
Datum: 21.01.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2532/02 Z
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:0121.4K2532.02Z.00

Tenor:

Der Steuerbescheid des Beklagten vom 26.10.2001 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2002 wird aufgehoben, soweit in ihm mehr als 158.688,83 EUR DM Einfuhrabgaben festgesetzt worden sind.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

-
- Tatbestand:** 1
- Die Beteiligten streiten um den Umfang der Zollaussetzung für Piezozündmechanismen. 2
- Seit August 1999 stellt die Klägerin in N-Stadt auch Piezofeuерzeuge her. Zu diesem Zweck führt sie Kopfteile, sog. Middle Case Assemblies (MCAs), für Piezofeuерzeuge ein. 3
- Diese Kopfteile bestehen neben einem Piezoelement (Teil Nr. 19) noch aus folgenden Einzelteilen: 4
- Outer Casing (äußeres Gehäuse - Teil Nr. 16) 5
 - Operation Cap (Bedienknopf - Auslöser - Teil Nr. 17)
 - Discharge Terminal (Entladungsendstück - Teil Nr. 18)
 - Partition Board (Trennwand - Teil Nr. 20)
 - Lever (Ventilöffnungshebel - Teil Nr. 21)
 - Flame Adjusting Ring (Einstellring für die Flammenhöhe - Teil Nr. 22)
 - Middle Case (inneres Kunststoffgehäuse mit Aufnahme für das Piezoelement - Teil Nr. 23)

Die von der Klägerin hergestellten Piezofeuerzeuge bestehen neben dem MCA aus einem in der EU hergestellten Mittelstück mit Düse und Zuleitung in den Tank (Teile Nrn. 1 bis 13) und dem ebenfalls in der EU hergestellten Tank (Teil Nr. 15).

Auf Anordnung des Beklagten fand bei der Klägerin eine Außenprüfung der Einfuhrabgaben für die Jahre 1998 bis 2000 durch das Hauptzollamt statt, deren Ergebnis mit Bericht vom 10.05.2001, AB Nr. - Bp , zusammengefasst wurde. 7

Danach stellte der Prüfungsbeamte fest, die Klägerin habe Feuerzeugteile der Warennummer 9613 9000 90 0 (Zollsatz : 2,7 %) als Piezo-Zündmechanismen der Warennummer 9613 9000 20 0 (Zollsatz : frei) bei der Überführung der Waren in den freien Verkehr sowohl nach der ihr bewilligten Zolllagerung in Vereinfachten Verfahren mit Zahlungsanmeldungen als auch unmittelbar mit schriftlichen Zollanmeldungen angemeldet. 8

Die Einzelheiten für die Überführung in den freien Verkehr stellte der Prüfer in Tz. 3.12.9 des Berichts dar. Die betreffenden Zollbelege führte der Prüfer in den Anlagen 10 und 11 des Berichts auf. Danach waren 37.706,58 DM Zoll (für unmittelbare Einfuhren in den freien Verkehr vom 01.08. - 31.12.2000) und 294.081,56 DM Zoll (für Einfuhren nach Zolllagerung vom 30.06.1999 - 30.12.2000) nach Auffassung des Prüfungsbeamten zu wenig berechnet worden. 9

Der Beklagte schloss sich den Feststellungen des Prüfungsberichts an und forderte aufgrund der o.a. Feststellungen des Prüfungsberichts mit Bescheid vom 26.10.2001 331.788,14 DM Zoll nach. Wegen anderer, hier nicht streitiger Einfuhrabgabenbeträge belief sich die Nacherhebung auf 642.156,53 DM. 10

Dagegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Unter Hinweis auf Zeichnungen, Warenmuster, Schriftwechsel mit dem Bundesminister für Wirtschaft und Verkehr und Gutachten der vertrat die Klägerin die Auffassung, dass es sich bei den von ihr importierten sog "Middle Case Assemblies" nicht um Feuerzeugteile der Warennummer 9613 9000 90 0 handele, sondern um Piezo-Zündmechanismen der Warennummer 9613 9000 20 0. 11

