Die 3000 spanischen Notariate nutzen schon ihre eigenen qualifizierten elektronischen Zertifikate und Signaturen (FERN[31]).[32]

Somit bleibt nun abzuwarten, ob die jeweiligen Stellen auch die entsprechende Infrastruktur für den elektronischen Schriftverkehr schaffen und die Branche der Zertifizierungsdiensteanbieter das in sie gesetzte Vertrauen bestätigt.

31 Abkürzung für firma electrónica reconocida notarial – qualifizierte elektronische Signatur der Notare.
32 Computing vom 21. 4. 2004; Diario de Léon vom 17. 4. 2004.

Professor Dr. Roman Seer, Bochum*

Das Rechtsinstitut der sog. tatsächlichen Verständigung im Zoll- und Verbrauchsteuerrecht

Der Bundesfinanzhof hat die sog. tatsächliche Verständigung für das Besteuerungsverfahren der Abgabenordnung zu einem eigenen Rechtsinstitut fortgebildet. Aus der Besteuerungspraxis ist sie heute nicht mehr wegzudenken. Kaum Resonanz hat sie aber bisher in der zollrechtlichen Literatur gefunden. Diese Lücke schließt der nachfolgende Beitrag, der die Übertragbarkeit des Rechtsinstituts auf das Zollverfahren untersucht. Er weist nach, dass Art. 19 ZK insoweit keine Sperrwirkung entfaltet und das zollrechtliche Arsenal an Handlungsformen um die sog. tatsächliche Verständigung erweitert werden kann.

I. Einführung

Für Steuern und Zölle gilt gleichermaßen, dass der Grundsatz der Besteuerungs- bzw. Abgabengleichheit eine „richtige" Erhebung der Steuern und Eingangsabgaben gebietet. Die Steuer- und Zollschuld steht demnach grundsätzlich nicht zur Disposition der Verwaltung und des Zollbeteiligten. Tatbestände des Abgabenrechts knüpfen jedoch an eine Vielzahl komplexer Sachverhalte des Wirtschaftslebens an und bergen deshalb unweigerlich die Gefahr streitbeladener Sachverhalts- oder Rechtsunsicherheiten. Auch die durch die Abgabenordnung (AO) vorausgesetzte kooperative Sachverhaltsaufklärung zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigem vermag nicht in allen Fällen bestehende Sachverhaltsungewissheiten aufzuklären. Für das Steuerrecht ist dementsprechend mittlerweile anerkannt, dass trotz Fehlens einer ausdrücklichen Regelung in der AO bindende tatsächliche Verständigungen zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerpflichtigen zumindest über Sachverhaltsfragen zulässig sind. In Fällen erschwerter Sachverhaltsermittlung soll auf diese Weise ein zutreffender Besteuerungssachverhalt im Sinne des § 88 AO festgestellt werden können[1]. Die Rechtsprechung leitet die Bindungswirkung derartiger Verständigungen aus dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem Gedanken des Vertrauensschutzes ab[2]. Die Bindungswirkung setzt danach insbesondere voraus, dass sich die Vereinbarung auf Sachverhaltsfragen (also nicht auf Rechtsfragen) bezieht, der Sachverhalt die Vergangenheit betrifft[3], die Sachverhaltsfeststellung erschwert ist und die tatsächliche Verständigung zu keinem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt[4].

In der Literatur wird die Verständigung überwiegend als öffentlich-rechtlicher Vertrag qualifiziert und eine Erstreckung auch auf Rechtsfragen befürwortet[5]. Das ungeschriebene Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung findet seine Anknüpfung innerhalb der AO im Zusammenwirken von Untersuchungs- und Mitwirkungspflichten (§§ 88 ff., 90 ff. AO), den sich daraus ergebenden Folgerungen für das Beweisrecht (insbesondere durch Beweismaßreduzierungen im Bereich der Schätzung, § 162 AO) sowie funktional in §§ 199–201 AO (Außenprüfung einschließlich der Schlussbesprechung mit dem Ziel der Einigung) und § 364a AO (Erörterung des Sach- und Rechtsstands im Einspruchsverfahren mit dem Ziel der Einigung)[6].

Einfuhr- und Ausfuhrabgaben im Sinne von Art. 4 Nr. 10, 11 des Zollkodex (ZK) sind gem. § 3 Abs. 3 AO den Steuern i. S. der AO gleichgestellt und unterfallen deshalb grundsätzlich dem Anwendungsbereich dieses Gesetzes, das die Funktion eines Mantelgesetzes für das gesamte Abgabenrecht hat. Allerdings ist das Zollrecht zur Wahrung der einheitlichen Rechtsanwendung innerhalb der Zollunion zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaften nicht zuletzt seit In-Kraft-Treten des Zollkodex der Gemeinschaften[7] (ZK) zum 1. 1. 1994 weitgehend europarechtlich normiert. Der Zollkodex und eine Durchführungsverordnung[8] (ZK-DVO) bilden die Grundlage des europäischen

* Der Autor ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum. Mehr über ihn erfahren Sie auf Seite VIII.
1 Vgl. BFH, 31. 7. 1996 – XI R 78/95, BStBl. II 1996, 625, 626, BB 1997, 83.
2 BFH, 5. 10. 1990 – III R 19/88, BStBl. II 1991, 45, 46, BB 1991, 58 Ls; zuletzt BFH, 7. 7. 2004 – X R 24/03, BStBl. II 2004, 975, 977, BB 2004, 2118 Ls.
3 Weitergehend insoweit die neuere finanzgerichtliche Rechtsprechung zu Dauersachverhalten, vgl. *Seer*, in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO/FGO, Köln, § 85 AO Tz. 58 (Februar 2002) m. w. N.
4 Ständ. Rspr. seit BFH, 11. 12. 1984 – VIII R 131/76, BFHE 142, 549, 556, BStBl. II 1985, 354, 358; *Knepper*, BB 1986, 168, 169.
5 *Achatz*, Verständigungen im Steuerrecht, DStJG Bd. 27 (2004), 161, 171 ff.; *Birk/Barth*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Kommentar, Köln, § 4 Tz. 330 (August 1997); *Rüsken*, in: Beermann, Steuerliches Verfahrensrecht, Kommentar, Bonn, § 78 AO Rdnr. 60 ff. (Juli 2000); *Seer*, in: Tipke/Kruse (Fn. 3), Tz. 59, 60 m. w. N.; *ders.*, Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996, 206 ff., 321 ff.
6 Ausführlich *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 5), 137 ff., 175 ff., 182 ff.
7 Vgl. Verordnung 2913/92/EWG v. 12. 10. 1992, ABl. EG Nr. L 302.
8 Verordnung 2454/93/EWG v. 2. 7. 1993, ABl. EG Nr. L 253.

