973⁹⁸ ausgesprochen hat, betrifft Art. 103 EWGV nicht bereits vergemeinschaftete Bereiche wie die Organisation der Agrarmärkte. Gleichwohl hat der Gerichtshof den Rat für befugt gehalten, „mit Rücksicht auf diese Währungslage vorübergehend von den Befugnissen Gebrauch zu machen, die Art. 103 des Vertrages ihm einräumt“. Gleichzeitig hat er jedoch klargestellt, daß die zur Verwirklichung der gemeinsamen Agrarpolitik in den Art. 40 und 43 Abs. 2 EWGV eingeräumten Befugnisse nicht bloß strukturelle Maßnahmen betreffen, sondern auch auf den Agrarbereich zugeschnittene Eingriffe konjunktureller Art zulassen. Der Rat hatte bereits 1972 die RatsVO Nr. 974/71 auf Art. 43 EWGV gestützt. Damit wurden die Währungsausgleichsmaßnahmen ein Bestandteil der gemeinsamen Marktorganisationen⁹⁹. Als solche nahmen sie einen Dauercharakter an. Mit ihrer Abschaffung ist erst 1989/1990 zu rechnen.

Bereits im Februar 1973 wurden besondere *Umrechnungskurse für den Agrarbereich* (sog. „grüne Paritäten“) festgesetzt. Damit wurden zugleich die Berechnungsgrundlagen für den Grenzausgleich in allen Mitgliedstaaten geändert. Der Grenzausgleich glich die Währungsabweichungen aus, die sich aus dem Unterschied zwischen dem angewandten Agrarumrechnungskurs (grüne Paritäten) und dem tatsächlichen Wechselkurs bzw. Leitkurs der jeweiligen Mitgliedstaatenwährung ergab. Schon die Agrarpreisverhandlungen 1975/76 zeigten, daß die konjunkturbedingten unterschiedlichen Kostenentwicklungen für die Landwirtschaft nicht mehr gleiche Anhebungsraten für alle Mitgliedstaaten zuließen. Technisch wurden daher unterschiedliche Preisanhebungsraten für die einzelnen Mitgliedstaaten über die Anpassung der „grünen Paritäten“ verwirklicht. Entsprechend änderten sich die Währungsausgleichsbeträge. Die Anwendung besonderer Umrechnungskurse (sog. repräsentativer Kurse) für jeden Mit-

98 EuGH Rs. 10/73, *Rewe-Zentrale*, Slg. 1973, 1187 Tz. 4, 5.

99 *Gilsdorf* in Grabitz (FN 3), 22; *Meier*, ZfZ 1975, 229.

gliedstaat führte zu einem unterschiedlichen Preisniveau in den einzelnen EG-Mitgliedstaaten, wobei die Preisunterschiede durch die Anwendung von Währungsausgleichsbeträgen ausgeglichen wurden. Seit der RatsVO Nr. 855/84¹⁰⁰ ist die Gemeinschaft bemüht, durch Angleichung der repräsentativen Kurse die Währungsausgleichsbeträge abzubauen und wieder die Einheit des Agrarmarktes herzustellen.

2. Rechtsnatur

Dem Europäischen Gerichtshof ist sehr frühzeitig die Frage gestellt worden, ob es sich bei den Währungsausgleichsbeträgen im innergemeinschaftlichen Handel und im Handel mit Drittländern nicht in Wirklichkeit um verbotene Ein- und Ausfuhrzölle oder doch um Abgaben zollgleicher Wirkung (Art. 9, 12, 13 EWGV) handelt. Diese Frage hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung stets verneint¹⁰¹. Dafür hat er eine formelle und eine materielle, am Zweck der WAB ausgerichtete Begründung gegeben. Formell stellen die WAB keine einseitig von den Mitgliedstaaten beschlossenen Abgaben dar; sie sind vielmehr gemeinschaftliche Maßnahmen zur Bewältigung der Schwierigkeiten, die sich aus der Instabilität der Währungen für die gemeinsame Agrarpolitik ergeben haben. Materiell verfolgten sie den Zweck, eine Desorganisation des in der Gemeinschaft vorgesehenen Interventionssystems zu verhindern sowie die herkömmlichen Warenströme unter den durch die Währungsfrage bedingten außergewöhnlichen und wechselhaften Verhältnissen sicherzustellen. In der gegenwärtigen Situation sollen sie die Unterschiede zwischen den in der gemeinsamen Agrarpolitik verwendeten repräsentativen Kursen und den auf dem Markt angewandten Wechselkursen für das einwandfreie Funktionieren der gemeinsamen Marktorganisationen ausgleichen können¹⁰². Währungsausgleichsbeträge sind daher gemeinschaftsrechtliche Abgaben besonderer Art zur Sicherung der inneren Marktorganisation sowie zur Vermeidung von Störungen im Handelsverkehr.

Das Währungsausgleichssystem (Abgaben/Erstattungen) entwickelte mehr und mehr ein Eigenleben und führte im innergemeinschaftlichen Handelsverkehr wie auch im Handelsverkehr mit Drittländern teilweise zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen – obwohl Störungen durch das System gerade vermieden werden sollten.

100 ABl. EG Nr. L 90/1 vom 1. 4. 1984.

101 EuGH Rs. 10/73, *Revue-Zentrale*, Slg. 1973, 1191 Tz. 19, 20; Rs. 136/77, *Racke*, Slg. 1978, 1245.

102 EuGH Urt. v. 11. 11. 1986 Rs 254/85, *Irish Grain Board*, (noch unveröffentlicht).

Die Prozesse vor dem Gerichtshof zu dem Währungsausgleichssystem nahmen ständig zu. Dies veranlaßte den Gerichtshof, mit Urteil vom 15. 10. 1980¹⁰³ klarzustellen, daß im Hinblick auf die angestrebte Einheitlichkeit des Agrarmarktes mit dem Währungsausgleich kein zusätzlicher Schutz der Märkte auf dem Agrarpreisniveau verbunden sein darf. Er statuierte für Währungsausgleichsbeträge – im Gegensatz zum System der Abschöpfungen und Erstattungen – das Erfordernis der *strikten Neutralität*. Währungsausgleichsbeträge auf einem Niveau, das den Abstand zwischen den in nationaler Währung und den in „grünen Kursen“ ausgedrückten Preisen offensichtlich überkompensiere, müßten den „Abgaben zollgleicher Wirkung gleichgestellt werden“. Sie seien zugleich mit der Zielsetzung des Art. 43 Abs. 3 b) EWG-Vertrag unvereinbar. Praktische Konsequenzen hat der Gerichtshof – soweit ersichtlich – aus diesen Feststellungen nicht gezogen. Insbesondere hat er der Kommission bei der Durchführung des Währungsausgleichssystems, vor allem bei der Annahme von Störungen des Warenverkehrs, stets einen ungewöhnlich großen Ermessensspielraum eingeräumt.

3. Ausgewählte Rechtsprobleme

Das 1971 eingeführte Währungsausgleichssystem hat seit seinem Bestehen zu einer Fülle von Prozessen vor dem Europäischen Gerichtshof und den nationalen Gerichten geführt. In diesen Prozessen sind Grundsatzfragen behandelt und für das Abgabenrecht maßgebende Rechtsgrundsätze entwickelt worden. Verwiesen werden soll auf so wichtige Fragen wie die „Störung des Warenverkehrs“¹⁰⁴, die „Inzidenz von Währungsmaßnahmen“¹⁰⁵, die „Rückwirkung“ von Währungsausgleichsbeträgen¹⁰⁶, die Erstattung von WAB aus „Gründen der Billigkeit“¹⁰⁷ sowie die Abgrenzung der Währungsausgleichsbeträge gegenüber zollgleichen Abgaben, Abschöpfungen und Erstattungen¹⁰⁸. Nicht unerwähnt bleiben soll in diesem Zusammenhang die vor dem Gerichtshof hart diskutierte Frage, inwieweit der EuGH im Rahmen der Art. 177, 174 EWGV berechtigt ist, eine Erstattung zu Unrecht erhobener Währungsausgleichsbeträge durch die Gemeinschaft an die betroffenen Importeure/Exporteure dadurch zu vermei-

103 EuGH Rs. 4/79, *Société Cooperative*, Slg. 1980, 2824.

104 EuGH Rs. 98/78, *Racke*, Slg. 1979, 69.

105 EuGH Rs. 151/77, *Peiser & Co.*, Slg. 1979, 1469 sowie EuGH Rs. 11/78, *Italienische Republik/Kommission*, Slg. 1979, 1527.

106 EuGH Rs. 84/81, *Stapl Dairy Products*, Slg. 1982, 1763.

107 EuGH Rs. 152/80, *Debayer*, Slg. 1981, 1291.

108 S. FN 101.

den, daß er den Zeitpunkt der Unwirksamkeit einer WAB-Verordnung auf den Tag der Urteilsverkündung festlegt. Der Gerichtshof hat diese Kompetenz für sich in Anspruch genommen¹⁰⁹.

VI. Rechtsschutzfragen

Das System zur Gewährung von Rechtsschutz im EG-Marktordnungsrecht ist im großen und ganzen zufriedenstellend geregelt¹¹⁰. Die Vorschriften des EG-Marktordnungsrechtes werden von den zuständigen nationalen Finanz- und Verwaltungsbehörden durch Verwaltungsakte vollzogen¹¹¹. Aus diesem Grunde beginnt der Rechtsschutz grundsätzlich bei den nationalen Behörden und Gerichten, unbeschadet der Möglichkeit, entscheidungserhebliche Fragen des Gemeinschaftsrechts dem Gerichtshof gemäß Art. 177 EWGV zur Vorabentscheidung vorzulegen¹¹². Direkte Klagen gegen Rechtsakte der Gemeinschaftsorgane im Marktordnungssektor gemäß Art. 173 Abs. 2 EWGV durch Privatpersonen sind nur unter sehr engen Voraussetzungen zulässig¹¹³. Schadensersatzklagen gegen die Gemeinschaft gemäß Art. 215 Abs. 2 EWGV vor dem Gerichtshof sind zwar formell zulässig, soweit sie nicht auf die Aufhebung eines Rechtsaktes abzielen; der Gerichtshof stellt jedoch gerade im Bereich des auf wirtschaftspolitischen Erwägungen beruhenden Marktordnungsrechtes an die Haftung der Gemeinschaft sehr strenge Anforderungen¹¹⁴. Verlangt wird eine hinreichend qualifizierte Verletzung einer Rechtsnorm, die eine höherrangige Schutznorm zugunsten des einzelnen darstellt.

Aus dem großen Gebiet der Rechtsschutzfragen werden einige Themen zum formellen und materiellen Rechtsschutz herausgegriffen, die nach wie vor aktuell sind und einer Lösung harren. Dabei wird unter „formellem Rechtsschutz“ derjenige Rechtsschutz verstanden, der durch den Zugang

109 EuGH Rs. 112/83, *Société des Produits de Maïs*, Slg. 1985, 719.

110 Vgl. *Karpenstein*, Zum Rechtsschutz im Bereich der Gemeinsamen Marktorganisationen – Rückblick und neuere Entwicklungen, in *Schwarze* (FN 86), 85 ff.

111 Zur Zuständigkeit vgl. §§ 31, 33, 34, 37 MOG.

112 Zum Vorabentscheidungsverfahren zuletzt *Everling*, Vorabentscheidungsverfahren vor dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, 1987; *Dausies*, Das Vorabentscheidungsverfahren nach Art. 177 EWG-Vertrag, 1985.

113 Vgl. *Daig*, Nichtigkeits- und Untätigkeitsklagen im Recht der Europäischen Gemeinschaften, Tz. 93, 100 ff.

114 *Grabitz* in *Grabitz* (FN 3), Art. 215 Tz. 36, 39 ff.

zu den Gerichten und das gerichtliche Verfahren geprägt ist. „Materieller Rechtsschutz“ ist derjenige Rechtsschutz, der durch die Auslegung und Anwendung einer Norm im konkreten Fall tatsächlich gewährt wird.

1. Formeller Rechtsschutz im Marktordnungsrecht

a) Vorläufiger Rechtsschutz

Vorläufiger Rechtsschutz wird durch die Aussetzung der Vollziehung von Verwaltungsakten bzw. durch den Erlaß einer einstweiligen Anordnung gewährt. Sowohl die nationalen Verfahrensordnungen als auch der EWG-Vertrag kennen diese Rechtsschutzinstrumente. Die Frage des vorläufigen Rechtsschutzes durch Erlaß einer einstweiligen Anordnung erhielt besondere Aktualität mit einer Entscheidung der Kommission für eine Butterverkaufsförderungsaktion in Berlin, die durch dort ansässige Margarinehersteller gestoppt werden sollte¹¹⁵. Der Europäische Gerichtshof hat die Aussetzung der Vollziehung dieser Entscheidung gemäß Art. 185 und 186 EWGV abgelehnt¹¹⁶. Im nationalen Rechtsbereich sind sowohl das LG/OLG Frankfurt als auch das VG Frankfurt/der Hessische VGH in Kassel mit einstweiligen Anordnungen befaßt worden. Das OLG Frankfurt¹¹⁷ hielt sich grundsätzlich für befugt, im Rahmen eines Eilverfahrens ausnahmsweise und vorübergehend einen von ihm für rechtswidrig gehaltenen Gemeinschaftsakt nicht anzuwenden. Das VG Frankfurt hat der BALM mit Beschluß vom 20. 3. 1985¹¹⁸ einstweilen untersagt, einer oder mehreren Organisationen eine bestimmte Menge Butter kostenlos zur Verfügung zu stellen. Dieser Beschluß wurde dann durch den Hess. VGH aufgehoben.

Nach dem Rechtsschutzsystem des EWG-Vertrages, das auf einem Zusammenwirken der nationalen und der gemeinschaftsrechtlichen Prozeßordnung angelegt ist, bleiben für die Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes die nationalen Gerichte zuständig. Bei Vorliegen einer ausreichenden Anspruchsgrundlage des nationalen Rechts (z. B. unzulässiger Verdrängungswettbewerb durch Marktverstopfung – § 1 UWG) sollten die nationalen Gerichte unter dem Gesichtspunkt des wirksamen und verfassungsrechtlich garantierten Rechtsschutzes (Art. 19 Abs. 4 GG) auch zuständig sein, in Eilverfahren den Vollzug eines Rechtsaktes der Kommis-

115 Einzelheiten vgl. *Karpenstein* in *Schwarze* (FN 110), 100 ff.; EuGH Urt. v. 29. 5. 1987 Rs. 133–136/85 RIW 1987, 553.

116 EuGH Rs. 97/85 R, *Union Deutsche Lebensmittelwerke*, Slg. 1985, 1331.

117 EuR 1985, 321 mit Anm. *Sack*; *Karpenstein* in *Schwarze* (FN 110), 103 f.

118 Zitiert bei *Karpenstein* in *Schwarze* (FN 110), 105.

sion vorübergehend zu suspendieren. Der Europäische Gerichtshof hat sich durch Urteil vom 21. 5. 1987¹¹⁹ dagegen ausgesprochen. Die Vorschrift des Art. 189 Abs. 4 EWGV wurde nach dem Grundsatz des Vorrangs des Gemeinschaftsrechts dahingehend ausgelegt, daß das Gericht eines Mitgliedstaates gehindert ist, der zuständigen landwirtschaftlichen Interventionsstelle aufzugeben, sich bei der Durchführung einer Entscheidung in einer Weise zu verhalten, die den innerstaatlichen Vorschriften gegen den unlauteren Wettbewerb oder über Zugaben entspricht. Es gibt also keinen vorläufigen Rechtsschutz in Form einstweiliger Anordnungen bei Gemeinschaftsrechtsakten, die nicht unmittelbar gemäß Art. 173 EWGV angreifbar sind. Dies ist eine ernst zu nehmende Rechtsschutzlücke, die geschlossen werden muß. Für den Abgaben- und Erstattungsbereich entsteht sie nicht, da die Abgabenerhebung bzw. Rückforderung von Erstattungen durch nationale Bescheide erfolgt, deren Vollziehung aussetzbar ist.

b) Sachverhaltsaufklärung

Über die Gültigkeit einer Gemeinschafts-Verordnung entscheidet allein der Europäische Gerichtshof. Stellt sich der Kläger bei der Anfechtung eines Vollzugsaktes auf den Standpunkt, daß die zugrundeliegende Kommissions-Verordnung ungültig ist, so führt dies vielfach zur Vorlage an den Gerichtshof. Einer Kommissions-Verordnung liegt vielfach die Ermittlung und Würdigung komplexer Sachverhalte und Marktgegebenheiten zugrunde. Dies war in besonderem Maße der Fall bei der Einführung von Schutzmaßnahmen einschließlich der Ausgleichsabgaben für Champignonkonserven und getrocknete Trauben. Die Begründungserwägungen der Kommissions-Verordnungen sind knapp gehalten. Sie lassen zuweilen nur die Wiederholung des Wortlautes der ermächtigenden Rats-Verordnung erkennen. Der Erfolg oder Mißerfolg einer Klage hängt von einer genauen Aufklärung des Sachverhaltes ab. Es stellt sich die Frage, welches Gericht – das vorliegende nationale Gericht oder der mit der Vorabentscheidung befaßte Gerichtshof – den der angefochtenen Verordnung zugrundeliegenden Sachverhalt zu ermitteln hat. Die Sachverhaltsermittlung ist ein notwendiger Bestandteil des rechtlichen Gehörs und Voraussetzung richtiger Rechtsanwendung.

Der Gerichtshof¹²⁰ geht in seiner ständigen Rechtsprechung auch insoweit von einer klaren Trennung der Zuständigkeiten und Aufgaben zwischen

¹¹⁹ EuGH Rs. 249/85 RIW 1981, 555.

¹²⁰ Vgl. EuGH Rs. 104/77, *Oehlschläger*, Slg. 1978, 791; Rs. 83/78, *Pigs Marketing Board*, Slg. 1978, 2668 Tz. 25; Rs. 131/77, *Milac*, Slg. 1978, 1050 Tz. 3; Rs. 222/78, *ICAP*, Slg. 1979, 1177 Tz. 10.

seiner Gerichtsbarkeit und der Gerichtsbarkeit der nationalen Gerichte aus. Er sieht sich lediglich als befugt an, sich auf der Grundlage des vom nationalen Gericht unterbreiteten Sachverhalts zur Gültigkeit und zur Auslegung einer Gemeinschaftsvorschrift zu äußern. Er dürfe nicht prüfen, ob dieser Sachverhalt zutrifft. Dies sei Sache des nationalen Gerichts. Diesen Standpunkt nimmt der Gerichtshof auch bei der Gültigkeitsüberprüfung von Schutzmaßnahmen einschließlich der Verhängung von Ausgleichsabgaben ein – obwohl seine Urteile¹²¹ nicht frei von Sachverhaltswürdigungen sind.

Die aus dieser Rechtsprechung resultierenden Auswirkungen für den effektiven Rechtsschutz des Marktbürgers sind bisher ungelöst. Der entscheidende Wissensträger der Fakten, die EG-Kommission, ist an dem nationalen Verfahren nicht beteiligt. Das zuständige nationale Gericht kann allenfalls die Kommission um Beantwortung bestimmter Fragen ersuchen¹²². Eine umfassende Sachverhaltsaufklärung (z. B. Voraussetzungen von Schutzmaßnahmen aufgrund der wirtschaftlichen Verhältnisse in der gesamten Gemeinschaft oder auf bestimmten Gemeinschaftsmärkten) durch die nationalen Gerichte stößt auf praktische und technische Schwierigkeiten und rechtliche Grenzen¹²³. Heute ist es so, daß erst im Rahmen eines Vorabentscheidungsverfahrens der betroffene Marktbürger aus der Stellungnahme der Kommission – auf die er im schriftlichen Verfahren nicht mehr erwidern darf – die Erwägungen der Kommission erfährt, ohne daß noch dargelegt und unter Beweis gestellt werden kann, ob die den Erwägungen zugrunde liegenden Tatsachen richtig sind.

Dieses *Rechtsschutzdefizit* wird für den Sektor des EG-Marktd Ordnungsrechtes nicht durch die Errichtung eines europäischen Gerichtes 1. Instanz¹²⁴ beseitigt oder gemildert. Aufgabe eines Gerichtes 1. Instanz soll es zwar sein, den Rechtsschutz des einzelnen vor allem in denjenigen Rechts-sachen zu verbessern, die eine Prüfung komplexer Sachverhalte erfordern. Es sollen dem vorgesehenen Gericht jedoch nur abschließend aufgezählte Zuständigkeiten übertragen werden (z. B. Beamtenklagen, Antidumping-Verfahren), zu denen nicht Vorabentscheidungsverfahren zählen.

Die Lösung des Problems liegt daher nach wie vor bei den nationalen Gerichten. Sie müssen verstärkt eine Bereitschaft zur schnellen und gründli-

121 EuGH Rs. 345/82, *Wünsche*, Slg. 1984, 1995 (2011).

122 EuGH Rs. 64/82, *Tradax*, Slg. 1984, 1359 (1379).

123 Wirtschaftliche Verhältnisse in anderen EG-Mitgliedstaaten könnten nur in Form von Auskunftersuchen über andere Regierungen geklärt werden.

124 Vgl. Bundesratsdrucksache 23/87 vom 3. 2. 1987 – Entwurf für einen Beschluß des Rates zur Errichtung eines Gerichtes 1. Instanz, Dok. 11191/86.

chen Sachverhaltsaufklärung zeigen, bevor sie eine Vorlage an den Gerichtshof beschließen. Dies erfordert in der Finanzgerichtsbarkeit eine Verstärkung der Tatsacheninstanz – und ist damit ein weiteres Argument für die Zweistufigkeit der Finanzgerichtsbarkeit, die im Zusammenhang mit der Milch-Garantiemengen-Verordnung diskutiert wird¹²⁵. Die Verwaltungsgerichtsbarkeit muß die Behandlung von Fällen des Gemeinschaftsrechtes stärker als bisher konzentrieren.

2. Materieller Rechtsschutz im Marktordnungsrecht

Hier lautet die Kernfrage, ob die Rechtsnormen des Gemeinschaftsrechts im Bereich des EG-Marktordnungsrechts Gefahr laufen, zur „Leerformel“ zu werden oder ob sie im Interesse des betroffenen Marktbürgers wirklich die Funktion einer echten Rechtskontrolle und eines echten Rechtskorrektivs erfüllen. Die Frage wird aus der jeweiligen Warte (Richter, Kommission, Verwaltungsbehörde, Rechtsberater) sicherlich unterschiedlich beurteilt. Im EG-Marktordnungsrecht setzt sich immer stärker – gerade beim betroffenen Marktbürger – die Meinung durch, daß trotz der zunehmenden Rechtseingriffe in den Marktordnungsbereichen die richterliche Kontrolle an Wirksamkeit und Überzeugung einbüßt. Nur in extremen Mißbrauchsfällen kann der Gemeinschaftsbürger mit einem Rechtsschutz rechnen¹²⁶. Es gibt sicherlich gute Gründe, den Gemeinschaftsorganen einen weiten Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu belassen. Wird dieser Spielraum jedoch zu weit gezogen, so gehen der effektive Rechtsschutz, das Bewußtsein rechtlicher Schranken und das Vertrauen in einen gerichtlichen Schutz verloren.

a) Beurteilungsspielraum und Objektivierung der Marktlenkungsinstrumente

In seiner gesamten Rechtsprechung zum EG-Agrarmarktordnungsrecht räumt der Europäische Gerichtshof dem Rat und der Kommission einen sehr weiten Beurteilungs- und Ermessensspielraum ein. Dies gilt sowohl im Hinblick auf die Ermittlung und Bewertung relevanter wirtschaftlicher Daten als auch für die Prognosen und Entscheidungen¹²⁷. Zur Begrün-

125 Vgl. *Dänzer-Vanotti*, BB 1986, 2386; *Voß*, BB 1987, 376.

126 EuGH Rs. 103 und 145/77, *Scholten-Honig*, Slg. 1978, 2037 (Produktionsabgabe auf Isoglukose verstößt gegen Diskriminierungsverbot); Rs. 114/76, *Bela-Mühle*, Slg. 1977, 1211 (Beimischungszwang bei Magermilchpulver verstößt gegen Diskriminierungsverbot und Verhältnismäßigkeitsgrundsatz).

127 Vgl. *Boest* (FN 8), 241.

dung verweist der Gerichtshof in der Regel auf die außerordentliche Komplexität der Materie (z. B. bei Preisentscheidungen und beim Währungsausgleich), auf die Abhängigkeit verschiedener Märkte (sei es wegen der Substitution oder der Eigenschaft des Erzeugnisses) sowie die Zielsetzungen des Art. 39 EWGV. Wird auch nur eines der Ziele des Art. 39 EWGV verfolgt – und die Zielsetzungen sind weit gefaßt – so gilt dies als Rechtfertigung für Maßnahmen im Marktordnungsbereich.

Darüber hinaus sieht der Europäische Gerichtshof in den Marktlenkungsmechanismen eher objektiv-rechtliche Instrumente zur Besteuerung des jeweiligen Marktes als subjektive Rechte des betroffenen Teilnehmers¹²⁸. Dies bedeutet, daß dem System als solchem und der gemeinschaftlichen „Planung“ im Rahmen des Systems der Marktorganisationen eine weitaus gewichtigere Bedeutung beigemessen wird als der Rechtsposition der betroffenen Marktteilnehmer (Landwirtschaft, Verarbeitungsindustrie, Handel, Drittlandsexporteure). Die Einzelfallgerechtigkeit muß weitestgehend hinter der Wirksamkeit und dem Funktionieren des Systems zurückstehen. Die an der weiten Zielsetzung des Art. 39 EWGV ausgerichteten Marktorganisationen enthalten zudem nur wenige justifiable Maßstäbe für die materielle Rechtmäßigkeit. Dies sind neben den für das Agrarmarktordnungsrecht so wichtigen Grundsätzen des Diskriminierungsverbotes und der Verhältnismäßigkeit¹²⁹ vor allem die Wirtschaftsgrundrechte der Gemeinschaft. Bei dieser leisen Kritik dürfen die enormen Schwierigkeiten nicht unerwähnt bleiben, die agrarpolitische Lenkungsmaßnahmen einem Gericht abverlangen, das auch mit einer Vielzahl anderer Rechtsgebiete und Rechtsfragen bei internationaler Zusammensetzung befaßt wird.

b) Grundrechtsschutz

Der Europäische Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung die wesentlichen Grundrechte auch als Grundsätze der Gemeinschaftsrechtsordnung anerkannt¹³⁰. Dies hat das Bundesverfassungsgericht in seinem Beschluß

128 Vgl. *Boest* (FN 8), 240 Ziff. 463; EuGH Ur. v. 26. 3. 1987 Rs. 58/86, *Cooperative Agricole*, (noch unveröffentlicht) Tz. 9: „Es handelt sich um ein System, das die im Rahmen einzelner Geschäfte vereinbarten Preise unberücksichtigt läßt; deshalb ist es Sache der Wirtschaftsteilnehmer, ihre Einfuhren an der geltenden Regelung auszurichten“.

129 Vgl. FN 8 sowie *Gündisch*, Grenzen der wirtschaftslenkenden Eingriffe der europäischen Organe, RIW/AWD 1978, 772.

130 Zum Grundrechtsschutz vgl. *Pernice* in Grabitz (FN 3), Art. 164 Tz. 42 ff.; *Voß* in Schwarze (FN 86), 75 ff.; Rechtsprechung des EuGH zusammengefaßt in dem Beschluß des BVerfG v. 22. 10. 1986 2 BvR 197/83 BVerfGE 73, 339 = RIW 1987, 66 = NJW 1987, 577.

vom 22. 10. 1986¹³¹ veranlaßt, seinen Vorbehalt in dem bekannten „Solange-Beschluß“¹³² fallen zu lassen. Die Bemühungen müssen verstärkt darauf gerichtet sein, im Rahmen des EG-Marktordnungsrechtes nicht nur das Diskriminierungsverbot und den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, sondern auch die anderen Wirtschaftsgrundrechte wie Eigentumsschutz, die Berufsfreiheit und die Wettbewerbsfreiheit stärker zu aktivieren. Eine derartige Entwicklung würde nicht nur die Rechtszufriedenheit des Marktbürgers stärken, sondern auch den zuständigen Rechtssetzungs- und Verwaltungsorganen das Gefühl vorhandener Rechtssicherheit und Rechtsorientierung geben. Es ist vor allem Aufgabe der nationalen Gerichte, die dem Gerichtshof im Rahmen des Art. 177 EWGV bestimmte Rechtsfragen zur Vorabentscheidung unterbreiten, bei der Darlegung ihrer eigenen Rechtsauffassung, die durch die deutschen Grundrechte mit geprägt ist, verstärkt und konkret auf eine etwaige Verletzung gemeinschaftsrechtlicher Verfassungsgrundsätze formeller und materieller Art durch den Verordnungsgeber der Gemeinschaft einzugehen.

131 Vgl. BVerfGE 73, 339.

132 BVerfGE 37, 271 (280 ff.).

Strukturelemente der Verbrauchsteuern

Reimer Voß, Präsident des Finanzgerichts, Hamburg

Inhaltsübersicht

- A. Einleitung
- B. Hauptteil
 - I. Kurzbeschreibung der Verbrauch- und Aufwandsteuern
 - II. Verbrauchsteuern in der Geschichte
 - III. Vertikale Verteilung der Verbrauchsteuern im Bundesstaat
 - 1. Aufteilung der Steuerhoheiten
 - 2. Begriff der Verbrauchsteuern
 - 3. Sonderproblem Nachsteuer
 - 4. Abgrenzung der Gesetzgebungshoheiten zwischen Bund, Ländern und Gemeinden
 - a) Bund
 - b) Länder
 - c) Gemeinden
 - 5. Schranken des nationalen Gesetzgebungsrechts aufgrund europäischen Gemeinschaftsrechts und des GATT
 - a) Schranken des primären Gemeinschaftsrechts
 - aa) Harmonisierungszwang für Verbrauchsteuern im europäischen Binnenmarkt
 - bb) Diskriminierungsverbot des Art. 95 EWG-Vertrag
 - b) Schranken aus sekundärem Gemeinschaftsrecht
 - aa) EG-Richtlinien
 - bb) Völkerrechtliche Verträge
 - c) Schranken aus dem GATT
 - IV. Horizontale Verteilung der Verbrauchsteuern auf die Bürger
 - 1. Wirkung der Kompetenznormen für den Bürger
 - a) Nationale Kompetenzvorschriften
 - b) Wirkungen des Gemeinschaftsrechts
 - aa) Einheitliche Akte
 - bb) Art. 95 EWG-Vertrag
 - cc) Richtlinien
 - dd) Völkerrechtliche Abkommen
 - ee) GATT
 - 2. Verbrauchsteuern und Lasten-gleichheit
 - V. Fiskalische Gesichtspunkte als tragendes Element der Verbrauchsteuern
 - VI. Verbrauchsteuern als Instrument außersteuerlicher Zielsetzungen
 - 1. Äquivalenzsteuern
 - 2. Andere außersteuerliche Ziele
 - 3. Verbindung von Verbrauchsteuern mit verwaltungsrechtlichen Regelungen
- C. Zusammenfassung und Bewertung

A. Einleitung

Steuern werden durch mannigfache Umstände strukturiert. Ihre Geschichte, ihre Stellung im Gesamtsystem des Steuerrechts¹,², ihre Rechtfertigung³, ihre Gerechtigkeit, ihre politischen Zielsetzungen, ihre Wirkungen fiskalischer sowie sozialzweckgerichteter Art für den Bürger wie für den Staat, die Besteuerungstechnik und schließlich die Rahmenbedingungen verfassungsrechtlicher und anderer vorrangiger Art für ihre inhaltliche Gestaltung, das alles sind Momente, die die Strukturen einer Steuer bestimmen.

Hier werden nur die grundlegenden Strukturen behandelt. Weitgehend vernachlässigt wird insbesondere die Besteuerungstechnik. Die Verbrauchsteuern sind im wesentlichen Warensteuern. Um jede von der Steuer betroffene Ware auch tatsächlich zu erfassen, müssen verschiedene Besteuerungstechniken angewandt werden, die nur darauf ausgerichtet sind, daß keine der Besteuerung unterliegende Ware unbesteuert in den freien Verkehr gelangt.

B. Hauptteil

I. Kurzbeschreibung der Verbrauch- und Aufwandsteuern

Verbrauch- und Aufwandsteuern gehören ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach einer Steuerkategorie an. Die Unterschiede liegen lediglich in der Besteuerungstechnik. Besteuert wird der Verbrauch bestimmter Waren und die Inanspruchnahme bestimmter Güter bzw. die Verwendung von Einkommen oder Vermögen dazu.

Bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern werden auf 10 Verbrauchsgüter erhoben, nämlich Bier, Branntwein, Kaffee, Leuchtmittel, Mineralöl, Salz, Schaumwein, Tabakwaren, Tee und Zucker⁴. Die Steuern auf diese Waren werden beim Hersteller mit dem Übergang in den freien Verkehr⁵ oder im Falle der Einfuhr bei dem Zollbeteiligten erhoben, wobei Zollbe-

1 Vgl. die erste Tagung der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft u. a. mit dem Generalthema Steuergesetzgebung in der Bundesrepublik Deutschland, Bericht von Lang, *StuW* 1977, 94 ff.

2 Vgl. dazu den Tagungsbeitrag Voß, *Steuergesetzgebung aus der Sicht eines Finanzrichters*, *StuW* 1977, 255 ff.

3 Voß, *Über einige Widersprüche im Steuerrecht aus steuerpolitischer Sicht*, *ZRP* 1973, 37 (41).

4 Abgedruckt z. B. in *Vorschriftensammlung des Bundesministers der Finanzen*, VSF. 5 Z. B. § 3 *MinöStG*.

teiliger auch eine Privatperson sein kann⁶. Die Entstehung der Steuerschuld kann durch Lagerung der Waren in einem steuerfrei belassenen Lager hinausgeschoben werden, so daß erst der Händler Steuerschuldner wird⁷. Dies ist insbesondere für die großen Steuern wie die Branntweinsteuer und die Mineralölsteuer von erheblicher Bedeutung.

Landesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern sind z. B. die Getränke⁸, die Speiseeis- und die Vergnügungssteuer. Aufwandsteuern sind z. B. die Hundesteuer⁹ und die Zweitwohnungssteuer¹⁰. Die Verbrauchsteuern werden bei bestimmten gewerblichen Anbietern der Getränke usw. erhoben, Aufwandsteuern, die an das Halten eines Gegenstandes oder an einen tatsächlichen oder rechtlichen Zustand anknüpfen¹¹, z. B. bei dem Halter des Hundes bzw. bei dem Inhaber der Zweitwohnung.

II. Verbrauchsteuern in der Geschichte

Die Verbrauchsteuer gehört zu der wohl ältesten Steuerart überhaupt. Abgaben, die in irgendeiner Form den Verbrauch von Waren oder sonstigen Gütern belasten, sind schon im Altertum nachgewiesen¹².

Die Erhebungsform war recht unterschiedlich. Die Abgaben wurden direkt beim Verbraucher und indirekt auf einer Vorstufe des Handelsverkehrs erhoben. Vielfach knüpfte die Steuer an den Besitz oder an einen Zustand an. So wurde das Halten einer Kutsche, der Besitz von Tafelsilber oder auch nur von Weißbrot besteuert¹³.

Im Frankreich des 18. Jahrhunderts wurden Zollspione über das Land geschickt, die nach Weißbrot suchen sollten¹⁴. In Holland wurde zeitweise

6 Z. B. § 7*MinöStG i. V. m. d. ZG.

7 Z. B. § 9 MinöStG.

8 Bay. GVO-Blatt 1963, 123.

9 Z. B. Hbg. GVO-Blatt 1973, 1; FG Hamburg Urt. v. 20. 9. 1984 Zeitschrift für Kommunal Finanzen (ZKF) 1985, 61 und FG Hamburg Urt. v. 7. 12. 1984 ZKF 1985, 86 f.