Dabei legte die Klägerin ein von ihr als Begründung des ursprünglichen Zollaussetzungsantrags bezeichnetes Schreiben vor, in dem ausgeführt wurde: 12

"Bestimmte Kristalle und kristalline Keramiken bauen beim Einwirken von mechanischem Druck elektrische Spannung auf. Dieser Effekt wird beim kristallelektrischen Feuerzeuganzünder ausgenutzt: Durch Betätigen der Zündtaste wird ein Hammer unter Federkraft auf das Keramik-kristall (Piezo-Element) aufgeschlagen. Durch diesen Druck entsteht eine Spannung von 8-10 kV. Diese Spannung entlädt sich über eine Funkenstrecke am Brennerventil und entzündet das Gas-Luftgemisch." 13

Weiter legte die Klägerin ein Gutachten der vom 07.12.2001 vor, in dem der Gutachter, , ausführte, der Zündmechanismus beinhalte nicht nur das Piezoelement. 14

Es werde von einem Piezo-Zündmechanismus gesprochen, d.h. einer Einrichtung, die dazu diene, einen Funken zu erzeugen, um das austretende Gas an der Düse (Teil Nr. 5) zu entzünden. Der Zündfunke müsse also definitiv in engen Toleranzen entstehen, wenn die Luftstrecke zwischen der Hochspannung des Piezos und der "Erde" des Gasventils gering sei. Um dies zu erreichen, sei eine exakte Führung des Entladungsendstücks (Teil Nr. 18) erforderlich, die nur durch die Konstruktion des inneren Kunststoffgehäuses (Teil Nr. 23), der Trennwand (Teil Nr. 20) und des Bedienknopfs (Teil Nr. 17) möglich sei. 15

Durch die innere Ausbildung des inneren Kunststoffgehäuses würden die zusammengesetzten Teile (Piezo-Element und die Teile 18-20) so geführt, dass der Zündfunken erzeugt werde. Im Wesentlichen entspreche das MCA dem Piezozündmechanismus, wobei es unerheblich erscheine, dass der Ventilöffnungshebel (Teil Nr. 21) mit integriert sei.	16
In der vom Beklagten eingeholten Stellungnahme der Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt - ZPLA - vom (Bl. 75 f. der Steuerakte) teilte diese mit, die MCAs seien als andere Teile für Gasfeuerzeuge einzureihen. Das Piezoelement sei nur ein Teil von acht Teilen. Neben der Funkenerzeugung enthalte die MCA noch die Drucktaste für den Piezozündmechanismus, weiter bilde sie einen geschützten Raum für die Entzündung des ausströmenden Gases und gewährleiste die Einstellung der Flammgröße.	17
Die Einspruchsbegründung könne nicht überzeugen. Schon das Piezo-Element allein bewirke eine Funkenbildung, die geeignet wäre, die Zündung eines geeigneten Gases zu bewirken. Der Funkenschlag sei in einem abgedunkelten Raum ohne Hilfsmittel erkennbar. Zwar müsse der Funken auf einer sog. Funkenstrecke zielgerichtet der Brennerdüse zugeleitet werden. Dies sei jedoch nicht mehr vom Wortlaut der Zollaussatzung gedeckt.	18
Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem TÜV-Gutachten, da auch danach in die MCAs weitere, die Handhabung, Sicherheit und Flammengröße betreffenden Komponenten integriert seien, die über den eigentlichen Zündvorgang hinausgingen.	19
Mit Einspruchsentscheidung vom 15.04.2002 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück, da der eigentliche Piezo- Zündmechanismus nur eine von 8 Komponenten sei, so dass der Wortlaut der Zollaussatzung für die MCAs nicht erfüllt sei. Neben der Funkenerzeugung seien hier insbesondere die Drucktaste für den Piezo-Zündmechanismus, das Bilden eines geschützten Raumes für das Entzünden des ausströmenden Gases und die Einstellung der Flammengröße zu nennen.	20
Seit dem 1. Juli 1996 habe es für Piezo- Zündmechanismen, die Teile für Feuerzeuge und Anzünder seien, eine Zollaussatzung gegeben. Der eigentliche Zündmechanismus erfülle den Wortlaut für diese Zollaussatzung, denn er erzeuge eine Spannung und entlade diese durch Funkenbildung, die geeignet sei, ein Gas zu entzünden. Zwar sei noch eine Weiterleitung des Funkens zum Gas hin erforderlich, dies wiederum werde nicht durch den Wortlaut "Piezo-Zündmechanismus" abgedeckt.	21
Das MCA hingegen weise gegenüber dem "Piezo Mecila Assembly" weitere Eigenschaften auf. Damit stelle es sich als über den Zündmechanismus hinausgehendes, den oberen Abschluss eines Feuerzeuges bildendes Feuerzeugteil für Gasfeuerzeuge dar und sei als anderes Teil für Gasfeuerzeuge unter die Taric-Unterposition 9613 9000 90 0 einzureihen.	22
Selbst das TÜV-Gutachten bestätige, dass neben den der eigentlichen Funkenbildung dienenden Komponenten weitere, die Handhabung, Sicherheit und Flammengröße beeinflussende Komponenten in der Ware integriert seien, womit das MCA über den Zündvorgang hinaus gehe.	23
Die Taric-Unterposition 9613 9000 20 0 beziehe sich nur auf Zündmechanismen, andere weitere Komponenten seien nicht vorgesehen. Wenn dies der Fall wäre, hätte der Wortlaut der Position einen entsprechenden, hier aber fehlenden Hinweis haben müssen. Für eine Einreihung innerhalb der KN-Unterposition sei der Wortlaut der Zollaussatzung genau so maßgebend wie der Wortlaut einer KN-Unterposition für eine Einreihung innerhalb einer KN-	24