Zollrechts. Inwieweit daneben Vorschriften der AO Anwendung finden, bedarf im Einzelfall einer näheren Prüfung.

II. Verhältnis von Zollkodex und Abgabenordnung

1. Gemengelage im Bereich des Zollverfahrensrechts

Die umfassenden Regelungen des Zollkodex und der Durchführungsverordnung sind gem. Art. 249 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (EGV) unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht, genießen einen Anwendungsvorrang und verdrängen insoweit gleichgerichtete nationale Regelungen[9]. Der deutsche Gesetzgeber hat dementsprechend das Zollgesetz (ZG) aus dem Jahr 1961 mit In-Kraft-Treten des Zollkodex aufgehoben und sich im Zollverwaltungsgesetz[10] (ZollVG) aus dem Jahr 1992 und der Zollverordnung[11] (ZollV) aus dem Jahr 1993 im Wesentlichen auf Regelungen zur Organisation, zu Kontrollbefugnissen und zum Sanktionsrecht beschränkt. Das Verhältnis des europäischen Zollrechts zu nationalen Bestimmungen der Mitgliedstaaten ist nicht unproblematisch. Während Art. 1 Abs. 1 S. 2 des Entwurfs zum ZK noch ausdrücklich eine Bestimmung vorsah, wonach nationales Recht nur insoweit gelte, als dies im Gemeinschaftsrecht vorgesehen sei[12], fehlt eine derartige Regelung in der jetzigen Fassung des ZK. In einigen Bereichen verweist der Zollkodex auf andere Rechtsquellen und öffnet sich damit für nationale Regelungen. So überlässt Art. 245 ZK den Mitgliedstaaten ausdrücklich die nähere Ausgestaltung des Rechtsbehelfsverfahrens und von der Legaldefinition des „geltenden Rechts" in Art. 4 Nr. 23 ZK ist grundsätzlich auch nationales Recht umfasst[13]. Darüber hinaus findet nationales Recht weiterhin dort Anwendung, wo der Zollkodex zu ganzen Regelungskomplexen bewusst keine Regelung trifft bzw. mangels Kompetenz des europäischen Gesetzgebers keine Regelung treffen darf (z.B. hinsichtlich des Straf- und Ordnungswidrigkeitenrechts)[14].

Die Regelungsdichte des Zollkodex ist insgesamt detaillierter auf dem Gebiet des Zollschuldrechts als auf dem Gebiet des Zollverfahrensrechts. Im Bereich des Abgabenverwaltungsrechts besteht daher eine komplexe „Gemengelage"[15] von europäischem und nationalem Recht. Soweit der Zollkodex lediglich zu einzelnen (verfahrensrechtlichen) Aspekten keine Bestimmungen trifft, ist im Wege der Auslegung zu ermitteln, ob eine subsidiäre Anwendung nationaler Regelungen wie der AO in Betracht kommt[16]. Allerdings stellt nicht jede Abweichung des europäischen Rechts im Verhältnis zur nationalen AO eine entsprechende Lücke dar. Vielmehr setzt die subsidiäre Anwendbarkeit nationaler Rechtsnormen und Rechtsinstitute voraus, dass diese nicht im Widerspruch zum ausdrücklichen Regelungsgehalt des europäischen Zollrechts stehen.

2. Keine abschließende Regelung zur sog. tatsächlichen Verständigung im Zollkodex

Weder der Zollkodex noch die Durchführungsverordnung treffen explizite Regelungen zur (Un-)Zulässigkeit einer tatsächlichen Verständigung. Allerdings lässt Art. 19 ZK grundsätzlich „Vereinfachungen bei der Anwendung des Zollrechts" zu. Aus dem Verweis auf das Ausschussverfahren ergibt sich, dass entsprechende Vereinfachungen nur aufgrund einer Durchführungsverordnung i.S. von Art. 4 Nr. 24, Art. 247 ff. ZK zulässig sind[17]. Bislang ist von der Ermächtigung in Art. 19 ZK nur zurückhaltend Gebrauch gemacht worden: Art. 156a ZK-DVO[18] sieht bei der Ermittlung des Zollwerts die Möglichkeit vor, auf Antrag des Zollbeteiligten der Berechnung von Zu- und Abschlägen besondere Kriterien zugrunde zu legen. Art. 4 c ZK-DVO lässt es für die Erprobung elektronischer Zollanmeldungen zu, dass die Zollbehörden für Testprogramme zur Evaluierung möglicher Vereinfachungen mit Hilfe von Informatikverfahren während des für die Durchführung des Programms unbedingt erforderlichen Zeitraums davon absehen können, bestimmte Informationen wie etwa die Zollwertanmeldung zu verlangen. Die Angaben sind jedoch auf Verlangen weiterhin für Kontrollvorgänge zur Verfügung zu stellen.

Für die Frage nach der Zulässigkeit von tatsächlichen Verständigungen im Zollrecht ist deshalb maßgeblich, ob Art. 19 ZK mit dem Begriff der „Vereinfachung" auch tatsächliche Verständigungen abschließend erfasst und jedwede Verständigung nur auf der Basis von entsprechenden Durchführungsverordnungen ermöglicht. In diesem Fall wäre ein Rückgriff auf die allgemeinen, zur AO entwickelten Grundsätze zur tatsächlichen Verständigung nicht zulässig.