10 BVerfG Beschl. v. 6. 12. 1983 2 BvR 1275/79 BVerfGE 65, 325 (345 f.).

11 BVerfG Beschl. v. 6. 12. 1983 a. a. O. m. umfangreichen Nachweisen.

12 *Nathan*, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 4. Aufl. 1937, 1923, Stichw. Akzise; *Schmölders*, Handbuch der Finanzwissenschaften, 2. Aufl. Bd. II, 652 ff.; zum Kölner Steuersystem indirekter Abgaben vgl. *von Müller* in *Schultz* (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an, München 1986, 111 ff.

13 *Adam Smith*, Der Wohlstand der Nationen, München 1978, 747 ff., 753.

14 *J. J. Rousseau*, Bekenntnisse, Insel-Verlag 1956, 207.

eine Teesteuer erhoben, indem die Leute einmal im Jahr eine Abgabe entrichteten und dafür die Konzession erhielten, Tee zu trinken¹⁵.

Vielfach wurde die Verbrauchsteuer auch beim Passieren der Ware in die Stadt erhoben – ein Unterschied zum Zoll bestand praktisch nicht – sowie bei dem Hersteller, so z. B. die seit dem Mittelalter bekannte Biersteuer.

Im Zeitalter des Absolutismus hatten die Verbrauchsteuern, damals Akzisen genannt¹⁶, eine Sternstunde. Nach dem Ende des 30jährigen Krieges entwickelte sich ein bis dahin nicht bekanntes Bedürfnis, die Einnahmen des Staates zu vergrößern, um die ungeheuren Schäden des verheerenden Krieges zu beseitigen. Getragen von den Ideen des Merkantilismus traten neue Staatsziele hervor, die finanziert werden mußten. Geld zu beschaffen wird, wie *Werner Sombart* sagt, das Zentralproblem der fürstlichen Staatskunst¹⁷.

Im Zeitalter des Absolutismus war die Akzise zugleich ein Mittel zur Verwirklichung von mehr Steuergerechtigkeit. Die Belastung mit Abgaben traf nämlich alle Untertanen, also auch den Adel und die Geistlichkeit, die sonst von Schatzungen und anderen Abgaben direkter Art befreit waren¹⁸. Insofern bildeten die Verbrauchsteuern eine Vorstufe der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in einer Phase noch wenig entwickelter Wirtschaftsunternehmen und Bürokratien¹⁹.

Auch die ersten finanzwissenschaftlichen Erörterungen über Verbrauchsabgaben finden wir in der Zeit des 16.–18. Jahrhunderts. Im sog. Akzise-Streit gab es Gegner und Befürworter²⁰. *Adam Smith*, der Vater der liberalen Wirtschaftstheorie, hat die Verbrauchsabgaben als verderblichste aller Abgaben bezeichnet²¹.

Und in der Tat, wo immer in der Geschichte der Steuerjammer²² am heftigsten anhub, waren es die direkten beim Endverbraucher erhobenen Ab-

15 *Adam Smith*, (FN 13), 755.

16 Vgl. *Hansmeyer*, Handbuch der Finanzwissenschaften, 3. Aufl., Bd. II, 742 ff.; *Wolf* in *Schultz*, Mit dem Zehnten fing es an, (FN 12), 167 ff.

17 *W. Sombart*, Der moderne Kapitalismus, Reprint 1987, Bd. I, 366.

18 *F. K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, Darmstadt 1978, 50.

19 *Häuser* in *Schultz* (Hrsg.), Mit dem Zehnten fing es an, 19.

20 *F. K. Mann*, (FN 18), 61; *Friedrich der Große* bezeichnete die Akzise als die gerechteste von allen Steuern (vgl. sein politisches Testament).

21 *Adam Smith*, (FN 13), 752.

22 Vgl. Allgemeine deutsche Real-Enzyklopädie für die gebildeten Stände, Brockhaus 1820: Der Steuerjammer spielt beim Steuerwesen eine so große Rolle, daß man ihn in einem besonderen Artikel abhandeln muß, wenn man einigermaßen gründlich verfahren will.

gaben auf den Konsum, die den Anlaß dazu gaben²³. Besteuerungsfähig war jedweder Konsum einschließlich des Genusses von Freiheit. So soll es im China des 20. Jahrhunderts unter Tschiang-Kaischek mehr als 100 Verbrauchsabgaben gegeben haben, und zwar solche Exoten wie die Banditenunterdrückungsbeglückwünschungssteuer²⁴. Besteuerungsgut war die Freiheit von der Gefahr, von Banditen ausgeraubt oder totgeschlagen zu werden. Theoretisch ist die Zahl der besteuerten Güter unbegrenzt. Sieht man von den Skurrilitäten des historischen Befundes ab, dann sind auch schon die heutigen Verbrauchsteuern beschrieben. Ihr Wesen hat sich nicht geändert.

III. Vertikale Verteilung der Verbrauchsteuern im Bundesstaat

1. Aufteilung der Steuerhoheiten

Die Bundesrepublik Deutschland ist ein föderalistischer Staat, dessen Verfassung Normen über die Kompetenzen von Bund, Ländern und Gemeinden enthält. Für Steuern kommt es auf die Steuerhoheit an, die die Gesetzgebungshoheit, die Ertragshoheit und die Verwaltungshoheit umfaßt²⁵. Die Aufteilung der Steuerhoheiten, insbesondere in Gestalt der Gesetzgebungs- und Ertragshoheit ist von grundsätzlicher Bedeutung für das politische Gewicht der Gebietskörperschaften. Nur wer die Verfügungsmacht über die Steuerquellen hat, hat auch politische Gestaltungsmöglichkeiten.

2. Begriff der Verbrauchsteuern

a) Das Grundgesetz knüpft zur Aufteilung der Kompetenzen im Finanzwesen an übernommene Begriffe des Steuerrechts an²⁶. Die Begriffe Verbrauchsteuern und örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern sind in Anlehnung daran zu definieren.

Die Schwierigkeit einer exakten Definition liegt darin, daß der an sich einfache Vorgang der Belastung des Verbrauchs einer Ware oder der Inanspruchnahme eines Gutes in Beziehung zu einer menschlichen Handlung gebracht werden muß und daß verschiedenartige Handlungen zu berücksichtigen sind, um alle für die Besteuerung ausgewählten Waren oder Güter zu belasten, die dem Verbrauch zugeführt werden.

23 *Pirat*, Dämon Steuer, Wien und München 1956.

24 *Han-Sujin*, Zwischen zwei Sonnen, Ullstein 1975, 128.

25 *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl., 86 ff.

26 BVerfG Urt. v. 6. 11. 1984 2 BvL 19, 20/83, 2 BvR 363, 491/83 BVerfGE 67, 256 (282).

Zunächst aber muß es sich um eine Steuer handeln. Beiträge und Gebühren, die ja auch die Inanspruchnahme von Leistungen abdecken, sind keine Verbrauchsteuern. Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff stimmt nach herrschender Meinung mit dem Steuerbegriff der Reichsabgabenordnung bzw. der Abgabenordnung im wesentlichen überein²⁷.

Aus dem Verbrauchsteuerbegriff fallen danach Abgaben heraus, deren Haupt- oder Nebenzweck nicht darauf gerichtet ist, Einnahmen für den Staat zu erzielen. Produktionslenkende Abgaben, wie etwa die Mitverantwortungsabgaben Milch²⁸ und Getreide, sind keine Verbrauchsteuern.

Bei der Abgrenzung von Verbrauch- und Aufwandsteuern hat es im Laufe der Jahre eine Entwicklung gegeben von einer formellen zu einer materiellen Betrachtungsweise. 1963 stellte das Bundesverfassungsgericht im Anschluß an die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes noch formal auf die Erhebung, nämlich auf den Übergang einer Sache aus dem steuerlichen Nexus in den nicht gebundenen Verkehr ab²⁹. Später breitete sich dann die Erkenntnis aus, daß eine formale Betrachtungsweise mit dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit schwerlich zu vereinbaren ist. Die neuere Rechtsprechung stellt deshalb zutreffend in erster Linie auf den materiellen Gehalt der Abgabe ab³⁰. 1983 sah das Bundesverfassungsgericht dementsprechend im Zusammenhang mit der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit der Zweitwohnungssteuer in Baden-Württemberg für Aufwandsteuern als entscheidend an, ob mit der Steuer die in der Einkommensverwendung für den persönlichen Lebensbedarf zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfaßt wird³¹.

Die Einkommensverwendung als Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ist auch für die Verbrauchsteuer maßgebend. Allerdings ist damit nur eine Abgrenzung gegenüber den Steuern auf die Einkommensentstehung gegeben und nicht gegenüber solchen Steuern, die, wie etwa die Verkehrsteuern, insbesondere die von der herrschenden Meinung als Verkehrsteuer qualifizierte Umsatzsteuer³², ebenfalls die Einkommensverwendung erfassen. Vom Standpunkt der herrschenden Meinung, die die Umsatz-

27 BVerfG Urt. v. 6. 11. 1984 a. a. O. (FN 26).

28 Vgl. z. B. Milch-Garantiemengen-VO BGBl. 1986 I, 1227.

29 BVerfG Beschl. v. 7. 5. 1963 2 BvL 8, 10/61 BVerfGE 16, 64 (74).

30 BVerfG Beschl. v. 12. 10. 1978 2 BvR 154/74 BVerfGE 49, 343 (353); Beschl. v. 6. 12. 1983 2 BvR 1275/79 BVerfGE 65, 325 (344).

31 BVerfG Beschl. v. 6. 12. 1983 (FN 30), 347.

32 BFH Beschl. v. 16. 10. 1986 V B 64/86 DStZE 1987, 37; a. A. *Tipke* (FN 25), 441 m. w. N.

steuer als Verkehrsteuer ansieht, lassen sich die Verbrauchsteuern nur durch ein formales Kriterium abgrenzen. Die Verbrauchsteuern erfassen einzelne Waren oder Güter, während die Umsatzsteuer von den Ausnahmetatbeständen abgesehen jedweden Konsum belastet. Nur die Einfuhrumsatzsteuer, die von Gesetzes wegen eine Verbrauchsteuer ist, erfüllt das Merkmal der Allgemeinheit.

Die Einkommensverwendung kennzeichnet nur die allgemeine Richtung der Verbrauchsteuer. Gegenstand der Steuer ist nicht nur die Einkommensverwendung, sondern die Verwendung jeglicher finanzieller Mittel, also auch die des Vermögens³³.

Eine erschöpfende Definition der Verbrauch- und Aufwandsteuern, die alle formellen und materiellen Aspekte beinhaltet, ist m. E. nicht möglich, wie die zahlreichen sich teilweise widersprechenden Definitionsversuche in Schrifttum und Rechtsprechung zeigen³⁴. Für die Kompetenzabgrenzung ist es aber hilfreich, sich an dem herkömmlichen Bild der Verbrauch- und Aufwandsteuern im Zeitpunkt des Inkrafttretens des Grundgesetzes zu orientieren³⁵.

In formeller Hinsicht fallen Steuerpflichtiger und Steuerträger regelmäßig auseinander. Soweit die Steuer nicht von dem privaten Endverbraucher erhoben wird³⁶, ist sie auf Überwälzung an diesen angelegt. Wer als Steuerpflichtiger in Anspruch genommen wird, hängt allein davon ab, welche Möglichkeiten die Besteuerungstechnik bietet.

3. Sonderproblem Nachsteuer

Der verfassungsrechtliche Begriff der Verbrauchsteuern hat erhebliche praktische Bedeutung im Zusammenhang mit der Zulässigkeit von sog. Nachsteuern. Nachsteuern werden seit 1955 regelmäßig dann erhoben, wenn die Steuersätze von Verbrauchsteuern erhöht oder neue Waren in eine bestehende Steuer einbezogen werden. Mit der Nachsteuer werden Warenbestände erfaßt, die im Zeitpunkt der Wirksamkeit der Steuererhebung bereits versteuert waren oder – bei Einbeziehung bisher nicht besteuert

33 Vgl. FG Hamburg Urt. v. 1. 3. 1983 IV 220/81 H EFG 1983, 583, rkr., m. w. N.

34 Vgl. u. a. A. *Schmölders*, Handbuch der Finanzwissenschaften, 2. Aufl., Bd. II, 636 ff.; *Schmidt*, Steuerberaterkongreß-Report 1973, 363; vgl. auch *Beermann* in Klein (Hrsg.), Lexikon des Rechts 1986, Stichw. Verbrauchsteuern, 472 ff.

35 So wohl auch *Beermann*, a. a. O. (FN 34), und BFH Urt. v. 26. 6. 1984 VII R 60/83 BFHE 141, 369 (372 ff.).

36 Vgl. z. B. § 3 Abs. 1 und 3, § 12 Abs. 9 MinöStG und im Falle der Einfuhr durch den privaten Endverbraucher § 7 Abs. 1 Satz 1 MinöStG i. V. mit § 35 Abs. 1 Satz 2 ZG.

Waren – erstmals besteuert werden. Der Gesetzgeber will damit Hortungskäufe vor der im parlamentarischen Raum angekündigten Steuererhöhung sowie Wettbewerbsverzerrungen zwischen Marktanbietern verhindern, je nachdem, ob diese vor oder nach der Steuererhöhung Vorräte erworben haben³⁷.

Die Nachsteuer knüpft an den Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren an. Je nach Ausgestaltung werden Produzenten, Händler oder auch Endverbraucher erfaßt, wobei teilweise auch solche Endverbraucher in die Nachsteuerpflicht einbezogen werden, die die Ware zum privaten Konsum erworben und die Steuer bereits im Kaufpreis wirtschaftlich getragen hatten³⁸.

Borggräfe hat in einem Aufsatz die Ansicht vertreten, daß die Nachsteuer, die an den Besitz von Waren anknüpft, eine Vermögensteuer ist und daß dem Bund demzufolge nicht die alleinige Gesetzgebungskompetenz zum Erlaß einer Nachsteuerregelung zusteht³⁹.

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist die Nachsteuer nach dem System des Steuerrechts die Nacherhebung einer Verbrauchsteuer⁴⁰. Nach einer späteren Formulierung teilt die Nachsteuer den Charakter der Steuer, deren Vermeidung sie verhindern soll⁴¹.

Im Schrifttum ist die Auffassung des Bundesverfassungsgerichts kritisiert worden. Das Grundgesetz, so heißt es, enthalte einen Katalog der Steuerarten. Der einfache Gesetzgeber könne nicht bestimmen, welcher Steuerart eine Steuer zuzuordnen sei⁴².

Ich halte diese Kritik dem Grundsatz nach für berechtigt. Die Qualifizierung einer Steuer muß sich an dem in der Verfassung vorgegebenen Begriff der Verbrauchsteuer orientieren⁴³. Da die Verbrauchsteuer im Kern eine Steuer auf die Einkunftsverwendung darstellt, ist eine Nachsteuer auf der Stufe des privaten Endverbrauchs jedenfalls durch die alleinige Gesetzgebungskompetenz des Bundes für Verbrauchsteuern nicht mehr gedeckt. Mit dem Erwerb der auf der Vorstufe des Wirtschaftsverkehrs besteuerten Ware ist das Steuerobjekt verbraucht. Die wirtschaftliche Lei-

37 *Langer/Schädel/Gotterbarm*, MinöStG, § 2 MinöStG, Tz. 20 (Lieferung Oktober 1983).

38 Vgl. Art. 1 Abs. 2 Nr. 3 MinöSt- und BranntwSt-Änderungsgesetz v. 20. 3. 1981, BGBl. 1981 I, 1665.

39 Die Branntweinsteuerwirtschaft 1981, 244 ff.; DB 1981, 1060 ff.

40 BVerfG Beschl. v. 28. 1. 1970 1 BvL 4/67 BVerfGE 27, 375 (383).

41 BVerfG Beschl. v. 2. 5. 1985 2 BvR 285/85 DB 1985, 1569 = HFR 1987, 93.

42 *Förster*, DB 1985, 1570 m. weiterführender Literatur.

43 Vgl. auch BVerfG, Urt. v. 27. 7. 1971 2 BvR 1/68, 2 BvR 702/68 BVerfGE 31, 314 (330 ff.).

stungsfähigkeit des privaten Endverbrauchers ist durch den Erwerb der bereits besteuerten Ware ausgeschöpft⁴⁴. Ist das Besteuerungsrecht verbraucht, dann stellt sich die Nachsteuer bei dem Endverbraucher als verfassungsrechtlich unzulässige, echte rückwirkende Steuererhebung dar. Beim Endverbraucher greift auch der Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit nicht ein, der ein wesentlicher Rechtfertigungsgrund für die Nachsteuer ist.

Auf der Stufe desjenigen, der die Steuer jedenfalls theoretisch im Preis abwälzen kann, wie der Hersteller oder Händler, ist die Nachsteuer eine Verbrauchsteuer, die in die Kompetenz des Bundes fällt⁴⁵. Auf dieser Stufe ist die Verbrauchsteuer keine Vermögensteuer, wie *Borggräfe* meint. Besteuerungsobjekt der Vermögensteuer ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die durch ein Vermögen repräsentiert wird. Wie schon erwähnt, können Verbrauchsteuern auch direkt erhoben werden und an den Besitz einer Ware anknüpfen. Auf die Besteuerungstechnik allein kommt es für die Abgrenzung einer zulässigen von einer unzulässigen Nachsteuer nicht an.

4. Abgrenzung der Gesetzgebungshoheiten zwischen Bund, Ländern und Gemeinden

a) Bund

Der Bund hat das konkurrierende Gesetzgebungsrecht für Verbrauchsteuern mit Ausnahme der örtlichen Verbrauchs- und Aufwandsteuern.

Nach der Wortfassung und der Entstehungsgeschichte des Grundgesetzes ist davon auszugehen, daß der Bund über die schon vorhandenen Verbrauchsteuern hinaus neue Verbrauchsteuern einführen kann⁴⁶. Es geht hier um das sog. uneigentliche Steuerfindungsrecht im Gegensatz zum eigentlichen Steuerfindungsrecht, das sich auf neue Steuerarten bezieht.

44 FG Hamburg Beschl. v. 27. 8. 1981 IV 98/81 H EFG 1982, 102; a. A. BFH Urt. v. 26. 6. 1984 VII R 60/83 BFHE 141, 369 (376 f.) und FG Rheinl/Pf Urt. v. 13. 5. 1982 3 K 254/81 EFG 1983, 88; die Urteile beziehen sich allerdings nicht auf den privaten Endverbraucher, sondern auf den Verarbeitungsbetrieb.

45 BVerfG Beschl. v. 28. 1. 1970 1 BvL 4/67 BVerfGE 27, 375 (385) behandelt das Problem der Rückwirkung zu formal; zur unechten Rückwirkung vgl. FG Hamburg Beschl. v. 28. 11. 1985 IV 218/85 S-H EFG 1986, 320; FG Hamburg Beschl. v. 27. 8. 1981 IV 139/81 H EFG 1982, 102; *Förster*, (FN 42), 1570, 1571.

46 H. M. *Fischer/Menshausen* in von Münch, Grundgesetz, 2. Aufl., Art. 106 Tz. 14; *Klein* in Schmidt/Bleibtreu/Klein, GG, 6. Aufl., Art. 105 Tz. 5; *Maunz/Dürig/Herzog*, GG, Lieferung 17, Art. 105 Tz. 46.

Es stellt sich aber die Frage, wie weit das Steuerfindungsrecht des Bundes reicht. Könnte der Bund beispielsweise eine Verbrauchsteuer auf Kraftfahrzeuge neu einführen?

Dagegen könnten sich Bedenken aus der Überlegung ergeben, daß das Grundgesetz die Steuerquellen zwischen Bund, Ländern und Gemeinden auf der Grundlage eines bestimmten Steuersystems bereits verteilt hat. Die Gesetzgebungskompetenz und die Ertragshoheit verteilen zugleich die politischen Gewichte in einem Bundesstaat. Die Vorschriften über die Aufteilung der Finanzmassen einschließlich der über den Finanzausgleich setzen Bund, Länder und Gemeinden erst real in die Lage, die ihnen verfassungsrechtlich zukommenden Aufgaben auch wahrzunehmen⁴⁷. Das Steueraufkommen ist durch das finanzielle Leistungsvermögen der Bürger begrenzt⁴⁸. Das bundesstaatliche System kann nur funktionieren, wenn die Finanzordnung sicherstellt, daß der Gesamtertrag des begrenzten Steueraufkommens verteilt ist⁴⁹. Die notwendige Flexibilität bei der Deckung des Bedarfs an Steuern für den Bund ist dadurch gesichert, daß er die Steuersätze für die bestehenden Verbrauchsteuern erhöhen oder eine Ergänzungsabgabe zur Einkommens- und zur Körperschaftsteuer einführen kann. Die Einführung einer Verbrauchsteuer auf Kraftfahrzeuge würde wegen ihrer wirtschaftlichen Auswirkung die Gewichte zwischen Bund und Ländern erheblich verschieben.

Nach Auffassung mancher Autoren ist das Steuerfindungsrecht des Bundes auf die in Art. 106 GG aufgeführten Steuerarten beschränkt, also ohnehin nur uneigentlicher Natur⁵⁰. Dafür spricht, daß nur die im Grundgesetz aufgeführten Steuerarten gemäß Art. 106 auf Bund, Länder und Gemeinden verteilt worden sind und daß Art. 106 keine Auffangvorschrift für die Zuteilung einer nicht aufgeführten Steuerart enthält. Wenn aber die Finanzmassen offensichtlich unter Beachtung der Aufgabenteilung verteilt sind, dann kann m. E. weitergehend ein Teilhaber den ihm zustehenden Anteil an der Finanzmasse nicht durch die Einführung einer wirtschaftlichen ins Gewicht fallenden neuen Steuer einer bereits bestehenden Steuerart beliebig vergrößern. Es müssen vielmehr gewichtige Gründe da-

47 BVerfG Urt. v. 10. 12. 1980 2 BvR 3/77 BVerfGE 55, 274 (300 f.); Urt. v. 24. 6. 1986 2 BvF 1, 5, 6/83, 1/84 und 1, 2/85 BVerfGE 72, 330 (383).

48 BVerfG Urt. v. 6. 11. 1984 2 BvL 19, 20/83 2 BvR 363, 491/83 BVerfGE 67, 256 (286).

49 BVerfG Beschl. v. 9. 2. 1972 1 BvL 16/69 BVerfGE 32, 333 (338).

50 Stern, Das Staatsrecht der BRD, Bd. II, § 46 II 4 b; Vogel/Walter, Bonner Kommentar zum GG, (Zweitbearbeitung), Art. 105 Tz. 66; a. A. Tipke, (FN 25), 89.

für vorliegen. Solche Gründe könnten bei einer Verschiebung oder dem Zuwachs neuer Aufgaben oder dann gegeben sein, wenn supranationale Verpflichtungen, etwa zur Einführung einer Weinsteuer, zu erfüllen sind. Das Verhältnis zwischen Aufgabenzuteilung und Verteilung der Finanzmassen wird auch in Art. 106 Abs. 4 und 8 GG deutlich, wonach bei Umschichtungen oder Neuzuteilung von Aufgaben auch das Steueraufkommen anders zu verteilen ist.

Ein gewichtiger Grund für die Erweiterung der Verbrauchbesteuerung ist z. B. die Einbeziehung einer neuen Ware in eine bestehende Verbrauchsteuer, wenn es sich um ein Konkurrenzprodukt zu einer bereits besteuerten Ware handelt und die Erstreckung der Steuer auf eine bisher nicht besteuerte Ware aus Gründen der Wettbewerbsneutralität geboten erscheint⁵¹.

b) Länder

Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern fallen in die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz der Länder⁵². Es muß sich um Steuern handeln, die an örtliche Gegebenheiten, vor allem an die Belegenheit einer Sache oder an einen Vorgang im Gebiet der steuererhebenden Gemeinde anknüpfen und die wegen der Begrenzung ihrer unmittelbaren Wirkungen auf das Gemeindegebiet nicht zu einem die Wirtschaftseinheit berührenden Steuergefälle führen können⁵³. Die örtliche Radizierung muß sich auch aus der normativen Gestaltung des Steuertatbestandes ergeben⁵⁴.

Wegen der Anknüpfung an örtliche Gegebenheiten und des geringen Gewichts solcher Steuern in bezug auf die Wirtschaftseinheit im Bundesgebiet wird man das von der herrschenden Meinung bejahte Steuerfindungsrecht der Länder in bezug auf örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern nicht in Frage stellen können⁵⁵.

Die Länder haben allerdings kein Recht, Verbrauchsteuern einzuführen, die mit bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind (Art. 105 Abs. 2 a GG). Gleichartig sind im wesentlichen Steuern, die dieselbe Quelle wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausschöpfen⁵⁶.

51 Vgl. auch FG Hamburg Urt. v. 1. 3. 1983 IV 220/81 H EFG 1983, 543; BFH Urt. v. 26. 6. 1984 VII R 60/83 BFHE 141, 369.

52 BVerfG Beschl. v. 4. 6. 1975 2 BvR 824/74 BVerfGE 40, 56 (60).

53 BVerfG Beschl. v. 23. 7. 1963 2 BvL 11/61 BVerfGE 16, 306 (327).

54 BVerfG Beschl. v. 6. 12. 1983 2 BvR 1275/79 BVerfGE 65, 325 (349).

55 Vgl. FN 46.

56 BVerfG Beschl. v. 4. 6. 1975 2 BvR 824/74 BVerfGE 40, 56 (62); *Tipke*, *StuW* 1975, 242 f.

Die herkömmlichen örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, wie z. B. Getränkesteuern oder Vergnügungsteuern sind mit den bundesgesetzlich geregelten Steuern sozusagen kraft Gesetzes nicht gleichartig⁵⁷. Dies ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte des Art. 105 Abs. 2 a GG, der durch die Finanzreform 1969 eingeführt worden ist und der das bis dahin geltende Verteilungsgefüge unberührt ließ. Nur für neue durch die Länder eingeführte Steuern stellt sich das Problem, ob sie wegen ihrer Gleichartigkeit mit bundesgesetzlich geregelten Steuern unzulässig sind⁵⁸. Die Länder haben nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts das Recht, eine herkömmliche Verbrauchsteuer, wie die Getränkesteuer, auf herkömmlich von ihr nicht erfaßte Getränke, wie das Bier, zu erstrecken⁵⁹. Auch für Getränkesteuer auf Bier stellt sich danach nicht das Problem der Gleichartigkeit.

c) Gemeinden

Nicht geklärt ist, ob die Gemeinden ein eigenes aus ihrer Allzuständigkeit abgeleitetes Recht haben, Verbrauch- und Aufwandsteuern zu erheben⁶⁰. Das in Art. 28 Abs. 2 GG garantierte Recht auf Selbstverwaltung umfaßt auch die Abgabenhoeheit, also das Recht, die Gemeindegewohner zu den durch die Aufgabenerfüllung entstehenden Lasten heranzuziehen⁶¹. Da das Grundgesetz in Art. 105 aber das Gesetzgebungsrecht nur zwischen Bund und Ländern aufteilt, dürften die Gemeinden insoweit leer ausgegangen sein. Die Abgabenhoeheit bezieht sich also nicht auf das Recht, neue Steuern einzuführen.

Die Gemeinden sind aber in den wohl meisten Ländern nach Maßgabe der jeweiligen Kommunalabgabengesetze befugt, Steuern jeglicher Art zu erheben⁶², selbstverständlich nur im Rahmen der Gesetzgebungszuständigkeit der Länder. Gemeinden haben danach jedenfalls ein von den Ländern abgeleitetes Steuerfindungsrecht.

57 BVerfG Beschl. v. 23. 3. 1977 2 BvR 812/74 BVerfGE 44, 216 (226 f.); BVerfG Beschl. v. 26. 2. 1985 2 BvL 14/84 BVerfGE 69, 174 (183).

58 BVerfG Beschl. v. 26. 2. 1985 a. a. O. (FN 57).

59 BVerfG Beschl. v. 26. 2. 1985 a. a. O. (FN 57); a. A. FG Hamburg Beschl. v. 16. 5. 1984 IV 14/84 H EFG 1985, 77.

60 Ablehnend *Tipke*, (FN 25), 90 und wohl auch *Stern*, Das Staatsrecht der BRD, Bd. II, § 46 III 1.

61 *Stern*, Staatsrecht, Bd. I, 2. Aufl., 414.

62 In diesem Sinne etwa § 1 Abs. 1 Kommunalabgabengesetz des Landes Schleswig-Holstein i. d. F. v. 17. 3. 1978 GVBl. 1978, 72.

5. Schranken des nationalen Gesetzgebungsrechts aufgrund europäischen Gemeinschaftsrechts und des GATT

Die dargestellten Gesetzgebungsbefugnisse von Bund, Ländern und Gemeinden stehen unter dem Vorbehalt, daß diese Rechte nicht gemäß Art. 24 Abs. 1 GG auf überstaatliche Einrichtungen übertragen worden sind. Dies ist hinsichtlich der Verbrauchsteuern im erheblichen Umfang der Fall.

a) Schranken des primären Gemeinschaftsrechts

aa) Harmonisierungszwang für Verbrauchsteuern im europäischen Binnenmarkt

Nach Art. 8 a des EWG-Vertrages in der Fassung der Einheitlichen Europäischen Akte⁶³ trifft die Gemeinschaft die erforderlichen Maßnahmen, um bis zum 31. Dezember 1992 den europäischen Binnenmarkt zu verwirklichen. Art. 99 des EWG-Vertrages in der Fassung der Einheitlichen Akte geht davon aus, daß zum Binnenmarkt ein einheitliches Verbrauchsteuersystem gehört. Die Mitgliedstaaten sind der Europäischen Gemeinschaft zudem zur Gemeinschaftstreue verpflichtet⁶⁴.

Aus der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, an der Schaffung eines Binnenmarktes mitzuwirken, in Verbindung mit dem Grundsatz der Gemeinschaftstreue ergibt sich m. E. die Verpflichtung, keine neuen Verbrauchsteuern einzuführen, die die schrittweise Verwirklichung des Binnenmarktes erschweren.

bb) Diskriminierungsverbot des Art. 95 EWGV-Vertrag

Eine weitere Schranke des nationalen Gesetzgebungsrechts ergibt sich aus dem Diskriminierungsverbot des Art. 95 EWGV-Vertrag. Danach dürfen die Mitgliedstaaten auf eingeführte Waren keine höheren Verbrauchsteuern erheben, als gleiche, gleichartige oder mit den eingeführten Waren sonst im Wettbewerb stehende inländische Waren zu tragen haben. Art. 95 EWGV-Vertrag verbietet protektionistische Maßnahmen in Gestalt von Verbrauchsteuern.

63 ABl. (EG) Nr. L 169, 1; vgl. zur Einheitlichen Akte u. a. *Glaesner* in *Schwarze* (Hrsg.), *Der gemeinsame Markt, Bestand und Zukunft in wirtschaftspolitischer Perspektive*, 9 ff.

64 Art. 5 EWGV, vgl. dazu *Grabitz*, EWGV-Vertrag, Art. 5 Tz. 15 ff. m. w. N.

b) Schranken aus sekundärem Gemeinschaftsrecht

Auch das sekundäre Gemeinschaftsrecht setzt dem nationalen Gesetzgeber Schranken.

aa) EG-Richtlinien

Die Gemeinschaft hat eine Reihe von Richtlinien zur Teilharmonisierung von Verbrauchsteuern geschaffen, so z. B. für Waren, die im Reisegepäck im grenzüberschreitenden Verkehr eingeführt werden⁶⁵, für Mineralöl in Tanks von Kraftfahrzeugen⁶⁶ und für Tabakwaren⁶⁷. Die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, ihre Verbrauchsteuergesetze den Richtlinien anzupassen (Art. 189 Unterabs. 3 EWG-Vertrag).

bb) Völkerrechtliche Verträge

In völkerrechtlichen Verträgen der Gemeinschaft mit Drittstaaten wird häufig eine Meistbegünstigungsklausel für alle in der Gemeinschaft bei der Einfuhr erhobenen Abgaben vereinbart⁶⁸. Manche Abkommen enthalten auch ein dem Art. 95 EWG-Vertrag entsprechendes Diskriminierungsverbot⁶⁹. Diese Abkommen werden durch eine Verordnung in das Gemeinschaftsrecht transformiert und sind damit für die Mitgliedstaaten verbindlich.

c) Schranken aus dem GATT

Ein ähnliches Diskriminierungsverbot wie Art. 95 EWG-Vertrag enthält Art. III des GATT⁷⁰. Diese Vorschrift hat praktische Bedeutung für die Einfuhr aus Drittstaaten. Der Gesetzgeber ist danach verpflichtet, Waren aus den Staaten der Vertragspartner des GATT nicht mit höheren Verbrauchsteuern zu belasten als gleichartige inländische Waren zu tragen haben.

65 Vgl. dazu *Olbertz* in *Regul* (Hrsg.), Gemeinschaftszollrecht, Baden-Baden 1982, 1241 ff.

66 Vgl. im einzelnen Fundstellennachweis des geltenden Gemeinschaftsrechts, 8. Ausgabe 1986, 398 f.

67 Fundstellennachweis (FN 66), 397.

68 Z. B. VO (EWG) Nr. 2170/73 über das Handelsabkommen mit Jugoslawien, Art. 1, ABl. (EG) Nr. L 224, 1.

69 Portugal-Abkommen v. 27. 7. 1972, VO (EWG) Nr. 2844/72, ABl. (EG) Nr. L 301, 164.

70 Abgedruckt bei *Regul* (Hrsg.), Steuern und Zölle im Gemeinsamen Markt, Bd. I, I D.

IV. Horizontale Verteilung der Verbrauchsteuern auf die Bürger

Haben wir bisher die Strukturen der Verbrauchsteuer unter dem Gesichtspunkt der vertikalen Verteilung insbesondere des Gesetzgebungsrechts betrachtet, so wenden wir uns nun der horizontalen Verteilung zu.

1. Wirkung der Kompetenznormen für den Bürger

a) Nationale Kompetenzvorschriften

Die Kompetenznormen des Grundgesetzes über Steuerhoheiten haben nicht nur eine Zuständigkeitsabgrenzung zwischen Bund, Ländern und Gemeinden zum Inhalt, sondern sie sichern zugleich die Freiheit des Bürgers vor Steuereingriffen. Kompetenznormen entfalten eine Schutzwirkung zugunsten des Bürgers. In seinem Freiheitsrecht nach Art. 2 Abs. 1 GG darf der Bürger nur durch solche Gesetze beschränkt werden, die den Kompetenznormen des Grundgesetzes entsprechen⁷¹.

b) Wirkungen des Gemeinschaftsrechts

Die Vorschriften des Gemeinschaftsrechts haben nicht die gleiche freiheitssichernde Funktion wie die nationalen Kompetenznormen. Vielmehr ist nach der Rechtsqualität der jeweiligen Normen zu unterscheiden.

Eine effektive freiheitssichernde Funktion haben nur solche Normen, die unmittelbar anwendbar sind. Unmittelbar anwendbar ist eine Norm, die unmittelbare Rechte und Pflichten des Einzelnen begründet und die von Behörden und Gerichten zu beachten ist (Drittwirkung). Völkerrechtliche Verträge sind vielfach nicht in diesem Sinne unmittelbar anwendbar⁷². Sie begründen nur Rechte und Pflichten der Vertragssubjekte.

Welche Tragweite Vorschriften eines völkerrechtlichen Vertrages haben, entscheidet sich nach der Rechtsprechung des EuGH nach dem Geist, der Systematik und dem Wortlaut einer Vorschrift⁷³. Voraussetzung für die unmittelbare Anwendbarkeit ist, daß eine Vorschrift, wenn auch ggf. erst nach Auslegung, klar, präzise und von keinen Bedingungen abhängig ist,

71 BVerfG Urt. v. 10. 12. 1980 2 BvF 3/77 BVerfGE 55, 274 (303) m. w. N. und Birk/Förster, Kompetenzrechtliche Grenzen des Gesetzgebers bei der Regelung der Verbrauchsteuern, Beilage DB 1985 Nr. 17, 11; Tipke, (FN 25), 91.