Position selbst. Das bedeute, dass für die Einreihung der Ware innerhalb der KN-Unterposition 9316 9000 der Wortlaut der Unterposition maßgebend sei (Allgemeine Vorschrift - AV - 1 in Verbindung mit AV 6 zur Kombinierten Nomenklatur).

Zur Begründung der fristgerecht erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, maßgebend für die Einreihung sei der Wortlaut der jeweiligen Unterposition. 25

Ein Mechanismus sei ein Komplex von Bauelementen, bei dem die Bewegung eines Elements zwangsläufig die Bewegung der anderen Elemente bewirke. 26

Danach könne als Zündmechanismus nur eine mechanische Vorrichtung angesehen werden, die die Zündung eines brennbaren Stoffes, hier des ausströmenden Gas-Luft-Gemischs, bewirken könne. Dies sei bei den MCAs der Fall. Bei ihnen handele es sich um einen Mechanismus, der durch Druck auf die vorhandene bewegliche Taste einen Funken erzeuge, mit dem das ausströmende Gas entzündet werde. Daher sei der gesamte Mechanismus als Zündmechanismus anzusehen. Dies ergebe sich auch aus dem TÜV-Gutachten. 27

Schon bei Einführung der Zollausssetzung vor mehr als 20 Jahren sei ausweislich der vorgelegten Begründung von einem Einbau in nachfüllbare Feuerzeuge ausgegangen worden, die schon damals die Teile umfasst hätten, die zur Auslösung des elektrischen Zündfunken nötig gewesen seien und die - wie im Streitfall - ausschließlich in Japan hergestellt worden seien. Diese Sachlage bestehe fort. 28

Auch werde die Auslegung des Beklagten nicht vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie - BMWi - geteilt. Vielmehr habe das BMWi ausdrücklich zur Klarstellung eine Neufassung der Zollausssetzung beantragt, die auch mit der VO (EG) Nr. 1120/2002 (ABl. Nr. L 171/1) erfolgt sei. Dadurch sei auch durch den gemeinschaftlichen Verordnungsgeber der einengenden Auslegung der deutschen Zollverwaltung entgegengetreten worden. Er habe nur eine präzisere Fassung des unveränderten Inhalts der Zollausssetzung vorgenommen. Das zeige auch der Umstand, dass für diese Neufassung hinsichtlich der Piezo-Zündmechanismen keine wirtschaftliche Prüfung vorgenommen worden sei. 29