3. Fehlende Sperrwirkung des Art. 19 ZK

Die Vorschrift des Art. 19 ZK geht auf eine deutsche Initiative bei der Konzeption des Zollkodex zurück[19]. Hintergrund ist § 79 des mittlerweile abgeschafften deutschen Zollgesetzes (ZG). Diese Norm sah Ermächtigungen für verschiedene Vereinfachungen – teils durch Rechtsverordnung und teils durch Einzelfall-Vereinbarung – vor:

§ 79 ZG

„(1) Der Bundesminister der Finanzen kann durch Rechtsverordnung für Waren, die weder zum Handel noch zur gewerblichen Verwendung bestimmt sind, zur Abgeltung der Eingangsabgaben pauschalierte Abgabensätze festsetzen, die angewendet werden, wenn der Zollbeteiligte nicht Verzollung nach dem Zolltarif und Versteuerung nach den in Betracht kommenden Steuergesetzen beantragt.

(2) Für Waren, deren Tarifierung unverhältnismäßig viel Arbeit oder Kosten erfordern würde, kann auf Antrag des Zollbeteiligten diejenige in Betracht kommende Tarifstelle angewendet werden, die zu den höchsten Eingangsabgaben führt.

(3) In einzelnen Fällen können Vereinbarungen mit dem Zollbeteiligten getroffen werden, die die Zollbehandlung vereinfachen. Diese Vereinbarungen sind nur zulässig, wenn dadurch die Höhe der insgesamt zu entrichtenden Eingangsabgaben nicht wesentlich geändert und der Wettbewerb nicht wesentlich beeinträchtigt wird.

[...]"

Bei der Ausarbeitung des Zollkodex wurde die Regelung des § 79 Abs. 2 ZG in Art. 81 ZK übernommen. Mit dem

9 *Friedrich*, Zollkodex und Abgabenordnung, StuW 1995, 15 f.; *Schwarz*, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Kommentar, 3. Auflage, Köln u.a., Einleitung Rdnr. 39 (August 2004).
10 Gesetz v. 21. 12. 1992, BGBl. I 1992, 2125.
11 Verordnung v. 23. 12. 1993, BGBl. I 1993, 2449.
12 Vgl. ABL Nr. C 128 v. 23. 5. 1990, S. 4, zitiert nach *Witte/Wöhner*, Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, Köln 1995, S. 120 f.
13 *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth (Fn. 9), Art. 4 ZK Rdnr. 82.
14 *Friedrich* (Fn. 9), StuW 1995, 15, 17.
15 *Henke*, in: Peter/Burhoff/Stöcker, USt, Kommentar, Herne, Berlin, 42. Erg.-Lfg. 1998, § 21 Rdnr. 33.
16 Siehe *Alexander*, in: Witte, Zollkodex, 3. Aufl. München 2002, Art. 6 Rz. 3 ff., mit einem umfangreichen Fragenkatalog.
17 Vgl. auch *Huchatz*, in: Witte (Fn. 16) Art. 19 Rz. 1.
18 Vgl. Verordnung EG 1676/96.
19 *Huchatz*, in: Witte (Fn. 16), Art. 19 Rz. 3.

Wunsch nach einer ähnlich weit gefassten Öffnungsklausel für Vereinfachungen wie § 79 Abs. 3 ZG konnte sich Deutschland jedoch nicht durchsetzen[20]. Die Öffnungsklausel des Art. 19 ZK stellt insoweit einen Kompromiss dar.

Bereits die frühere, detailliertere nationale Regelung des § 79 ZG, die als Vorbild für die Konzeption des Art. 19 ZK diente, war hinsichtlich der dort geregelten „Vereinfachungen" aber nicht deckungsgleich mit dem Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung. So konnte die umfassende Vereinbarung vereinfachter Verfahren nach § 79 ZG auch für die Zukunft getroffen werden[21], wohingegen die Rechtsprechung grundsätzlich die Bezugnahme auf Sachverhalte der Vergangenheit als Kennzeichen der tatsächlichen Verständigung ansieht[22]. Darüber hinaus konnten Vereinbarungen i. S. von § 79 Abs. 3 ZG auch im Hinblick auf Rechtsfragen getroffen werden[23], während die Rechtsprechung tatsächliche Verständigungen nur bezüglich Sachverhaltsfragen zulässt[24]. Ferner waren Vereinbarungen i. S. von § 79 Abs. 3 ZG nur zulässig, wenn sie den Wettbewerb nicht beeinträchtigten.

Die Feststellung einer fehlenden Deckungsgleichheit zwischen dem nationalen Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung und der nationalen Vorschrift des § 79 ZG sowie der Umstand, dass mit Art. 19 ZK aus deutscher Sicht eine Kompensation für die aufzuhebende Vorschrift des § 79 ZG geschaffen werden sollte, sind jedoch für sich genommen für die Interpretation des Art. 19 ZK nicht maßgeblich, da das europäische Recht in erster Linie nach gemeinschaftsrechtlichen Kriterien und nicht aus nationaler Sicht auszulegen ist. Bei der Auslegung steht dementsprechend nicht das Bewahren nationaler Vorschriften, sondern die größtmögliche einheitliche Rechtsanwendung auf europäischer Ebene im Vordergrund[25]. Entscheidend ist daher, ob Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die europäische, vorrangige Norm des Art. 19 ZK mit ihrer gegenüber § 79 ZG insgesamt restriktiver ausgestalteten Regelung eine Sperrwirkung entfaltet und die Anwendung nationaler Rechtsinstitute wie der tatsächlichen Verständigung ausschließt. Entgegen *Kauffmann*[26] lässt sich dies nicht durch einen schlichten Hinweis auf den Anwendungsvorrang des Zollkodex (Art. 249 EGV i.V. mit Art. 1 ZK) beantworten. Mangels abschließender Regelung des Zollverfahrensrechts im ZK gilt der Vorrang eben nicht pauschal, sondern muss in seiner Reichweite für die jeweilige Materie durch Auslegung analysiert werden[27].