72 Vgl. dazu Bleckmann, Europarecht, 2. Auflage, 193 ff.

73 EuGH Urt. v. 5. 2. 1963 Rs. 26/62 Slg. 1963, I (24).

so daß es zur in Umsetzung in nationales Recht inhaltlich keiner zusätzlichen Regelung mehr bedarf⁷⁴.

aa) *Einheitliche Akte*

Nach diesen Grundsätzen begründet die Einheitliche Akte nur Pflichten der Mitgliedstaaten, aber nicht Rechte der Einzelnen. Denn die Schaffung des Binnenmarktes bis 1992 kann nur schrittweise vollzogen werden und bedarf hinsichtlich der Harmonisierung der Verbrauchsteuer einstimmiger Beschlüsse des Rates (Art. 100 a Abs. 2 EWG-Vertrag). Die Harmonisierung der Verbrauchsteuern eröffnet eine Spannweite für Maßnahmen. Es fehlt deshalb eine klare und präzise Regel, die der Richter anwenden könnte.

bb) *Art. 95 EWG-Vertrag*

Das Verbot der Abgabendiskriminierung des Art. 95 EWG-Vertrag ist dagegen nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH unmittelbar anwendbar⁷⁵.

cc) *Richtlinien*

Die Richtlinien über Teilharmonisierung von Verbrauchsteuern sind nach dem EWG-Vertrag zwar nur für die Mitgliedstaaten verbindlich. Soweit aber die Richtlinien nach den bereits für völkerrechtliche Verträge dargestellten Grundsätzen klar umrissene Rechte des Einzelnen zum Inhalt haben und ihre Umsetzung in nationales Recht von keinen weiteren Bedingungen abhängig ist, verstoßen die Mitgliedstaaten gegen Treu und Glauben, wenn sie diese Rechte nicht anerkennen, nur weil sie die Rechte unter Verstoß gegen ihre Vertragspflichten nicht oder noch nicht in nationales Recht transformiert haben⁷⁶.

Die Richtlinien über die Befreiung von Sonderverbrauchsteuern bei der Einfuhr im grenzüberschreitenden Reiseverkehr begründen deshalb un-

74 Vgl. dazu näher *Grabitz*, EWGV, Art. 189 Tz. 60 ff. mit zahlreichen Nachweisen.

75 Art. 95 EWGV ist wohl die Vorschrift des Vertrages, mit der sich der EuGH am meisten beschäftigt hat; u. a. EuGH Urt. v. 13. 3. 1979 Rs. 91/78 Slg. 1979, 935; zu Art. 95 im Verhältnis zum Branntweinmonopol vgl. *Horn*, Das deutsche Branntweinmonopol unter EWG-Vertrag und Grundgesetz, 1987, 224 ff.; *Dänzer-Vanotti*, RIW 1981, 610; *Voß*, RIW 1981, 251; allgemein *Andel* in Groeben/Boeckh/Thiesing/Ehlermann, EWGV, 3. Aufl., Art. 95; *Wägenbauer* in *Grabitz*, EWGV, Art. 95.

76 EuGH Urt. v. 19. 1. 1982 *Ursula Becker* Slg. 1982, 53; einschränkend *F. Cappelli*, La direttive comunitarie, Milano 1983; *Grabitz*, EWGV, Art. 189 Tz. 69 ff.; a. A. BFH Urt. v. 25. 4. 1985 V R 123/84 BFHE 143, 383.

mittelbare Rechte darauf, daß die Einreisefreimengen abgabenfrei eingeführt werden können.

In den bekannten Butterschiff-Fällen hat das Finanzgericht Hamburg außerdem entschieden, daß durch die Gewährung von Freimengen unter Bedingungen, die den Richtlinien widersprechen, auch Rechte Außenstehender berührt werden können. Demgemäß hat das Finanzgericht Hamburg einem Lebensmittelhändler, der durch die gemeinschaftsrechtswidrige Gewährung von Abgabenfreiheit Umsatz- und Gewinneinbußen hinnehmen mußte, jedenfalls ein Klagerecht auf Unterlassung zugesprochen⁷⁷. Der Bundesfinanzhof hat demgegenüber ein Klagerecht verneint⁷⁸. Die Frage, ob Richtlinien unmittelbare Wirkungen auch auf solche Personen haben, die in den Richtlinien nicht direkt angesprochen worden sind, ist in beiden Entscheidungen allerdings nicht ausdrücklich erörtert worden.

dd) Völkerrechtliche Abkommen

Unmittelbare Wirkungen begründen in der Regel auch Abkommen mit Drittstaaten über das Verbot von Abgabendiskriminierungen, die inhaltlich dem Art. 95 EWG-Vertrag entsprechen⁷⁹.

ee) GATT

Das Diskriminierungsverbot des Art. III des GATT begründet nach feststehender Rechtsprechung keine unmittelbaren Rechte von Einzelnen⁸⁰. Das GATT ist ein Vertragswerk zur Entwicklung des internationalen Handels. Es bindet nur die Mitgliedstaaten. Wird gegen GATT-Regeln verstoßen, dann kann ein Konsultationsverfahren in Gang gesetzt, notfalls können Retorsionsmaßnahmen ergriffen werden. Verstöße gegen GATT-Regeln können demgemäß nicht vor dem nationalen Gericht mit Erfolg gerügt werden.

77 FG Hamburg Beschl. v. 5. 6. 1980 IV 11/80 S-H EFG 1980, 511 = RIW 1980, 651; FG Hamburg Ur. v. 13. 1. 1982 IV 11/80 S-H RIW 1982, 298 und EuGH Ur. v. 7. 7. 1981 Rs. 158/80 Slg. 1981, 1805.

78 BFH Beschl. v. 18. 9. 1984 VII R 50-51/82 BFHE 142, 20.

79 EuGH Ur. v. 26. 10. 1982 Slg. 1982, 3641 (3661 ff.) betr. Art. 21 Abkommen EWG-Portugal.

80 BFH Ur. v. 26. 7. 1961 VII 43/60 S BStBl. III 1961, 411; BVerfG Beschl. v. 9. 6. 1971 2 BvR 225/69 BVerfGE 31, 145 (177); EuGH Ur. v. 12. 12. 1972 verb. Rs. 21-24/72 Slg. 1972, 1219; EuGH Ur. v. 16. 3. 1983 verb. Rs. 267-269/81 Slg. 1983, 801 (830 f.); FG Hamb. Ur. v. 23. 5. 1979 V 30/76 S-H (IV) EFG 1979, 456 insoweit nicht veröffentlicht; *Eblermann*, EuR 1985, 91 (94); *Hilf*, EuR 1985, 95.

2. Verbrauchsteuern und Lastengleichheit

Es ist ein selbstverständliches Gebot eines demokratischen Rechtsstaates, daß die Steuerlasten auf die Bürger nach Maßgabe ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verteilt werden⁸¹. Verbrauchsteuern, die nur einzelne Waren oder Güter besteuern, sind naturgemäß nicht geeignet, diesem Gerechtigkeitsgebot zu entsprechen⁸². Sie wirken regressiv⁸³. Auch als Mindeststeuer sind sie nicht gerechtfertigt. Wer nicht leistungsfähig ist, sollte keine Steuern zahlen. Wer Steuern hinterzieht, sollte zwar nach Möglichkeit herangezogen werden, aber nicht in Form von Verbrauchsteuern, die auch die ehrlichen Steuerzahler treffen.

Andererseits hat der Gesetzgeber unter dem Gesichtspunkt des Art. 3 GG bei der Erschließung von Steuerquellen eine weitgehende Gestaltungsfreiheit. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts kann sich der Gesetzgeber von finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen leiten lassen⁸⁴. Nach dieser Formel hat jede Steuer verfassungsrechtlichen Bestand, die finanzpolitisch usw. begründet wird, wenn das jeweilige System in sich nur den Gleichheitssatz nicht verletzt⁸⁵. Zwischen einer nur finanzpolitisch begründeten Steuer und dem Lastengleichheitssatz besteht aber ein unlösbarer Widerspruch. Auch die vom Bundesverfassungsgericht bemühte Gerechtigkeit als äußerste Grenze der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers hilft bei den Verbrauchsteuern über diesen Widerspruch nicht hinweg.

V. Fiskalische Gesichtspunkte als tragendes Element der Verbrauchsteuern

Seit Jahrhunderten wird unter Steuertheoretikern die Frage diskutiert, wie Steuern am besten zu erheben sind. Die steuerpolitischen Ideale standen dabei in Abhängigkeit zu den jeweiligen staatsphilosophischen Grundanschauungen⁸⁶.

81 Vgl. dazu u. a. *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983.

82 Vgl. *Tipke*, (FN 25), 506 (509).

83 *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, 85, 169, 179, 220; *Schöffel*, Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaft, Stuttgart u. a. 1978, Stichw. Verbrauchsteuern, 179; *Tipke*, (FN 25), 509.

84 BVerfG Beschl. v. 6. 12. 1983 2 BvR 1275/79 BVerfGE 65, 325 (354).

85 Beispiel Zweitwohnungssteuer nur für Auswärtige: BVerfG Beschl. v. 6. 12. 1983 2 BvR 1275/79 BVerfGE 65, 325 (355).

86 *F. K. Mann*, Steuerpolitische Ideale, Darmstadt 1978.

Die Praxis war aber immer bestrebt, folgende Regeln einzuhalten⁸⁷:

Das Steueraufkommen sollte ausreichend sein und die jeweilige Steuerquelle sollte stetig fließen. Für den Steuerzahler sollte die Steuer unmerklich und bequem zu entrichten sein. Das Merkmal der Freiwilligkeit spielte eine Rolle⁸⁸. Schließlich sollte die Steuer wohlfeil sein, d. h. mit geringstem Aufwand bei größtmöglichem Ertrag erhoben werden.

Alle diese Bedingungen erfüllen die Verbrauchsteuern. Mit geringem Verwaltungsaufwand von meist weniger als 1%⁸⁹ erbringen die bundesgesetzlichen Verbrauchsteuern für den Bund und die Länder ein Aufkommen von 48,2 Milliarden DM (1986) zuzüglich 52,6 Milliarden DM Einfuhrumsatzsteuer⁹⁰. Die Steuerträger merken von diesen Belastungen wenig.

Das Aufkommen an Verbrauchsteuern, insbesondere des Bundes, ermöglicht es, die direkten Steuern auf dem gegenwärtigen Niveau zu halten oder gar zu senken und damit den Steuerwiderstand sowie die Steuervermeidung durch Schwarzarbeit oder Schwarzehinnahmen in einem erträglichen Rahmen zu halten. Von steuerethischen Prinzipien der gleichmäßigen Verteilung der Steuerlasten abgesehen, sind die Verbrauchsteuern aus den genannten Gründen ausreichend gerechtfertigt.

VI. Verbrauchsteuern als Instrument außersteuerlicher Zielsetzungen

Verbrauchsteuern sind nicht nur ertragreich, sie sind in hohem Maße auch geeignet, außersteuerliche Ziele zu verwirklichen.

1. Äquivalenzsteuern

Zu den außersteuerlichen Zielen rechne ich auch den Umstand, daß durch eine Steuer Gegenleistungen des Staates abgegolten werden sollen. Zwar ist die Steuer im Laufe ihrer Geschichte vielfach als Gegenleistung für staatliche Leistungen gesehen worden. Der Äquivalenzgedanke hat sich auf dem Boden der Staatsphilosophie entwickelt, die den Entstehungs-

87 Zu den Besteuerungsprinzipien vgl. *Gerloff*, Handbuch der Finanzwissenschaften, 2. Aufl., Bd. II, 268 ff.; *Neumark*, (FN 83).

88 *Adam Smith*, (FN 13), 754.

89 Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen, Heft 17, 820: 1968 durchschnittlich 0,46% der Einnahmen aus den damaligen Verbrauchsteuern; *Schöffel*, Handwörterbuch der Wirtschaftswissenschaften, Bd. 8, 190.

90 Zoll-Jahresbericht 1986, 39.

grund des Staates in einem Gesellschaftsvertrag sieht (*Hobbes*⁹¹, *Pufendorf*, *Rousseau* u. a.)⁹². Liberalistische Staatsauffassungen haben diesen Gedanken aus dem Blickwinkel des Nachtwächterstaates in die neue Zeit hinübergetragen⁹³. Der Äquivalenzgedanke entspricht aber nicht der Staatsauffassung eines demokratischen Rechtsstaates. So ist die Verknüpfung zwischen der Mineralölsteuer und dem Straßenverkehr mehr äußerlicher, jedenfalls nicht steuerlicher Art⁹⁴. Die Mineralölsteuer auf Heizöl und Flugbenzin für Privatflugzeuge steht auch schon nicht mehr in Beziehung zu einer Leistung des Staates.

2. Andere außersteuerliche Ziele

Branntwein-, Tabak-⁹⁵ und Biersteuern dienen durch ihre prohibitive Wirkung der Gesundheitspolitik. Mineralölsteuern sind – auch durch die Steuerermäßigungen oder Befreiungen – auf verkehrs-, energie- und wirtschaftspolitische Ziele ausgerichtet⁹⁶. Die Befreiung von Mineralölen für Linienflugzeuge und Schiffe stellt Wettbewerbsgleichheit im internationalen Verkehr her⁹⁷. Die Biersteuerstaffel nach dem Ausstoß der jeweiligen Brauerei⁹⁸ zielt ebenso auf Mittelstandspolitik wie die Abgabenvergünstigungen für Kleinerzeuger von Branntwein⁹⁹. Eine detaillierte Analyse aller Verbrauchsteuergesetze unter dem Blickwinkel außersteuerlicher Zielsetzungen würde eine eigene Darstellung erfordern.

3. Verbindung von Verbrauchsteuern mit verwaltungsrechtlichen Regelungen

Verbrauchsteuern sind nicht nur durch ihre Existenz, durch Steuerbefreiungen oder Steuerermäßigungen Ausdruck einer bestimmten Politik. Vielmehr beinhalten Verbrauchsteuergesetze vielfach Regelungen verwal-

91 *Thomas Hobbes*, *Naturrecht und Allgemeines Staatsrecht* in den Anfangsgründen, Neudruck Darmstadt 1976, 132.

92 *Georg Jellinek*, *Allgemeine Staatslehre*, 3. Aufl. Berlin 1921, 201 ff.; *Voß*, DRiZ 1975, 70.

93 *Voß*, DRiZ 1975, 70.

94 Das Äquivalenzprinzip ist für die Rechtfertigung der Steuer nicht tragend. Eine Zuordnung der konkreten Steuerlast zu einer staatlichen Leistung ist nicht möglich, vgl. *Tipke*, (FN 25), 61 ff.

95 Gutachten der Steuerreformkommission, (FN 85), 830 Tz. 31.

96 § 8 Abs. 2 u. 3 MinöStG.

97 § 8 Abs. 3 Nr. 4 MinöStG.

98 § 3 Abs. 1 BierStG.

99 §§ 66 ff., 79 BrantwMonG.

tungsrechtlicher Art, die nicht notwendig mit Steuervorschriften gekoppelt zu sein brauchen. So enthält das Branntweinmonopolgesetz neben steuerrechtlichen Vorschriften agrarwirtschaftliche¹⁰⁰, monopolrechtliche¹⁰¹ und lebensmittelrechtliche Bestimmungen¹⁰². Lebensmittel- und preisrechtliche Regelungen enthalten das Bier-¹⁰³ und Tabaksteuergesetz¹⁰⁴. Auch insoweit kann ich nur auf einen Aspekt der Verbrauchsteuergesetze hinweisen.

C. Zusammenfassung und Bewertung

Fassen wir das Ergebnis der Betrachtungen zusammen, so wird man als hervorstechendes Strukturelement der Verbrauchsteuer ihre Beliebigkeit feststellen müssen. Beliebig ist das Besteuerungsgut. Jede Ware, jedes Gut, jeder Zustand kann einer Verbrauchsteuer unterworfen werden, ohne daß die Natur dieser Steuerart sich ändern würde. Wenn die Verbrauchsteuern in neuerer Zeit als Steuern auf die Einkommensverwendung bzw. als Steuern auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit definiert werden, die in der Fähigkeit zum Erwerb einer Ware oder eines Gutes zum Ausdruck kommt, so ist das richtig, verdeckt aber doch den wahren Kern. Die Verbrauchsteuern sind Instrumente zur Erzielung staatlicher Einnahmen ohne Rücksicht auf den Gesichtspunkt gleichmäßiger Belastung der Steuerbürger. Daneben sind sie ein Instrument außersteuerlicher Zielsetzungen.

Die Beliebigkeit der Verbrauchsteuerarten eröffnet aber für den Gesetzgeber nicht beliebige Gestaltungsmöglichkeiten. Das Gesetzgebungsrecht des Bundes ist weitgehend auf die Europäische Gemeinschaft übertragen worden. Auch die Aufkommensverteilung der Steuern zwischen Bund und Ländern setzt dem Bund Schranken. Der Bund kann die bestehenden Verbrauchsteuern im wesentlichen nur erhöhen und auch dies nur in den Grenzen, die durch wirtschaftliche Daten gesetzt werden. Eine übermäßige Erhöhung würde kontraproduktiv für das Steueraufkommen wirken.

Gibt es Gründe, die Verbrauchsteuern auch in Zukunft zu erheben?

Wollte man das Aufkommen an Verbrauchsteuern in Höhe von rd. 50 Milliarden DM auf die Einkommen- und Umsatzsteuern umlegen, müßte man diese Steuern zusätzlich um weitere 10 bis 20 Milliarden DM erhöhen, um das gleiche Ergebnis zu erreichen. Direkte Steuern und Umsatzsteuern

100 § 25 BranntwMonG.

101 §§ 1–19, 58–82 a, 87–92 BranntwMonG.

102 § 115 BranntwMonG.

103 §§ 9–11 BierStG.

104 § 15 Abs. 1 TabakStG.

werden um so mehr hinterzogen, je höher sie sind. Insofern muß die Steuerpolitik die Natur des Menschen in den Blick nehmen, der im wesentlichen schwach und eigennützig ist. Bezieht man diese Momente der Finanzpsychologie in die Betrachtung ein, dann stellen die Verbrauchsteuern weiterhin eine vernünftige Form der Besteuerung dar.

Zur Charakterisierung der Verbrauchsteuern und zur bedingten Steuerschuld

Dr. Albert Beermann, Richter am Bundesfinanzhof, München

Inhaltsübersicht

- | | |
|---|--|
| 1. Allgemeine Charakterisierung der Verbrauchsteuern | b) Steuergegenstand
c) Steuerfindungsrecht |
| a) Wesen der Verbrauchsteuern | 2. Institut der bedingten Steuer oder Steuerschuld |
| aa) Abwälzbarkeit | a) Rechtliche Probleme |
| bb) Besteuerung der Einkommensverwendung oder der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit | b) Umwandlung in eine unbedingte Steuerschuld |

1. Allgemeine Charakterisierung der Verbrauchsteuern

Gestatten Sie mir einige allgemeine Bemerkungen zum Wesen der Verbrauchsteuern, aber auch zu deren Gegenständen und zum Steuerfindungsrecht.

a) Die Merkmale, die das *Wesen der Verbrauchsteuern* prägen, sind – wie der Begriff der Verbrauchsteuern – zumindest nicht unumstritten. Ich will hier auf zwei Kriterien eingehen: Auf die Abwälzbarkeit sowie auf Einkommensverwendung und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

aa) Die *Abwälzbarkeit* wird allgemein¹ als Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern angesehen. Ihre Wirkung liegt darin, daß letztlich der Endverbraucher eines verbrauchsteuerbaren Erzeugnisses mit der beim Lieferer erhobenen Verbrauchsteuer belastet wird.

Die Behandlung der Abwälzbarkeit als Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern führt in Fällen zu Schwierigkeiten, in denen zweifelhaft ist, ob die Abwälzung – etwa aus Wettbewerbsgründen – gelingt, oder gar feststeht, daß sie – zumindest durch Absatz des verbrauchsteuerbaren Erzeugnisses selbst – nicht mehr gelingt, so etwa bei der Nachversteuerung in Zusammenhang mit einer Steuererhöhung, wenn die Nachversteuerung einen Endverwender trifft, der das steuerbare Erzeugnis ausschließlich zur Herstellung anderer Erzeugnisse verwendet.

¹ BVerfG Beschl. v. 28. 1. 1970 1 BvL 4/67 BVerfGE 27, 375 (384); kritisch *Folkers in Häuser* (Hrsg.), Wandlungen der Besteuerung, 1976, 89 ff., 94, 113.

Die Rechtsprechung² hat es in derartigen Fällen nicht als schädlich angesehen, wenn das Merkmal der Abwälzbarkeit – zumindest in ihrer üblichen Ausprägung, nach der Steuerschuldner und Verbraucher nicht identisch sind, der Verbraucher „nur“ Träger der Verbrauchsteuern ist – nicht erfüllt wird.

Schon die aufgezeigten Schwierigkeiten rechtfertigen, wie ich meine, die Frage, ob die Abwälzbarkeit überhaupt ein Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern ist oder ob sie nicht lediglich als eine Folge (Auswirkung) der üblichen Gestaltung der Verbrauchsteuererhebung, nämlich der Erhebung beim Hersteller, Einführer oder Steuerlagerinhaber angesehen werden muß. So hat der Bundesfinanzhof³ bereits ausgeführt, daß lediglich Praktikabilitätsgründe maßgebend dafür seien, die Verbrauchsteuern regelmäßig nicht beim Endverbraucher zu erheben. Kommt darin nicht bereits zum Ausdruck, daß die Abwälzbarkeit nicht als Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern angesehen werden kann oder muß?

bb) Das Wesen der Verbrauchsteuern soll außerdem dadurch geprägt sein, daß durch sie die *Einkommensverwendung* oder die *wirtschaftliche Leistungsfähigkeit* besteuert wird⁴.

Ich habe Zweifel, ob diese Betrachtungsweise sich – etwa durch die gesetzgeberische Gestaltung der Verbrauchsteuern – in der Praxis durchgesetzt hat, und meine, daß die zu erhebenden Bedenken insbesondere unter Beachtung der im Schrifttum⁵ vertretenen Auffassung deutlich werden, die Verwendung des Einkommens zum Erwerb einer verbrauchsteuerbaren Ware sei der für die Besteuerung maßgebende Verbrauch, einer Auffassung, die nicht im Einklang mit der vom Bundesfinanzhof⁶ vertretenen Auffassung stehen dürfte, die Besteuerung knüpfe an den Gebrauch oder Verbrauch einer bestimmten Ware an.

Diese Meinungsverschiedenheit läßt nach meiner Auffassung erkennen, daß die Frage, ob die Besteuerung der Einkommensverwendung oder der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit das Wesen der Verbrauchsteuern prägt, nicht losgelöst von der Frage nach den Gegenständen der Verbrauchsteuern beurteilt werden kann. Kommt es für die Besteuerung tat-

2 BVerfG Beschl. v. 28. 1. 1970 a. a. O. (FN 1); BFH Urt. v. 26. 6. 1984 VII R 60/83 BFHE 141, 369 (375 f.).

3 Urt. v. 26. 6. 1984 a. a. O. (FN 2).

4 *Schmölders*, Begriffsbestimmung der Verbrauchsteuern, Berlin 1955, 93; *Birk/Förster*, DB 1985, Beil. Nr. 17, 5 f.; vgl. auch BFH Urt. v. 26. 6. 1984 VII R 60/83 BFHE 141, 369 (381 f.).

5 *Birk/Förster*, a. a. O. (FN 4).

6 Urt. v. 26. 6. 1984 VII R 60/83 BFHE 141, 369 (376).

sächlich auf den Ge- oder Verbrauch einer bestimmten Ware an, so erscheint es mir zumindest nicht selbstverständlich, daß die Einkommensverwendung oder die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit das Wesen der Verbrauchsteuern prägen. Diese sind dann zumindest nicht mehr unmittelbares Ziel der Besteuerung. Ich meine sogar, daß daraus gefolgert werden müßte, die Besteuerung solle von der Einkommensverwendung und wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit losgelöst sein.

Die Richtigkeit dieser Schlußfolgerung dürfte auch nicht schon dadurch in Frage gestellt werden, daß Einkommensverwendung und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Beweggründe für die Einführung oder Aufrechterhaltung einer Verbrauchsteuer aufgezeigt werden.

Ist die Besteuerung vom Gegenstand her so gestaltet, daß Einkommensverwendung und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Steuergegenstände zumindest nicht unmittelbare Bedeutung erlangen, so können diese Kriterien, wie ich meine, auch nicht als Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern angesehen werden.

b) In diesem Zusammenhang erscheint es mir angebracht, Bedenken auch dagegen zu erheben, für die Besteuerung sei der Ge- oder Verbrauch bestimmter Waren maßgebend. Zumindest die Entwicklung der Verbrauchsteuern und die gegenwärtige Rechtslage legen es nach meiner Auffassung nahe, bestimmte Erzeugnisse – Bier, Mineralöl, Tabak, Zigaretten usw. – als *Steuergegenstände* anzusehen. Ich meine, daß deren Ge- oder Verbrauch für die Besteuerung zumindest nicht ohne weiteres bedeutsam ist. Die Besteuerung knüpft i. d. R. lediglich an die Entfernung bestimmter Erzeugnisse aus dem Herstellungsbetrieb oder – bei der Einfuhr – an die Abfertigung zum freien Verkehr an. Ge- und Verbrauch erlangen in der Regel erst über Begünstigungsvorschriften und damit aufgrund besonderer Regelungen Bedeutung, in denen bestimmt ist, unter welchen Voraussetzungen ganz oder teilweise von der Besteuerung abzusehen ist⁷.

c) Bei der Entscheidung über die Rechtmäßigkeit der Einführung einer Verbrauchsteuer für Ersatzgüter, d. h. für solche Erzeugnisse, die als Ersatz für bereits einer Verbrauchsteuer unterliegende Erzeugnisse verwendet werden, hat die Frage nach dem *Steuerfindungsrecht* des Gesetzgebers Bedeutung erlangt, eine Frage, die auch die Harmonisierung der Verbrauchsteuern in der Gemeinschaft begleiten müßte. Ich meine, daß in diesem Zusammenhang die im Schrifttum⁸ erhobene Kritik an den Ver-

⁷ Vgl. § 8 II, III MinöStG; § 9 II, III ZuckStG.

⁸ Vgl. *Tipke*, Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis, 1985, 105 ff.; vgl. auch BFH Urt. v. 26. 6. 1984 VII R 60/83 BFHE 141, 369 (380 ff.).

brauchsteuern nicht schlechthin unbeachtet bleiben darf. Dazu gehört vor allem der Vorwurf, die Auswahl der Erzeugnisse, die einer Verbrauchsteuer unterliegen, erscheine willkürlich; es fehle an einer Ausrichtung nach der Leistungsfähigkeit⁹. Ist diese Kritik auch dann berechtigt, wenn die Leistungsfähigkeit aufgrund der gesetzlichen Gestaltung keine unmittelbare Bedeutung für die Besteuerung erlangt?

Die Vorschläge der EG-Kommission zur Harmonisierung der Verbrauchsteuern geben dessen ungeachtet – wie ich meine – zu Zweifeln Anlaß, ob die erhobenen Einwände bei der künftigen Gesetzgebung eine maßgebliche Bedeutung erlangen werden.

2. Institut der bedingten Steuer oder Steuerschuld

Ich möchte auch das Institut der bedingten Steuer oder Steuerschuld ins Blickfeld bringen. Es erlangt in der Praxis vor allem auf dem Gebiet des Mineralölsteuerrechts stetig Bedeutung. Die bedingte Steuer oder Steuerschuld dient dem Zweck, steuerbare Erzeugnisse unbelastet oder geringer belastet mit der vorgesehenen Verbrauchsteuer einem begünstigten Zweck zuzuführen. Das Institut ist erforderlich, weil die Entstehung einer Verbrauchsteuer an die Entfernung steuerbarer Erzeugnisse aus dem Herstellungsbetrieb oder – bei der Einfuhr – an deren Abfertigung zum freien Verkehr geknüpft wird. Zur Verwendung zu einem steuerbegünstigten Zweck ist in der Regel eine besondere Erlaubnis oder Zulassung erforderlich. Wird eine Ware, für die eine bedingte Steuerschuld besteht, an eine Person übergeben, die im Besitz der erforderlichen Erlaubnis oder Zulassung ist, so geht die bedingte Steuerschuld mit der Besitzübertragung auf sie über. Der Empfänger der Ware wird also Steuerschuldner; der Abgebende wird von der Steuerschuld befreit.

- a) *Rechtliche Probleme* ergeben sich nun in Fällen, in denen
- der Abnehmer keine Erlaubnis oder Zulassung besitzt und der Abgebende das nicht erkennt¹⁰,
 - die Ware auf dem Weg zum Empfänger – etwa durch einen ungetreuen Angestellten oder Beauftragten – abgezweigt wird¹¹,
 - die Ware im sog. Streckengeschäft abgegeben wird, wobei die Veräußerung über mehrere Glieder einer Kette erfolgt, der Besitz aber meist

⁹ Vgl. dazu auch BFH Urt. v. 26. 6. 1984 VII R 60/83 BFHE 141, 369 (381 f.).

¹⁰ BFH Urt. v. 16. 3. 1982 VII R 82/79 BFHE 135, 368.

¹¹ BFH Urt. v. 7. 5. 1985 VII R 51–53/81 BFH/NV 1986, 565; Urt. v. 23. 3. 1971 VII R 71/68 BFHE 102, 181 (184).

vom ersten Veräußerer unmittelbar auf das letzte Glied der Kette übergeht, jedenfalls nicht der Kette der Veräußerung folgt¹².

In Rechtsstreitigkeiten werden in der Regel folgende Ziele angestrebt:

- Ist die Ware an einen Nichtberechtigten abgegeben worden, so soll der Abgebende – notfalls nach den Grundsätzen von Treu und Glauben – geschützt werden, wenn er die Nichtberechtigung zum Empfang nicht erkennen konnte¹³, bei Streckengeschäften auch dann, wenn der Abgebende die Ware auf Veranlassung (Geheiß) eines anderen Gliedes der Kette an den – letzten – Erwerber geliefert hat¹⁴.
- Läßt sich nachweisen, daß die Ware trotz Weitergabe an einen Nichtberechtigten – letztlich – einem begünstigten Zweck zugeführt worden ist, soll von der Abgabenerhebung abgesehen werden, die Übergabe an einen Nichtberechtigten also ohne steuerliche Folgen bleiben.

Die Antwort, diese Ziele seien nach der gegenwärtigen Rechtslage nicht zu erreichen, wird sicher nicht befriedigen. Vielmehr wird zu bedenken sein, ob die gegenwärtige Rechtslage, sofern die aufgezeigten Ziele mit ihr nicht zu erreichen sind, den praktischen Bedürfnissen gerecht wird.

b) Aufgrund einer Auseinandersetzung im Schrifttum¹⁵ bis in die jüngste Zeit hinein möchte ich in diesem Zusammenhang noch auf die Frage hinweisen, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen die Verletzung der Steueraufsicht dazu führen kann, daß *eine bedingte Steuerschuld unbedingt wird*. Dabei mag hier dahingestellt bleiben, ob diese Frage nach der gegenwärtigen Rechtslage noch besondere Bedeutung erlangen kann. Erörterungswürdig erscheint sie mir schon deshalb, weil sie zu der Äußerung¹⁶ geführt hat, die Wahrung der Steueraufsicht sei nicht Tatbestandsvoraussetzung für eine Steuervergünstigung und zwar auch dann nicht, wenn im Gesetz ausdrücklich die Verwendung unter Steueraufsicht gefordert werde¹⁷. Ich muß gestehen, daß ich Schwierigkeiten habe, dieser Auffassung in der allgemeinen Form, in der sie geäußert worden ist, zu folgen.

12 *Schrömbges*, ZfZ 1987, 195; *Columbus*, ZfZ 1982, 262 ff., 290 ff.; *Peters*, ZfZ 1983, 70.

13 Vgl. BFH Urt. v. 16. 3. 1982 VII R 82/79 BFHE 135, 368 (371 f.).

14 Vgl. *Peters*, a. a. O. (FN 12).

15 Vgl. *Schrömbges*, ZfZ 1987, 194.

16 *Schrömbges* a. a. O. (FN 12).

17 Vgl. § 8 II, III MinStG, § 12 TabStG, § 7 II BierStG.

Harmonisierung der Verbrauchsteuern

Ministerialdirektor Dr. *Walter Schmutzer*, Bonn

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">I. EinführungII. Das Weißbuch der EG-Kommission – Stationen auf dem Weg zu einem gemeinsamen BinnenmarktIII. Die „Einheitliche Europäische Akte“IV. Zur Harmonisierung der Verbrauchsteuern im allgemeinen; einheitliche Steuerstrukturen und einheitliche SteuersätzeV. Aktueller Stand der Rechtsangleichung<ul style="list-style-type: none">1. Mineralölsteuerbereich2. Tabaksteuerbereich3. Branntweinsteuerbereich4. BiersteuerbereichVI. Die Vorschläge der EG-Kommission | <ul style="list-style-type: none">1. Allgemeine Vorstellungen2. Die Vorschläge zur Mehrwertsteuer<ul style="list-style-type: none">a) Bandbreiten statt einheitlicher Steuersätzeb) Clearing-Verfahren3. Die Vorschläge zu den Sonderverbrauchsteuern<ul style="list-style-type: none">a) Zahl der Sonderverbrauchsteuernb) Bandbreiten oder einheitliche Steuersätzec) Steuerlagerverbund-System4. Einführung neuer Verbrauchsteuern5. Abschaffung bestehender Verbrauchsteuern6. Harmonisierung bestehenbleibender Verbrauchsteuern <p>VII. Zusammenfassende Betrachtung</p> |
|--|--|

I. Einführung

Wenn man sich mit dem Thema „Harmonisierung der Verbrauchsteuern“ beschäftigt, so muß man zunächst nach den Ursachen fragen, die zu einer Diskussion über die Verbrauchsteuern, ich meine hier vor allem die besonderen Verbrauchsteuern, die auf bestimmte Waren erhoben werden, führen. Ausgangspunkt war die Tagung des Europäischen Rates im März 1985 in Brüssel, auf der die Regierungschefs der Mitgliedstaaten die EG-Kommission beauftragten, zur Verwirklichung eines großen Binnenmarktes ein detailliertes Programm mit einem genauen Zeitplan auszuarbeiten. Aufgrund dieses konkreten Auftrages legte die EG-Kommission dem Europäischen Rat zu seiner Tagung im Juni 1985 in Mailand ein Weißbuch

zur „Vollendung des Binnenmarktes“¹ vor. Das Weißbuch enthält rd. 300 Einzelvorschläge für Maßnahmen, die nach Auffassung der Kommission zur Verwirklichung eines echten Binnenmarktes notwendig sind.

II. Das Weißbuch der EG-Kommission – Stationen auf dem Weg zu einem gemeinsamen Binnenmarkt

Von der Zielsetzung her gesehen enthält das Weißbuch an sich nichts grundsätzlich Neues. Ziel der Römischen Verträge war von Anfang an die Schaffung eines einheitlichen integrierten Binnenmarktes ohne Beschränkung des Warenverkehrs, die Beseitigung der Hindernisse für den freien Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr, die Einführung eines Systems zur Verhinderung der Wettbewerbsverzerrungen im gemeinsamen Markt, die für das störungsfreie Funktionieren des gemeinsamen Marktes erforderliche Angleichung der Rechtsvorschriften und die Angleichung der indirekten Besteuerung. Auf dem Weg dahin wurden auch zunächst rasche Fortschritte und bedeutende Erfolge erzielt. Ich erinnere hierbei nur an die *Verwirklichung der Zollunion*. Bei der Verwirklichung der Steuerharmonisierung kam man dagegen kaum voran. Das Weißbuch hat aber nicht nur zum Ziel, die Debatte zur Harmonisierung der Verbrauchsteuern wieder in Gang zu bringen; es werden vielmehr *konkrete Vorschläge* unterbreitet, in welcher Weise eine Harmonisierung erfolgen könnte und es wird auch ein konkreter *Zeitrahmen* vorgegeben, in dem die erforderlichen Schritte durchgeführt werden sollten². Das Weißbuch bekam dadurch ein besonderes Gewicht. Es führte dazu, daß der Rat der Finanz- und Wirtschaftsminister eine aus den Leitern der Steuerverwaltung oder anderer persönlicher Beauftragter der Minister bestehende *ad-hoc-Gruppe* einsetzte, mit dem Mandat zu prüfen, welche Maßnahmen zur „Beseitigung der Steuerschranken“ notwendig sind, um den einheitlichen Binnenmarkt bis zum Ende des Jahres 1992 und dessen Funktionieren gewährleisten zu können.