Auch sei es nicht möglich, mit dem Piezoelement allein einen Zündfunken zu erzeugen. Dazu sei das gesamte MCA erforderlich. Auch wenn das äußere Gehäuse so gebaut sei, dass es einen gewissen Windschatten biete, sei es jedoch unerlässlicher Bestandteil des Zündmechanismus, da es die einzelnen Teile zusammenhalte und so erst eine Zündung ermögliche. 30

Auch wenn der Ventilöffnungshebel nicht für die Bildung des Zündfunken notwendig sei, habe sein Einbau technische Gründe. Nach dem Einbau der übrigen Teile des MCA könne der Ventilöffnungshebel nämlich nicht mehr eingebaut werden. 31

Aus der ursprünglichen Begründung des Antrags auf Zollausssetzung ergebe sich, dass ein Mechanismus gemeint sei, der tatsächlich zur Bildung von Zündfunken führe. Dieser Mechanismus umfasse auch die übrigen acht Teile des MCA. 32

Die Klägerin beantragt sinngemäß, 33
34

den Steuerbescheid des Beklagten vom 26.10.2001 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2002 aufzuheben, soweit darin mehr als 158.688,83 EUR (310.368,39 DM) Einfuhrabgaben festgesetzt worden sind. 35

36

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen,	37
und verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, das von der Klägerin als Begründung des ursprünglichen Zollaussetzungsantrags bezeichnete Schreiben lasse nicht erkennen, ob die dort beschriebene Ware die auch hier streitigen Zusatzteile enthalten habe.	38
Zudem zeige gerade der Erlass der VO (EG) Nr. 1120/2002, die den Zoll innerhalb der Unterposition 9613 9000 der Kombinierten Nomenklatur - KN - für einen Piezo-Zündmechanismus, auch mit Zusatzelementen aussetze, dass die bisherige Zollaussetzung unzutreffend gewesen sei. Auch sei damit der Warenkreis erweitert worden.	39
Das Gericht hat die Europäische Kommission (Kommission) mit drei Schreiben gebeten, die Verwaltungsvorgänge, die zur Aufnahme der Piezo-Zündmechanismen in die Zollaussetzung führten, ggf. in anonymisierter Form zu übersenden. Diese Schreiben blieben sämtlich unbeantwortet.	40
Weiter hat das Gericht dem Beklagten anheim gestellt, die von der Europäischen Kommission erbetenen Verwaltungsvorgänge auf dem Dienstweg anzufordern und vorzulegen. Auch daraufhin ist nichts vorgelegt worden.	41
Das Gericht hat die von der Klägerin als Muster vorgelegten Piezoelemente (Teil Nr. 19) dahingehend getestet, ob allein damit ein Funken - wie von der ZPLA angegeben - erzeugt werden kann. Das ist nicht der Fall gewesen.	42
Entscheidungsgründe:	43
Die Klage ist begründet.	44
Der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag ist in dem Sinne zu verstehen, wie er im Tatbestand wiedergegeben ist, denn dies entspricht ihrem Begehren.	45
Der Steuerbescheid des Beklagten vom 26.10.2001 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.04.2002 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit in ihm mehr als 310.368,39 DM (158.688,83 EUR) festgesetzt worden sind. Er war deshalb nach § 100 Abs. 1 S.1 der Finanzgerichtsordnung - FGO - aufzuheben.	46
Entgegen der Auffassung des Beklagten waren die von der Klägerin eingeführten und - teilweise auch nach Entnahme aus dem Zolllager - in den zollrechtlich freien Verkehr überführten MCAs zollfrei.	47
Der Zollsatz für die von der Klägerin eingeführten und in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführten MCAs bestimmte sich für den Zeitraum der Streitjahre 1998 bis 2000 nach Art. 20 Abs. 1, Abs. 3 Buchst. f der VO (EWG) Nr. 2913/92 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften - ZK - in Verbindung mit dem Anhang der VO (EG) Nr. 1255/96 (ABl. der EG 1996 Nr. L 158/1). Dieser Anhang ist 1998 in der Fassung der VO (EG) Nr. 2590/97 (ABl. der EG 1997 Nr. L 355/1), 1999 in der Fassung der VO (EG) Nr. 2797/98 (ABl. der EG 1998 Nr. L 352/1) und 2000 in der Fassung der VO (EG) Nr. 20/2000 (ABl. der EG 2000 Nr. L 8) anzuwenden.	48