Für eine solche Sperrwirkung könnte sprechen, dass die strengen verfahrensrechtlichen Anforderungen, die Art. 19 ZK für sog. Vereinfachungen aufstellt, dazu dienen, eine allzu unterschiedliche Rechtsanwendung in den Mitgliedstaaten zu verhindern. Die einheitliche Anwendung des Zollkodex innerhalb der EU ist bei der wachsenden Zahl von Mitgliedstaaten eine enorme Herausforderung[28]. Die nationalen Zollbehörden sollen mit den Zollbeteiligten nicht ohne weiteres Vereinbarungen treffen können, die die Zollschuld selbst tangieren[29]. Insoweit ist auch zu berücksichtigen, dass das Zollaufkommen zu den traditionellen Eigenmitteln der Europäischen Union zählt, die ihr zur Finanzierung ihres Haushalts zufließen; die Mitgliedstaaten sind zwar für die Beitreibung der Zölle zuständig, behalten aber lediglich 25% als Erhebungskosten ein[30].

Gegen eine solche Sperrwirkung spricht jedoch zunächst, dass im Anwendungsbereich der tatsächlichen Verständigung, wie sie auf der Grundlage der AO in Deutschland praktiziert wird, von einer Gefahr divergierender Rechtsentwicklung und -anwendung keine Rede sein kann. Das Institut der „tatsächlichen Verständigung" dient nicht dazu, ganze Sachverhaltskomplexe einem eigenen, zwischen dem Zollbeteiligten und der Zollverwaltung frei auszuhandelnden Zollrecht zu unterstellen und damit den Zollkodex zu untergraben. Eine tatsächliche Verständigung ist keine Maßnahme im Sinne des Art. 19 ZK, die zu einer vereinfachenden Zollrechtsanwendung führt[31]. Ein Beispiel für eine vereinfachende Zollrechtsanwendung i. S. von Art. 19 ZK wäre z. B. der konsensuale Verzicht auf bestimmte Angaben in der Zollanmeldung[32]. Gegenüber einer derartigen Vereinbarung ist eine zwischen der Zollbehörde und dem Steuerpflichtigen getroffene Verständigung über unaufklärbare Sachverhaltsumstände ein *„aliud"*.

Auch die Fälle, für die bislang auf der Grundlage von Art. 19 ZK entsprechende Durchführungsverordnungen ergangen sind, entsprechen nicht den typischen Anwendungsfällen der tatsächlichen Verständigung. So zielt Art. 4 c ZK-DVO explizit auf generelle Vereinfachungen in einer Vielzahl von Fällen, wohingegen die tatsächliche Verständigung innerhalb individueller Steuer- bzw. Zollschuldverhältnisse eingegangen wird. Die tatsächliche Verständigung ist eben kein Handlungsinstrument des Massenvollzugs. Vielmehr dient sie der Streitbeilegung in dem nicht standardisierungsfähigen Einzelfall[33]. Dort hat sie ihren berechtigten Platz und ist vor allem aus der Außenprüfungspraxis nicht wegzudenken.

Ein weiteres Argument dafür, dass Art. 19 ZK der Anwendung des nationalen Rechtsinstituts der tatsächlichen Verständigung nicht entgegensteht, liefern die Erwägungsgründe des Zollkodex, die Aufschluss über den Willen des europäischen Gesetzgebers geben: Gemäß dem sechsten Erwägungsgrund soll der Umfang von Zollförmlichkeiten im Interesse eines funktionierenden Außenhandels möglichst gering gehalten werden. Damit wird den Interessen der Wirtschaftsbeteiligten Rechnung getragen[34]. Dieses Ziel würde konterkariert, ließe man in Fällen, in denen Sachverhaltsunklarheiten allenfalls mit unverhältnismäßigen, zeit- und kostenintensiven Aufklärungsbemühungen beseitigt werden könnten, eine tatsächliche Verständigung nicht zu. Fälle erschwerter Sachverhaltsermittlung, die sich nur im

20 *Huchatz*, in: Witte (Fn. 16), Art. 19 Rz. 3 f.; *Kauffmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Art. 19 ZK Rdnr. 1 (Februar 2004).
21 Vgl. z. B. den Sachverhalt in BFH, 1. 7. 1975 – VII R 25/73, BFHE 117, 120, AWD 1976, 59.
22 Siehe zuletzt BFH, 7. 7. 2004 (Fn. 2), m. w. N.
23 *Olbertz*, Fragwürdigkeit der Vereinbarung (§ 79 Abs. 3 ZG)?, ZfZ 1970, 169 (Fn. 10).
24 Siehe zuletzt BFH, 31. 3. 2004 – I R 71/03, BStBl. II 2004, 742, 745, BB 2004, 1613 m. w. N.
25 *Witte* (Fn. 16), Vor Art. 1 Rdnr. 16.
26 *Kauffmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Art. 19 ZK Rdnr. 10 (Februar 2004).
27 Eingehend *Gellert*, Zollkodex und Abgabenordnung – Analyse über das Verhältnis der Vorschriften der Abgabenordung zu den Vorschriften des Zollkodexes der Europäischen Gemeinschaft, Diss. Münster, Aachen 2003, S. 28 ff.
28 Vgl. auch die Erwägungsgründe (insbesondere Nr. 7) des Zollkodex, Verordnung 2913/92/EWG v. 12. 10. 1992, ABl. EG Nr. L 302/1.
29 *Friedrich* (Fn. 9), StuW 1995, 15, 24.
30 Art. 2 Abs. 1 b) und Abs. 3 des Ratsbeschlusses über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften v. 29. 9. 2000, 2000/597/EG, Euratom, ABl. EG Nr. L 253/42.
31 Ebenso *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth (Fn. 9), Art. 19 Rdnr. 5 (August 1996).
32 Vgl. *Kauffmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Art. 19 ZK Rdnr. 2 (Februar 2004).
33 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 5), S. 238.
34 *Witte* (Fn. 16), Vor Art. 1 Rdnr. 17, der sogar von einem Anspruch auf Verfahrenserleichterungen spricht.