1 Weißbuch der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Europäischen Rat – Vollendung des Binnenmarktes –, BR-Drucks. 289/85.

2 Weißbuch, (FN 1), 48 ff.

III. Die „Einheitliche Europäische Akte“

Die Mitgliedstaaten unterzeichneten die „*Einheitliche Europäische Akte*“³, ein Vertragswerk zur Änderung des EWG-Vertrages. Damit wird in den EWG-Vertrag neben anderen Bestimmungen ein Artikel 8 a eingefügt, der folgenden Inhalt hat: „Die Gemeinschaft trifft die erforderlichen Maßnahmen, um bis zum 31. Dezember 1992 gemäß dem vorliegenden Artikel, den Artikeln 8 b, 8 c und 28, Artikel 57 Abs. 2, Artikel 59, Artikel 70 Abs. 1 und den Artikeln 84, 99, 100 a und 100 b unbeschadet der sonstigen Bestimmungen dieses Vertrages den Binnenmarkt schrittweise zu verwirklichen. Der Binnenmarkt umfaßt einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gemäß den Bestimmungen dieses Vertrages gewährleistet ist⁴.“

Diese Vertragsänderung ist von allen Mitgliedstaaten ratifiziert worden und mit Wirkung vom 1. Juli 1987 in Kraft. Das Thema „Harmonisierung der Verbrauchsteuern“ wird deshalb in der kommenden Zeit eines der Schwerpunktthemen im Hinblick auf die Verwirklichung des Binnenmarktes sein.

IV. Zur Harmonisierung der Verbrauchsteuern im allgemeinen; einheitliche Steuerstrukturen und einheitliche Steuersätze

Die EG-Kommission hat selbst immer wieder erklärt, daß eine Aufhebung der Steuergrenzen im Verbrauchsteuerbereich nur möglich ist, wenn sowohl eine harmonisierte *Steuerstruktur* als auch gemeinsame *Steuersätze* bestimmt werden. Das Ziel der Kommission ist es ja nicht, die Grenzkontrollen zu vereinfachen, sondern alle Kontrollen an den Binnengrenzen voll und ganz abzuschaffen. Die Waren sollen zwischen den Mitgliedstaaten in gleicher Weise zirkulieren können wie innerhalb eines Mitgliedstaates. Dazu gehören nach Auffassung der EG-Kommission – anders als bei der Mehrwertsteuer, auf die ich noch zu sprechen komme – einheitliche Steuersätze.

Genau so wichtig wie einheitliche Steuersätze sind aber auch *einheitliche Steuerstrukturen*. Hierzu gibt es zahlreiche Richtlinien-Entwürfe der Kommission, die zum Teil schon seit vielen Jahren vorliegen⁵. Die Beratungen darüber haben jedoch kaum Fortschritte gebracht. Die Schwierigkeiten lie-

3 Vom 28. 2. 1986 BGBl. 1986 II 1102.

4 A. a. O. (FN 3).

5 Vgl. Bulletin der Europäischen Gemeinschaften, 1972, Beilage 3.

gen vor allem darin, daß nicht nur die Steuergegenstände genau definiert werden müssen, sondern daß auch ein Übereinkommen über die zahlreichen Steuervergünstigungen, Steuerbefreiungen usw. erzielt werden muß. Die Verbrauchsteuern in den einzelnen Mitgliedstaaten sind vielfach durch sozial- und wirtschaftspolitische Zielsetzungen beeinflusst. Ich denke hierbei z. B. an die Bierstaffelsteuer⁶ in der Bundesrepublik Deutschland, die die kleineren Betriebe begünstigt und in dieser Form in den meisten Mitgliedstaaten unbekannt ist. Auch die Haus- und Abfindungsbrauer⁷ gibt es in anderen Mitgliedstaaten kaum. Harmonisierungsmaßnahmen haben deshalb tiefgreifende Folgewirkungen für die Wirtschaftsstruktur ganzer Erwerbszweige, was eben dazu geführt hat, daß in den vergangenen Jahren kaum Fortschritte bei der Strukturharmonisierung erzielt worden sind.

V. Aktueller Stand der Rechtsangleichung

Die Verhandlungen über eine Rechtsangleichung erstreckten sich bisher im wesentlichen auf den Mineralölsteuer-, den Tabaksteuer-, den Branntweinsteuer- und den Biersteuerbereich. Der gegenwärtige Stand bei der Rechtsangleichung läßt sich wie folgt umschreiben:

1. Mineralölsteuerbereich

Der Vorschlag zur Harmonisierung der Mineralölsteuerstruktur⁸ liegt seit August 1973 dem EG-Ministerrat vor. Die Rats-Arbeitsgruppe Finanzfragen hat sich bisher nur einmal im Jahr 1975 kurz damit befaßt. Er wird von der EG-Kommission vor einer erneuten Aufnahme der Diskussion erheblich geändert und ergänzt werden müssen.

2. Tabaksteuerbereich

Die Harmonisierung bei der Tabaksteuer ist am weitesten fortgeschritten. Steuergegenstände sowie die Struktur der Zigarettensteuer als gemischte Stück-/Wertsteuer sind auf EG-Ebene festgelegt⁹. Noch nicht geregelt ist allerdings das Steuerverfahren (u. a. Steuerzeichen?).

6 § 3 I 1 BierStG v. 15. 4. 1986 BGBl. I 527.

7 §§ 3 I 2 i. V. mit 9 VIII, 16 I 1 BierStG v. 15. 4. 1986 a. a. O. (FN 6).

8 Vom 9. 8. 1973, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften 1973 Nr. 7/8, 36.

9 Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 72/464 EWG über andere Verbrauchsteuern auf Tabakwaren als die Umsatzsteuer v. 19. 12. 1977 ABl. (EG) Nr. L 338, 22.

3. Branntweinsteuerbereich

Der Richtlinien-Vorschlag der Kommission¹⁰ liegt bereits seit 1972 vor, ohne daß bisher eine Annäherung erzielt werden konnte. Für die Bundesrepublik Deutschland spielt dabei vor allem die Beibehaltung der Steuervergünstigung für Kleinbrenner¹¹ eine wesentliche Rolle. Aber auch andere Mitgliedstaaten haben besondere Interessen zu berücksichtigen.

4. Biersteuerbereich

Auch hier wird seit 1972 über einen Richtlinien-Vorschlag der Kommission¹² ohne Aussicht auf Erfolg beraten. Die besonderen Probleme, die sich für uns hinsichtlich der Mengenstaffel und der Regelungen für Haus- und Abfindungsbrauer ergeben, erwähnte ich bereits¹³.

VI. Die Vorschläge der EG-Kommission

1. Allgemeine Vorstellungen

Die Kommission hatte bereits bei der Vorlage des Weißbuches zum Ausdruck gebracht, daß sie nicht den Versuch unternommen hat, ein ideales Steuersystem für die Gemeinschaft zu erreichen, sondern daß sie lediglich einen Plan für die Abschaffung der Steuergrenzen aufzeigen will. Die Vorschläge der Kommission waren jedoch bei der Diskussion durch die vom Rat der Finanz- und Wirtschaftsminister eingesetzten *ad-hoc-Gruppe* auf deutliche Zurückhaltung gestoßen. Sie stellte fest, daß sich die Vorschläge der Kommission erst dann beurteilen lassen, wenn erkennbar ist

- *welche finanziellen, budgetären, wirtschaftlichen und sozialen Folgen sich für die Mitgliedstaaten aus diesen Maßnahmen ergeben,*
- *welche Folgen sich konkret sowohl für die Wirtschaft und die einzelnen Unternehmen als auch für die nationale Haushaltsführung aus dem Kompensations-Mechanismus ergeben.*

Die Kommission hat daraufhin ihre Vorschläge nochmals überprüft und ergänzt und im August 1987 in Form von Richtlinien-Entwürfen den Mitgliedstaaten vorgelegt. Die Kommission hat dabei zum Ausdruck gebracht, daß die Vorschläge eine große Flexibilität vorsähen und die Mit-

10 Vom 7. 3. 1972, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften 1972, Beilage 3, 32.

11 §§ 66 ff. BranntwMonG v. 8. 4. 1922 RGBl. I 335, 405.

12 Vom 7. 3. 1972, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften 1972, Beilage 3, 71.

13 S. unter IV a. E.

gliedstaaten ihren eigenen Weg bis 1992 und ihre Marschgeschwindigkeit frei bestimmen könnten.

2. Die Vorschläge zur Mehrwertsteuer

a) *Bandbreiten statt einheitlicher Steuersätze*

Obwohl es nicht zu meinem eigentlichen Thema gehört, möchte ich der Vollständigkeit halber doch kurz auf die Vorschläge zur Mehrwertsteuer-Harmonisierung mit eingehen.

In diesem Bereich ist die Harmonisierung schon verhältnismäßig weit fortgeschritten. Es gibt bereits zahlreiche Mehrwertsteuer-Richtlinien; die wichtigste darunter ist die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie¹⁴. Sie hat die Bemessungsgrundlage für die Mehrwertsteuer für alle Mitgliedstaaten verbindlich festgelegt; jedoch enthält sie noch zahlreiche Lücken, Sonderregelungen, Ausnahmen und Übergangsbestimmungen.

Die neuen Vorschläge der EG-Kommission betreffen vor allem die Steuersätze, die bis jetzt überhaupt noch nicht harmonisiert sind. Für den Normalsatz besteht z. B. eine Spanne von 12 % (Spanien, Luxemburg) bis 25 % (Irland). Manche Staaten haben erhöhte Sätze (Italien bis 38 %) andere Staaten bis zu 4 ermäßigte Sätze (Frankreich). Daraus ergibt sich, daß eine Harmonisierung der Mehrwertsteuer erhebliche Auswirkungen auf die nationale Wirtschafts- und Sozialstruktur haben muß. Außerdem wird der steuerpolitische Handlungsspielraum der einzelnen Mitgliedstaaten stark eingeschränkt. Wegen dieser Probleme schlägt die Kommission die Einführung von zwei Steuersätzen mit bestimmten *Bandbreiten* vor, und zwar einen Regelsteuersatz zwischen 14 und 20 v. H. und einen ermäßigten Steuersatz zwischen 4 und 9 v. H.¹⁵. Der ermäßigte Steuersatz soll für folgende Umsatzgruppen gelten¹⁶:

- Nahrungsmittel (einschl. nichtalkoholischer Getränke)
- Energieerzeugnisse zu Heiz- und Beleuchtungszwecken
- Wasser
- pharmazeutische Produkte

14 Sechste Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern v. 17. 5. 1977 ABl. EG Nr. L 145.

15 Art. 1 III des Vorschlages für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/888 EWG - Annäherung der Mehrwertsteuersätze v. 7. 8. 1987 ABl. EG Nr. C 250, 2.

16 Art. 1 IV a des Richtlinien-Vorschlages (FN 15).

- Bücher, Zeitungen und Zeitschriften
- Personenbeförderung.

Die Kommission begründet ihren Vorschlag im wesentlichen damit, daß die meisten Mitgliedstaaten ohnehin mehr als einen Steuersatz anwenden, daß drei unterschiedliche Steuersätze aber für die nationalen Verwaltungen zu viele Komplikationen mit sich bringen würden. Zur Höhe der Steuersätze ist die Kommission der Auffassung, daß sie mit einer Bandbreite zwischen 14 und 20 v. H. beim Regelsteuersatz den bestmöglichen Kompromiß erreicht habe.

b) Clearing-Verfahren

Die Kommission weist ferner nochmals darauf hin, daß im innergemeinschaftlichen Handel das derzeitige System der Steuerbefreiung bei der Ausfuhr und der Besteuerung bei der Einfuhr beseitigt werden müsse¹⁷, wie dies bereits in der vor 20 Jahren verabschiedeten 1. Mehrwertsteuer-Richtlinie vorgesehen ist. Andererseits müsse sichergestellt werden, daß die Mitgliedstaaten auch nach der Abschaffung der Steuergrenzkontrollen weiterhin die ihnen zuständigen Einnahmen erhalten. Das heißt, daß die für Ausfuhrumsätze in einem Mitgliedstaat erhobene Umsatzsteuer an die Mitgliedstaaten weiterzuleiten ist, in denen die gelieferten Waren letztlich verbraucht werden. Dieses Ziel soll durch ein sog. „Clearing-System“ erreicht werden¹⁸. Die „Clearing-Zahlung“ soll über eine Clearing-Stelle abgewickelt werden, an welche die Mitgliedstaaten Zahlungen entrichten oder von der sie Erstattungen erhalten, je nach dem, ob sie Netto-Exportländer oder Netto-Importländer sind.

3. Die Vorschläge zu den Sonderverbrauchsteuern

a) Zahl der Sonderverbrauchsteuern

Ich möchte jetzt zurückkommen auf die Sonderverbrauchsteuern, die m. E. ein noch wesentlich schwierigerer Bereich im Rahmen einer Steuerharmonisierung sind.

Die Kommission hatte bereits bei der ersten Vorlage ihrer Vorschläge im Jahr 1972 zur Harmonisierung der Verbrauchsteuerstrukturen¹⁹ die Beibe-

17 Begründung des Richtlinien-Vorschlages (FN 15).

18 Art. 4 des Vorschlages für eine Richtlinie des Rates zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/888 EWG – Beseitigung der Steuergrenzen v. 7. 8. 1987 ABl. EG Nr. C 252, 2.

19 Vom 7. 3. 1972, Bulletin der Europäischen Gemeinschaften 1972, Beilage 3, 32.

haltung und Harmonisierung der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren, Mineralöl, Spirituosen, Wein und Bier, sowie die Abschaffung aller übrigen Verbrauchsteuern vorgeschlagen. An diesem Grundkonzept hält sie weiterhin fest. Ein weitergehender Plan, sämtliche derzeit bestehenden Sonderverbrauchsteuern auf alle Mitgliedstaaten auszudehnen, wäre von vornherein zum Scheitern verurteilt, weil sich bei vielen dieser Steuern die Frage ihrer Rationalität stellen würde. Der Grundsatz einer Beschränkung auf wenige Steuern ist sicherlich eine bessere Ausgangsbasis.

b) Bandbreiten oder einheitliche Steuersätze

Anders als bei der Mehrwertsteuer hat die Kommission bei den Sonderverbrauchsteuern keine Bandbreiten bei den Steuersätzen vorgeschlagen, weil die Mehrwertsteuer auf den Preis der Waren einschl. der Verbrauchsteuern erhoben wird und somit bereits die zulässige Steuerspreizung bei der Mehrwertsteuer zu Preisunterschieden von weit mehr als 6% führen kann. Eine zusätzliche Spreizung bei den Verbrauchsteuersätzen würde deshalb nach Auffassung der Kommission, was sicher richtig ist, zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen führen, zumal die Unterschiede bei den Verbrauchsteuersätzen in den Mitgliedstaaten noch größer sind als bei der Mehrwertsteuer.

c) Steuerlagerverbund-System

Auch im Bereich der Sonderverbrauchsteuern ist eine Regelung erforderlich, die gewährleistet, daß die Steuern dem Staat zugute kommen, in dem die Waren verbraucht werden. Die Kommission schlägt dazu für die Sonderverbrauchsteuern jedoch kein „Clearing-System“ wie bei der Mehrwertsteuer vor; sie ist vielmehr der Meinung, daß der Versand zwischen den Mitgliedstaaten im Rahmen eines Steuerlagerverbund-Systems erfolgen sollte, die Verbrauchsteuern also erst im Verbrauchsteuer-Land erhoben werden sollen²⁰. Dieser Vorschlag – Einzelheiten zum Verfahren hat die Kommission bisher nicht genannt – steht an sich im Widerspruch zu einem freien Warenverkehr, denn er besagt, daß grenzüberschreitende Warenbewegungen zwangsweise über Steuerlager zu erfolgen haben. Es ist deshalb davon auszugehen, daß dieser Vorschlag noch gründlich überdacht und geändert werden muß.

²⁰ Vgl. Art. 2 IV des Vorschlages für eine Richtlinie des Rates zur Einführung eines Annäherungsprozesses der Mehrwertsteuer- und Verbrauchsteuersätze v. 7. 8. 1987, ABl. EG Nr. C 250, 3.

4. Einführung neuer Verbrauchsteuern

Die Kommission tritt für eine *allgemeine Weinsteu*er ein, die sowohl den Schaumwein als auch den Stillwein erfaßt²¹. Für Stillwein schlägt die Kommission einen Steuersatz von etwa 35,— DM pro Hektoliter Wein vor, für Schaumwein soll der Steuersatz etwa 60,— DM pro Hektoliter betragen²². Die Einführung einer Weinsteuer stößt in der Bundesrepublik Deutschland auf massive Vorbehalte. Sowohl der Bundestag als auch der Bundesrat haben sich wiederholt gegen die Einführung einer allgemeinen Weinsteuer ausgesprochen. Die Winzer sind selbstverständlich gegen diese Steuer eingestellt; sie verweisen auf ihre ohnehin schon schwierige Lage wegen des noch weitgehend in Hang- und Steillagen betriebenen Weinbaus und wegen der im Vergleich zu anderen EG-Staaten ungünstigen klimatischen Bedingungen. Von der Einführung einer solchen Weinsteuer wären etwa 29 000 Herstellungsbetriebe betroffen.

5. Abschaffung bestehender Verbrauchsteuern

Nach den Vorstellungen der EG-Kommission müßten in der Bundesrepublik Deutschland die Kaffee-, Tee-, Zucker-, Salz- und Leuchtmittelsteuer abgeschafft werden. In anderen Mitgliedstaaten z. B. die Steuern auf Limonaden, Autos, Erdgas²³. Die Steuerausfälle in der Bundesrepublik würden sich auf ca. 2 Mrd. pro Jahr belaufen.

6. Harmonisierung bestehenbleibender Verbrauchsteuern

Die neuen Vorschläge der Kommission erstrecken sich im wesentlichen auf die Steuersätze. Dabei ist auch für die Kommission klar, daß sich die kommenden Harmonisierungsverhandlungen nicht nur auf die Zahl der Steuersätze beschränken können, sondern es notwendig ist, vorher die Steuerstrukturen festzulegen.

Bei den Vorschlägen zu einer Steuersatzharmonisierung ist die Kommission bei den einzelnen Verbrauchsteuern nach unterschiedlichen Methoden vorgegangen²⁴.

21 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Annäherung der Verbrauchsteuersätze auf alkoholische Getränke und in anderen Erzeugnissen enthaltenen Alkohol v. 7. 8. 1987 ABl. EG Nr. C 250, 4.

22 Art. 6 des Richtlinien-Vorschlages (FN 21).

23 Begründung des Richtlinien-Vorschlages (FN 20).

24 Art. 2 IV des Richtlinien-Vorschlages (FN 20).

Bei den *Tabakwaren* und den *Spirituosen* ist die Kommission von dem arithmetischen Gemeinschaftsdurchschnitt ausgegangen. Auch beim Steuersatz für *Benzin* hat sie einen Steuersatz vorgeschlagen, der auf dem arithmetischen Durchschnitt der heutigen Sätze basiert. Für *Diesel*, *Gasöl* für Heizzwecke und schweres *Heizöl*, die überwiegend gewerblich genutzt werden, hat sie sich bei ihrem Vorschlag an einem am Verbrauch gewogenen Durchschnitt orientiert.

Es würde zu weit führen und es ist auch verfrüht, wollte man schon jetzt zu den einzelnen Vorschlägen Stellung nehmen, zumal die Richtlinien-Entwürfe der Kommission erst im August dieses Jahres den Mitgliedstaaten zugeleitet worden sind.

VII. Zusammenfassende Betrachtung

Zusammenfassend läßt sich sagen, daß nach den Vorschlägen der Kommission in einzelnen Bereichen, vor allem im Mineralölsteuerbereich, aber auch bei der Biersteuer erhebliche Steuermehrbelastungen eintreten würden. Die Kommission ist sich bei ihren Vorschlägen durchaus darüber im klaren gewesen, daß sich daraus für die Mitgliedstaaten in einzelnen Bereichen erhebliche Steuerausfälle, in anderen dagegen erhebliche Steuermehreinnahmen ergeben können. Sie habe – so erklärt sie – bei ihren Vorschlägen jedoch das Gesamtsteueraufkommen der Mitgliedstaaten aus den indirekten Steuern berücksichtigt und sich darum bemüht, umwälzende haushaltmäßige Auswirkungen möglichst zu vermeiden.

Die Anpassung der Verbrauchsteuern ist aber nicht nur ein finanz- und haushaltspolitisches Problem. Die in vielen Jahrzehnten oder noch längeren Zeiträumen gewachsenen Steuersysteme sind eng gekoppelt an die Strukturen breiter Wirtschaftskreise; sie berücksichtigen auch das soziale Verhalten der Bevölkerung. Wein und Bier haben z. B. für breite Bevölkerungskreise eine größere Bedeutung als Sekt. Deshalb ist es nicht einfach möglich, eine Steuer zu erhöhen oder neu einzuführen und die andere dafür zu senken, um zu einem ausgeglichenen Saldo zu kommen. Die Steuerharmonisierung kann nicht nur auf rechnerischem Wege, sie muß vor allem auf politischem Wege gefunden werden. Die Entscheidungen erfordern wegen der weitreichenden Folgen und Auswirkungen einen breiten Konsens vor allem auch zwischen Bund und Ländern. Der Weg dahin wird sicher nicht leicht sein.

Auszüge aus der Diskussion

Rechtsanwalt Dr. *Wendt*, Hamburg

Herr Dr. Dänzer-Vanotti hat mit seiner Distanzierung von der Entscheidung des V. Senats des Bundesfinanzhofs Hoffnungen bei mir erweckt. Ich habe bis in die neueste Zeit hinein in den Urteilen des VII. Senats immer wieder gelesen, daß der Senat keine Zweifel daran hat, wie die betreffende Bestimmung des EWG-Rechts auszulegen ist, und er deswegen nicht nach Art. 177 EWG-Vertrag vorlegt. Das klingt allerdings verdächtig nach der Theorie vom „Acte Claire“, die Herr Prof. Everling mit Recht als scharf abzulehnen bezeichnet hat. Aber vielleicht gibt es ja in dieser Richtung Hoffnung, das würde mich im Sinne des EWG-Rechts freuen.

Noch eine zweite Bemerkung, mit der ich Herrn Dr. Dänzer-Vanotti unterstützen möchte. Ich glaube es ist eine absolute Notwendigkeit, daß das Zollrecht in der Gemeinschaft vereinheitlicht wird. Dafür ist die Richtlinie auf Dauer kein ausreichendes Mittel. Zunächst einige Beispiele dazu: Auf dem Gebiet des Zollagers gibt es bisher nur eine Richtlinie, keine Verordnung. Da ergibt sich für die Deutsche Zollverwaltung zum Beispiel die Frage nach dem sog. Lagerbedürfnis, einem alten Begriff des Deutschen Zollrechts: Ein Zollager wird nur bewilligt, wenn die durchschnittliche Lagerdauer eine bestimmte Zeit beträgt. Die Lagerrichtlinie erwähnt die Mindestlagerdauer nicht, sondern nur die Höchstlagerdauer. Noch ein anderes Beispiel: Aus manchen Mitgliedstaaten kommen sehr wenige Vorläufige Fälle nach Luxemburg. Der Grund dürfte in einer nationalen Besonderheit liegen: Z. B. in Frankreich, aber auch in Belgien, werden Zollrechtsstreitfragen, auch Zolltarifstreitfragen, im Rahmen eines Strafverfahrens abgehandelt. Die Kaufleute scheuen sich daher, zu Gericht zu gehen. Das ist der Hauptgrund, weswegen in diesem Bereich so wenig Rechtsfragen vorgelegt werden. Im Strafverfahren werden in Frankreich auch Fragen des Rechts der Ausfuhrerstattung usw. behandelt. Eine einheitliche Rechtsanwendung ist daher nur erreichbar, wenn die Mitgliedstaaten auch das Gerichtsverfahren weitgehend umstrukturieren. Damit ist man über das eigentliche Gebiet des Zollrechts hinaus, aber das ist die einzige wirklich perfekte Lösung.

Richter am BFH Dr. *Dänzer-Vanotti*, München

Ich brauche nur auf einige Fragen einzugehen, denn wir sind in vielen Dingen einer Meinung. Was den V. Senat betrifft, so bin ich nicht gewillt,

seine Entscheidung zu interpretieren. Sie ist inzwischen vom Bundesverfassungsgericht durch Beschluß vom 8. April 1987* aufgehoben worden. Ich will nur noch einmal wiederholen, daß es sich um einen Spezialfall handelt. Der V. Senat ist nicht müde geworden, immer wieder darauf hinzuweisen, daß die Entscheidung nur Umsatzsteuerfragen betrifft. Er hat dabei seine Argumentation insbesondere darauf gestützt, daß auf dem Gebiet der Umsatzsteuer weitgehend eine Kompetenz der EWG fehlt, unmittelbar geltendes Recht zu setzen. Ich glaube nicht, daß sich dieser Fall, über den der V. Senat zu entscheiden hatte, wiederholen wird. Deswegen sehe ich auch nicht, daß sich aus dieser Entscheidung große Schwierigkeiten ergeben könnten. Der V. Senat brauchte auch nicht den Großen Senat des Bundesfinanzhofs anzurufen, obwohl sich gewisse Unterschiede zwischen dem V. und VII. Senat ergaben, denn der V. Senat hat deutlich gesagt: Spezialproblem der Umsatzsteuer.

Zur Acte-claire-Theorie: Der VII. Senat des Bundesfinanzhofs hat im Grunde diese Theorie – jedenfalls *expressis verbis* – nicht vertreten. Er steht auch jetzt ganz auf dem Boden einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes zu der Vorlagepflicht letztinstanzlicher nationalstaatlicher Gerichte, wo eine etwas variierte Acte-claire-Theorie für rechtens erklärt worden ist. Daran hält sich der VII. Senat durchaus streng. Im Einzelfall ist es allerdings nicht ganz leicht festzustellen, ob die Voraussetzungen gegeben sind, bei deren Vorliegen der Europäische Gerichtshof eine Pflicht zur Vorlage verneint. Im Grunde hält er die Nichtvorlage nur dort für zulässig, wo auch nicht der Schatten eines Zweifels besteht, daß der Gerichtshof anderer Meinung ist, als das nationale Gericht. Ob das der Fall ist, muß man allerdings vor dem Hintergrund der gesamten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes sehen: Der Fall, in dem kein Urteil des Gerichtshofes wenigstens teilweise einschlägig ist, ist relativ selten. Außerdem ist ein leerer Vorlageschematismus nicht im Sinne des ohnehin sehr belasteten Gerichtshofes.

Zum Schluß noch ein Hinweis, warum so wenig Fragen auf dem Zollrechtsgebiet zu den Gerichten kommen. Das ist mir in der Tat bis zu einem gewissen Grad ein Rätsel. Das Zusammenwirken des EG-Rechts mit dem nationalen Recht ist so kompliziert, daß sich eine Unzahl von Rechtsstreitigkeiten ergeben müßten. Trotzdem kommen nur ein, zwei Dutzend Prozesse jährlich zum Bundesfinanzhof. Ich könnte mir vorstellen, daß es gerade die Kompliziertheit des Rechtsgebietes ist, die dazu führt, daß dem Beteiligten gar nichts anderes übrig bleibt, als das Verwaltungshandeln zu

* *Anmerkung des Herausgebers*: 2 BvR 687/85, inzwischen veröffentlicht in BB 1987, 2111 und in UR 1987, 355 – dort vollständig abgedruckt.

akzeptieren. Ich habe aber auch den Eindruck, daß die Zollverwaltung keinen rein fiskalischen Standpunkt einnimmt, sondern eine durchaus wirtschaftsfreundliche Praxis hat. Deswegen kommt eine Belastung des Beteiligten vielleicht nur in relativ wenigen Fällen vor.

Prof. Dr. *Grabitz*, Berlin

Ich möchte Herrn Dr. Dänzer-Vanotti widersprechen. Er hat die Bedeutung der Entscheidung des V. Senats zu sehr heruntergespielt: Das Bundesverwaltungsgericht hat den völlig verfehlten Ansatz des V. Senats übernommen und ist nur aufgrund der Fallgestaltung zu einem anderen Ergebnis gekommen.

Zweite Bemerkung dazu: Die Anzahl der nicht rechtzeitigen Umsetzung von Richtlinien ist Legion. Dies läßt sich leicht anhand der Judikatur des Europäischen Gerichtshofes zu den Vertragsverletzungsverfahren belegen, die immer wieder angestrengt werden, weil ein Staat irgendeine Richtlinie nicht rechtzeitig umgesetzt hat. Es stellt sich hier ein generelles Problem. Auf den vergleichbaren Fall, daß ein Mitgliedstaat eine Richtlinie falsch umsetzt, hat Herr Kollege Everling hingewiesen. Dies geschieht in der Regel nicht aus bösem Willen, wie meistens bei der Nichtumsetzung, sondern aus Nachlässigkeit, aufgrund anderer Auffassung oder Interpretationsschwierigkeiten. Damit entsteht das Problem der Derogation. Ich meine daher, die Entscheidung des V. Senats ist über das Umsatzsteuerrecht hinaus von Bedeutung.

Richter am BFH Dr. *Woerner*, München

Ich möchte hier Stellung nehmen, weil ich Mitglied des Großen Senats bin und es weitgehend unbekannt zu sein scheint, unter welchen Voraussetzungen ein Senat den Großen Senat anrufen muß. Er muß ihn anrufen nicht nur, wenn der Fall unterschiedlich gelagert ist, sondern bereits dann, wenn er von den tragenden Obersätzen des Urteils eines anderen Senats abweicht. So ist auch die Entscheidung des V. Senats unter dem Gesichtspunkt zu analysieren, ob er nicht von Obersätzen des VII. Senats abgewichen ist. Es könnten vielleicht in Zukunft solche Abweichungen, die Sie mit Recht als ungut ansehen, vermieden werden. Dies wollte ich noch einmal zum Bewußtsein bringen.

Präsident des FG *Voß*, Hamburg

Ich möchte eine These von Herrn Dr. Ehle aufgreifen, die von großer Bedeutung ist für das Verhältnis zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof. Herr Dr. Ehle hat die Ansicht vertreten, daß die nationalen Gerichte den Sachverhalt vollständig aufklären sollen. Dieser These kann ich nicht zustimmen. Man muß nämlich unterscheiden zwischen der Auslegungsfrage und der Gültigkeitsfrage. Wenn ein Rechtsproblem im Gemeinschaftsrecht durch *Auslegung* zu lösen ist, dann liegt ein konkreter Fall zugrunde. Das nationale Gericht muß diesen Sachverhalt zunächst vollständig aufklären. Erst dann kann sich eine erhebliche Frage aus dem Gemeinschaftsrecht ergeben.

Wenn über die *Gültigkeit* einer Gemeinschaftsnorm zu entscheiden ist, dann wird das staatliche Gericht versuchen, den Sachverhalt im nationalen Bereich zu klären. Aber die Verantwortung für die Feststellung des Sachverhalts liegt beim Gerichtshof. Das ist nicht anders, als wenn ein nationales Gericht dem Bundesverfassungsgericht eine Rechtsfrage vorlegt. Es entsteht hier das Problem, daß die Gültigkeit des Gesetzes möglicherweise von Sachverhaltsfeststellungen abhängt. Auch im nationalen Bereich trägt das Bundesverfassungsgericht die Verantwortung für die Feststellung des Sachverhalts, nicht das vorlegende Gericht.

Darüber hinaus entsteht ein praktisches Problem: Wie soll ein nationales Gericht den Sachverhalt feststellen, der für die Gültigkeit einer Gemeinschaftsnorm von Bedeutung ist? Bei den bekannten Champignonfällen wurde eine Abgabe auf Champignons erhoben, die aus Drittstaaten, insbesondere Korea und China, eingeführt worden waren. Ausgangspunkt für die Festsetzung dieser Abgabe war die Feststellung der Kommission, daß die inländische Produktion schon hoch war, und der Markt zusätzlich von den ausländischen Produkten überschwemmt wurde. Die Kommission mußte eine schnelle Entscheidung treffen. Dazu konnte sie kein Beweiserhebungsverfahren durchführen, wie die Gerichte das normalerweise machen. Wie soll ein nationales Gericht feststellen, ob es vor drei oder vier Jahren erforderlich war, eine Abgabe zu erheben, damit aus China und Korea keine Champignons mehr auf den deutschen Markt kommen konnten?

Prof. Dr. *Friauf*, Köln

Es scheint mir notwendig, zur Ehrenrettung des V. Senats des Bundesfinanzhofs einige Bemerkungen anzufügen in bewußter Antithese zu Herrn Prof. Grabitz, mit dessen Auffassung ich im übrigen völlig übereinstimme:

Er hat geradezu glänzend die geltende Konzeption des Verhältnisses von nationalem und Gemeinschaftsrecht dargestellt.

Es trifft prinzipiell zu, daß die Antwort auf die Frage nach dem normativen Geltungsanspruch des Gemeinschaftsrechts nicht dem deutschen Zustimmungsgesetz entnommen werden kann, sondern aus dem Gemeinschaftsrecht als solchem abgeleitet werden muß. Gleichwohl war es das nationale Zustimmungsgesetz, das – in Verbindung mit Art. 24 GG bzw. den vergleichbaren verfassungsrechtlichen Grundlegungen der übrigen Mitgliedstaaten – den nationalen Rechtsbereich für das europäische Recht und dessen normative innerstaatliche Geltung geöffnet hat. Wenn aber die innerstaatliche Geltung des Gemeinschaftsrechts auf einem Normativakt des nationalen Gesetz- und Verfassungsgebers beruht, dann kann auch das Ausmaß dieser innerstaatlichen Geltung nicht unabhängig von ihrer Grundlage betrachtet werden. Die Europäischen Gemeinschaften sind eine Ordnung mit begrenzten Kompetenzen. Eine Kompetenzkompetenz i. S. des Rechts der Selbstdefinition des Umfangs ihrer Kompetenzen, wie sie eine nationale Rechtsordnung besitzt, steht den Gemeinschaften nicht zu. Sie kann ihnen in Anbetracht der fortbestehenden nationalen Souveränitäten auch nicht zukommen.

Speziell zur Richtlinienproblematik müssen wir daran festhalten, daß die Verbindlichkeit der Richtlinie als solche von der Frage ihrer unmittelbaren innerstaatlichen Geltung unterschieden werden muß. So sehr ich den prinzipiellen gemeinschaftsrechtlichen Impetus begrüße, der hinter der im Referat vorgetragenen Konzeption steht, so läuft es doch auf eine *petitio principii* hinaus, wenn vertreten wird, den Richtlinien müsse innerstaatlich unmittelbar normative Geltung beigemessen werden, um eine maximale Wirkung zu erzielen. Das geht nicht auf. Die Verbindlichkeit der Richtlinien richtet sich an die Mitgliedstaaten als solche. Die unmittelbare normative Wirkung aber würde sich gegenüber jedem einzelnen Gemeinschaftsbürger entfalten. Das sind Probleme, die auf verschiedenen Ebenen liegen. Das Streben nach größtmöglicher Wirkung der Richtlinien führt nicht zu ihrer innerstaatlichen normativen Geltung. Es muß vielmehr gegebenenfalls durch Vertragsverletzungsverfahren gegen die Mitgliedstaaten durchgesetzt werden.