In diesen Verordnungen wurde gleichlautend für einen "Piezo-Zündmechanismus" der Unterposition 9613 90 00 der Kombinierten Nomenklatur (KN), des Anhangs I der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, der Zollsatz "0" festgesetzt und die Unterposition 9613 90 00 20 des Taric, der von der Europäischen Kommission verwalteten zolltariflichen Datenbank mit über die KN hinausgehenden Untergliederungen, zugewiesen. Demgegenüber betrug für andere Teile von Feuerzeugen der Position 9613, für die im Taric die Unterposition 9613 90 00 90 vorgesehen war, der Zollsatz 2,7 %.

Entgegen der Auffassung des Beklagten handelt es sich bei den von der Klägerin eingeführten MCAs um Piezo-Zündmechanismen im Sinne der o.a. Zollaussetzungen. 50

Die für die Einreihung maßgebenden objektiven Merkmale und Eigenschaften, die auch im Fall einer Einreihung unter eine Zollaussetzung anzuwenden sind (EuGH Urteil v. 31. Dezember 1992, C-338/90, Rz. 8 f., ZfZ 1992, 174; Urteil v. 1. Juni 1995, C-467/93, Rz. 8, ZfZ 1995, 245) ergeben, dass das MCA, ein Teil von Feuerzeugen der Unterposition 9613 90 00 KN, über ein Piezo-Element verfügt, das zusammen mit den übrigen Bauteilen des MCA ein Feuerzeug entzündet. 51

Im Zusammenspiel aller ihrer Teile stellt das MCA einen Zündmechanismus dar, der - auch zwischen den Beteiligten unstreitig - auf einer elektrischen Entladung bewirkenden Piezo-Keramik beruht. 52

Das MCA ist eine aus verschiedenen Bauelementen gebildete Einheit, die durch ihr Zusammenwirken mit Betätigung des Bedienknopfs zwangsläufig die Zündung des Feuerzeugs bewirkt. 53

Die Annahme des Beklagten, die Zündung sei allein schon mit dem Piezo-Element (Teil Nr. 19) möglich, ist unzutreffend. Das Piezoelement allein kann unter Druck zwar zu einer Spannung von 8-10 kV führen. Da das Piezoelement allein aber keine Entladung ermöglicht, kann es für sich allein keinen Funken erzeugen und damit auch keine Zündung bewirken. Dementsprechend sind die Versuche des Gerichts, allein mit den von der Klägerin zur Verfügung gestellten Piezoelementen einen Zündfunken zu erzielen, ergebnislos geblieben. 54

Vielmehr sind zur Zündung des Feuerzeugs weitere Elemente des MCA nötig. Dazu gehört nicht nur das Entladungsendstück (Teil Nr. 18), sondern auch die weiteren, die Funkenstrecke bildenden Teile. Da der Zündfunke nach den sachlich nicht bestrittenen Darstellungen im Gutachten der auf einem engen Raum entstehen muss, darf die Luftstrecke (Funkenstrecke) zwischen der Hochspannung des Piezo-Elements und dem Gasventil nur sehr gering sein. Dazu enthält das MCA eine exakte Führung des Entladungsendstücks (Teil Nr. 18), die nur durch die Konstruktion des inneren Kunststoffgehäuses (Teil Nr. 23), der Trennwand (Teil Nr. 20) und des Bedienknopfs (Teil Nr. 17) möglich ist. Durch die innere Ausbildung des inneren Kunststoffgehäuses werden die im Mechanismus zusammengesetzten Teile einschließlich des Piezo-Elements so geführt, so dass der Zündfunken erzeugt wird. 55

Entgegen der Annahme des Beklagten entfällt ein Mechanismus auch nicht schon deshalb, weil mit ihm auch andere als ausschließlich und unmittelbar der Zündung dienende Teile verbunden sind. 56

Das äußere Gehäuse (Teil Nr. 16) hat für die Zündung eine zwar nicht unabdingbare, gleichwohl aber eine unterstützende Funktion, indem für die Zündung ein windgeschützter 57

Raum erzeugt wird.