Wege einer tatsächlichen Verständigung überwinden lassen, sind auch im Zollverfahrensrecht gegeben. Normativ steht der Zollkodex der Anwendung des richterrechtlich geprägten Instituts der tatsächlichen Verständigung aus den folgenden Gründen nicht entgegen:

- Das Zollverfahren ist ebenfalls durch ein Zusammenwirken von Untersuchungsgrundsatz und Mitwirkungspflichten im Sinne einer Kooperationsmaxime gekennzeichnet. Dabei ist der Untersuchungsgrundsatz im Zollrecht sogar weniger ausgeprägt, so dass die Verwaltungsmaterie von der Sache her einer konsensualen Sachverhaltsfeststellung mindestens so wenig entgegensteht wie das Besteuerungsverfahren. Während § 88 AO eine Ermittlungspflicht enthält, gibt Art. 13 ZK den Zollbehörden die Befugnis im Sinne einer Ermessensermächtigung, Prüfungen durchzuführen[35]. Entscheidet sich die Zollbehörde für eine zollamtliche Prüfung, findet § 88 AO über Art. 13 ZK für gemeinschaftsrechtlich geschuldete Ein- und Ausfuhrabgaben Anwendung[36]. Die Untersuchungsmaßnahme unterliegt dabei jedoch im Zollverfahren Wirtschaftlichkeitserwägungen, wonach die Überwachung und zollamtliche Prüfung nicht mit einem zum wirtschaftlichen Bedürfnis außer Verhältnis stehenden Verwaltungsaufwand verbunden sein darf[37]. Dem die Verwaltungsressourcen schonenden Ökonomieprinzip entspricht das grundrechtliche Individualinteresse, das durch das ebenfalls im Gemeinschaftsrecht geltende Verhältnismäßigkeitsprinzip geschützt wird[38]. Der Steuerpflichtige wird in das Zollverfahren ebenfalls durch Mitwirkungspflichten eingebunden. Alle Personen, die unmittelbar oder mittelbar an Vorgängen im Rahmen des Warenverkehrs beteiligt sind, haben nach Art. 14 ZK den Zollbehörden alle Unterlagen, die sich in ihrer Einwirkungssphäre befinden, zur Verfügung zu stellen und jede erforderliche Unterstützung zu gewähren. Insoweit können die §§ 90 ff. AO ergänzend herangezogen werden[39]. Zollbehörde und Steuerpflichtige bilden hier für die Sachaufklärung ebenfalls eine Verantwortungsgemeinschaft. Soweit ein Beteiligter bei den Zollbehörden eine Entscheidung beantragt, trifft ihn sogar eine subjektive Beweislast; es gilt insoweit der Beibringungsgrundsatz[40].
- Eine Beweismaßreduzierung sieht Art. 31 ZK für den Zollwert vor, wenn er sich nicht nach Art. 29, 30 ZK ermitteln lässt. In diesem Fall ist er auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln. Letztlich handelt es sich dabei um eine Schätzung des Zollwerts[41], d.h. Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen zu ermitteln, weil eine sichere Feststellung nicht möglich ist[42]. Zwar wird der Schätzungsrahmen durch Art. 31 Abs. 2 ZK eingeschränkt. Innerhalb dieses Rahmens bleibt aber für die Feststellung des Zollwerts ein Konkretisierungsspielraum, der auch konsensual durch eine tatsächliche Verständigung ausgefüllt werden kann.
- Außerhalb der Zollwertfeststellung schweigt der ZK zu der Frage einer Schätzung. Wie aber *Rüsken* für den Bereich des Ausfuhrerstattungsrechts überzeugend dargelegt hat[43], liegt darin kein „beredtes Schweigen". Vielmehr nimmt das Gemeinschaftsrecht insoweit keinen Vorrang für sich in Anspruch und belässt Raum für die Anwendung nationaler Regeln der Beweiswürdigung. Es wäre in der Sache auch überhaupt nicht überzeugend, die Möglichkeit einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen nur im Rahmen der Zollwertermittlung zuzulassen[44]. Ohne eine ausdrückliche Ermächtigung im Zollkodex ist unter Anwendung des § 162 AO auch im Bereich der gemeinschaftsrechtlichen Ein- und Ausfuhrabgaben eine Schätzung solcher Besteuerungsgrundlagen zulässig, die sich ihrer Natur nach nicht oder nur unter Schwierigkeiten genau aufklären lassen[45]. Die sich in diesen Schätzungsfällen jeweils ergebenden Spielräume bilden den Kern der Fallgruppen, die sich im Wege einer tatsächlichen Verständigung konkretisieren lassen[46].
- Das Zollverfahren sieht ebenfalls Erörterungstermine vor, in denen strittige Sachverhaltsfragen einer einvernehmlichen Lösung zugeführt werden. Dazu zählt vor allem die Schlussbesprechung im Rahmen einer Außenprüfung. Zwar enthält Art. 78 ZK eine gegenständlich beschränkte eigene Grundlage für eine betriebliche Außenprüfung[47]. Die §§ 193 AO werden dadurch aber nur partiell überlagert. Uneingeschränkt anwendbar bleibt auch im Bereich des Zollverfahrens deshalb die Vorschrift des § 201 AO über die Schlussbesprechung[48]. Modal dient sie gerade dazu, eine einvernehmliche Beurteilung des Prüfungsstoffs zu ermöglichen und damit eine weitere Auseinandersetzung im Einspruchs- und Klageverfahren zu vermeiden[49].
- Diesem Ziel dienen schließlich ganz besonders der Erörterungstermin im Einspruchsverfahren (§ 364a AO) und der Erörterungstermin im Klageverfahren (§ 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 FGO). Art. 243, 244 ZK enthalten nur einige punktuelle Regelungen über die Einlegung des Rechtsbehelfs und deren Wirkung, die Einlegungsbefugnis und die Aussetzung der Vollziehung[50]. Im Übrigen hat Art. 245 ZK die nähere Ausgestaltung des Rechtsbehelfsverfahrens ausdrücklich den Mitgliedstaaten überlassen. Damit nimmt der europäische Gesetzgeber verfahrensrechtliche Unterschiede zwischen den Mitgliedstaaten bewusst in Kauf. Die Vorschrift des § 364a AO findet damit auch im Bereich der Ein- und Ausfuhrabgaben Anwendung[51]. Sein Zweck ist es, im *außergerichtlichen* Einspruchsverfahren durch Austausch aller Argumente zur Sach- und Rechtslage die Grundlage für eine Verständigung zu schaffen[52]. Im