In diesem Zusammenhang scheint mir der Hinweis, den Herr Prof. Everling in seinem Referat gegen Ende gegeben hat, interessant und sehr wichtig: Die Fälle, in denen der Europäische Gerichtshof eine innerstaatliche unmittelbare Verbindlichkeit von Gemeinschaftsrichtlinien vertreten hat, betreffen ausschließlich begünstigende Regelungen. Dem jeweiligen Staat sollte gegenüber seinen Bürgern die Berufung auf seine eigene Vertragsun-

treue verwehrt werden, nachdem er die den Bürger begünstigenden Regelungen der Richtlinie noch nicht umgesetzt hatte. Dies scheint mir durchaus vergleichbar zu sein mit Argumentationssträngen, mit denen im innerstaatlichen Bereich etwa die mittelbare Wirkung von Verwaltungsrichtlinien zugunsten der betroffenen Bürger begründet wird. Es geht hier nicht um eine Normativkraft im Sinne der Zugehörigkeit des Richtlinieninhalts zum nationalen Recht, sondern um eine Art Bürgerschutz, wie er bei der Anwendung von begünstigenden Verwaltungsrichtlinien z.B. nach der sog. Selbstbindungskonzeption mit Hilfe des Gleichheitssatzes begründet wurde, in anderen Fällen mit Treu und Glauben usw. Mit ähnlichen Gründen läßt sich bei begünstigenden Gemeinschaftsrichtlinien durchaus eine unmittelbare Anwendung zugunsten der Gemeinschaftsbürger vertreten. Indessen geht es nicht an, daß man durch eine Neuinterpretation der Verträge die Mitgliedstaaten dazu bringt, daß ihre innerstaatliche Ordnung generell gegenüber dem Richtlinieninhalt geöffnet ist, was sie mit ihrer Zustimmung zu den Verträgen gerade nicht auf sich genommen haben.

Zuletzt noch eine allgemeine Bemerkung. Mit einiger Sorge ist zu beobachten, daß die EG immer stärker dazu übergeht, Richtlinien übermäßig zu konkretisieren und zu spezifizieren. Auf diese Weise entstehen allmählich vollständige Gesetzgebungswerke in Richtlinienform. Die Bilanzrichtlinie, die uns in den letzten Jahren beschäftigt hat, bildet dafür ein charakteristisches Beispiel. Eine derartige Praxis war mit der Konzeption der Richtlinie im Sinne des EG-Vertrages sicher nicht gemeint. Die EG darf nicht via Richtlinie zum nationalen Ersatzgesetzgeber werden.

Prof. Dr. *Grabitz*, Berlin

Der Beitrag von Herrn Kollegen Friauf gibt mir die Gelegenheit, noch einiges zu verdeutlichen. Die Öffnung der Staatsgewalt durch das Gesetz nach Art. 24 GG bedeutet nicht, daß das Zustimmungsgesetz Maßstab für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts im einzelnen ist. Ich gebe zu, daß dieser innerstaatliche Rechtsakt, der die deutsche Staatsgewalt öffnet, gleichzeitig Grenzen setzt. Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem „Solange“-Beschuß I – II kann man auch als „Mittlerweile“-Beschuß bezeichnen – diese Grenze dort gezogen, wo fundamentale Grundsätze des deutschen Verfassungsrechts durch den Öffnungsakt verletzt werden. Der Grundrechtsschutz muß zum Beispiel gewährleistet bleiben, wie das Bundesverfassungsgericht festgestellt hat.

Der V. Senat will aus dem Zustimmungsgesetz das Ausmaß der Rechtshoheitsübertragung ableiten. Damit legt er in das Zustimmungsgesetz eine

Bedeutung hinein, die dieses nicht hat. Durch die Öffnung der Staatsgewalt wird eine neue Rechtsordnung etabliert, die sich unabhängig vom Zustimmungsgesetz fortentwickelt. Ob dieser Prozeß den Absichten des Zustimmungsgesetzgebers entspricht, ist dabei unerheblich. Eine supranationale Rechtsordnung, die mit Hoheitsrechten ausgestattet ist, wirkt eigenständig und heteronom gegenüber der innerstaatlichen Rechtsordnung.

Bei den Richtlinien des Gemeinschaftsgesetzgebers entsteht zusätzlich das Problem, ob diese überhaupt eine sogenannte unmittelbare Wirksamkeit entfalten, also Rechte und Pflichten im Verhältnis einzelner Mitgliedstaaten zu ihren Bürgern begründen. Der Conseil d'Etat hat eine unmittelbare Wirkung unter Hinweis auf den Wortlaut des Art. 189 Abs. 3 EWG-Vertrag abgelehnt. Diese Vorschrift legt fest, daß das Resultat der Richtlinie, also der materielle Rechtszustand, verbindlich ist. Die Richtlinie überläßt den innerstaatlichen Stellen nur die Wahl der Form und der Mittel. Zur Durchsetzung des EG-Rechts ist es daher unerheblich, welche innerstaatliche Stelle den materiellen Rechtszustand garantiert. Nach dem Wortlaut der Vorschrift könnte auch ein Gericht diesen Rechtszustand umsetzen.

Ich möchte den Ausführungen von Herrn Friauf noch einige Anmerkungen hinzufügen. Ich habe als Öffentlichrechtler ein ungutes Gefühl, wenn in einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts § 242 BGB zitiert wird. Ich will nicht vertiefen, ob ein Bürger durch eine Richtlinie verpflichtet werden kann, die noch nicht umgesetzt ist. Vor einer Verletzung seiner subjektiven Rechte muß er jedenfalls geschützt werden. Diese Schutzpflicht läßt sich damit begründen, daß der Staat, der die Richtlinie nicht umgesetzt hat, eine Gemeinschaftspflicht verletzt. Für den einzelnen Mitgliedstaat besteht eine Loyalitätspflicht, eine Pflicht zur Gemeinschaftstreue. Das Bundesverfassungsgericht hat wiederholt Rechtspflichten der Legislative zur Schaffung des Nichteheichen-Rechts, des Gleichberechtigungsrechts, des Strafvollzugsrechts usw. in eine unmittelbare Rechtsbeziehung umschlagen lassen, wenn der Gesetzgeber Verfassungspflichten verletzt hatte. Dann wirkt Verfassungsrecht unmittelbar und wird durch den Richter konkretisiert. Für die fehlende Umsetzung von Richtlinien gilt entsprechendes. Die mangelnde Handlung des Staates wird ersetzt durch eine Konkretisierung der im Gemeinschaftsrecht angelegten Verpflichtung zur Gemeinschaftstreue.

Ich gebe Ihnen auch in dem Punkt Recht, Herr Friauf, daß die Richtlinien sehr detailliert geworden sind. Das ist ein Streit, der schon dreißig Jahre lang geht. Es hat noch niemand herausgefunden, wie detailliert sie sein dürfen. Ob z. B. bei der Bilanzrichtlinie ein Übermaß an Detailliertheit besteht, kann ich im Augenblick nicht beurteilen. Es bleibt aber oft kein an-

derer Weg, wenn man eine Rechtsvereinheitlichung erreichen will. Deshalb glaube ich, liegt die Unterscheidungslinie nicht zwischen Verordnungsgebung der Gemeinschaft und Richtlinienggebung, sondern im formalen Bereich. Die Richtlinie erlaubt es, Regelungen des Gemeinschaftsrechts in die bestehende Rechtsordnung einzupassen. Als Beispiel sei das Aufenthaltsgesetz-EWG erwähnt. Der deutsche Gesetzgeber brauchte nur noch darauf zu verweisen, daß ausländerrechtliche Maßnahmen ergriffen werden dürfen, wenn sie im Sinne oder zugunsten des Schutzes der öffentlichen Sicherheit und Ordnung (i. S. von Art. 48 ff. EWG-Vertrag) gerechtfertigt sind.

Richter am EuGH Prof Dr. *Everling*, Luxemburg

Zu den Ausführungen von Herrn Kollegen Grabitz ein paar Ergänzungen. Ich bin der Meinung, man sollte nicht dauernd in dem Widerspruch zwischen Europäischem Gerichtshof und Bundesfinanzhof herumwühlen. Die Zeit ist ein Faktor, der gerade in der Gemeinschaftsentwicklung sehr viele Dinge heilt und klärt, und der auch zu einer Fortentwicklung führt. Ich habe vorhin schon darauf hingewiesen, daß sich die Reaktionen des Conseil d'Etat und des Bundesfinanzhofs unterscheiden. Der Conseil d'Etat lehnt es in der Regel ab, den Vorrang des Gesetzes zu durchbrechen. Gegenüber Verordnungen wendet der Conseil d'Etat dagegen die Richtlinien unmittelbar an. Die unmittelbare Anwendbarkeit ergibt sich nach seiner Auffassung aus dem Legalitätsprinzip. Der Bundesfinanzhof geht insofern weiter. Im übrigen möchte ich hervorheben, daß der Bundesfinanzhof bei weitem an der Spitze aller Gerichte der Gemeinschaft mit Vorlagen an den Gerichtshof liegt.

Noch eine Bemerkung zur Richtlinie: Sie hat sich nicht bewährt. Es ist nicht einfach, den Grad zu finden, in dem sie detailliert sein soll. Nach allgemein anerkannter Theorie und nach der Praxis der EWG-Organen dürfen Richtlinien so detailliert sein, wie es im konkreten Fall zur Durchführung des jeweiligen Ziels erforderlich ist. Die Gemeinschaftsorgane sollen damit die für die Erledigung ihrer Aufgaben erforderlichen Kompetenzen erhalten. Die Beurteilung ist deshalb schwierig, weil EWG-Vertrag und Gemeinschaftsverfassung ihrerseits dynamisch fortentwickelt werden. Man kann nicht von einer statischen Betrachtung ausgehen.

Bei der Umsetzung von Richtlinien ergeben sich in allen Mitgliedstaaten größte Schwierigkeiten. Italien und Belgien werden ständig verurteilt, weil sie die Richtlinien nicht rechtzeitig oder nicht vollständig umsetzen, aber auch die Bundesrepublik ist insoweit betroffen. Der Gerichtshof stellt also fest, daß dem einzelnen Rechte vorenthalten werden. Ich möchte noch ein-

mal ausdrücklich darauf hinweisen: Die Theorie, die Herr Grabitz vertreten hat, stimmt nicht in allen Punkten mit der des Gerichtshofes überein. Der Gerichtshof vermeidet schon seit vielen Jahren den Begriff „unmittelbare Wirkung“ oder „unmittelbare Geltung“ von Richtlinien. Er spricht statt dessen dem einzelnen Staatsbürger Rechte gegenüber dem vertragswidrigen Staat zu. Der einzelne darf sich darauf „berufen“, daß die Richtlinie subjektive Rechte zuerkennt, die ihm vorenthalten werden. Andererseits billigt der Gerichtshof der Richtlinie keine Kraft zu *Lasten* einzelner zu. Damit hat er auf den Vorwurf der nationalen Gerichte reagiert, er betreibe Rechtsfortbildung über den Wortlaut des Art. 189 EWG-Vertrag hinaus. Die Grenze zur Verordnung würde tatsächlich völlig verwischt, wenn die Richtlinie auch zu Lasten des einzelnen gelten könnte. Vielleicht kann diese Präzisierung auch den V. Senat zu einer flexibleren Rechtsprechung veranlassen: Zumindest in diesem Fall hat er sich eindeutig über eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs in demselben Verfahren hinweggesetzt. Man sollte das aber nicht dramatisieren. Wir befinden uns hier auf einem neuen Rechtsgebiet und der richtige Weg ist nicht einfach zu finden.

Prof. Dr. *Ruppe*, Graz

Ich habe eine Verständnisfrage zum Referat von Herrn Dr. Dänzer-Vannotti. Er hat uns einleitend gesagt, daß Zölle nicht unter den Steuerbegriff der AO fallen, weil sie nicht mehr der Erzielung von Einnahmen dienen. Das hat mich erstaunt, weil damit das Zollrecht völlig vom Steuerrecht abgekoppelt wird. In den Freihandelsabkommen, die die EWG mit diversen Staaten abgeschlossen hat, gibt es Artikel, die einen Abbau der Finanzzölle vorsehen. Im Verhältnis zu Staaten, mit denen keine Abkommen geschlossen wurden, existieren dann offenbar weiterhin Finanzzölle.

Außerdem würde mich interessieren, wie die Zollrechtler den Finanzzoll definieren. Im Steuerrecht bestehen erhebliche Schwierigkeiten, wirtschaftslenkende Maßnahmen und Begünstigungen von den finanziellen Regelungen und den Fiskalzielen der Besteuerung abzugrenzen. Das Zollrecht hat offenbar die maßgeblichen Kriterien gefunden, wie man den Finanzzoll von dem lenkenden Zoll und dem Schutzzoll abgrenzt. Ich bin sehr gespannt, ob es hier Kriterien gibt, die auch im allgemeinen Steuerrecht anwendbar sind.

Rechtsanwalt Dr. *Ehle*, Köln

Auf die Frage von Herrn Voß zum Problem der Sachverhaltsaufklärung darf ich antworten:

Wir befinden uns in einer Pattsituation. Die Finanzgerichte stehen in der Tat bei der Frage der Gültigkeit einer Verordnung auf dem Standpunkt, der Gerichtshof möge den Sachverhalt aufklären. Der Gerichtshof vertritt demgegenüber die Ansicht, bei Vorabentscheidungen von Rechtsfragen auf der Grundlage des Art. 177 EWG-Vertrag sei es Aufgabe der vorliegenden Gerichte, den Sachverhalt zu ermitteln. Ich glaube, diese Situation kann man nur dadurch lösen, daß ein nationales Gericht dem Europäischen Gerichtshof im Rahmen einer Gültigkeitsprüfung der Verordnung auch die Frage vorlegt, welches Gericht den für die Entscheidung über die Gültigkeit einer EWG-Verordnung maßgebenden Sachverhalt zu ermitteln und festzustellen hat.

Richter am EuGH Prof. Dr. *Everling*, Luxemburg

Ich möchte zu den Ausführungen von Herrn Dr. Ehle Stellung nehmen. Mir ist kein Urteil bekannt, in dem gesagt wurde, in Fragen der Gültigkeit werde der Sachverhalt in der Weise zugrundegelegt, wie ihn das vorliegende Gericht ermittelt hat. In dem Fall, den Sie angesprochen haben, hat die Kammer aus Zahlen, die von der Kommission unterbreitet wurden, gewisse Folgerungen gezogen. Ob damit die Sachaufklärung vollständig war, darüber kann man verschiedener Meinung sein. Der Gerichtshof hat es in diesem Fall aber als seine Aufgabe angesehen, die Zahlen zu ermitteln. Er hat allerdings nicht den Zeugen befragt, den Sie angeboten haben. Ich bin mit Herrn Voß einer Meinung: Wenn das vorliegende Gericht den Sachverhalt nicht vollständig ermittelt hat, muß der Gerichtshof Sachaufklärung betreiben, soweit das zur Entscheidung über die Gültigkeit eines Rechtsaktes erforderlich ist. In Fällen der Auslegung eines Rechtsaktes darf er es nicht. In diesem Zusammenhang möchte ich bemerken, daß es hilfreich wäre, wenn die nationalen Gerichte die Kommission als Sachverständigen zitieren könnten, um sie darüber anzuhören, warum entscheidungserhebliche Regelungen erlassen worden sind. Ich kenne das nationale Verfahrensrecht nicht ausreichend, aber ich halte ein solches Vorgehen für nützlich.

Richter am BFH Dr. *Dänzer-Vanotti*, München

Zur Frage, ob Zölle Steuern sind: Zölle gelten nach § 3 Abs 1 Satz 2 AO als Steuern. Sämtliche allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften finden daher auch auf Zölle Anwendung. Für mich bestand das definitorische Problem, ob Zölle auch materiell Steuern sind. Meiner Ansicht nach sind nicht alle Voraussetzungen des Steuerbegriffs der AO erfüllt. Die Einnahmeerzielungsabsicht ist bei den Zöllen des Gemeinsamen Zolltarifs nicht

einmal nebenbei gegeben. Es gibt in der EWG keine Finanzzölle mehr, sie mußten abgeschafft werden (Art. 17, 22 EWG-Vertrag). Die Finanzzölle hätten auch erhebliche Schwierigkeiten bei der Aufstellung des Gemeinsamen Zolltarifs verursacht.

Wie man Finanzzölle identifiziert, ist eine nicht ganz einfache Frage. Finanzzölle haben nach Absicht desjenigen, der sie eingeführt hat, einen Einnahmeerzielungseffekt. Wie stellt man das fest? Sind Zölle auf Bananen Finanzzölle, weil Bananen bei uns nicht produziert werden? Es handelt sich dabei meiner Ansicht nach um wirtschaftspolitische Zölle, denn es gibt Konkurrenzprodukte, z. B. Apfelsinen. Ich gebe zu, es ist schwierig festzustellen, wann ein Finanzzoll vorliegt. Aber man kann jedenfalls festhalten, daß in der EWG keine Finanzzölle mehr existieren. Es gibt nur noch Zölle, mit denen wirtschaftspolitische Zwecke verfolgt werden. Die Einnahmen, die daraus resultieren, sind ein reiner Reflex.

Prof. Dr. *Grabitz*, Berlin

Ich möchte zu der Frage Stellung nehmen, ob Richtlinien auch dann unmittelbar anwendbar sind, wenn sie zu Lasten des Bürgers etwas regeln, was noch nicht durch die staatliche Gesetzgebung umgesetzt ist. Ich bin der Auffassung, daß sie unmittelbar anwendbar sind. Ich halte in diesem Falle den Gesichtspunkt der Diskriminierung für entscheidend. Man kann diesen Aspekt als Unterfall des Gleichheitssatzes auffassen. Nehmen wir an, die Richtlinie ist in 11 von 12 Mitgliedstaaten umgesetzt worden. Man muß sich die Situation derjenigen vorstellen, die in den 11 Mitgliedstaaten die Lastschuld zu tragen haben. Wenn man eine unmittelbare Wirkung der Richtlinien ablehnt, so ist der Bürger in dem Staat, der noch nicht umgesetzt hat, bevorzugt. Ich sehe nicht ein, wie sich das rechtfertigen läßt. Man kann einwenden, daß Verstöße gegen Art. 20 Abs. 3 GG einer gesetzlichen Grundlage bedürfen. In diesem Fall wird jedoch die nationale gesetzliche Grundlage durch eine Rechtsnorm des Gemeinschaftsrechts ersetzt oder substituiert. Ich glaube, das ist der entscheidende Gesichtspunkt: Hier wird dem Bürger eines Staates für eine gewisse Zeit eine Bevorzugung eingeräumt, die mit dem auch im Gemeinschaftsrecht geltenden allgemeinen Gleichheitssatz oder dem Diskriminierungsverbot aus Gründen der Staatsangehörigkeit nicht vereinbar ist. Dieser Rechtssatz hat einen höheren Rang als irgendeine Vorschrift des nationalen Verfassungsrechts, wie z. B. Art. 20 Abs. 3 GG. Er ist auch bei der Auslegung von Art. 189 Abs. 3 EWG-Vertrag zu berücksichtigen. Ich vermag keinen Rechtfertigungsgrund im Sinne einer Gerechtigkeitsvorstellung zu erkennen, die es erlaubt, Bürger eines Staates gegenüber allen anderen auch nur

vorübergehend besser zu behandeln. Es steht fest, daß die Last auch ihnen auferlegt werden muß oder hätte auferlegt werden müssen. Der Gerichtshof hat diesen Gesichtspunkt bisher nicht ausgesprochen, weil er dazu Akzeptanz braucht. Aber ich bin überzeugt, Herr Everling, auch der Gerichtshof unterliegt im Laufe der Zeit der besseren Erkenntnis.

Dipl.-Finanzwirt *Bratner*, Nürnberg

An Herrn Lux möchte ich die Frage stellen, wie es mit den verbindlichen Tarifauskünften innerhalb der EG steht.

Hauptverwaltungsrat *Lux*, Brüssel

Die Situation in den EG-Mitgliedstaaten ist uneinheitlich. In der Bundesrepublik Deutschland sind die Bedingungen gesetzlich festgelegt, unter denen eine verbindliche Zolltarifauskunft erteilt wird (§ 23 ZG). Die Vorschrift gewährt ausdrücklich einen dreimonatigen Vertrauensschutz. In anderen Mitgliedstaaten bestehen keine vergleichbaren Regelungen. Die Verbindlichkeit ergibt sich z. B. in Frankreich aus dem Grundsatz, daß man auf Anfrage von der zuständigen Behörde eine schriftliche Auskunft erhält, die vor ihrer Erteilung dem Ministerium vorgelegt und geprüft worden ist. In England gibt es einen Grundsatz, der dem Grundsatz von Treu und Glauben vergleichbar ist. Wenn die Verwaltung hier eine Auskunft erteilt, dann muß sie sich daran festhalten lassen, sofern nicht später Rechtsänderungen eintreten. Die Kommission hat schon vor längerer Zeit den Vorschlag gemacht, dieses Institut zu harmonisieren und eine EWG-Verordnung zu erlassen. Diese Arbeiten sind zur Zeit ins Stocken geraten. Ich hoffe, daß wir im nächsten Jahr ein einheitliches Institut bekommen. Nur werden Sie wohl niemals eine Auskunft bekommen, die z. B. in Deutschland erteilt wird und in anderen Mitgliedstaaten gültig ist. Ich will ein ganz praktisches Beispiel bringen. Wenn in Griechenland eine verbindliche Zolltarifauskunft erteilt wird, dann wird diese auf Griechisch erteilt. Dabei genügt es nicht, die Tarifnummer auf einem einheitlichen Formular anzugeben. Die Griechen müssen die Warenbezeichnung lesen können, und wir müssen lesen können, für welche Waren die Auskunft erteilt worden ist. Dann muß verglichen werden, ob es sich bei der eingeführten Ware um die in der Auskunft beschriebene Ware handelt. Die Zollbeamten in Deutschland können nicht alle acht übrigen Gemeinschaftssprachen lernen. Und sobald wir anfangen, die Sprachen zu begrenzen, z. B. auf Englisch und Französisch, wird sich die deutsche Zollverwaltung dagegen wehren, daß die deutsche Sprache plötzlich nicht mehr verwendet werden

darf. Ich glaube daher, daß dieses ideale Ziel schon aus sprachlichen Gründen nicht zu erreichen ist. Die Alternative wäre, daß die EG-Kommission die Auskünfte erteilt. Dies ist aber von der Masse her nicht realisierbar. Die Bundesrepublik Deutschland allein erteilt ca. 10 000 verbindliche Zolltarifauskünfte und es gibt noch elf weitere Mitgliedstaaten. Ich halte es daher für ausgeschlossen, daß die EG-Kommission eine solche Aufgabe in absehbarer Zeit übernehmen wird. Es wird also bei den nationalen Zolltarifauskünften bleiben.

Ein weiteres Problem ergibt sich durch unterschiedliche Einreihungen in den Mitgliedstaaten, z. B. bei Zolltarifauskünften. Mit dieser Frage befaßt sich ein Ausschuß, zur Zeit der Ausschuß für das Schema des Gemeinsamen Zolltarifs. Ab 1988 wird der Ausschuß für die Nomenklatur diese Aufgabe übernehmen. Dieser Ausschuß ist für solche Fragen zuständig und soll entsprechende Maßnahmen treffen. Er könnte z. B. eine Erläuterungsverordnung schaffen, die EG-Erläuterungen anpassen, einen Tarifentscheid beschließen oder einen Einreihungsbeschluß fassen. Nur, wie Sie wissen, dauert der Entscheidungsprozeß zur Zeit noch sehr lang. Es besteht aber die Hoffnung, daß es in Zukunft durch ein strafferer Entscheidungsverfahren auch schnellere Entscheidungen geben wird.

Richter am BFH Dr. *Olbertz*, München

Herr Lux hat uns das bekannte Arsenal der Mittel zur Auslegung und Anwendung des Zolltarifs vorgeführt. Er hat in der Reihe der verbindlichen Instrumente auch die Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofes genannt. Da scheint mir eine Anmerkung am Platze. Richtig ist, daß die Entscheidungen über die Gültigkeit einer Gemeinschaftsnorm allgemein verbindlich sind. Die Auslegungsentscheidungen des Europäischen Gerichtshofes, um die es bei der Auslegung des Tarifs wegen des Vorabentscheidungsverfahrens geht, haben einen etwas anderen Charakter. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ist eine Auslegungsentscheidung für jedes Gericht in der Gemeinschaft hinreichender Grund, entsprechend zu entscheiden. Das Recht des nationalen Gerichts, abermals vorzulegen, bleibt davon unberührt. Eine erneute Vorlage ist dann geboten, wenn sich der Sachverhalt oder auch der rechtliche Hintergrund dem vorlegenden Gericht anders darstellen. Bei Auslegungsentscheidungen kann man daher nicht im streng juristischen Sinne von Allgemeinverbindlichkeit reden. Die Entscheidung wirkt im juristischen Sinne nur *inter partes*. Ich verkenne nicht, daß jede Entscheidung des Gerichtshofes auf ein Vorabentscheidungsersuchen eine sehr bedeutende Wirkung hat. Aber diese Wirkung scheint mir mehr im praktischen Bereich zu liegen. Deswegen bin ich vor-

sichtig, wenn Auslegungsentscheidungen in die Reihe der verbindlichen Instrumente für die Auslegung und Anwendung des Tarifs gestellt werden.

Hauptverwaltungsrat *Lux*, Brüssel

Herr Dr. Olbertz, ich stimme Ihnen zu. In der schriftlichen Fassung meines Vortrages habe ich dieses Problem näher ausgeführt. De facto kann man gleichwohl davon ausgehen, daß der Gerichtshof von einer Entscheidung über die Tarifierung einer Ware in späteren Verfahren nicht abweichen wird. Ich kann Ihnen ein konkretes Beispiel nennen. Der Gerichtshof hatte eine Einreihungsverordnung für rechtmäßig erkannt, die in Alkohol eingelegte Kirschen betraf. Einige Zeit später legte ein Importeur denselben Fall noch einmal mit der Begründung vor, er habe die Waren vor Inkrafttreten dieser Verordnung eingeführt. Der Gerichtshof hat selbstverständlich wieder dieselbe Tarifnummer angewendet. Wenn der Gerichtshof daher über die Einreihung in einem Vorabentscheidungsverfahren entschieden hat, dann halte ich es für völlig nutzlos, dieselbe Frage noch einmal vorzutragen. Der Gerichtshof hält an seinen Entscheidungen immer fest, obwohl ich dem rechtsdogmatischen Einwand von Herrn Dr. Olbertz zustimmen muß. De jure kann man die Sache immer wieder neu vorlegen, nur de facto bringt das nichts.

Richter am BFH Dr. *Beermann*, München

Ich möchte damit das Referat Zolltarif abschließen und zum Gebiet der Verbrauchsteuern übergehen.

Steuerberater *Columbus*, Handorf

Zunächst ein Stoßseufzer aus der Sicht eines praktizierenden Beraters. Wir haben heute nachmittag zwei Verbrauchsteuerthemen gehört. Damit ist ein Fachgebiet, das bisher als exotisch galt, etwas in den Blick der Öffentlichkeit, zumindestens in den Blick der Fachöffentlichkeit, gerückt worden. Herr Prof. Kruse hat in seinen einführenden Worten gestern morgen diesen Sachverhalt mit seinem sehr prägnanten Wort von den spezialisierten Spezialisten treffend beschrieben. Statistisch betrachtet, war dieses Exotendasein nie berechtigt. Wir haben heute ein Verbrauchsteueraufkommen von gut 100 Milliarden Mark. Wenn wir davon die Einfuhrumsatzsteuer abziehen, bleiben immer noch knapp 50 Milliarden Mark übrig. Die Wirtschaft und damit die Steuerbürger sind also von diesem Spezialsteuergebiet wesentlich mehr betroffen als allgemein angenommen wird.

Im übrigen bestehen auch in der Literatur und in der Wissenschaft Defizite. Gestatten Sie mir, diese Defizite beispielhaft aufzuführen. Herr Dr. Beermann hat in seinen Ausführungen das zentrale Gebiet der bedingten Steuerschuld nach § 50 AO angesprochen. Dabei mußte ich unwillkürlich an den Gründer und Mitverfasser der Reichsabgabenordnung Enno Bekker denken, der in seinem AO-Kommentar gesagt hat, das Gebiet der bedingten Verbrauchsteuerschulden habe bei Schaffung der AO noch weit im Dunkeln gelegen, und damit sei es inzwischen, das war etwa 1930, nicht viel besser geworden. Ich möchte hinzufügen: Auch bis heute, 1987, ist es noch nicht viel besser geworden. Was soll man z. B. davon halten, wenn ein leitender Mitarbeiter des größten Verbrauchsteuerreferats im Bundesfinanzministerium zu der zentralen Vorschrift des § 50 AO in einer bekannten Fachzeitschrift einen Artikel über etwa 35 Seiten mit 254 Anmerkungen schreibt, in dem er unter anderem 31 nichtveröffentlichte (!) Urteile der Finanzgerichte und des VII. Senats des Bundesfinanzhofes zitiert, und dies ganze mit der erklärten Absicht, „eine weitgehend verunglückte Vorschrift der AO völlig neu zu interpretieren“ (Schrömbges, ZfZ 1986, 232). Ich stelle diese Aussage nur einmal in den Raum.

In der letzten Ausgabe des bekannten AO-Kommentars Tipke/Kruse vor der AO 1977 stand zur Vorschrift des § 101 RAO, der mit der Vorverlegung der Fälligkeit für Verbrauchsteuern und die Umsatzsteuer ein sehr wichtiges Sicherungsmittel für den Fiskus enthält, die Vorschrift habe in der Praxis keine Bedeutung erlangt und sollte bei der AO-Reform abgeschafft werden.

Schließlich möchte ich meinen eigenen Berufsstand nicht ausnehmen. Auf dem letzten Steuerberaterkongreß in Hamburg hat der Präsident der Bundessteuerberaterkammer, Herr Dr. Dann, bei seiner Eröffnungsansprache darauf hingewiesen, daß die steuerberatenden Berufe auf dem Gebiete der Zölle und Verbrauchsteuern, einem Kerngebiet ihrer gesetzlichen Aufgaben nach dem Steuerberatungsgesetz, erhebliche Defizite aufzuweisen haben.

Vor diesem Hintergrund halte ich es für einen erfreulichen Anfang, daß auf dieser Tagung dieses Gebiet in den Blickpunkt der Öffentlichkeit gerückt worden ist. Damit ist ein Anstoß zur weiteren steuerjuristischen Durchdringung gegeben. In diesem Sinne möchte ich zunächst dem Vorstand der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft herzlich danken. Ich glaube, mit diesem Dank wird es auch dem Schatzmeister etwas leichter fallen, das Defizit dieser Veranstaltung, von dem er gestern sprach, zu verkraften.

Mit meiner zweiten Anmerkung möchte ich an den Beitrag von Herrn Dr. Friedrich anknüpfen, der auch die Verbrauchsteuern gestreift hat. Bei seinen Ausführungen zu der zentralen Berichtigungsvorschrift des § 172 AO hat er einen kritischen Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes gegeben. Herr Dr. Beermann hat das anschließend in einer sehr eleganten Formulierung an die im Saal anwesenden Mitglieder des VII. Senats weitergereicht. Ich teile die Kritik von Herrn Dr. Friedrich. § 172 AO läßt die Änderung bestandskräftiger Steuerbescheide im Zoll- und Verbrauchsteuerbereich zu. Diese Vorschrift gilt jetzt wegen vorrangigen EG-Rechts für Zölle im wesentlichen nur noch für die inländischen Verbrauchsteuern. Es handelt sich um eine Ermessensvorschrift. Der Bundesfinanzhof, der seine langjährige Rechtsprechung zu § 94 RAO für den § 172 AO 1977 übernommen hat, hat dazu gesagt, zuungunsten des Steuerpflichtigen sei das „kann“ ein „muß“ (Vgl. BFH StRK RAO § 94 R. 22 u. R. 31 m. krit. Anm. von Tipke in StRK-Anm.). Die Verwaltung muß also trotz Bestandskraft *zuungunsten* des Steuerpflichtigen den Bescheid ändern. Der Bundesfinanzhof begründet seine Ansicht mit der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung. *Zugunsten* des Steuerpflichtigen hat der Bundesfinanzhof dagegen eine Änderung nur in Ausnahmefällen zugelassen, wenn der Änderungsgrund auch bei strengem Maßstab nicht innerhalb der einmonatigen Rechtsbehelfsfrist vorgebracht werden konnte.

Dazu zwei Bemerkungen. Erstens: Die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung, die auf Art. 20 III GG beruht, muß für beide Seiten des Steuerverhältnisses gelten, nicht nur zugunsten der Verwaltung. Sie muß auch dann Anwendung finden, wenn der Steuerpflichtige zu seinen Gunsten einen bestandskräftigen Bescheid zu ändern begehrt. Die zweite Bemerkung: Für die Differenzierung, die der Bundesfinanzhof hier vornimmt, mag es durchaus triftige Gründe geben. Die Maßstäbe, die er dabei ansetzt, erscheinen jedoch nicht sachgerecht. Dies möchte ich an einem sehr krassen Beispiel verdeutlichen. Eine Steuerpflichtige hatte in einer Branntweinsteuersache eine Begünstigung begehrt, die im gerichtlichen Verfahren vom Bundesfinanzhof abgelehnt wurde. Daraufhin gab es ein neues gleichartiges Verfahren einer anderen Klägerin, das über ein Finanzgericht an den Europäischen Gerichtshof gelangte. Der Gerichtshof entschied anders als der Bundesfinanzhof. Darauf hat die erste Klägerin, die beim Bundesfinanzhof unterlegen war, nach § 172 AO Änderung ihrer bestandskräftigen Bescheide verlangt. Und diese Änderung hat der Bundesfinanzhof nun mit einer sehr bemerkenswerten Begründung abgelehnt. Nach seiner Ansicht hätte sich die Steuerpflichtige nicht auf die Bestandskraft verlassen dürfen. Auch unter Berücksichtigung des negativen BFH-Urteils nicht, weil diese Entscheidung ein neues erstes Urteil in einer sehr schwierigen Rechtsmate-

rie und nicht etwa gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung gewesen sei. Der Bundesfinanzhof hat damit gesagt, die Klägerin hätte gegen die Rechtsauffassung seines abweichenden Urteils, aus welchen Motiven oder Erwägungen auch immer, Rechtsbehelfe einlegen müssen. Weil sie es nicht getan habe, könne sie nach § 172 AO trotz eines späteren günstigen Urteils des Europäischen Gerichtshofes nicht Berichtigung zu ihren Gunsten verlangen (Vgl. BFH BStBl. II 1981, 507).

Die Maßstäbe, die der Bundesfinanzhof anlegt, kann ich nicht mehr nachvollziehen. Ich teile insoweit die Kritik in der Literatur, daß in bestimmten Brennpunkten der Zoll- und Verbrauchbesteuerung die Rechtsprechung des VII. Senats manchmal etwas fiskalisch erscheint (Vgl. Tipke/Kruse, AO, § 172 Tz. 4; sowie neuerdings Blumers/Frick/Müller, Betriebsprüfungshandbuch, Abschn. J Zollprüfungen, Rz. 53 ff.). Vielleicht hört man dazu einmal eine Begründung und vielleicht gibt es auch Erwägungen, die in den Urteilen nicht zum Ausdruck gekommen sind.

Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Beermann*, München

Ich glaube, man kann von den Richtern des Bundesfinanzhofes nicht erwarten, daß sie eine Entscheidung verteidigen. Es ist keine persönliche Entscheidung, und ich glaube, man gesteht dem Richter zu, daß er das nicht zu tun hat. Im übrigen ist es natürlich schwer, jemanden zu finden, dem man vorwerfen kann, daß Zölle und Verbrauchsteuern in der Wissenschaft nicht die hinreichende Berücksichtigung finden. Ich würde sagen, es liegt an uns allen. Die Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft hat sich daher mit der diesjährigen Tagung große Verdienste erworben. Ich gehöre ja auch zu denen, die davon profitieren. Ich kann mich Ihrem Lob nur anschließen.

Präsident des FG *Voß*, Hamburg

Ich habe das Beratungsdefizit auf dem Gebiet des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts zum Ausgangspunkt meines Referates auf dem Steuerberaterkongreß in Hamburg gemacht. Ich wollte damit etwas dazu beitragen, diese Defizite zu beseitigen. Ich glaube, daß ein gewisses Beratungsdefizit in diesem Bereich besteht, weil es zu wenig Berater gibt, die von ihrer Seite aus dazu beitragen, das Rechtsgebiet weiter zu entwickeln.

Herr Dr. Beermann hat die Wesensmerkmale der Verbrauchsteuern hier erörtert und die Frage gestellt, ob zu den Wesensmerkmalen der Verbrauchsteuer die Abwälzbarkeit gehört. Ich meine, nach dem wirtschaftlichen Gehalt fällt die Verbrauchsteuer auf den privaten Endverbraucher.

Es ist sicher richtig, daß dieser nicht immer endgültig belastet wird. Das ist bei der Vielfalt des Verkehrs mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren gar nicht möglich. Aber die Verbrauchsteuer zielt auf die Leistungsfähigkeit des privaten Endverbrauchers ab. Dieses Wesensmerkmal wird nicht dadurch in Frage gestellt, daß es nicht in allen Fällen erreicht wird.

Hinsichtlich der Nachsteuer auf den gewerblichen Endverbraucher bin ich der Meinung, daß die Steuer in der Regel abgewälzt wird. Z. B. haben die Volkswagenwerke aufgrund ihrer Produktion einen hohen Bestand an Mineralöl. Wird die Steuer erhöht, dann wird auf den Mineralölbestand eine Nachsteuer erhoben. Das Volkswagenwerk gibt diese Nachsteuer, die ein Kostenfaktor ist, in den Preisen seiner Automobile weiter. Das funktioniert nicht immer, aber im Prinzip ist das ein Kostenfaktor, der auf den Endverbraucher abgewälzt wird. Wenn vielleicht auch nicht sofort, dann doch spätestens, wenn die Preise erhöht werden.

Das zweite Wesensmerkmal, das Herr Dr. Beermann in Frage gestellt hat, ist, daß die Verbrauchsteuer eine Steuer auf die Einkommensverwendung ist. Im Prinzip ist es eine Steuer auf die Einkommens- oder Vermögensverwendung, es sei denn, es liegt im Einzelfall keine Einkommens- oder Vermögensverwendung vor. Als Beispiel habe ich bereits angeführt, daß jemand kurz vor der Grenze eine Kiste mit Schnaps findet, sie einführt und darauf eine Verbrauchsteuer erhoben wird. Aber weil in der Regel der private Endverbraucher getroffen werden soll, ist die Einkommensverwendung Gegenstand der Steuer. Das ist auch der Standpunkt des Gesetzgebers, den er in einer Gesetzesbegründung ausdrücklich vertreten hat.

Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Beermann*, München

Eine ganz kurze Bemerkung zur Abwälzbarkeit. Ich habe in meinen Ausführungen nicht erwähnt, daß man es als eine Erscheinungsform der Abwälzbarkeit bezeichnen könnte, wenn eine Ware in die Kostenkalkulation einfließt, weil sie zur Herstellung anderer Produkte verwendet wird. Ich habe aber Bedenken, diesen Vorgang als Abwälzung zu qualifizieren. Das wollte ich ergänzend dazu sagen.

Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Dänzer-Vanotti*, München

Es müßte an sich eine reizvolle Aufgabe sein, unsere Rechtsprechung zu rechtfertigen, aber ich glaube, das würde zu weit führen. Ich will mich auf einige Anmerkungen beschränken, die die Rechtsprechung zu § 172 AO betreffen. Die EWG-Verordnungen, die Herr Dr. Friedrich uns heute

morgen vorgestellt hat, sind auch auf Verbrauchsteuern als Eingangsabgaben entsprechend anwendbar. Sie haben das, Herr Dr. Friedrich, etwas in Zweifel gezogen im Hinblick auf die nationalen Vorschriften, die die entsprechende Anwendung der Vorschriften für Zölle regeln. Ich glaube, daß Ihre Bedenken unbegründet sind, ob die gesetzliche Anordnung einer entsprechenden Anwendung der Vorschriften für Zölle auch für Rechtsakte der Gemeinschaft gilt. Diese Formulierung ist vom Gesetzgeber mit Bedacht gewählt worden. Die für Zölle anwendbaren Vorschriften sind zunächst die nationalen Vorschriften, aber soweit diese dem Vorrang des Gemeinschaftsrechts unterliegen, ist das Gemeinschaftsrecht anwendbar. Also sind auch die gemeinschaftsrechtlichen Zollvorschriften auf die Verbrauchsteuern als Eingangsabgaben entsprechend anwendbar. Und insoweit gibt es dann das Problem des § 172 AO nicht mehr und die Rechtsprechung des VII. Senates ist Makulatur.

Steuerberater *Columbus*, Handorf

Herr Dr. Dänzer-Vanotti, aufgrund Ihres Beitrages ergibt sich die Frage, welches Gewicht § 172 AO heute noch hat. Strittig ist die Anwendung für die bei der Einfuhr erhobenen Verbrauchsteuern. Für die im Inland erhobenen, d. h. für die von Raffinerien, Bierbrauereien, Alkoholbrennereien und ähnlichen verbrauchsteuerpflichtigen Betrieben hergestellten Produkte gilt das EWG-Recht nicht. In der Literatur wird allerdings diskutiert, ob man das günstigere EWG-Recht nicht nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung auch auf die inländischen Verbrauchsteuern anwenden muß. Das ist eine sehr offene Frage. Ich weiß nicht, welcher Anteil von den 50 Milliarden Mark Verbrauchsteuern ohne Einfuhrumsatzsteuer auf die Einfuhr entfällt und wieviel im Inland erhoben wird. Ich meine dennoch, daß der § 172 AO seine Bedeutung behalten wird. In den letzten 2, 3 Jahren hat der VII. Senat auch mehrfach auf die Weitergeltung seiner grundsätzlichen Rechtsprechung zu § 94 RAO hingewiesen.

Abteilungsleiter Dr. *Stobbe* bei der Oberfinanzdirektion Saarbrücken

In den Vorträgen über das Verbrauchsteuerrecht ist wiederholt der Begriff der Einkommensverwendung als Begriffsmerkmal in den Mittelpunkt gestellt worden. Dazu erscheint mir eine kurze Bemerkung notwendig.

Im Handbuch der Finanzwissenschaft, das in den zwanziger Jahren maßgeblich von Popitz redigiert worden ist, werden unter steuersystematischen Erwägungen die Steuern nach dem Einkommen und der Einkommensverwendung aufgeteilt. Dieser steuersystematische Gesichtspunkt ist

von Professor Schmölders vertieft und begründet worden. Die Einkommensverwendung wird dabei aber nicht zum Begriffsmerkmal der Verbrauch- und Aufwandsteuern erhoben. Der steuersystematische Ansatzpunkt soll nur der Erklärung dafür dienen, daß neben dem Einkommen, das nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden soll, die Verbrauchsteuern die Einkommensverwendung unter der Annahme treffen, daß nicht der Steuerträger, der Hersteller, sondern der Endverwender (Endverbraucher) diese Steuern trägt. Bei den Verbrauchsteuern geht man davon aus, daß derjenige, der Tabakwaren, Benzin oder andere verbrauchsteuerpflichtige Gegenstände kauft, sein Einkommen dafür verwendet. Sie verknüpfen nun diesen Gedanken mit dem Steuerbegriff unter dem Gesichtspunkt, daß damit auch die steuerliche Leistungsfähigkeit impliziert ist. Das war seinerzeit weder von Popitz noch von Schmölders so gedacht. Ich bezweifle auch, daß der Gesetzgeber bei der Regelung der Verbrauchsteuern die Einkommensverwendung mit dem bei der Einkommenbesteuerung relevanten Grundsatz der steuerlichen Leistungsfähigkeit verbunden und damit den Steuerbegriff der AO belastet sehen wollte.

Richter am BFH Dr. *Beermann*, München

Ich will noch einmal fragen, ob jemand einen weiteren Beitrag zu leisten hat. Ich sehe, das ist nicht der Fall. Dann möchte ich hiermit die Diskussion abschließen. Ich danke Ihnen für Ihr Interesse und muß sagen, ich bin nicht wenig überrascht, daß noch eine so große Zahl von Interessenten anwesend ist.

Resümee

Professor Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*, Bochum

I.

Die Trierer Tagung hat die Probleme des von Spezialisten verwalteten Rechts der Zölle und Verbrauchsteuern der steuerjuristischen Öffentlichkeit nahegebracht. Dafür bestand ein allgemeines Bedürfnis. Die einzelnen Tagungsbeiträge boten einen allgemeinen Überblick, dienten aber nicht nur der Einführung. Sie machten deutlich, daß die speziellen Probleme in allgemeine Zusammenhänge eingeordnet werden können und müssen. Es liegt auf der Hand, daß dabei die wissenschaftlichen Defizite greifbar wurden¹. Die grundsätzlichen Probleme wurden kontrovers diskutiert, so der Vorrang des Gemeinschaftsrechts im Zusammenhang mit der Richtlinien-Problematik², die Voraussetzungen der Richtervorlage an den Europäischen Gerichtshof³, der auch für die Verbrauchsteuern bemühte Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit⁴.

II.

Der erste Tag galt dem Neben- und Ineinander der verschiedenen Rechtsordnungen des GATT, der Europäischen Gemeinschaften und der nationalen Staaten. Er begann mit einer ökonomischen Analyse des Außensteuerrechts. Für den Außenstehenden gleichermaßen überraschend und einleuchtend formulierte *Petersmann* die These, Grundrechtsgarantien, Rechtsstaats-, Demokratie- und Sozialstaatsgarantien des deutschen Grundgesetzes und des Europäischen Gemeinschaftsrechts geböten dauerhafte gesetzliche Einschränkungen der handelspolitischen Kompetenzen und zulässigen Instrumente zur Besteuerung und Beschränkung privater Außenhandelsgeschäfte der Bürger⁵. Unter dem „Dickicht der GATT-Regeln“ lägen die Rechtsgrundsätze der Transparenz, des nichtdiskriminierenden Marktzuganges, der Verhältnismäßigkeit, des möglichst unverfälschten Wettbewerbs und des individuellen Rechts- und Gerichtsschutz-

1 S. 313.

2 S. 303, 305, 306, 309.

3 S. 299, 300.

4 S. 316, 317.

5 S. 6.

zes⁶. Es liege im nationalen rechtlichen und wirtschaftlichen Eigeninteresse der Staaten und der Bürger, diese Rechtsgrundsätze einzuhalten; damit würden den einzelnen Staaten und ihren Bürgern weder Opfer noch „Kompromisse“ abverlangt. Die Gegenansicht verharre in einem merkantilistischen Mißverständnis. Die den GATT-Regeln zugrundeliegenden Rechtsgrundsätze fänden sich in ähnlicher Weise in den nationalen Verfassungen rechtsstaatlicher Demokratien und im Europäischen Gemeinschaftsrecht wieder⁷. Vor diesem Ausgangspunkt behandelte *Petersmann* die völkerrechtswidrige Anwendung des Außenhandelsrechts der EWG als rechtsstaatliches Problem, ohne damit auf Widerspruch zu stoßen. Ebenso überzeugte *Petersmann* mit seiner These, die nichttransparente, diskriminierende und unverhältnismäßige „Grauzonen-Handelspolitik“ sei mit den gemeinschaftsrechtlichen Demokratieprinzipien nicht zu vereinbaren⁸.

Das (leider) immer noch umstrittene Verhältnis des Europarechts zum nationalen Recht war für *Grabitz* und *Everling* unproblematisch. Beide sahen das Gemeinschaftsrecht als autonome Rechtsordnung an, die auf der eigenständigen Hoheitsgewalt der Europäischen Gemeinschaften beruht. Für *Grabitz* öffnet das Zustimmungsgesetz nach Art. 24 Abs. 1 GG nur die staatliche Rechtsordnung gegenüber der unmittelbaren Geltung des Gemeinschaftsrechts, ist aber nicht Maßstab für den Umfang der Rechtsübertragung oder für die Auslegung des Gemeinschaftsrechts im einzelnen⁹. Dem widersprach *Friauf*. Er bestritt der Europäischen Gemeinschaft die Kompetenzkompetenz im Sinne eines Rechts zur Selbstdefinition ihrer Kompetenzen. Durch den Normativakt des nationalen Gesetzgebers werde das Ausmaß der innerstaatlichen Geltung des Gemeinschaftsrechts mitbestimmt¹⁰. In der Tat kann eine völlig eigenständige Hoheitsgewalt der Europäischen Gemeinschaft nur bestehen, wenn und soweit die nationalen Staaten in dem jeweiligen Bereich auf ihre Souveränität verzichtet haben. Das Zustimmungsgesetz nach Art. 24 I GG enthält aber keinen Verzicht auf die staatliche Hoheitsgewalt, sondern eine Verpflichtung zur Selbstbeschränkung¹¹. Es bestimmt daher auch den Umfang der Rechtsübertragung.

Für *Grabitz* ist der Vorrang des Gemeinschaftsrechts vor dem nationalen Recht geradezu selbstverständlich mit der Folge, daß die Richtlinien in

6 S. 11.

7 S. 12.

8 S. 23.

9 S. 39.

10 S. 303.

11 Vgl. *Maunz/Dürig*, GG, 1987, Art. 24 Tz. 4, 9.

den einzelnen Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar sind. Dies soll nicht nur für begünstigende Regelungen gelten, sondern auch für solche, die dem einzelnen Staatsbürger Verpflichtungen auferlegen¹². Bei belastenden Regelungen hielt *Grabitz* die unmittelbare Anwendung unter dem Gesichtspunkt des Diskriminierungsverbotes für erforderlich¹³. Auch dem widersprach *Friauf*. Er lehnte eine unmittelbare normative Wirkung der Richtlinien ab; die Richtlinien verpflichteten allein die Mitgliedstaaten¹⁴.

Einen Mittelweg beschritt *Everling* mit seiner Ansicht, dem einzelnen Staatsbürger stünden subjektive Rechte gegenüber dem vertragswidrigen Staat zu; eine unmittelbare Wirkung zu Lasten des einzelnen besteht nach seiner Auffassung nicht, wohl aber soll sich der einzelne darauf berufen können, daß ihm subjektive Rechte vorenthalten würden, die ihm nach der Richtlinie zustünden¹⁵. In der Tat erscheint die unmittelbare Geltung der Richtlinien mit der fortbestehenden Souveränität des nationalen Staates unvereinbar, so daß dem einzelnen nur ein subjektives Recht gegen den jeweiligen Staat zustehen kann. Darum sind auch die Gründe des BFH 143, 383 nicht so ohne weiteres von der Hand zu weisen, der den Richtlinien des Rates der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft eine unmittelbare Wirkung versagt hat¹⁶.

Zum Zeitpunkt der Tagung hatte sich das Bundesverfassungsgericht bereits auf die Seite des Europarechts geschlagen, nur war diese Entscheidung noch nicht bekannt¹⁷. Das Bundesverfassungsgericht folgt dem Europäischen Gerichtshof¹⁸, der es dem Marktbürger gestattet, sich unmittelbar auf Richtlinien zu seinen Gunsten zu berufen. Im Grunde geht es bei dieser Meinungsverschiedenheit um die Sichtweise. Wer beim nationalen Recht ansetzt, muß nach der Transformationsnorm fragen mit der Folge, daß die Richtlinien nur für die Staaten, nicht aber dessen Bürger verbindlich sind. Für denjenigen jedoch, der beim Europarecht ansetzt, ist die Rechtsfortbildung durch den Europäischen Gerichtshof zur Gewährung von Rechtsschutz zugunsten des einzelnen, mit der Folge, daß dieser sich auf die Richtlinien berufen kann, selbstverständlich. Da die jeweilige Sichtweise als solche letztlich nicht absolut ist, wird der Beschluß des Bundesverfassungsgerichts nicht das letzte Wort sein. Aus diesem Grunde war

12 S. 49.

13 S. 309.

14 S. 303.

15 S. 307.

16 Vgl. noch wieder *Weiß*, UR 1987, 359.

17 Urt. v. 8. 4. 1987 2 BvR 687/85 UR 1987, 355.

18 Slg. 1982, 53.

auch die Diskussion in Trier nützlich. Sie wird ohnehin wieder aufflammen.

Everling gewährte einen instruktiven Einblick in das Innenleben des Europäischen Gerichtshofs, indem er die Orientierungslinien der Rechtsprechung nachzeichnete. Die Voraussetzungen der Vorlagepflicht nach Art. 177 EWG-Vertrag behandelte *Everling* unter dem Gesichtspunkt der Kooperation. Er sprach sich gegen die „Acte-claire-Theorie“ aus; das nationale Gericht müsse die Sache im Zweifel vorlegen¹⁹. Unter diesem Aspekt kritisierte *Wendt* die Vorlagepraxis des VII. Senats des Bundesfinanzhofs²⁰, die *Dänzer-Vanotti* mit dem Hinweis auf die Schwierigkeiten rechtfertigte, die Voraussetzungen für die Vorlagepflicht im Einzelfall festzustellen²¹.

Everling beurteilte die Voraussetzungen der Vorlagepflicht im Einzelfall nach dem Sinn und Zweck des Art. 177 EWG-Vertrag. Da die Vorlagepflicht eine einheitliche Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch die nationalen Gerichte gewährleisten solle, müßten die nationalen Gerichte schon bei Zweifeln an der Auslegung die Sache vorlegen²².

Der nächste Schritt vom Allgemeinen zum Speziellen galt der Angleichung der nationalen Zollrechtsvorschriften. Die dabei auftretenden Schwierigkeiten beruhen nach Ansicht von *Dänzer-Vanotti* auf der Beständigkeit der traditionellen (nationalen) Systeme im Bereich der Verwaltung. Überdies sei das Zollrecht durch wirtschaftliche Grundvorstellungen geprägt, die von Staat zu Staat sehr unterschiedlich seien. Darum schätzte *Dänzer-Vanotti* die Chancen für ein Gemeinschaftszollgesetz eher skeptisch ein²³.

Die weitere Spezialisierung oblag *Friedrich*. Er behandelte das Verhältnis von nationalem Recht und Gemeinschaftsrecht bei der Erstattung, dem Erlaß und der Nacherhebung von Zöllen, Steuern und Abgaben und stieß daher sofort auf das Problem, inwieweit Gemeinschaftsrecht auch auf die Einfuhrumsatzsteuer und Verbrauchsteuern als Eingangsabgaben anwendbar ist²⁴. § 21 II UStG und die Verbrauchsteuergesetze verweisen nur allgemein auf die für Zölle geltenden Vorschriften, ohne deren gemeinschaftsrechtlichen oder nationalen Charakter zu erwähnen²⁵. Daraus folgte für *Friedrich*, daß die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über

19 S. 55.

20 S. 299.

21 S. 300.

22 S. 22.

23 S. 85.

24 S. 103.

25 S. 104, 108.

Erstattung/Erlaß neben den nationalen Regelungen anwendbar sein können. Aus der fehlenden Verweisung einzelner Verbrauchsteuergesetze auf die Nacherhebung ergab sich für ihn im Umkehrschluß, daß jedenfalls insoweit allein nationales Recht gelten soll²⁶. Dem widersprach jedoch *Dänzer-Vanotti*. Er hielt die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften auf Verbrauchsteuern als Eingangsabgaben für uneingeschränkt anwendbar²⁷. Noch einen Schritt weiter ging *Columbus* mit der Erwägung, aus Gründen der Gleichbehandlung sei das Gemeinschaftsrecht auf inländische Verbrauchsteuern anzuwenden²⁸.

Der Streit entzündete sich an § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, der wichtigsten Vorschrift über die Änderung und Aufhebung von Zoll- und Verbrauchsteuerbescheiden. *Friedrich*²⁹ und *Columbus*³⁰ wandten sich gegen die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die eine Änderung oder Aufhebung der Bescheide zugunsten des Steuerpflichtigen regelmäßig versagt, wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit des Einspruchs nicht genutzt hat. *Columbus* ist jedenfalls darin beizupflichten, daß der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung für die Verwaltung und für den Steuerpflichtigen gleichermaßen gilt. Wenn *Dänzer-Vanotti* jedoch meinte, diese Rechtsprechung zu § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sei durch das Gemeinschaftsrecht zu Makulatur geworden³¹, dann schließt dies die Anwendung des Gemeinschaftsrechts auf inländische Verbrauchsteuern ein.

III.

Der zweite Tag war darauf angelegt, Zölle, europäisches Marktordnungsrecht und Verbrauchsteuern erstmals einer erweiterten steuerjuristischen Öffentlichkeit bekannt zu machen. Infolgedessen mußten die Referenten die wesentlichen Grundlagen vortragen und sich hinsichtlich der spezifisch juristischen Streitfragen zurückhalten. Die Referate dienten der Einführung, der „Belehrung“, dem Hinweis auf die Problembereiche. Ihre Schriftfassung ist gegenüber dem mündlichen Vortrag erweitert, so daß der vorliegende Tagungsband nicht allein der Dokumentation, sondern auch dem Einstieg dient.

26 S. 109.

27 S. 317.

28 S. 317.

29 S. 100.

30 S. 314.

31 S. 317.

War man sich über die Notwendigkeit einer Einführung in die Grundlagen des Rechts der Zölle, der Marktordnung und der Verbrauchsteuern einig, so blieb die Grundfrage nach der Rechtsnatur der Zölle streitig. Für *Dänzer-Vanotti* waren die Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs keine Steuern, weil die Absicht, Einnahmen zu erzielen, nicht einmal ihr Nebenzweck sei. Durch Art. 17, 22 EWG-Vertrag seien die klassischen Finanzzölle abgeschafft worden, nicht zuletzt deshalb, weil sie erhebliche Schwierigkeiten bei der Aufstellung des Gemeinsamen Zolltarifs verursacht hätten³². Diese Aussage stieß auf die unverhohlene Skepsis von *Ruppe*³³. Dagegen meinte *Lux*, daß heute der Schutzzollgedanke im Vordergrund stehe, die Absicht, Einnahmen zu erzielen, aber gleichwohl noch immer ihr Nebenzweck sei³⁴.

Der Tag begann mit dem Zollwert, der Bemessungsgrundlage des Zolls. Auch hier ergeben sich die Rechtsgrundlagen aus dem Bereich des GATT, der Europäischen Gemeinschaft und des nationalen Rechts. Sie stellte *Glashoff* systematisch dar, ebenso das Verfahren der Zollwertermittlung, die Beteiligten, den maßgebenden Bewertungszeitpunkt, die Feststellung des Zollwerts, die Rechtsbehelfe und Übergangsprobleme. Daß die Gestaltung des Sachverhalts auch hinsichtlich des Zolls erhebliche Möglichkeiten der Steuerersparnis eröffnet, wurde nach den wenigen Bemerkungen *Glasoffs* zum strategischen Verhalten³⁵ schlagartig deutlich.

Sehr ausführlich befaßte sich *Lux* mit den Problemen des Zolltarifs. Dabei ging es ihm vor allem um die Rechtsgrundlagen (wiederum Gemeinschaftsrecht, nationales Recht, Völkerrecht, insb. GATT-Verträge) und um die Auslegung des Zolltarifs. Dabei stimmten *Lux*, *Beermann* und *Olbertz* weitgehend überein; für den nichtspezialisierten Hörer war das „bekannte Arsenal der Mittel zur Auslegung und Anwendung des Zolltarifs“ (*Olbertz*) ein Gang durch Neuland. Lediglich zu der Frage der Verbindlichkeit der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs boten die Experten verschiedene Wege an. Während *Lux* zumindest eine faktische Verbindlichkeit bejahte, verneinte *Olbertz* deren Allgemeinverbindlichkeit³⁶.

Mit den Abgaben und Erstattungen des Europäischen Marktordnungsrechts kam ein weiteres Spezialgebiet zur Sprache, das von der steuerjuristischen Öffentlichkeit bisher kaum wahrgenommen, geschweige denn aufgenommen worden ist. Darum steht der Beitrag von *Eble* am Anfang einer möglichen Rezeption dieser in der Praxis eminent wichtigen Materie;

32 S. 77.

33 S. 307.

34 S. 156.

35 S. 151.

36 S. 205, 311 f.

ob das in dem Referat *Ehles* enthaltene Basismaterial jedoch als solches erkannt wird, bleibt abzuwarten. Leider ist keiner der Diskussionsteilnehmer auf dieses Thema eingegangen; es war ersichtlich zu neu und zu ungewohnt.

Mit den Verbrauchsteuern geriet die Tagung wieder in etwas bekannteres Fahrwasser. Auch hier entzündete sich die Diskussion an einer Grundfrage. *Voß* reklamierte den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit für die Verbrauchsteuern; sie seien Steuern auf die Einkommensverwendung, der Verbrauch sei Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit³⁷. Das stieß auf den Widerspruch von *Beermann*: Die Verbrauchsteuern knüpften allein an den Ge- oder Verbrauch einer Ware an³⁸. *Beermann* wurde unterstützt von *Stobbe*; die Bezeichnung als Steuer auf die Einkommensverwendung beschreibe nur den Regelfall, der dadurch gekennzeichnet sei, daß der Hersteller die Verbrauchsteuer auf den Endverwender überwälze und dieser beim Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Gegenstände sein Einkommen verwende³⁹.

Voß stellte deutlich heraus, daß Verbrauchsteuern, ohne ihren Charakter zu ändern, auf jedes beliebige Besteuerungsgut erhoben werden können. Die Verbrauchsteuern dienten der Erzielung staatlicher Einnahmen ohne Rücksicht auf die gleichmäßige Belastung der Steuerpflichtigen. Die Abwälzbarkeit der Verbrauchsteuern, von *Voß* nur beiläufig erwähnt⁴⁰, war für *Beermann* kein Wesensmerkmal der Verbrauchsteuern. Die Abwälzbarkeit sei nur eine Folgewirkung der Verbrauchsbesteuerung; *Beermann* formulierte diese von der herrschenden Meinung abweichende Ansicht jedoch vorsichtig in der Form eines Fragesatzes⁴¹.

Die Voraussetzungen für die zur Zeit aktuelle Harmonisierung der Verbrauchsteuern behandelte *Voß*, indem er die Schranken des nationalen Gesetzgebungsrechts aufgrund des Gemeinschaftsrechts und des Diskriminierungsverbots des GATT darstellte⁴². *Schmutzer* steuerte zu diesem Thema eine Darstellung der ökonomischen, sozialen und politischen Probleme bei. Da bisher nur die Vorschläge der EG-Kommission auf dem Tisch liegen, konnte er über die künftigen Regelungen nichts sagen. Sie sind noch völlig ungewiß. Prophezeiungen gehören eben nicht zum Beruf des Juristen.

37 S. 266, 316.

38 S. 284.

39 S. 317.

40 S. 267.

41 S. 284.

42 S. 273.

Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.¹

Satzung (Auszug)

§ 2 Vereinszweck

Der Verein verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Der Verein hat den Zweck,

- a) die steuerrechtliche Forschung und Lehre und die Umsetzung steuerrechtswissenschaftlicher Erkenntnisse in der Praxis zu fördern;
- b) auf eine angemessene Berücksichtigung des Steuerrechts im Hochschulunterricht und in staatlichen und akademischen Prüfungen hinzuwirken;
- c) Ausbildungsrichtlinien und Berufsbilder für die juristische Tätigkeit im Bereich des Steuerwesens zu entwickeln;
- d) in wichtigen Fällen zu Fragen des Steuerrechts, insbesondere zu Gesetzgebungsvorhaben, öffentlich oder durch Eingaben Stellung zu nehmen;
- e) das Gespräch zwischen den in der Gesetzgebung, in der Verwaltung, in der Gerichtsbarkeit, im freien Beruf und in Forschung und Lehre tätigen Steuerjuristen zu fördern;
- f) die Zusammenarbeit mit allen im Steuerwesen tätigen Personen und Institutionen zu pflegen.

§ 3 Mitgliedschaft

- (1) Mitglied kann jeder Jurist werden, der sich in Forschung, Lehre oder Praxis mit dem Steuerrecht befaßt.
- (2) Andere Personen, Vereinigungen und Körperschaften können fördernde Mitglieder werden. Sie haben kein Stimm- und Wahlrecht.
- (3) Die Mitgliedschaft wird dadurch erworben, daß der Beitritt zur Gesellschaft schriftlich erklärt wird und der Vorstand die Aufnahme als Mitglied bestätigt.

¹ Sitz der Gesellschaft ist Köln (§ 1 Abs. 2 der Satzung). Geschäftsstelle: Bernhard-Feilchenfeld-Str. 9, 5000 Köln 51.

Vorstand und Wissenschaftlicher Beirat der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V.

Vorstand: Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh* (Vorstandsvorsitzender); Rechtsanwalt und Notar *Franz Josef Haas* (stellv. Vorsitzender); Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. *Jürgen Pelka* (Schatzmeister und Leiter der Geschäftsstelle); Rechtsanwalt Dr. *Jürgen Danzer* (Schriftführer).

Wissenschaftlicher Beirat: Prof. Dr. *Paul Kirchhof* (Vorsitzender), Richter am Bundesverfassungsgericht; Rechtsanwalt *Helmuth Becker*; Oberfinanzpräsident *Paul G. Flockermann*; Prof. Dr. *Karl Heinrich Friauf*; Rechtsanwältin Dr. *Brigitte Gast-de Haan*; Richter am Bundesfinanzhof *Rüdiger von Groll*; Richterin am Bundesfinanzhof Dr. *Ruth Hofmann*; Präsident des Bundesfinanzhofs Prof. Dr. *Franz Klein*; Ministerialdirektor a. D. Dr. *Karl Koch*; Prof. Dr. *Brigitte Knobbe-Keuk*; Prof. Dr. *Heinrich Wilhelm Kruse*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Reinhold Kreile*; Prof. Dr. *Joachim Lang*; Präsident des Bundesfinanzhofs a. D. Prof. Dr. *Heinrich List*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Arndt Raupach*; Präsident des FG Düsseldorf *Dieter Rönitz*; Prof. DDr. *Hans Georg Ruppe*; Prof. Dr. *Joachim Schulze-Osterloh*; Prof. Dr. *Hartmut Söhn*; Prof. Dr. *Gerold Stoll*; Rechtsanwalt Prof. Dr. *Joachim N. Stolterfoht*; Prof. Dr. *Klaus Tipke*; Prof. Dr. *Christoph Tizaskalik*; Ministerialdirektor Dr. *Adalbert Uelner*; Prof. Dr. *Klaus Vogel*; Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof Dr. *Lothar Woerner*.