Ebenso unterstützt der Ventilöffnungshebel (Teil Nr. 21) mittelbar die Zündung, indem er mit der Betätigung der Zündung auch die Gaszufuhr freigibt. 58

Nur der Einstellring für die Flammenhöhe (Teil Nr. 22) hat keine die Zündung selbst unterstützende Funktion. 59

Allein die Konstruktion des MCA einschließlich des Einstellrings für die Flammenhöhe führt aber nicht dazu, dass das MCA nicht mehr als Piezo-Zündmechanismus angesehen werden kann, weil diese zusätzliche Funktion von untergeordneter Bedeutung ist und den Zündmechanismus selbst unberührt lässt. 60

Die Richtigkeit dieser Auslegung der Zollaussetzung für Piezo-Zündmechanismen der Unterposition 9613 90 00 KN wird sowohl durch die Entstehungsgeschichte der Zollaussetzung als auch durch die weitere Entwicklung dieser Zollaussetzung durch die VO (EG) Nr. 1120/2002 bestätigt. 61

Die Zollaussetzung für einen Piezo-Zündmechanismus besteht schon seit langer Zeit. Sie war erstmals in der VO (EWG) Nr. 1355/83 (ABl. der EG 1983 Nr. L 144/1), dort für die Tarifstelle 98.10 B des seinerzeit geltenden Gemeinsamen Zolltarifs vorgesehen. Die Tarifstelle 98.10 des Gemeinsamen Zolltarif der VO (EWG) Nr. 950/68 lautete 1983 in der Fassung der VO (EWG) Nr. 3000/82 (ABl. der EG Nr. L 318/1) "Feuerzeuge und Anzünder (z.B. mechanisch, elektrisch, katalytisch); Teile davon, ausgenommen Steine und Dochte". Sie war in die weiteren Tarifstellen A. "aus vollem Material gedrehte Stücke ..." und B. "andere" unterteilt. 62

Die Zollaussetzung für Piezo-Zündmechanismen in Verbindung mit dem Wortlaut des Gemeinsamen Zolltarifs erlaubte damit ebenfalls wie mit dem Wortlaut der KN in der bereits dargestellten Auslegung, den Zoll für mit einem Piezo-Zündmechanismus versehene Feuerzeugköpfe wie die MCAs auszusetzen. 63

Dem entspricht auch das von der Klägerin vorgelegte Schreiben, das sie als Begründung der ursprünglichen Zollaussetzung bezeichnet hatte. Darin ist nämlich die Piezo-Zündung schlechthin und nicht nur das Piezoelement innerhalb einer Piezo-Zündung beschrieben worden. Damit scheidet eine Beschränkung der Zollaussetzung allein auf das Piezo-Element aus. 64

Die für die Auslegung von Zollaussetzungen heranzuziehende Entstehungsgeschichte, die sich aus den Akten der Kommission ergibt (EuGH Urteil v. 1. Juni 1995, C-467/93, Rz. 10, ZfZ 1995, 245), konnte im Streitfall mit Ausnahme des von der Klägerin vorgelegten Schreibens nicht ermittelt werden. Damit müssen weitere Umstände, die von dem Schreiben, das die Klägerin vorgelegt hat, abweichen, unberücksichtigt bleiben. 65

Dieser Ausklärungsmangel ist vom Beklagten zu tragen, denn er beruht auf der Weigerung der Kommission, dem Gericht die diesbezüglichen Unterlagen zur Verfügung zustellen. 66