35 *Rathemacher*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Art. 13 ZK Rz. 15 (Februar 2004).
36 *Gellert* (Fn. 27), Diss., S. 84.
37 *Gellert* (Fn. 27), Diss., S. 84.
38 *Rathemacher*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Art. 13 ZK Rz. 16 (Februar 2004).
39 *Gellert* (Fn. 27), Diss., S. 88 ff.
40 *Kauffmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Art. 6 ZK Rz. 19 (Februar 2004).
41 Etwas ungenau *Gellert* (Fn. 27), Diss., S. 141, wenn er die Schätzung als eine der „zweckmäßigen Methoden" bezeichnet.
42 *Seer*, in: Tipke/Kruse (Fn. 3), § 162 AO Tz. 29 (März 2004).
43 *Rüsken*, Die Zulässigkeit von Schätzungen – insbesondere bei Ausfuhrsubventionen, RIW 1992, S. 662, 668.
44 *Gellert* (Fn. 27), Diss., S. 142.
45 *Gellert* (Fn. 27), Diss., S. 142.
46 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 5), S. 196 ff.
47 *Henke*, in: Witte (Fn. 16), Art. 78 Rz. 4; *Henke/Huchatz*, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, S. 262, 267; *Rüsken*, in: Klein, AO, Kommentar, 8. Aufl., München 2003, § 193 Rz. 5.
48 *Gellert* (Fn. 27), Diss., S. 176.
49 Zutreffend *Rüsken*, in: Klein (Fn. 47), § 201 AO Rz. 1, 10 f.; *Tipke*, in: Tipke/Kruse (Fn. 3), § 201 AO Tz. 5, 12 ff.; *v. Wedelstädt*, in: Kühn/v. Wedelstädt, AO/FGO, Kommentar, 18. Aufl., Stuttgart 2004, § 201 AO Rz. 4.
50 *Beermann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Vor Art. 243–246 ZK Rz. 2 (Februar 2004).
51 *Gellert* (Fn. 27), Diss., S. 240.
52 *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 5), S. 41 f.; *Tipke*, in: Tipke/Kruse (Fn. 3), § 364a AO Tz. 13 (März 2003); *Achatz* (Fn. 5), DStJG Bd. 27 (2004), S. 161, 169 f.

gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren ermöglicht § 79 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 FGO die Erzielung von Vergleichen bzw. Verständigungen im Rahmen eines gerichtlichen Erörterungstermins.

Die tatsächliche Verständigung ist damit auf beiden Ebenen des zweistufigen Rechtsbehelfsverfahrens verankert. Dementsprechend hat das FG Düsseldorf in einem aktuellen Urteil den Abschluss von bindenden Vereinbarungen (hier: Musterprozessvereinbarungen) im finanzgerichtlichen Verfahren betreffend die Zollerhebung unter Verweis auf Art. 245 ZK für zulässig erklärt und dabei auf die Vergleichbarkeit von Musterprozessvereinbarung einerseits und tatsächlicher Verständigung andererseits hingewiesen[53]. Auch wenn das Verwaltungsverfahren der Zollerhebung durch den Zollkodex und die Durchführungsverordnung in stärkerem Maße geregelt ist als das Rechtsbehelfsverfahren, und Letzteres daher einer subsidiären Anwendung nationaler Rechtsnormen in weiterem Umfang zugänglich ist, wäre es widersinnig, wenn eine tatsächliche Verständigung bei erheblichen Ungewissheiten im Sachverhalt erst im Rechtsbehelfsverfahren und nicht bereits im Erhebungsverfahren getroffen werden könnte. Anderenfalls würden die Zollbeteiligten in langwierige und ggf. kostspielige Rechtsbehelfsverfahren gezwungen.

Wenn in der Literatur schließlich die Zulässigkeit von tatsächlichen Verständigungen im Bereich des Zollrechts davon abhängig gemacht wird, dass aufgrund einer solchen Verständigung keinesfalls eine nennenswerte Korrektur der Zollschuld nach oben oder unten vorgenommen werden dürfe[54], so stellt dies im Ergebnis keine relevante Abweichung zur bislang bereits im Steuerrecht vertretenen Auffassung dar, wonach tatsächliche Verständigungen nicht zur Erzielung eines offensichtlich unzutreffenden Besteuerungsergebnisses[55] führen dürfen. Die Bezugnahme auf „nennenswerte Korrektur" anstelle von „erkennbar gesetzwidrigen Besteuerungsergebnissen" ist im Übrigen nicht überzeugend, weil es sich in den einer tatsächlichen Verständigung zugänglichen Fällen nicht um bewusste und der Höhe nach genau ermittelbare Korrekturen der an sich feststehenden Zollschuld handelt, sondern die Verständigung gerade erst dazu dienen soll, trotz eines nicht ohne weiteres aufklärbaren Sachverhalts eine (möglichst zutreffende) Zollschuld zu ermitteln. Eine tatsächliche Verständigung kann deshalb auch im Zollverfahren nur abgeschlossen werden, wenn dies die Höhe der Zollschuld nicht in erkennbar gesetzwidriger Weise beeinflusst. Entsprechend dürfen der Gegenstand und das Ergebnis einer tatsächlichen Verständigung auch nicht den ausdrücklichen Einschränkungen zur Schätzungsbefugnis nach § 162 AO widersprechen, wie sie sich insbesondere aus Art. 31 ZK ergeben.