Mitglieder

Achatz, Markus J., Dr., Universitätsassistent, Graz
Achenbach, Edgar, Oberregierungsrat, Lippstadt
Adolf, Gustav, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Innsbruck
Ahrens, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kiel
Albrecht, Richard, Student, Kiel
Allitsch, Gerold, Dr., Wirtschaftsstreuhänder, Graz
Althoefer, Klaus, Ministerialrat, Bonn-Holzlar
Altheim, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Dreieich
App, Michael, Oberregierungsrat, Karlsruhe
Arbeitsgemeinschaft Selbständiger Unternehmer, Bonn
Arnim, Hans Herbert, von, Dr., Ordentlicher Professor, Speyer
Arnold, Wolf-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Ault, Hugh J., Professor of Law, Newton, Ma.
Axer, Jochen, Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln

- Baade*, Gerhard, Steuerberater, Berlin
Baatz, Jürgen, Regierungsrat, Berlin
Babel, Helmut, Dr., Rechtsanwalt, Nürnberg
Bach, Martin, Regierungsrat, Groß-Gerau
Bach, Petra, Rechtsanwältin, Köln
Backes, Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mönchengladbach
Bader, Thiemo, Oberregierungsrat, Würzburg
Bäcker, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
Balke, Michael, Dr., wissenschaftlicher Mitarbeiter, Solingen-Wald
Bartsch, Erika, Steuerberaterin, Schömburg
Baur, Dieter, Dipl.-Kfm., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Kronberg
Baur, Ulrich, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wiesbaden
Becker, Helmut, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Becker, Jochen, Dr., Regierungsrat, Dozent, Wetzlar
Becker, Wolfgang, Oberregierungsrat, Freiburg
Beckerath, von, Hans-Jochem, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Behrendt, Wolfgang, Rechtsanwalt, Hannover
Beisel, Wilhelm, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Beisse, Heinrich, Professor, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, München
Belke, Rolf, Dr., Ordentlicher Professor, München
Bellstedt, Christoph, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Bengstrate, Jörg Peter, Steuerberater, München
Berna, Pierre, Dr., Professor für Steuerrecht, Rechtsanwalt, Luxemburg
Berthold, Marianne, Regierungsrätin, Berlin
Berwanger, Günter, Richter am Finanzgericht, Friedrichsthal
Beul, Herbert, Steuerberater, Neuwied
Beyer, Dietrich, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Beyer, Elke, Rechtsanwältin, Hamburg
Bibr, Dietrich, Dr., Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Bad Herrenalb
Bilsdorfer, Peter, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Birk, Dieter, Dr., Ordentlicher Professor, Münster
Birkenfeld, Wolfram, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Birkhan, Hermann-Josef, Regierungsrat, Berlin
Bister, Otfried, Richter am Finanzgericht, Mönchengladbach
Blaurock, Uwe, Dr., Ordentlicher Professor, Göttingen
Bleier, Reinhard, Dr., Leiter der Steuerabteilung der OEMV-AG, Wien
Blumers, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart

- Bock*, Michael, Dozent, Assessor, Marburg
Bohnert, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Düsseldorf
Bollhagen, Werner, Steuerbevollmächtigter, Ganderkesee
Bonow, Klaus-Werner, Rechtsanwalt und Notar, Jever
Bopp, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Bordewin, Arno, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Borggräfe, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Kassel
Borgmann, Olaf, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Kassel
Bornhaupt, Kurt Joachim, von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof,
München
Borst, Günther, Regierungsrat, Esslingen
Boveri & Cie AG Brown, Abtl. ZSZ, Mannheim
Bowitz, Hans-Hermann, Dr., Fachhochschule für Finanzen, Edenkoben
Brandis, Peter, Dr., wissenschaftlicher Mitarbeiter, Neuss
Brandmüller, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Starnberg
Brinkmann, Berthold, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hamburg
Brinkmann, Johannes, Dr., Rechtsanwalt, Essen
Buchweitz, Arnulf-Dankwardt, Steuerberater, Osnabrück
Bülow, Hans-Joachim, Dr., Oberregierungsrat, Neckargemünd
Buhmann, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Bund der Steuerzahler, Wiesbaden
Bundessteuerberaterkammer, Bonn
Burchardi, Friedrich, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht,
Kummerfeld
Busch, Roswitha, Dr., Steuerberaterin, Köln
Buss, Hans-Reinhard, Rechtsanwalt und Notar, Wiesmoor
- Cagianut*, Francis, Dr., Universitätsprofessor, Präsident des Verwaltungs-
gerichts, Mörschwil
Callsen, Karl-Christian, Richter am Finanzgericht, Köln
Christiansen, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Chrysant-Piltz, Ingeborg, Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin, Köln
Cirkel, Dagmar, wissenschaftliche Mitarbeiterin, Frankfurt
Classen, Andrea, Regierungsrätin, Krefeld
Classen, Rüttger, Dr., Regierungsrat, Krefeld
Claus, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dillingen
Clausen, Uwe, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Columbus, Helmut, Steuerberater, Handorf
Conscience, Kurt, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Bochum

Costede, Jürgen, Dr., Ordentlicher Professor, Göttingen
Crezelius, Georg, Dr., Ordentlicher Professor, Bamberg

Damerow, Max-Dieter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Burgdorf
Dannecker, Gerhard, Dr., wissenschaftlicher Assistent, Freiburg
Danzer, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Dortmund
Daumke, Michael, Oberregierungsrat, Berlin
Deere und Company, Steuerabteilung, Mannheim
Degenhard, Tilmann, Rechtsanwalt, Pforzheim
Dehmer, Hans, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Dehnen, Peter, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Denkl, Hellmut Rainer, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf
Deubner, Peter, Dr., Verleger, Köln
Deuschle, Gudrun, Assessorin, Dautphetal
Deuschle, Werner, Steuerberater und Rechtsbeistand, Dautphetal
Deutscher Bundestag, Bonn
Deutscher Industrie- und Handelstag, Bonn
Deutscher Steuerberaterverband, Bonn
Deutsche Steuer-Gewerkschaft, Bonn
Deutsche Treuhandgesellschaft, München
Dietz, Karl-Dieter, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neukirchen-Vluyn
Distel, Timm, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Dobroschke, Eduard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Doehlert, Helmut, Dr., Richter am Finanzgericht, Berlin
Dölemeyer, Hans-Joachim, Dr., Wirtschaftsprüfer, Bad Homburg v. d. H.
Doralt, Werner, Dr., Ordentlicher Professor, Wien
Dornfeld, Robert, Dr., Steuerberater, Köln
Dostmann, Dieter K., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Draxl, Otto, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Drenseck, Walter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gröbenzell
Dressler, Herbert, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Düll, Günther, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater und Rechtsbeistand, Nördlingen
Düsseldorfer Treuhandgesellschaft, Altenburger und Tewes, Düsseldorf

Ebeling, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hannover
Eckert, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Lehrbeauftragter, Baden
Eger, Othmar, Steuerberater, Oberndorf am Neckar

- Eggemann*, Wolfgang, Steuerberater, Düsseldorf
Egger, Josef, Leitender Regierungsdirektor, Münster
Eggesiecker, Fritz, Dr., Steuerberater, Erfstadt-Liblar
Ehmsperger, Hubert, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Eicher, Hans, Oberregierungsrat, München
Eichhorn, Franz-Ferdinand, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Eickhoff, Friedrich-Wilhelm, Steuerberater, Wuppertal
Eiselsberg, Maximilian, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Engert, Eckart, Rechtsanwalt und Steuerberater, Memmingen
Esch, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Wuppertal
Escher, Karl-Ernst, Dr., Direktor des Amtsgerichts, Wuppertal
Esser, Willy, Dr., Düsseldorf
Eulerich II, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Münster
- Falter*, Rudolf, Dr., München
Faust, Herbert, Vizepräsident des Finanzgerichts, Köln
Fedderson, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
- Federmann*, Hans-Wolfgang, Dr., Regierungsrat, Wadersloh
Fein, Wolfgang, Dr., Regierungsdirektor, Bayreuth
Feldmeier, Theodor, Rechtsanwalt und Notar, Münster
Felix, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Finken, Jürgen, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Krefeld
Fischer, Helmut L., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kitzingen
Fischer, Lothar, Richter am Finanzgericht, Memmingen
Fischer, Peter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Flaemig, Christian, Dr., Ordentlicher Professor, Alsbach
Fleck, Heinrich, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Karlsruhe
Flockermann, Paul Gerhard, Oberfinanzpräsident, Hannover
Förster, Jutta, Wissenschaftl. Mitarbeiterin, Münster
Förster, Martin, Regierungsdirektor, Bornheim-Roisdorf
Forst, Christian, Regierungsdirektor, Niederkassel
Francksen, Meent W., Dr., Regierungsrat, Düsseldorf
Freckmann, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Coesfeld
Freitag, Jens, Frankfurt
Friauf, Karl Heinrich, Dr., Ordentlicher Professor, Bensberg-Frankendorf
- Frick*, Jörg, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Friedrich, Günter, Dr., Geschäftsführer Verlag Hauffe, Freiburg
Friedrich, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Mannheim

Friederichs, Karl, Nordtreu-Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hannover
Fritsch, Werner, Dr., Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Wien
Frotscher, Gerrit, Dr., Rechtsanwalt, Deutsche Shell AG, Hamburg

Gaier, Richard, Mag. Mag. Dr., Steuerberater, Wien
Gassner, Wolfgang, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Gast-de Haan, Brigitte, Dr., Rechtsanwältin, Rendsburg
Gebel, Dieter, Richter am Finanzgericht, Neustadt a. d. Weinstraße
Geeb, Franz W., Dr., Präsident des Finanzgerichts, Koblenz
Gefäller, Wolfgang, Dr., Steuerreferent, Bonn-Bad Godesberg
Geist, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, Gauting
Gellner, Elmar, Hauptgeschäftsführer der Bundesrechtsanwaltskammer,
Bonn
Geppaart, Chris, Dr., Ordentlicher Professor, Tilburg
Gerger, Hans, Dr., Universitätsassistent, Graz
Gerlach, Karl-Heinz, Betriebswirt grad., Steuerbevollmächtigter, Münster
Gimmler, Karl-Heinz, Assessor, Koblenz
Glauflügel, Bert, Regierungsdirektor, Schwaigern
Glenk, Heinrich, Richter am Finanzgericht, München
Glötz, Herbert, Dr., Steuerberater, Wien
Goedden, Hermann, Finanzbeamter, Mülheim/Ruhr
Goegge, Harald, Berlin
Göggerle, Werner, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heilbronn
Görlich, Wolfgang, Dr., Geschäftsführer, Berlin
Görs, Hartmut, Rechtsreferendar, Augsburg
Gössler, Ivo, Steuerberater, Hamburg
Gondert, Günter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bingen
Gosch, Dietmar, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Goutier, Klaus, Dr., Dozent der Finanzakademie, Siegburg
Gräser, Waldemar, Steuerberater, Bremen
Grafinger, Hermann, Steuerberater, Linz
Gramatke, Hans-Joachim, Oberregierungsrat, Berlin
Gramülls, Alfons, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Grieger, Wolfgang, Rechtsanwalt, Flensburg
Grimme, Andreas C., Rechtsanwalt, Offenburg
Grob, Manfred, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, Burgdorf-
Ehlershausen
Groll, Rüdiger, von, Richter am Bundesfinanzhof, Breitbrunn
Grube, Georg, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Grünberg, Heiko, Richter am Finanzgericht, Köln
Grund, Ingolf, Steuerberater, Köln

- Haarmann*, Hans, Ministerialrat, Bad Honnef
Haarmann, Wilhelm, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt,
München
Haas, Franz Josef, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar,
Bochum
Hach, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Braunschweig
Härer, Lothar, Dr., Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwalt, Coburg
Hahn, Hans-Heinrich, Regierungsrat, Braunschweig
Hahn, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hagen
Hammerstein, Rolf-H., Rechtsanwalt und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Hanckel, Götz, Rechtsanwalt und Direktor, Osnabrück
Harenberg, Friedrich E., Dr., Regierungsrat, Ronnenberg
Harms, Karl-Peter, Richter am Finanzgericht, Hamburg
Harms, Monika, Richterin am Finanzgericht, Hamburg
Harrer, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Lörrach
Heber, Hans-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Düsseldorf
Heeser, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Krefeld
Heichen-Kunze, Christfriede, Regierungsrätin, Berlin
Heilmaier, Eberhard, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Rechtsan-
walt, Krefeld
Heinemann, Gerd, Wissenschaftl. Mitarbeiter am Bundesfinanzhof, Mün-
chen
Heinze, Gerhard B., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, und
Notar, Frankfurt
Helmert, Friedrich, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Münster
Helml, Martin, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Linz
Hemmelrath, Alexander, Dr., Steuerberater, München
Henkel, Udo, Deutsche Bank, Abteilg. Recht und Steuern, Düsseldorf
Hennecke, Rudolf, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Henninger, Michael-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Frankfurt
Hessler, Klaus, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bochum
Hetl, Hanns, DDr., Finanzpol. Referent der Bundeswirtschaftskammer,
Wien
Heuer, Carl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Königstein
Hey, Friedrich E. F., Dipl.-Finanzwirt, Hamburg
Heydt, Volker, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Heyll, Ulrich, Dr., Steuerberater, Berlin
Heyng, Eduard, Steuerberater, Düsseldorf
Hidien, Jürgen W., Dr., Finanzbeamter, Münster

- Hieber, Otto*, Verwaltungsrat EG-Kommission, Brüssel
Hieber, Rudolf, Steuerberater, Pliezhausen
Hiltner, Norbert, Regierungsdirektor, Dänisch Nienhof
Hintze, Hans-Rüdiger, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Bremen
Hintzen, Lothar, Dr., Richter, Bonn
Höbn, Ernst, Dr., Ordentlicher Professor, Kronbühl
Hönig, Gilbert, Steuerberater, Möhnesee
Hofmann, Ruth, Dr., Richterin am Bundesfinanzhof, München
Hollatz, Günter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Hollerbaum, Alexander, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Holz, Willy, Rechtsanwalt, Düsseldorf
Horlemann, Heinz-Gerd, Diplom-Finanzwirt, Finanzbeamter, Herzogenaurach
Horn, Ullrich, Regierungsobererrat, Offenbach
Horschitz, Harald, Dr., Professor, Fachhochschullehrer, Ludwigsburg
Horst, Helmut, Steuerberater und Rechtsbeistand, Düsseldorf
Hoyer, Jürgen Henrich, Oberregierungsrat, Wuppertal
Huberti, Emmerich M., Steuerberater, Trier
Huchatz, Wolfgang, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dozent, Münster
Hübner, Sigwart, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Stuttgart
Ivens, Heinrich, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Pinneberg
Jacobi, Peter, Rechtsanwalt, Köln
Jähnike, Götz Uwe, Richter am Finanzgericht, Mönkeberg
Jakob, Wolfgang, Dr., Ordentlicher Professor, Augsburg
Janell, Hans-Joachim, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Notar, Essen
Jansen, Alfred, Dr., Ltd. Regierungsdirektor, Aachen
Jelinek, Claus, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Jenetzky, Johannes, Dr., Professor an der Fachhochschule Finanzen, Sternenfels
Jessen, Uwe, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Berlin
Jonas, Bernd, Steuerabteilung der Krupp-GmbH, Essen
Jürgens, Günter, Dr., Oberfinanzpräsident, Köln
Kablen, Hermann, Rechtsanwalt, Nordkirchen
Kahrs, Hermann, Steuerberater, Hamburg
Kaiser-Plessow, Utta, Dr., Richterin am Finanzgericht, Köln

- Kalbhofer-Köchling*, Karl-Bernd, Student, Kassel
Kammann, Evert, Steuerberater, Nürnberg
Kaneko, Hiroshi, Prof., University / Faculty of Law, Hongo, Tokio
Kauffmann, Walter, Dr., Richter am Finanzgericht, Hamburg
Kebschull, Hans Helmut, Dr., Steuerberater, Bielefeld
Kempermann, Michael, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kempf, Uwe, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hamburg
Kemsat, Wolfgang, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Reinbek
Keßler, Rainer, Regierungsdirektor, Meckenheim
Keßler, Rüdiger, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Kienemund, Andreas, Rechtsanwalt, Bonn
Kieschke, Hans-Ulrich, Dr., Ministerialdirigent, St. Augustin
Killius, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Kimura, Konosuke, LL. M., Dozent für Steuerrecht, Tokio
Kirchhof, Paul, Dr., Ordentlicher Professor, Richter am Bundesverfas-
sungsgericht, Heidelberg
Klasmeyer, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Klauser, Werner, Richter am Finanzgericht, Karlsruhe
Kleeberg, Rudolf, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, München
Klein, Franz, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs, München
Klöcker, Reinhold, Steuerberater, Bonn
Klüting, Hans, Personalabteilung der Hoesch-AG, Dortmund
Knepper, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
Knieper, Kunibert E., Dr., Steuerberater, Handelsrichter, Wickede/Ruhr
Knievel, Karl-Heinz, Dr., Professor, Regierungsdirektor, Paderborn
Knobbe, Dietrich, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerbera-
ter, Bonn
Knobbe-Keuk, Brigitte, Dr., Ordentlicher Professor, Bonn
Koch, Hanns-Reimer, Dr., Richter am Finanzgericht, Norderstedt
Koch, Hellmut-Erhart, Regierungsdirektor, Berlin
Koch, Karl, Dr., Institut für Finanzen und Steuern, Bonn
Köbn, Rolf P., Düsseldorf
König, Andreas, Steuerberater, Montabaur
König, Ansgar, Oberregierungsrat, Esslingen a. Neckar
Kobler, Richard, Regierungsdirektor, Meckenheim
Kohlmann, Günter, Dr., Ordentlicher Professor, Köln
Koneczny, Walter, Mag. Dr., Beeidigter Buchprüfer und Steuerberater,
Wien
Korfmacher, Michael, Rechtsanwalt und Steuerberater, Düsseldorf

- Koschmieder*, Lutz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wiesbaden
Kraft, Wolfgang, Dr., Präsident des Hessischen Finanzgerichts, Kassel
Kramer, Bernhard, Dr., Regierungsdirektor, Leinfelden-Echterdingen
Kramer, Jörg-Dietrich, Dr. LL. M., Dozent und Rechtsbeistand, Siegburg
Krauss, Rolf, Oberregierungsrat, Neumünster
Kreile, Reinhold, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Kreppel, Thomas, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Kröger, Horst, Dr., Richter am Finanzgericht, Neustadt
Kroppen, Heinz M., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Krug, Alfred, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Krumland, Jürgen, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Düsseldorf
Kruse, Heinrich Wilhelm, Dr., Ordentlicher Professor, Bochum
Küchler, Carl, von, Rechtsanwalt, Hamburg
Küffner, Peter, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Landshut
Kühne, Karsten, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und vereidigter Buchprüfer, Bremen
Küntzel, Wolfram, Regierungsrat, Kaarst
Kuhlmann, Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Hamburg
Kullen, Rainer, Rechtsanwalt und Steuerberater, Sindelfingen
Kunert, Bernhard, Steuerberater, Köln
Kunert, Horst, Steuerberater und Rechtsbeistand, Itzehoe
Kunz, Peter W., Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Kupsch, Werner, Dr., Richter am Finanzgericht, Köln
Kussmann, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Dozent an der Fachhochschule für Finanzen, Nordkirchen
Kutz, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Berlin
- Lakies*, Otto, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Berlin
Lambrecht, Claus, Dr. LL. M., Richter am Finanzgericht, Korschenbroich
Land, Rolf, Richter am Finanzgericht, Köln
Lang, Joachim, Dr., Ordentlicher Professor, Darmstadt
Langbein, Volker, Dr., Rechtsanwalt, stellv. Abteilungsdirektor der BASF, Ludwigshafen
Lange, Manfred, Regierungsrat, Hannover
Langner, Joachim, Wirtschaftsberater, Bergisch Gladbach
Langohr, Thomas G., Referendar, Münster
Laube, Konrad, Ministerialrat, Bonn-Buschdorf
Laudan, Diether, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Weinheim

- Laule*, Gerhard, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Lauprecht, Gottfried, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Kiel
Lechner, Eduard, Dr., Dr., Steuerberater, Dozent, Wien
Lehmann, Horst, Dr., Vorstandsmitglied, Essen
Leiber, Kurt, Dr., Ministerialrat, Krefeld
Leiss, Wolfgang, Dipl.-Betriebswirt, Köln
Lemberg, Tidemann Ulrich, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Hamburg
Lencer, Jan Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Löhne
Ley, Ursula, Dr., Dipl.-Kfm., Steuerberaterin, Köln
Liedtke, Helmut D., Dr., Steuerreferent, Leonberg
Lieser, Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Köln
Lipps, Wolfgang, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Berlin
List, Heinrich, Dr., Professor, Präsident des Bundesfinanzhofs a. D.,
München
Löhning, Bernd, Dr., Direktor des Abgeordnetenhauses, Berlin
Lohse, Gabriele, Regierungsrätin, Berlin
Lohse, W. Christian, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, München
Longin, Franz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
Loock, Jann Dirk, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Kassel
Loos, Gerold, Dr., Dr., Chefsyndicus der Agrippina Versicherung, Köln
Lopau, Mechthild, Lektorin, Köln
Lopitzsch, Gerhard, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Heidelberg
Loritz, Karl-Georg, Dr., Ordentlicher Professor, Würzburg
Luchterhandt, Hans Friedrich, Dr., Rechtsanwalt, München
Ludwig, Werner, Leitender Regierungsdirektor, Kiel
Lüdicke, Jochen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Eppstein
Lüdicke, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Hamburg
Lütke, Albert, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Frankfurt
Lyding, Jürgen, Vorsteher des Finanzamtes, Groß-Gerau
- Macher*, Ludwig, Dr., Richter am Finanzgericht, Hechendorf
Manfreda, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Martens, Joachim, Dr., Vizepräsident des Finanzgerichts, Berlin
Martin, Suse, Dr., Richterin am Finanzgericht, München
Masset, Elmar, Steuerbevollmächtigter, Lörrach
Materne, Manfred, Oberregierungsrat, Bonn
Mathiak, Walter, Richter am Bundesfinanzhof, München
Medert, Heiko K., Syndicusanwalt, Köln
Meier, Adolf, Dr., Notar, Weißenburg i. Bay.

- Meilicke*, Heinz, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater, Bonn
Meincke, Jens Peter, Dr., Ordentlicher Professor, Köln
Mellinghoff, Rudolf, Wissenschaftlicher Mitarbeiter, Heidelberg
Menck, Thomas, Ministerialrat, Bonn
Mennel, Annemarie, Dr., Ministerialrätin, Bonn
Menze, Heinrich Franz, Justitiar, Frankfurt
Merkenich, Kurt, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
Düsseldorf
Meyn, Kurt, Steuerberater, Herford
Mielke, Klaus, Dr., Nordkirchen
Misera, Hans-Ulrich, Finanzbeamter, Berlin
Mittelsteiner, Karl-Heinz, Steuerberater, Hamburg
Moenius, Thomas, Rechtsreferendar, Forchheim
Möhrle, Sigwart, Dr., Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Mösbauer, Heinz, Dr., Professor, Speyer
Mössner, Jörg Manfred, Dr., Ordentlicher Professor, Osnabrück
Mohr, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Fürth-Stadeln
Mohr, Konrad, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Frankfurt
Montag, Heinrich, Dipl.-Kfm., Wissenschaftlicher Mitarbeiter,
Erfstadt
Monz, Gerhard, Rechtsanwalt und Notar, Berlin
Motte, Hans de la, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Norderstedt
Müffelmann, Herbert, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und
Notar, Bremen
Müller, Felix, Ministerialdirigent a. D., Königswinter
Müller, Thomas, Richter am Finanzgericht, Köln
Müller, Wolf, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Kelkheim-Münster
Müller, Wolf-Dietrich, Finanzbeamter, Essen
Müller, Wolfgang, Steuerberater, Bad Salzuflen
Müller-Dott, Johannes Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Frankfurt
Müller-Machens, Gerhard, Oberregierungsrat, Bonn
Müller-Peddinghaus, Hartmut, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuer-
recht, Duisburg
Murai, Tadashi, Dr., Ordentlicher Professor, Osaka-Fu
Mußnug, Reinhard, Dr., Ordentlicher Professor, Heidelberg
- Närger*, Günther, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Salzkotten
Naumann, Gottfried, Steuerberater, Stade
Neubof, Manfred, Notar, Düsseldorf

- Neumann*, Nikolaus, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Aachen
Neumann, Siegfried, Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar, Celle
Nieland, Michael, Regierungsdirektor, St. Augustin
Niemeyer, Gisela, Dr., Richterin am Bundesverfassungsgericht, Bonn
Northmann, Rolf-Joachim, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Hamburg
Nottelmann, Edgar, Steuerberater, Siegburg
- Oehler*, Günther, Steuerberater, Rechtsbeistand, Sersheim
Oepen, Wilhelm, Regierungsdirektor, St. Augustin
Oertel, Reiner, Dr., Regierungsrat, Bad Kissingen
Orator, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt, Wien
Orlopp, Gerd L., Ministerialrat, Bonn
Orth, Manfred, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Rockenberg
Osterlob, Lerke, Dr., Hochschulassistentin, Berlin
Ostwestfälische Revisions- und Treuband-GmbH, Bielefeld
Oswald, Wolfgang, Rechtsanwalt, Pfarrkirchen
Otto, Klaus, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Nürnberg
- Pelka*, Jürgen, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, Köln
Peltner, Alexander, Regierungsrat, München
Perske, E.-M., Rechtsanwalt und Steuerberater, Frankfurt
Peter, Karl-Friedrich, Dr., Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne
Peusquens, Herbert, Dr., Professor, Rösrath
Pezzer, Heinz-Jürgen, Dr., Richter am Finanzgericht, Ratingen
Pfeiffer, Thomas, Dr., Richter am Finanzgericht, Kiel
Pfitzner, Klaus, Regierungsrat, Alfter-Oedekoven
Pfizenmayer, Karl-Friedrich, Rechtsanwalt und Steuerberater, Berlin
Philipowski, Rüdiger, Dr., Professor, Rechtsanwalt und Steuerberater,
Alfter-Oedekoven
Picard, Holger, Steuerberater, Köln
Piltz, Detlev Jürgen, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Königswinter
Pinne, Horst, Richter am Finanzgericht, Neustadt
Plate, Horst G., Steuerberater, Ganderkesee
Plückebaum, Rudolf, Dr., Abt.-Direktor der Oberfinanzdirektion,
Münster
Pöllath, Reinhard, LL. M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
Pobl, Gerd, Staatsanwalt, Köln
Pollmann, Erika, Dr., Regierungsdirektorin, Mülheim/Ruhr

- Ponschab*, Reiner, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
- Pott*, Hans-Michael, Dr., wissenschaftlicher Assistent, Hannover
- Probst*, Ulrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Putzbrunn
- Prusko*, Dietmar, Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer,
Weiden
- Pump*, Hermann, Oberregierungsrat, München
- Rätz*, Hans, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Schwäbisch Hall
- Rainer*, Thomas, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
- Ramackers*, Arnold, Oberregierungsrat, Erkrath
- Ramer*, Rudolf A., Steuerberater, Würzburg
- Ranft*, Eckart, Präsident des Finanzgerichts, Bremen
- Rasenack*, Christian, Dr., Ordentlicher Professor, Berlin
- Raupach*, Arndt, Dr., Professor, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
- Redecker*, Winfried, Steuerberater, Buchprüfer und Rechtsbeistand,
Wetzlar
- Reger*, Gerhard, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Frankfurt
- Reim*, Hartmut, Präsident des Finanzgerichts, Münster
- Reiß*, Wolfram, Dr., Regierungsdirektor, Privatdozent, Lüdinghausen
- Reuter*, Hans-Peter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Königstein/Taunus
- Riechmann*, Klaus-Joachim, wissenschaftlicher Mitarbeiter, Minden
- Rieker*, Klaus J., Rechtsanwalt und Steuerberater, Heppenheim-
Oberlauden
- Ritter*, Wolfgang, Professor, Syndikus, Frankenthal/Pfalz
- Rodemann*, Hans-Juergen, RR/Referent-Vollstreckung, Berlin
- Röchlingsche Treuhandgesellschaft*, Mannheim
- Röbriecht*, Rüdiger, Regierungsrat, Berlin
- Rölig*, Jürgen, Steuerbevollmächtigter, Köln
- Rönitz*, Dieter, Präsident des Finanzgerichts, Düsseldorf
- Rössler*, Gerhard, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Heidelberg
- Röver*, Ruprecht, Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Berlin
- Roller*, Alfred, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Stuttgart
- Rosenberg*, Helene, Düsseldorf
- Roth*, Heinrich, Regierungsdirektor, Trier-Ruwer
- Rotthege*, Georg, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Düsseldorf
- Ruban*, Reinhild, Richterin am Bundesfinanzhof, München

- Rudloff*, Herbert, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neustadt
Rudolph, Günther, Referent LFM Hessen, Taunusstein
Rüber, Bernd, Dr., Regierungsrat, Tübingen
Rüber, Hans-Josef, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Rüssmann, Bernd, Dr., Rechtsanwalt, Bensheim
Runge, Berndt, Dr., Regierungsdirektor, Bornheim-Hemmerich
Ruppe, Hans Georg, DDr., Universitätsprofessor, Graz
- Saalfeld*, Uwe, Freiherr von, Rechtsanwalt, München
Safarik, Frantisek J., eidgen. dipl. Steuerexperte, Basel
Sagasser, Bernd, Dr., München
Salditt, Franz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied
Sammern-Frankenegg, Hansjörg, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater,
Innsbruck
Sander, Annelore, Finanzbeamtin, Berlin
Sangmeister, Bernd, Dr. LL. M., Richter am Finanzgericht, Kassel
Sauer, Gisbert, Rechtsbeistand, Berlin
Schäfer, Siegfried, Dr., Leitender Regierungsdirektor, Hannover
Schall, Herbert, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Neustadt
Scharfe, Günter, Rechtsanwalt und Steuerberater, Hagen
Schaumburg, Harald, Dr., Rechtsanwalt, Bonn-Bad Godesberg
Schaumburg, Heide, Dr., Richterin am Finanzgericht, Bonn-Bad Godes-
berg
Scheel, Peter, Dr., Vorsteher des Finanzamtes, Dortmund
Scheidle, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater,
Augsburg
Schellmann, Gottfried, Steuerberater, Brunu, Österreich
Schewe, Hans-Wolfgang, Rechtsanwalt und Steuerberater, Stuttgart
Schick, Walter, Dr., Ordentlicher Professor, Nürnberg
Schilli-Frank, Dagmar, Oberregierungsrätin, Essen
Schitag, Schwäbische Treuhand-AG, Stuttgart
Schlagbeck, Bernhard Stephan, Beeck
Schleifenbaum, Heinrich, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Siegen
Schlütter, Egon, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schmid, Jakob, Regierungsrat, Mainz
Schmidt, Hans Martin, Dr., Verleger, Köln
Schmidt, Joachim, Regierungsrat, Köln
Schmidt, Ludwig, Dr., Professor, Richter am Bundesfinanzhof, München
Schmidt-Liebig, Axel, Richter am Finanzgericht, Saarbrücken
Schmitt, Karl-Heinz, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Salzgitter

- Schmitz*, Peter, Rechtsanwalt, Siegen
Schoeck, Karl, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bayreuth
Schoeck, Thomas A. H., Regierungsdirektor, Moosburg
Schönberg, Rüdiger, Frhr. von, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Schönwandt, Jens Carsten, Richter am Finanzgericht, Freiburg
Scholsem, Jean-Claude, Dr., Lehrbeauftragter, Grace-Hollogne
Scholtz, Rolf-Detlev, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Scholz, Michael, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Schott, Karl-Heinz, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Marktleuthen
Schreven, Bernhard, Dr., Fachhochschullehrer, Aachen
Schürer-Waldheim, Reinhold, Dr., Steuerberater, Wien
Schütz, Karl-Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater, Weinheim
Schütze, Matthias, Rechtsanwalt, Berlin
Schulteis, Peter, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Bad Wildungen
Schulze, Elvira, Duisburg
Schulze zur Wiesche, Dieter, Dr., Regierungsdirektor, Nordkirchen
Schulze-Balluf, Bärbel, Richterin am Verwaltungsgericht, Köln
Schulze-Osterlob, Joachim, Dr., Ordentlicher Professor, Berlin
Schumacher, Detlef, Dr., Ordentlicher Professor, Krummhörn
Schumacher, Hans-Jürgen, Dr., Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Münster
Schumann, Erich, Rechtsanwalt, Bonn
Schuster, Herbert, Dr., Professor, Beideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien
Schwakenberg, Friedrich-Karl, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Schweda, Joachim, Dr., Thyssengas GmbH, Duisburg
Schwichtenberg, Knut W., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Schwochert, Klaus K., Professor, Fachhochschullehrer, Nordkirchen
Seeger, Siegbert, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Seest, Jan, Rechtsanwalt, Gräfelfing
Seibold, Felix, Rechtsanwalt, Utting
Sieber, Roland, Dipl.-Kfm., Steuerberater, Korntal-Münchingen
Siegel, Stefan, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Siska, Werner, Dr., Steuerberater, Wiener Neustadt
Slawik, Siegfried, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ertstadt-Liblar
Söffing, Günter, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Söhn, Hartmut, Dr., Ordentlicher Professor, Passau
Soll, Hans-Joachim, Regierungsrat, Friedrichsdorf

- Sommer*, Michael, Dr., Rechtsanwalt und Steuerberater, München
Spanner, Hans, Dr., Ordentlicher Professor, München
Speck, Wolfgang, Regierungsdirektor, Kiel
Stadie, Holger, Dr., Professor an der Fachhochschule für Öffentl. Verwaltung, Hamburg
Stäuber, Hans-Wilkin, Dr., Ministerialdirigent a. D., Bonn-Holzlar
Stabl-Sura, Karin, Rechtsanwalt, München
Stakemann, Hartwig, Dr., Präsident des Finanzgerichts, Burgwedel
Stecker, F. A., Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Römerberg
Steckel, Kurt-Holger, Rechtsanwalt am Oberlandesgericht, Düsseldorf
Steinbilper, Volker, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Steuck, Hellmut, Richter am Finanzgericht, Düsseldorf
Stöcker, Ernst Erhard, Dr., Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Köln
Stödtter, Helga, Dr., Rechtsanwältin, Legationsrätin a. D., Wentorf b. Hamburg
Stoll, Gerold, Dr., Universitätsprofessor, Wien
Stollfuß, Wolfgang, Verleger, Bonn
Stolterfoht, Joachim N., Prof. Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Freiburg
Stolze, Heinz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Emsdetten
Streck, Michael, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Köln
Ströfer, Joachim, Assessor, wissenschaftlicher Assistent, Bonn
Stümpel, Horst, Regierungsdirektor, Dortmund
Sturies, Rainer, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Heidelberg
Süchting, Hans-Peter, Finanzpräsident, Kiel
Sunder-Plassmann, Reinhard, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
- Tanzer*, Michael, Dr., Universitätsassistent, Wien
Targan, Norbert, Rechtsanwalt, Steuerberater, vereidigter Buchprüfer, Hamburg
Taucher, Otto, Mag. Dr., Assistent, Graz
Theil, Clemens, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Thiel, Jochen, Dr., Ministerialrat, Kaarst
Thiel, Rudolf, Dr., Ministerialdirigent a. D., Düsseldorf
Thode, Gerhard, Regierungsdirektor, Reinbek
Thumfart, Bruno, Sachgebietsleiter, Schwäbisch-Gmünd
Tiedtke, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, Würzburg
Tillen, Walter, Präsident des Finanzgerichts, Köln
Tipke, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, Köln
Todt, Johann Ludwig, Dipl.-Kfm., Wirtschaftsprüfer, Hamburg
Torggler, Hellwig, Dr. Dr., Rechtsanwalt, Wien

Trauband und Revision, Alpenländische, Wien
Troll, Max, Dr., Ministerialrat a. D., Bonn
Trzaskalik, Christoph, Dr., Ordentlicher Professor, Mainz

Uelner, Adalbert, Dr., Ministerialdirektor, Bonn
Uhlig, Sigmar, Dr., Regierungsdirektor, Berlin

Vallender, Klaus A., Dr., Dozent, Trogen
Venzmer, Kurt J., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Landshut
Vogel, Hans, Präsident des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Karlsruhe
Vogel, Hans-Heinrich, Dr., Universitätslektor, Lund, Schweden
Vogel, Klaus, Dr., Ordentlicher Professor, München
Vogelsang, Horst, Ministerialrat, Siegburg
Voss, Reimer, Präsident des Finanzgerichts, Hamburg

Waas, Georg, Syndikus, Ulm
Wachenhausen, Manfred, Dr., Regierungsdirektor, Bonn
Wallenstätter, Alfred, Dr., Regierungsdirektor, Höchberg
Wallenstätter, Sigrid, Dr., Oberregierungsrätin, Höchberg
Walter, Otto L., Dr., Dr. h. c., Professor, Attorney at Law, New York
Walz, W. Rainer, Dr., Ordentlicher Professor, Hamburg
Walzer, Klaus, Dipl.-Kaufmann, Steuerberater, Berlin
Wannenmacher, Wolfgang, Rechtsanwalt, München
Wartner, Otto, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, München
Wassermeyer, Franz, Prof. Dr., Richter am Bundesfinanzhof, St. Augustin
Weber, Harald, Dr., Ordentlicher Professor, Bielefeld
Weber, Hermann, Dr., Rechtsanwalt, Bad Vilbel
Weber-Grellet, Heinrich, Dr., Richter am Finanzgericht, Münster
Weckerle, Thomas, LL. M., Dr., Rechtsanwalt, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Hagen
Wegner, Jürgen, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Hamburg
Wendt, Rudolf, Dr., Ordentlicher Professor, Trier
Wenzel, Christine Eleonore, Leiterin der Neckermann Steuerabteilung, Bad Vilbel
Wenzel, Helmut, Leitender Regierungsdirektor, Haan
Werner, Stefan M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Moers
Westermann, Wolfgang, Leitender Regierungsdirektor, Wuppertal
Widmann, Siegfried, Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wiedemann, Klaus, Rechtsanwalt und Steuerberater, Grünwald
Wiese, Friedrich, Steuerberater, Rechtsbeistand, Stadtlohn
Wiesmeth, Otmar, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dinkelsbühl

- Wildlanger-Hofmeister*, Gabriela, Assessorin, Mainz
Willemsen, Arnold, Rechtsanwalt, Brühl
Wingert, Karl-Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Bonn
Winter, Gerhard, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Mülheim/
Ruhr
Winter, Hans, Dr., beeidigter Buchprüfer, Steuerberater, Graz
Wippich, Kurt, Steueramtmann, Berlin
Wirtz, Otto, Bornheim
Wölfinger, Heinrich, Rechtsbeistand und Steuerberater, Bad Homburg v.
d. Höhe
Woerner, Lothar, Dr., Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof, Mün-
chen
Woblschlegel, Hanspeter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Bremen
Wolff, Eberhard, Dr., Abteilungsdirektor, Köln
Wolff-Diepenbrock, W., Dr., Richter am Bundesfinanzhof, München
Wolfgang, Hans-Michael, Dr., Oberregierungsrat, Münster
Wolter, Eckhard, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Hamburg
Woltmann, Albrecht, Dr., Rechtsanwalt, Generalbevollmächtigter,
Nürnberg
Woring, Siegbert, Dr., Dipl.-Ökonom, Richter am Finanzgericht, Pulheim
Woring, Sigrid, Steuerberaterin, Pulheim
Worms, Martin J., Dr., Regierungsrat, Wasserlos
Wrede, Friedrich, Oberfinanzpräsident, Freiburg
Wüst, Hans Peter, Dr., Rechtsanwalt und Notar, Berlin
Wusowski, Peter, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Oldenburg
- Zeifang*, Dieter, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Ravens-
burg
Zeuschwitz, Friedrich von, Dr., Ordentlicher Professor, Gießen
Ziegler, Günther, Dr., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
München
Zitta, Rudolf, Dr., Rechtsanwalt, Salzburg