Das Gericht hat die Kommission mit Schreiben vom 13. Juni, 3. September und 1. Oktober 2003 gebeten, die Verwaltungsvorgänge, die zur Aufnahme der Piezo-Zündmechanismen in die Zollaussetzung führten, ggf. anonymisiert in Kopie zur Verfügung zu stellen. Sämtliche Schreiben blieben unbeantwortet. Auch eine Zwischennachricht wurde nicht erteilt, obwohl die Kommission eine derartige Praxis für Anfragen von Bürgern in ihrem Kodex für gute Verwaltungspraxis vorsieht. Darin ist nämlich bestimmt, dass dann, wenn ein Schreiben nicht 67

innerhalb von fünfzehn Arbeitstagen beantwortet werden, der (zuständige) Bedienstete in einem vorläufigen Schreiben einen Zeitpunkt angibt, an dem mit einer Antwort zu rechnen ist. Das gilt nach dem Kodex für gute Verwaltungspraxis sogar für alle Fälle, in denen eine Kontaktaufnahme mit anderen Dienststellen erforderlich ist oder Übersetzungen vorzunehmen sind.

Gründe dafür, dass die Kommission verpflichtet gewesen wäre, die erbetenen Akten nicht zu übersenden, sind nicht zu erkennen, zumal etwaige Angaben zu persönlichen oder geschäftlichen Verhältnissen, die nach Art. 287 EG geheim zu halten sind, regelmäßig ohne weiteres hätten anonymisiert werden können. Auf diese Angaben wäre es im konkreten Fall auch gar nicht angekommen. 68

Die für deutsche Behörden geltende Verpflichtung zur Aktenvorlage nach § 86 Abs. 1 FGO besteht nach dieser Vorschrift für die Kommission nicht. Eine ausdrückliche gemeinschaftsrechtliche Regelung gibt es gleichfalls nicht. Die VO (EG) Nr. 515/97 und die VO (EG) Nr. 696/98 regeln - wie sich schon aus ihren genauen Bezeichnungen ergibt - nur die gegenseitige Amtshilfe zwischen Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten und die Zusammenarbeit dieser Behörden mit der Kommission. Finanzgerichte werden davon nicht erfasst. 69

Eine gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Aktenvorlage oder Information ergibt sich auch nicht mittelbar aus dem ZK und dem darin vorgesehenen Rechtsbehelfsverfahren. 70

Die Art. 243 ff. ZK bestimmen nämlich nicht den Umfang der gerichtlichen Überprüfung und die dabei zu berücksichtigenden Beweismittel. Insoweit verweist der ZK in Art. 245 nur auf die Bestimmung der jeweiligen Mitgliedstaaten. 71

Das Gebot effektiven Rechtsschutzes einschließlich des fairen Verfahrens gemäß Art. 19 Abs. 4 GG, wie es in der FGO verwirklicht worden ist, gebietet eine vollständige - auch die Beurteilungsgrundlagen umfassende - Nachprüfung der angefochtenen Maßnahme (s. BVerfG Beschluss v. 28. Juni 1993, 2 BvR 539/80 u 612/80, 2 BvR 539/80, 2 BvR 612/80, BVerfGE 64, 261 ff., 279; Jarras/Pieroth GG 6. Aufl. Art. 19 Rz. 47). Dazu gehört jedenfalls im Streitfall auch die Feststellung, für welche konkrete, sich aus der Entstehungsgeschichte der Zollaussetzung ergebende Ware die Zollaussetzung beantragt worden ist. 72

Kann diese Feststellung nicht getroffen werden, weil die Kommission als insoweit zuständige Behörde weder eine Akteneinsicht zulässt, noch eine Auskunft erteilt, darf der Klägerin hieraus kein Nachteil erwachsen. Der Klägerin kann dieses Verhalten der Kommission nämlich unter keinem denkbaren Gesichtspunkt zugerechnet werden. 73