III. Keine abweichende Rechtslage bei der Einfuhrumsatzsteuer und den besonderen Verbrauchsteuern

Bei der Einfuhrumsatzsteuer und den anlässlich der Einfuhr zu erhebenden besonderen Verbrauchsteuern handelt es sich im technischen Sinne nicht um Zölle, deren Merkmal es ist, dass sie *allein* anlässlich der Ein- oder Ausfuhr in das bzw. aus dem Zollgebiet erhoben werden, sondern vielmehr um (Verbrauch-)Steuern, die dem Zweck dienen, die betreffenden Waren hinsichtlich der Besteuerung den inländischen Waren gleichzustellen[56]. Einfuhrumsatzsteuer und besondere Verbrauchsteuern sind keine europarechtlich normierten Einfuhrabgaben i. S. von Art. 4 Nr. 10 des ZK[57], so dass der Zollkodex auf diese Steuern nicht aus sich heraus Anwendung findet.

Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine Abgabe im Grenzbereich zwischen dem Mehrwertsteuersystem einerseits und den Einfuhrabgaben i. S. von § 1 Abs. 1 S. 3 ZollVG andererseits. Für die praktische Handhabung dieser Abgabe trifft § 21 UStG zwei Kernaussagen: Abs. 1 enthält eine Legaldefinition der Einfuhrumsatzsteuer als Verbrauchsteuer i. S. der AO und Abs. 2 bindet die Einfuhrumsatzsteuer im Wege einer dynamischen Verweisung an das Zollrecht. Hintergrund für die Legaldefinition in § 21 Abs. 1 UStG sind Art. 10 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie[58] sowie die Vorschrift des Art. 108 GG. Die 6. EG-Richtlinie fordert eine enge Verknüpfung von Steuer- und Zollschuld hinsichtlich ihres jeweiligen Entstehungszeitpunkts. Art. 108 GG sieht gem. Abs. 1 S. 1 für bundesgesetzlich geregelte Verbrauchsteuern ebenso wie für Zölle und die Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften eine Verwaltung durch Bundesfinanzbehörden vor, wohingegen die Verwaltungskompetenz für die übrigen Steuern wie z. B. die Umsatzsteuer gem. Abs. 2 S. 1 den Landesfinanzbehörden zusteht. Die Legaldefinition dient damit in erster Linie praktischen Gründen und ermöglicht eine einheitliche Erhebung von Zoll und Einfuhrumsatzsteuer bei der Einfuhr durch dieselbe Behörde (die Hauptzollämter als örtliche Behörde der Bundesfinanzverwaltung) in einem einheitlichen Erhebungsvorgang[59].

Die Verweisung in § 21 Abs. 2 UStG steht unter dem Vorbehalt der lediglich sinngemäßen Anwendung des Zollrechts und schließt damit eine Anwendung solcher zollrechtlicher Vorschriften aus, die dem Sinn und Zweck der Einfuhrumsatzsteuer als Teil des Mehrwertsteuersystems (z. B. hinsichtlich des Prinzips des Vorsteuerabzugs, das auch für die Einfuhrumsatzsteuer gilt) nicht gerecht werden[60]. Sinn und Zweck des § 21 UStG legen es nahe, die Zulässigkeit tatsächlicher Verständigungen hinsichtlich der Zölle einerseits und der Einfuhrumsatzsteuer andererseits einheitlich zu beantworten, um in einem einheitlichen Erhebungsverfahren auch wirklich einheitlich vorgehen zu können. Ob aufgrund der Verweisung in § 21 Abs. 2 UStG der Zollkodex selbst nationales Recht wird und dementsprechend seinen Anwendungsvorrang verliert[61] oder ob die Verweisung den Anwendungsvorrang unberührt lässt, so dass das nationale Abgabenverwaltungsrecht auch für die Einfuhrumsatzsteuer

53 FG Düsseldorf, 7. 7. 2004 – 4 K 2045/03, ZfZ 2005, 136, 137 f.

54 *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth (Fn. 9), Art. 19 ZK Rdnr. 5 (August 1996); *Kauffmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Art. 19 ZK Rdnr. 10 (Februar 2004).

55 Siehe zuletzt BFH, 7. 7. 2004 (Fn. 2), m. w. N.; *Seer*, Verständigungen in Steuerverfahren (Fn. 5), S. 386 f., 398: Verbot der gesetzesabweichenden Steuervereinbarung.

56 *Witte* (Fn. 5), Art. 4 ZK Rdnr. 2; zum Zollbegriff *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth (Fn. 9), Art. 20 ZK Rdnr. 27.

57 *Hohrmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Einf. ZK Rdnr. 2, 26 (Februar 2004); *Müller-Eiselt*, in: Dorsch, Zollrecht, Kommentar, Bonn, § 21 UStG, Rdnr. 7 (Juli 1994).

58 Sechste Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern v. 17. 5. 1977, ABl. EG Nr. L 145.

59 *Müller-Eiselt*, in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Kommentar, Bonn, Berlin, § 21 Rdnr. 8, 21 (August 2003).

60 *Müller-Eiselt*, in: Reiß/Kraeusel/Langer (Fn. 59), § 21 Rdnr. 12; *Weymüller*, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Kommentar, München, § 21 Rdnr. 16 ff. (Januar 2000).

61 So *Friedrich* (Fn. 9), StuW 1995, 15, 27, der sogar erwägt, ob nicht diejenigen Bestimmungen des ZK, die in der AO ihr Pendant finden, hinter dem nationalen Verfahrensrecht zurückzustehen haben.

grundsätzlich durch das europäische Zollrecht verdrängt wird[62], kann dahinstehen. Das Rechtsinstitut der tatsächlichen Verständigung kommt nach den obigen Ausführungen selbst für den Fall des grundsätzlichen Anwendungsvorrangs des Zollkodex gegenüber der Abgabenordnung im Zollrecht zur Anwendung.