Sachregister

- Abgaben des Gemeinschaftsrechts
 - Ausfuhrerstattung, s. dort
 - Einfuhrabschöpfung, s. dort
- Abgaben mit zollgleicher Wirkung
 - Verbot 165, 226
- Abgabenordnung
 - Änderung von Bescheiden, s. dort
 - Anwendungsbereich 102
 - Einfuhrumsatzsteuer 104
 - Marktordnungsrecht 109
 - Verjährungsvorschriften 102
 - Verwaltungsakt 99
- Abschöpfung
 - Gemeinsamer Zolltarif 188
 - Zoll 164
 - Zolltarif, Anwendung 185
- Abwälzbarkeit
 - s. Steuerüberwälzung
- Acte-claire-Theorie
 - Vorlagepflicht 55, 299, 300
- Änderung von Bescheiden
 - Abgabenordnung 100
 - Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden 101
 - Einfuhrumsatzsteuer 104
 - Eingangsabgaben 103, 317
 - Ermessen 100, 314
 - formelle Bestandskraft 99
 - Gesetzmäßigkeit der Besteuerung 314
 - Haftungsbescheid 102
 - Kollision mit Gemeinschaftsrecht 103
 - Korrekturvorschriften, s. dort
 - Steuerbescheid 100
 - Verbrauchsteuern 109, 317
 - Vertrauensschutz 101
 - zugunsten des Steuerpflichtigen 101, 314
 - zuungunsten des Steuerpflichtigen 100, 314
- Äquivalenzsteuer
 - Verbrauchsteuer 279
- Agrarmarktordnung
 - Wettbewerbsverfälschung 12
- Akzise
 - Begriff 264
- Analogie
 - Gemeinschaftszollrecht 91
- Antidumpingzoll
 - Erstattungsverordnung 111
- Aufwandsteuer
 - s. Verbrauchsteuer
- Ausfuhrabgabe
 - markttechnisches Prinzip 241
 - Rechtsgrundlage 241
 - Rechtsnatur 241
- Ausfuhrerstattung
 - Arten 233
 - differenzierte Erstattung 232, 233, 236
 - Einfuhr in ein Drittland 236
 - Festsetzung 233
 - bei höherer Gewalt 237
 - markttechnisches Prinzip 232
 - Nutznießer 233
 - politische Zielsetzung 234
 - Rechtsgrundlagen 232
 - Rechtsnatur 234
 - Subvention 235
 - Verhältnismäßigkeitsgrundsatz 238
- Ausfuhrgeschäft
 - Transaktionswert 142
- Ausgleichsabgabe
 - markttechnisches Prinzip 240
 - Rechtsgrundlage 239
 - Rechtsnatur 240
 - Zulässigkeit 240
- Auslegung des Gemeinschaftsrechts
 - allgemeine Rechtsgrundsätze 61
 - Diskriminierungsverbot 65
 - EG-Richtlinie 64
 - einheitliche Auslegung und Anwendung 63, 68
 - Entstehungsgeschichte des EWG-Vertrages 59

- Funktionsfähigkeit der Gemeinschaft 62
- GATT-Regeln 66
- Gerechtigkeitsgrundsatz 53
- richterliches Vorverständnis 61
- Sachverhaltsaufklärung 302
- Sicherung des gemeinsamen Marktes 66, 68
- systematischer Zusammenhang 60
- teleologisch 60
- völkerrechtskonforme Auslegung 66
- Vorlagepflicht 55, 299
- Wortlaut 59
- Zollrecht 91
- Zolltarif, einheitliche Anwendung 63, 68
- Zustimmungsgesetz 304
- Auslegung des Zolltarifs
 - Erläuterungen des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens, s. dort
 - Erläuterungs-Verordnungen 204
 - Europäischer Gerichtshof 205, 311
 - grammatische Auslegung 202
 - Rangfolge 202
 - verbindliche Auslegungsmittel 204, 311
 - Verkehrsauffassung 209, 214
 - Vorabentscheidungsverfahren 205, 311, 312
- Außenhandel
 - Außenhandelsfreiheit 13, 25
- Außenhandelsrecht der EG
 - aktuelle Rechtsprobleme 22
 - Auslegung 20, 21
 - Harmonisierung 28
 - GATT-Recht, s. dort
 - nichtlandwirtschaftliche Güter 16
 - völkerrechtskonforme Gesetzgebung 26, 31
- Beförderungskosten
 - Transaktionswert 146
- Berichtigung
 - Änderung von Bescheiden, s. dort
 - Korrekturvorschriften, s. dort
- Bestandskraft
 - Erstattungsanspruch 119
- Bewertung
 - s. Zollwert
- Binnenmarkt
 - Begriff 67
 - Verwirklichung 79
 - Zollrechtsangleichung 80
- Biersteuer
 - Harmonisierung 293
 - Länderkompetenz 272
 - Zweck 280
- Branntweinsteuer
 - Harmonisierung 293, 298
 - Zweck 280
- Buchmäßige Erfassung
 - Erstattungsanspruch 117
 - Nacherhebung 127
- Bundesfinanzhof
 - Großer Senat, Anrufung 300, 301
- Clearing-Verfahren
 - Harmonisierung 295
- Datenträger
 - Zollerhebung 172
- Deutsche Demokratische Republik
 - Zollgebiet 87
 - Dienstleistung
 - Zollerhebung 171
 - Diskriminierungsverbot
 - EG-Richtlinien, unmittelbare Geltung 309
 - Marktordnungsrecht 223, 259
 - Rechtsgrundsatz 65
 - Verbrauchsteuer 273
- EG-Kommission
 - Beteiligung am gerichtlichen Verfahren 256, 308
 - Erstattungsanspruch, Entscheidungskompetenz 124
 - Nacherhebung, Entscheidungskompetenz 131
 - Weißbuch 289
- EG-Richtlinie
 - Auslegung 64
 - begünstigende Regelung 303
 - belastende Regelung 307, 309
 - Conseil d'Etat 306

- Detailliertheit 304, 305, 306
- Diskriminierungsverbot 309
- Europäischer Gerichtshof 303
- Legalitätsprinzip 306
- Nachteile 82, 299
- Pflicht zur Gemeinschaftstreue 305
- subjektive Rechte 47, 307
- Umsetzung 301, 306
- unmittelbare Anwendung 40, 44, 45, 47, 276, 303, 305, 306, 309
- Verbindlichkeit 303, 305, 306
- Verpflichtung des einzelnen 47, 48
- Zollrechtsangleichung 82, 299
- Einfuhrabschöpfung
 - Abgabe des Gemeinschaftsrechts 229
 - Erdrosselungsabgabe 231
 - Erhebung 228
 - Festsetzung 228, 230
 - markttechnisches Prinzip 229
 - Mitteilend der Berechnungsfaktoren 230
 - Rechtsgrundlagen 227
 - Vorteil gegenüber Zollerhebung 227
- Einfuhrumsatzsteuer
 - dynamische Verweisung 105
 - Erstattungsverordnung 106
 - Gemeinschaftsrecht, Anwendbarkeit 104, 108
 - Nacherhebungsverordnung 106
- Eingangsabgabe
 - Abgabe mit zollgleicher Wirkung 165
 - Erstattungsverordnung 116, 316
 - Gemeinschaftsrecht, Anwendbarkeit 103, 108, 316
 - Zollrecht, Anwendung 76
- Einheitliche Europäische Akte
 - Verwirklichung des Binnenmarktes 79
- Einkaufsprovision
 - Transaktionswert 145
- Einkommensverwendung
 - Verbrauchsteuer 284, 316, 317
 - Zollerhebung 77
- Einreihung
 - Harmonisierung 311
- Einstweiliger Rechtsschutz
 - s. vorläufiger Rechtsschutz
- Erdrosselungsabgabe
 - Einfuhrabschöpfung 231
- Erläuterungen der EG
 - Auslegungsmittel 208
- Erläuterungen des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens
 - Auslegungsmittel 207, 213
 - Rechtsnormqualität 207, 213
- Erlaß
 - Begriff 117
 - Erstattungsanspruch, s. dort
- Erlaßverordnung
 - s. Erstattungsverordnung
- Ermessen
 - Änderung von Bescheiden 100, 314
 - Erstattungsanspruch 115, 122
 - Rechtsprechung 65
- Erstattungsanspruch
 - Antragsprinzip 114, 122, 124
 - Bagatellklausel 125
 - Begriff 117
 - Berechtigter 123
 - bei bestandskräftigem Bescheid 119
 - Billigkeit 122
 - buchmäßige Erfassung 117
 - EG-Kommission, Entscheidungskompetenz 124
 - Entscheidungsverfahren 124
 - Ermessen 115, 122
 - GATT 133
 - bei Gewährleistung 121
 - bei Irrtum 121
 - maßgeblicher Zeitpunkt 119
 - materiellrechtliche Anknüpfung 114
 - Nachweis des Antragstellers 120
 - Rechtsbehelf 124
 - Treu und Glauben 120, 122
 - überhöhte Abgabensatzung 118
 - Verjährung 122
 - Verschulden des Antragstellers 120
 - Völkerrecht 133
 - Zollschild 118
- Erstattungsverordnung
 - Antidumpingzoll 111
 - Anwendungsbereich 116
 - Aufbau 113
 - Bedeutsamkeit 110

- Durchführungsverordnungen 112
- Einfuhrumsatzsteuer 106
- Erstattungsanspruch, s. dort
- Fallgruppen 113
- Grundverordnung 112
- Marktordnungsrecht 111, 116
- Nacherhebungsverordnung, Vergleich 126
- nationale Steuern 116
- Nebenleistungen 108
- Präferenzzoll 112
- Verbrauchsteuern 109, 316
- Währungsausgleich 116
- Europäischer Gerichtshof
 - Aufgabe 52, 73
 - Auslegung des Gemeinschaftsrechts, s. dort
 - Auslegung des Zolltarifs, s. dort
 - Direktklage 56
 - Durchsetzung von Entscheidungen 71
 - Einzelfallentscheidung 58
 - Feststellungsurteil 69
 - Gemeinschaftsrecht, s. dort
 - Gericht erster Instanz 56
 - Grundrechtsschutz 258
 - Grundsatzentscheidung 58
 - Klage Privater 56
 - Konkurrentenklage 56
 - Nichtigkeitsklage 56
 - Rechtsfortbildung 72
 - Richtlinienproblematik 303
 - Sachverhaltsaufklärung 255, 302, 308
 - Schadensersatzklage 57
 - Spruchkörper 57
 - Verbindlichkeit der Entscheidungen 69
 - Vorabentscheidungsverfahren, s. dort
 - Willensbildung 58
 - Zollrechtsstreitigkeiten 93
 - Zwangsmittel 71
- Europarecht
 - s. Gemeinschaftsrecht
- EWG-Vertrag
 - Auslegung 52, 53
 - Europäischer Gerichtshof 52
 - Gemeinschaftsrecht, s. dort
 - Marktordnungsrecht 222
- Finanzierungszinsen
 - Transaktionswert 145
- Finanzzoll
 - Begriff 77, 157, 307, 309
- Freihafen
 - Zollgebiet 88
 - Zollrechtsangleichung 88
- Garantieleistung
 - Zollwert 151
- Garantiemenge
 - Milch 246
- GATT
 - Auslegung des Gemeinschaftsrechts, s. dort
 - unmittelbare Wirkung 277
 - Verbrauchsteuern 274
 - Zollunion 79
 - Zollwert 136
 - Zollwert-Kodex 137
- GATT-Recht
 - Anwendbarkeit 17
 - Anwendungspraxis in der EG 20, 30
 - Außenhandelsrecht 12, 14
 - Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung 17, 19
 - Meistbegünstigung 9, 11
 - nationale Wirtschaftssouveränität 11
 - Rechtsgrundsätze 9, 11
 - Rechtsschutz 10, 22
 - Transparenz 9, 11, 25
 - Verhältnismäßigkeit 10, 11, 12
 - Wettbewerb 10
- Gebrauchs-Zolltarif
 - Inhalt 174
 - Rechtscharakter 175
- Gemeinsamer Markt
 - Binnenmarkt 67, 79
 - gemeinsame Außenregelung 68
 - Rechtsbegriff 43
 - Rechtsgrundlagen 41
 - Sicherung 66
- Gemeinsamer Zolltarif
 - Abschöpfung 188
 - Änderungsvorschriften, s. dort

- Auslegung des Zolltarifs, s. dort
- Bestandteile 186
- Geltungsbereich 186
- Harmonisiertes System 181, 198
- Kombinierte Nomenklatur 183, 199
- Nomenklatur der gemeinsamen Marktorganisationen 187
- Rechtsgrundlagen 197
- TARIC 184, 199
- Gemeinschaftsgewalt
 - Begriff 38
- Gemeinschaftsrecht
 - Adressaten 39, 49
 - allgemeine Rechtsgrundsätze 12, 61
 - Auslegung, s. Auslegung des Gemeinschaftsrechts
 - Außenhandelsgesetzgebung 26
 - Derogationswirkung 44, 46
 - Diskriminierungsverbot 65
 - Durchgriff 38
 - dynamischer Charakter 53, 306
 - EG-Richtlinie, s. dort
 - Einfuhrumsatzsteuer 104
 - Eingangsabgaben 103, 317
 - Entscheidungen, Anwendbarkeit 44
 - Ermächtigung, Art. 24 GG 39
 - Ermessen der Behörde 65
 - Erstattungsverordnung, s. dort
 - Europäischer Gerichtshof, s. dort
 - GATT 27
 - Geltungsgrund 34, 35, 38
 - Gemeinsamer Markt, s. dort
 - Gemeinschaftsrechtsordnung, s. dort
 - Gemeinschaftstreue 305
 - Gemeinschaftszollrecht, s. dort
 - innerstaatliche Geltung 303
 - Kollision mit innerstaatlichem Recht 43
 - Korrekturvorschriften, Kollision 103
 - Lastengleichheit 50
 - Marktordnungsrecht, s. dort
 - Nacherhebungsverordnung, s. dort
 - Rechtsfortbildung 72
 - Rechtsgleichheit 50
 - sinngemäße Anwendung 108
 - Sperrwirkung 44, 46
 - Treu und Glauben 42
- Umsatzsteuer 300
- Unabhängigkeit von Mitgliedstaaten 34, 38
 - unmittelbare Anwendung 37, 38, 39, 40, 275
 - unmittelbare Geltung 38, 39, 64
 - verbindliche Zolltarifauskunft 310
 - Verbrauchsteuern 108, 275, 316
 - Verordnung 35
 - Verordnung Rücknahme/Widerruf, s. dort
 - Vollzug 52
 - Vorrang 41, 46, 64
 - Wirkung 275
 - Zollrechtsangleichung, s. dort
 - Zollwert 138, 139
 - Zustimmungsgesetz 303, 304
- Gemeinschaftsrechtsordnung
 - Heteronomie 37
 - Kompetenz-Kompetenz 37, 303
 - Rechtsordnung 53
 - Souveränität 36, 38
 - Struktur 36
- Gemeinschaftsverträge
 - Auslegung 35
 - Begriff 34
- Gemeinschaftszollrecht
 - analoge Anwendung 91
 - Auslegung 91
 - Detailliertheit 90
 - einheitliche Anwendung 92
 - einheitliches Zollgesetz 94
 - Europäischer Gerichtshof 93
 - nationale Vorschriften, Anwendungsbereich 89
 - Systematik 87, 89, 93
 - Verständlichkeit 91
 - Zollrechtsangleichung, s. dort
 - Zollunion 81
 - Zollverwaltung 92
- Gerichtshof
 - s. Europäischer Gerichtshof
- Gerichtsverfahren
 - Angleichung 299
 - nationale Unterschiede 299
- Gesetzgebungskompetenz
 - Verbrauchsteuern 269, 272, 281
- Gesetzlicher Zolltarif

- autonomer Regelzollsatz 173
- vertragsmäßiger Regelzollsatz 173
- Getränkesteuer
 - Rechtsnatur 272
- Getreide
 - s. Marktorganisation Getreide
- Großer Senat
 - Anrufung 300, 301
- Grundrechtsschutz
 - Marktordnungsrecht 258
- Haftungsbescheid
 - Änderung 102
- Handelspolitik
 - EG-Bestimmungen 16
 - GATT-Bestimmungen 9
 - gemeinsame Handelspolitik 13
 - Grauzonen-Handelspolitik 12, 23, 25, 30
 - Handelsbeschränkungen 16, 20, 28
 - Instrumente 6, 10
 - Interventionsbedarf 8
 - ordnungspolitische Grundsatzregeln 6
 - Protektionsrente 11, 22, 24
 - Schranken durch GATT 11
 - Schutzmaßnahmen 7, 11, 29
- Harmonisiertes System
 - Kombinierte Nomenklatur 198
 - Vorteile 182
- Harmonisierung
 - Biersteuer 293
 - Branntweinsteuer 293, 298
 - Clearing-Verfahren 295
 - EG-Kommission 293
 - Mineralölsteuer 292, 298
 - Sonderverbrauchssteuern 276, 295
 - Steuerlagerverbund-System 296
 - Steuersätze 291, 294, 397
 - Steuerstruktur 291
 - Tabaksteuer 292, 298
 - Umsatzsteuer 2, 294
 - Verbrauchssteuern 273, 274, 291
 - Weinsteuer 297
 - Zollrecht, s. Zollrechtsangleichung
 - Zollwert 150
- Innerdeutscher Handel
 - Zollgebiet 87
 - Zollrechtsangleichung 87
- Innerstaatliche Organisationen
 - Begriff 36
- Internationale Organisationen
 - Begriff 36
- Irrtum
 - Nacherhebung 130
- Klage
 - Europäischer Gerichtshof 56
 - Feststellungsurteil 69
- Kombinierte Nomenklatur
 - Begriff 198
 - Ziele 199
- Kommission
 - s. EG-Kommission
- Koordinierung der nationalen Zollrechte
 - s. Zollrechtsangleichung
- Korrekturvorschriften
 - Änderung von Bescheiden, s. dort
 - Erstattungsverordnung, s. dort
 - Kollision 103
 - Nacherhebungsverordnung, s. dort
 - Überblick 98
 - Verordnung, Rücknahme/Widerruf, s. dort
- Kreditkosten
 - Transaktionswert 145
- Ladekosten
 - Transaktionswert 146
- Leistungsfähigkeit
 - Verbrauchsteuer 278, 294, 316, 317
 - Zollerhebung 77
- Lizenz
 - Transaktionswert 146
- Marktlenkung
 - Ausfuhrabgabe, s. dort
 - Ausfuhrerstattung, s. dort
 - Ausgleichsabgabe, s. dort
 - Beihilfe 242
 - Binnenmarkt 241
 - Einfuhrabschöpfung, s. dort
 - grenzüberschreitender Warenverkehr 226

- Marktorganisation Getreide, s. dort
- Marktorganisation Milch, s. dort
- Marktorganisation Zucker, s. dort
- Preise 219
- Produktionsabgabe, s. dort
- Produktionsquote 242
- Rechtsgrundlagen 222
- Währungsausgleich, s. dort
- Marktordnungsrecht
 - Abgabenordnung, Anwendbarkeit 109
 - Abschöpfungserhebungsgesetz 225
 - Beurteilungsspielraum der Gemeinschaftsorgane 257
 - Dienstanweisung 225
 - Diskriminierungsverbot 223, 259
 - Durchführungsverordnung 224, 225
 - Entwicklungsphasen 220
 - Ermessensspielraum 220
 - Erstattungsverordnung, 111, 116
 - EWG-Vertrag 222
 - gegenwärtige Rechtslage 29
 - Gesetz zur Durchführung der gemeinsamen Marktorganisation 224
 - Grundrechtsschutz 258
 - Grundsatz der Gemeinschaftspräferenz 222
 - Grundverordnung 223
 - Marktlenkung, s. dort
 - Nacherhebungsverordnung 111
 - Rechtsgrundlagen 221
 - Rechtsschutz 253
 - subjektive Rechte 258
 - Verfahrensvorschriften 226
 - Verhältnismäßigkeit 259
 - Verwaltungsverfahrensgesetz, Anwendbarkeit 110
 - vorläufiger Rechtsschutz 254
 - Zielsetzung 220
 - Zollrecht 76
- Marktorganisation
 - Eigenständigkeit 219
 - Marktlenkung, s. dort
 - Zielsetzung 219
- Marktorganisation Getreide
 - Garantieschwelle 248
 - Mitverantwortungsabgabe 248
 - Preisgarantie 248
- Marktorganisation Milch
 - Garantiemenge 246
 - Milchgarantiemengenverordnung 247
 - Mitverantwortungsabgabe 246
 - Referenzmenge 247
 - Zusatzabgabe 246
- Marktorganisation Zucker
 - Prinzip der finanziellen Neutralität 244
 - Produktionsabgabe 245
 - Produktionsquote 244
 - Tilgungsabgabe 245
- Milch
 - s. Marktorganisation Milch
- Milchgarantiemengenverordnung
 - Marktorganisation 247
- Mineralölsteuer
 - als bedingte Steuer 286
 - Harmonisierung 292, 298
 - Zweck 280
- Mitverantwortungsabgabe
 - Getreide 248
 - Milch 246
- Nacherhebung
 - Billigkeit 131
 - buchmäßige Erfassung 127
 - Dreijahresfrist 127
 - EG-Kommission, Entscheidungskompetenz 131
 - Grundtatbestand 126
 - nach gerichtlicher Ungültigkeitserklärung 129
 - nach Irrtum der Behörde 130
 - nach verbindlicher Auskunft 129
 - Nichterhebung 128
 - bei strafrechtlich verfolgbarer Handlung 128
 - Treu und Glauben 129
 - Verjährung 127
- Nacherhebungsverordnung
 - Anwendungsbereich 125
 - Aufbau 125
 - Bedeutsamkeit 110
 - Durchführungsverordnung 125
 - Einfuhrumsatzsteuer 106

- Erstattungsverordnung, Vergleich 126
- Marktordnungsrecht 111
- Präferenzzölle 112
- Verbrauchsteuern 109, 317
- Nachsteuer
 - Begriff 267
 - Gesetzgebungskompetenz 268
 - Verbrauchsteuer 267
 - als Vermögensteuer 268, 269
- Nationales Gericht
 - Sachverhaltsaufklärung 255, 302, 308
- Nebenleistung
 - Erstattungsverordnung 108
- Nichtigkeitsklage
 - Feststellungsurteil 69
 - Verbindlichkeit der Entscheidung 69
- Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens
 - NIMEXE 180
 - Standard International Trade Classification 180
- Normalpreis
 - Zollwert 140
- Präferenzzoll
 - Erstattungsverordnung 112
 - Nacherhebungsverordnung 112
- Preisermäßigung
 - Zollwertermittlung 145
- Preisgarantie
 - Getreide 248
- Produktionsabgabe
 - Eigenmittel der Gemeinschaft 243
 - markttechnisches Prinzip 242
 - Rechtsnatur 243
 - Zucker 245
- Produktionsquote
 - Zucker 244
- Produktionsrente
 - Begriff 11, 22, 24
- Provision
 - Transaktionswert 146
- Rechtsbehelf
 - Erstattungsanspruch, Entscheidung 124
 - Zollwertermittlung 150
- Rechtsfortbildung
 - Europäischer Gerichtshof 72
- Rechtsschutz
 - Beurteilungsspielraum der Gemeinschaftsorgane 257
 - Europäischer Gerichtshof, s. dort
 - GATT-Recht, s. dort
 - Marktordnungsrecht 253
 - Sachverhaltsaufklärung 255
 - subjektive Rechte 258
 - vorläufiger Rechtsschutz 254
 - Zuständigkeit der Gerichte 254
- Richterrecht
 - Europäischer Gerichtshof 72
- Richtlinie
 - s. EG-Richtlinie
- Rücknahme
 - s. Verordnung
 - Rücknahme/Widerruf
- Sachverhaltsaufklärung
 - Beteiligung der Kommission 256, 308
 - Europäischer Gerichtshof 255, 302, 308
 - zuständiges Gericht 255, 302
- Schutzzoll
 - Begriff 157
- Souveränität
 - s. Gemeinschaftsrechtsordnung
- Steuer
 - Begriff 266
- Steuerbescheid
 - s. Änderung von Bescheiden
- Steuerfindungsrecht
 - Verbrauchsteuern 270, 271, 272, 285
- Steuerlagerverbund-System
 - Harmonisierung 296
- Steuerpflichtiger
 - Verbrauchsteuer 267
- Steuerrecht
 - Europäisierung 1
- Steuerschuld
 - bedingte Steuerschuld 286
 - bei Nachversteuerung 283, 316
 - unbedingte Steuerschuld 287
- Steuerüberwälzung

- Verbrauchsteuern 267, 283, 315, 316
- Subjektives Recht
 - EG-Richtlinie 307
 - Marktordnungsrecht 258
- Tabaksteuer
 - Harmonisierung 292, 298
 - Zweck 280
- TARIC
 - Anwendungsbereich 199
 - Ziele 200
- Teesteuer
 - Erhebung 264
- Tilgungsabgabe
 - Zucker 245
- Transaktionswert
 - Ausfuhrgeschäft 142
 - Beförderungskosten 146
 - Begriff 141
 - Einkaufsprovision 145
 - bei Einschränkungen und Bedingungen 143, 144
 - Erlösbeteiligung des Verkäufers 144
 - Finanzierungszinsen 145
 - gleichartige Waren 147
 - gleiche Waren 147
 - Hinzurechnungen 146
 - Kreditkosten 145
 - Ladekosten 146
 - Lizenzgebühren 146
 - Lizenzverhältnis 143
 - Materialgestellung 146
 - Provision 146
 - tatsächlich gezahlter Preis 145
 - bei Verbundenen 144
 - Verkaufsgeschäft 141, 142
 - Verpackungskosten 146
 - Währungsumrechnung 147
 - Zölle und Abgaben 146
 - Zollwert, s. dort
- Treu und Glauben
 - Erstattungsanspruch 120, 122
 - Nacherhebung 129
- Umsatzsteuer
 - Clearing-Verfahren 295
 - Gemeinschaftsrecht 300
 - Harmonisierung, s. dort
 - als Verkehrssteuer 266
- Verbindliche Zolltarifauskunft
 - Änderung 193
 - ex-Position 193
 - Nacherhebung, Ausschluß 129
 - nationale Regelungen 310
 - Zollerhebung 193
 - Zollrechtsangleichung 310
- Verbindliche Zusage
 - Nacherhebung, Ausschluß 129
- Verbrauchssteuer
 - Abwälzbarkeit 283, 315, 316
 - Äquivalenzsteuer 279
 - Aufkommen 279, 312
 - Aufwandsteuer 263
 - bedingte Steuerschuld 286
 - Begriff 265
 - Beratungsdefizit 313, 315
 - Biersteuer, s. dort
 - Branntweinsteuer, s. dort
 - Bundessteuer 262, 269
 - Diskriminierungsverbot 273, 274
 - Einkommensverwendung 284, 316, 317
 - Erstattungsverordnung 109, 317
 - Gegenstand der Besteuerung 284, 316
 - Gemeinschaftsrecht, Anwendbarkeit 108, 275
 - Geschichte 2, 263
 - Gesetzgebungshoheit des Bundes 269, 281
 - Gesetzgebungshoheit der Gemeinden 272
 - Gesetzgebungshoheit der Länder 263, 271
 - Getränkesteuer 272
 - Harmonisierung, s. dort
 - Leistungsfähigkeit 278, 284, 316, 317
 - Mineralölsteuer, s. dort
 - Nacherhebungsverordnung 109, 317
 - Nachsteuer, s. dort
 - Schranken durch GATT 274
 - Schranken durch primäres Gemeinschaftsrecht 273
 - Schranken durch sekundäres Gemeinschaftsrecht 274

- Steuerfindungsrecht 270, 271, 272, 285
- Steuerpflichtiger 267
- Tabaksteuer, s. dort
- Teesteuer 264
- Vergnügungssteuer 272
- Verjährungsfristen 102
- Weinsteuern, s. dort
- Wesensmerkmale 262, 281, 283, 315, 317
- wissenschaftliches Defizit 313
- Verbrauchssteuerbescheid
 - s. Steuerbescheid
- Vergnügungssteuer
 - Rechtsnatur 272
- Verhältnismäßigkeit
 - Ausfuhrerstattung 238
 - GATT-Recht 10, 11, 12
- Verjährung
 - Abgabenordnung 102
 - Erstattungsanspruch 122
 - Nacherhebung 127
- Verkaufsgeschäft
 - Transaktionswert 141
- Verkehrsauffassung
 - Auslegung des Zolltarifs 209, 214
- Verordnung
 - Erlaßverfahren 84
 - Rechtsgrundlagen 83
 - Zollrechtsangleichung 83
- Verordnung Rücknahme/Widerruf
 - Anwendungsbereich 132
 - Bewilligung 132
- Verpackungskosten
 - Transaktionswert 146
- Vertragsverletzungsverfahren
 - Feststellungsurteil 69
 - Verbindlichkeit der Entscheidung 70
- Verwaltungsakt
 - Änderung 99
 - Begriff 99
 - buchmäßige Erfassung 118
 - formelle Bestandskraft 99
- Verwaltungsverfahrensgesetz
 - Marktordnungsrecht 110
- Vorabentscheidungsverfahren
 - Acte-claire-Theorie 55, 299, 300
 - Anwendung im konkreten Rechtsstreit 55
 - Auslegung des Zolltarifs 205, 311, 312
 - einheitliche Auslegung 54, 55
 - Feststellungsurteil 69
 - Verbindlichkeit der Entscheidung 70
 - Vorlagepflicht 55, 299, 300
- Vorläufiger Rechtsschutz
 - Marktordnungsrecht 254
- Vorlagepflicht
 - Acte-claire-Theorie 55, 299, 300
 - Vorabentscheidungsverfahren 55, 299, 300
- Völkerrecht
 - Zollrechtsangleichung 86
- Währungsausgleich
 - Erstattungsverordnung 116
 - grüne Paritäten 250
 - markttechnisches Prinzip 249
 - Neutralitätsgrundsatz 252
 - Rechtsgrundlage 249
 - Rechtsnatur der Beträge 251
 - Rechtsprobleme 252
 - Umrechnungskurse für Agrarbereich 250
- Währungsumrechnung
 - Transaktionswert 147
- Ware
 - Zollerhebung 171
- Weinsteuern
 - Einführung 297
 - Harmonisierung 297
- Widerruf
 - s. Verordnung
 - Rücknahme/Widerruf
- Wirtschaftspolitik
 - Instrumente 10
- Zinsen
 - Transaktionswert 145
- Zoll
 - Schutzzoll 157
 - Verjährungsfristen 102, 122, 127
- Zollanmeldung
 - Harmonisierung 88
- Zollbefreiung
 - Harmonisierung 89

- Zollbegriff
 - Abgabe mit zollgleicher Wirkung 164
 - Abschöpfung 164
 - Eingangsabgabe 165
 - Finanzausgleich 77, 157, 307, 309
 - formell 166
 - GATT 166
 - Gemeinschaftsrecht 164
 - Geschichte 156
 - materiell 166
 - Steuerbegriff, Abgrenzung 77, 163, 307, 308
 - Verbrauchsteuer 163
 - verfassungsrechtlich 162
- Zollbescheid
 - s. Änderung von Bescheiden
- Zollbeteiligter
 - Begriff 149, 262
- Zollerhebung
 - autonomer Zoll 158
 - Einkommensverwendung 77
 - Gegenstand 171
 - Leistungsfähigkeitsprinzip 77
 - Meistbegünstigungsgrundsatz 158
 - Mischzoll 161
 - pauschalierter Abgabensatz 193
 - Rechtsgrundlagen 167
 - Referenzpreis 159
 - Saisonzoll 159
 - Schwellenpreis 159
 - spezifischer Zoll 161
 - verbindliche Zolltarifauskunft 193
 - vertragsmäßiger Zoll 158
 - Warenbegriff 171
 - Wertzoll 161
 - Wirtschaftslenkung 157, 159
 - Zielsetzung 77
 - Zollanmeldung 192
 - Zollaussetzung 160
 - Zollgemeinschaftsrecht, s. dort
 - Zollkontingent 160, 192
 - Zollvereinbarung 194
- Zollgebiet
 - Freihafen 88
 - innerdeutscher Handel 87
 - Zollrechtsangleichung 87
- Zollgemeinschaftsrecht
 - Regelungsbereich 167
 - Vorrang 168
- Zollkontingent
 - Begriff 160
 - Windhund-Verfahren 192
 - Zollkontingentschein-Verfahren 192
- Zollrecht
 - Begriff 75
 - dynamische Verweisung 105
 - Einfuhrumsatzsteuer 104
 - Eingangsabgaben 76, 104
 - Europäisierung 2
 - Gemeinsamer Zolltarif 76
 - Marktordnungsrecht 76
 - nationale Unterschiede 85
 - nationales Recht 89, 167
 - Völkerrecht 169
 - Zollgemeinschaftsrecht, s. dort
 - Zollunion 78
 - Zweigleisigkeit 78
- Zollrechtsangleichung
 - Begriff 76
 - Binnenmarkt, Verwirklichung 79
 - einheitliches Zollgesetz 94
 - gegenwärtige Situation 87
 - gemeinschaftsweiter Zollverkehr 81
 - Gemeinschaftszollrecht, s. dort
 - Gründe 80
 - nationale Unterschiede 85
 - Rechtsgrundlagen 81
 - Richtlinie 82, 299
 - Schwierigkeiten 84
 - Umfang 81
 - verbindliche Zolltarifauskunft 310
 - Verordnung 83
 - Vielsprachigkeit 86
 - Völkerrecht 86
 - Willensbildungsprozeß 86
 - Zollanmeldung 88
 - Zollbefreiung 89
 - Zollgebiet 87
 - Zollunion 78, 80
- Zollrechtsharmonisierung
 - s. Zollrechtsangleichung
- Zollschuld
 - Erstattungsanspruch 118
- Zolltarif
 - Abschöpfung 185

- Allzollsystem 177
- Angleichung 154
- Auslegung des Zolltarifs, s. dort
- Begriff 164, 171, 184
- EAG-Vertrag 196
- EGKS-Vertrag 195
- EWG-Vertrag 197
- GATT 189, 201
- Gebrauchs-Zolltarif, s. dort
- Gemeinsamer Zolltarif, s. dort
- gesetzlicher Zolltarif, s. dort
- Justitiabilität 214
- Nomenklatur, s. zolltarifliche Nomenklatur
- primäres Gemeinschaftsrecht 194
- Rechtsgrundlagen 184, 190
- verbindliche Zolltarifauskunft, s. dort
- Völkerrecht 188, 201
- Zolltarifverordnung 191
- Zolltarifliche Nomenklatur
 - Bülow-Tarif 177
 - Einreihung 311
 - Funktion 155, 175
 - Gemeinsamer Zolltarif, s. dort
 - hierarchische Gliederung 177
 - Merkmale 176
 - Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens 179
 - Produktionsprinzip 177
 - Vereins-Zolltarif 177
 - Völkerbund 178
- Zollunion
 - mit EFTA-Staaten 15
 - einheitliche Grundsätze 15
 - EWG-Vertrag 78
 - GATT 79
 - Gemeinschaftszollrecht, s. dort
 - Zollrechtsangleichung, s. dort
- Zollverwaltung
 - Gemeinschaftsrecht 92
- Zollwert
 - Bemessungsgrundlage 136
 - Brüsseler Zollwertabkommen 136
 - CIF-System 136, 137
 - Definition 136
 - Feststellung 150
 - FOB-System 137
 - Garantieleistungen 151
 - Harmonisierung 158
 - Marketing-Aktivitäten 151
 - Normalpreis 140
 - Sondervorschriften 139
 - Transaktionswert, s. dort
 - Warenbegriff 139
 - Zeitpunkt der Bewertung 140, 150
 - Zollwertermittlung, s. dort
 - Zollwertverordnung, s. dort
- Zollwertanmelder
 - Begriff 149
- Zollwertermittlung
 - Beteiligte 149
 - Bewertungsmethoden 148
 - deduktive Methode 147
 - errechneter Wert 148
 - Preisermäßigung 145
 - Qualitätsänderung 143, 145
 - Rechtsbehelfsverfahren 150
 - Schlußmethode 149
 - nach Transaktionswert 140
- Zollwert-Kodex
 - s. GATT
- Zollwertrecht
 - s. Zollwert
- Zollwertverordnung
 - Anwendungsbereich 138
 - Durchführungsverordnungen 137
- Zucker
 - s. Marktorganisation Zucker
- Zusatzabgabe
 - Milch 246
- Zustimmungsgesetz
 - Gemeinschaftsrecht, Geltungsumfang 40, 303, 304