Vielmehr fällt die fehlende Mitwirkung der Kommission in die Sphäre des Beklagten. Auch wenn die Kommission selbst keine Zollbehörde im Sinne des Art. 4 Nr. 3 ZK sein sollte, ist gleichwohl im Zollrecht anerkannt, dass sich die jeweilige Zollbehörde, hier der Beklagte, Fehlverhalten anderer beteiligter Behörden zurechnen lassen muss. Angefangen beim Urteil vom 27. Juni 1991, C-348/89, Rz. 22 f., Slg. 1991, I-3277 ff., I-3307, ZfZ 1992, 388 ff., bis zum Urteil vom 14. November 2002, C-250/00, Rz. 40 -53, Slg. I-10433 ff., I-10477 ff., ZfZ 2003, 46 ff., 48 f., nahm der EuGH für Fälle der Nacherhebung an, dass eine Zurechnung des Verhaltens zuständiger Behörden stattfinden müsse. In vergleichbarer Weise findet eine Zurechnung in Erlass- und Erstattungsfällen nach Art. 239 ZK statt (s. z.B. EuG Urteil v. 10. Mai 2001, T-186/97 u.a., Rz. 237 ff., Slg. 2001, II-1337 ff., II-1422 ff., ZfZ 2001, 229 ff., 236 f.) Obwohl diese Rechtsprechung bislang nur im Rahmen von Vorschriften ergangen ist, die im weiteren Sinne dem Vertrauensschutz dienen, ist ihre Grundüberlegung der Zurechnung von 74

Fehlverhalten insoweit übertragbar, als behördliches Fehlverhalten jedenfalls dem Wirtschaftsbeteiligten nicht zum Nachteil gereichen darf. Das gilt um so mehr, wenn hier die Untätigkeit der Kommission leicht zu vermeiden war, die Kommission allein über die vollständigen Akten zur Zollaussetzung verfügt und deren ggf. anonymisierte Übersendung in Kopie kaum Schwierigkeiten bereiten dürfte.

Das führt im Streitfall dazu, dass der Beklagte die weitere Darlegungslast für den Umfang der Entstehungsgeschichte der Zollaussetzung für Piezo-Zündmechanismen zu tragen hat. 75

Für die von ihm behauptete Beschränkung der Piezo-Zündmechanismen auf die Piezoelemente gibt es demnach aufgrund der Entstehungsgeschichte der ursprünglichen Zollaussetzung - soweit sie ermittelt werden konnte - keinen Anhaltspunkt. 76

Die Richtigkeit der Annahme, Piezo-Zündmechanismen umfassten nicht nur das Piezoelement, sondern auch Anbauteile, wird im Nachhinein durch die VO (EG) Nr. 1120/2002 bestätigt. 77

Der Wortlaut dieser Vorschrift für die Zollaussetzung von Piezo-Zündmechanismen der Unterposition 9613 90 00 KN lautet nunmehr "Piezo-Zündmechanismus, auch mit Zusatzelementen". Die Formulierung "auch mit Zusatzelementen" enthält eine Klarstellung, denn sie erwähnt die Zusatzelemente als Erläuterung und nicht als Erweiterung. Soweit in der KN Waren mit dem Zusatz "auch mit ..." bezeichnet werden, wird nur die Warenbezeichnung ohne diesen Zusatz erläutert und klargestellt. 78

Die Klarstellung ergibt sich auch aus dem Antrag des BMWi, nachdem die Zollaussetzung für die Piezo-Zündmechanismen nicht erweitert, sondern nur klargestellt werden sollte. 79

Danach errechnet sich der Abgabebetrag wie folgt: 80

Festgesetzt waren im angefochtenen Bescheid insgesamt	642.156,53 DM.	81
Davon entfielen auf Piezo-Zündmechanismen	331.788,14 DM,	
so dass nur noch nacherhoben werden durften	310.368,39 DM	
oder	158.688,83 EUR.	

Dementsprechend war wegen der rechtswidrigen Nacherhebung für die Piezo-Zündmechanismen der angefochtene Steuerbescheid aufzuheben, soweit in ihm mehr als 158.688,83 EUR Einfuhrabgaben festgesetzt worden sind. 82

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 83