Hinsichtlich der besonderen Verbrauchsteuern ordnen §§ 13 BierStG, 147 BranntwMonG, 13 KaffeeStG, 23 MinöStG, 17 SchaumwZwStG, 21 TabStG für das Besteuerungsverfahren ebenfalls im Wege einer dynamischen Verweisung die Anwendung der jeweils geltenden Vorschriften für Zölle und dementsprechend auch des europäischen Zollrechts an. Hier gelten die Ausführungen zur Einfuhrumsatzsteuer entsprechend. Tatsächliche Verständigungen sind deshalb im Bereich sowohl der Einfuhrumsatzsteuer als auch der besonderen Verbrauchsteuern unter den zu diesem Rechtsinstitut von Rechtsprechung und Literatur auf der Basis der AO entwickelten Voraussetzungen anwendbar.

IV. Ergebnis

Im Ergebnis bleibt daher festzuhalten, dass Art. 19 ZK hinsichtlich der tatsächlichen Verständigung auf dem Gebiet des Zollrechts weder eine positive Regelung trifft (und damit auch nicht dem Erfordernis einer Durchführungsverordnung unterwirft) noch einer subsidiären Anwendung der AO bzw. des auf ihrer Basis entwickelten ungeschriebenen Rechtsinstituts entgegensteht[63]. Die Exegese des Zollverfahrensrechts hat gezeigt, dass tatsächliche Verständigungen über einen der Abgabenfestsetzung zugrunde zu legenden Sachverhalt auch im Zollrecht zulässig sind, soweit die in Rechtsprechung und Literatur entwickelten allgemeinen Zulässigkeitsvoraussetzungen für tatsächliche Verständigungen erfüllt werden und der Gegenstand der Verständigung bzw. die Methode nicht ausdrücklichen zollrechtlichen Sonderregelungen wie etwa der Beschränkungen der Schätzungsbefugnis in Art. 31 ZK widerspricht. Dies gilt auch für den Bereich der Einfuhrumsatzsteuer und der besonderen Verbrauchsteuern.

62 In diesem Sinne *Henke*, in: Peter/Burhoff/Stöcker, USt, Kommentar Herne, Berlin, 42. Erg.-Lfg. 1998, § 21 Rdnr. 9; *Henke/Huchatz*, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben – Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex, ZfZ 1996, 226. Wohl ebenso *Müller-Eiselt*, in: Reiß/Kraeusel/Langer (Fn. 59), § 21 Rdnr. 39.

63 So im Ergebnis auch *Friedrich*, in: Schwarz/Wockenfoth (Fn. 9), Art. 19 ZK Rdnr. 5 (August 1996); ohne überzeugende Argumente einschränkend *Kauffmann*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler (Fn. 5), Art. 19 ZK Rdnr. 10 (Februar 2004).

Dr. Frank Balmes, Rechtsanwalt, Köln, und Rebecca Mak, Peking*

Investieren in China: Steuerliche Aspekte und Gewinntransfer

China gilt als riesiger Wachstumsmarkt und ausländische Investoren investieren so viel wie in keinem anderen Land. Durch den Beitritt Chinas zur WTO öffnet das Land zunehmend seine Tore für ausländische Investoren. In dem Beitrag wird dargestellt, welche Möglichkeiten sich für ausländische Investoren auf dem chinesischen Markt bieten, wie sie Gewinne nach Deutschland repatriieren können und welche steuerlichen Konsequenzen sich ergeben. Es werden zunächst die verschiedenen Gesellschaftsformen dargestellt, mit denen ausländische Firmen auf dem chinesischen Markt tätig werden können. Im Anschluss werden die wesentlichen Eckpunkte der Besteuerung in China sowie Möglichkeiten des Transfers von Gewinnen nach Deutschland dargestellt. In diesem Zusammenhang wurden die jeweiligen nationalen Regeln des Steuerrechts sowie die Vorschriften des DBAs berücksichtigt.

I. Investitionsmöglichkeiten in China

1. Standortüberlegungen

Nicht allein die Höhe des Steuersatzes ist für die Investitionsentscheidung in einem ausländischen Land ausschlaggebend. Für das produzierende Gewerbe überwiegen die Kriterien bezüglich Arbeitsproduktivität, Lohnkosten, Arbeitszeiten, Infrastruktur, Bürokratie, usw. China zeichnet sich durch niedrige Löhne und eine vielfach stark exportorientierte Produktion aus. Mittlerweile haben diese Faktoren dem Land den Ruf als „Werkbank der Welt" eingebracht. Wichtigste Gründe für diese Entwicklung sind die voranschreitende Industrialisierung aufgrund von Standortverlagerungen auch aus anderen Ländern und die große Inlandsnachfrage zum Beispiel im Bau- oder Automobilbereich.[1] Ausländische Firmen investieren in China so viel wie in keinem anderen Land. Die meisten ausländischen Firmen zieht es in den Osten Chinas. Deutsche Unternehmen, die in China aktiv werden möchten, sollten jedoch auch eine Region abseits von Shanghai oder Beijing in Betracht ziehen. Einiges spricht dafür: Die Preise für Miete und Personal sind niedriger als in den Ballungszentren, die Infrastruktur ist mittlerweile gut ausgebaut, Stromversorgungsengpässe, die dieses Jahr beispielsweise zu Nacht- und Wochenendschichten in vielen Fabriken in und um Shanghai geführt haben, kommen seltener vor und steuerliche Vergünstigungen der einzelnen Investitionszonen bieten ausländischen Firmen große Anreize.[2] Steuerliche Entscheidungskriterien sind zwar mit in die Überlegungen einzubeziehen, spielen aber nur eine Rolle unter vielen. Dies befreit allerdings nicht von

* RA *Dr. Frank Balmes* ist Tax Partner bei KPMG in Köln, leitet die European Tax Law Group und unterstützt das China Desk von KPMG, Deutschland in steuerrechtlichen Fragen. *Rebecca Mak* ist Tax Partner bei KPMG, China, und in Peking tätig. Mehr über die Autoren erfahren Sie auf S. VIII.

1 www.stuttgart.ihk24.de/SIHK24/SIHK24/magazin/200412/China.jsp.

2 www.stuttgart.ihk24.de/SIHK24/SIHK24/magazin/200412/China.jsp.