Urteil vom 23. März 2021, VII R 24/19

Zollwertrechtliche Behandlung von Kosten für Schadstoff- und Qualitätsprüfungen

ECLI:DE:BFH:2021:U.230321.VIIR24.19.0

BFH VII. Senat

ZK Art 29, EWGV 2913/92 Art 29, ZK Art 31, EWGV 2913/92 Art 31, EUV 952/2013 Art 70, EUV 952/2013 Art 74 Abs 3, AEUV Art 267

vorgehend FG Düsseldorf, 04. November 2018, Az: 4 K 3225/17 Z

Leitsätze

Zahlungen, die der Einführer von Waren an einen im Drittland ansässigen Dritten für Schadstoff- und Qualitätsprüfungen gezahlt hat, um eine Vertragskonformität der eingeführten Waren sicherzustellen, gehören zum Zollwert.

Tenor

Das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 05.11.2018 - 4 K 3225/17 Z und der Einfuhrabgabenbescheid vom 22.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2017 werden aufgehoben, soweit für die Einfuhren vom 11.12.2013 bis zum 26.03.2014 wiederholt Zoll nacherhoben wurde.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen das Hauptzollamt zu 9 % und die Klägerin zu 91 %.

Tatbestand

I.

1 Im Zeitraum von Dezember 2013 bis zum 30.06.2016 führte die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) aus der Volksrepublik China (China) für sie dort hergestellte Waren ein und meldete diese zum zollrechtlich freien Verkehr an. Die Hersteller hatten sich gegenüber der Klägerin vertraglich verpflichtet, Waren zu liefern, die deren Qualitätsanforderungen entsprachen und chemische Inhaltsstoffe nur im Rahmen der nach dem Unionsrecht zulässigen Grenzen enthielten. Auf Anweisung der Klägerin sandten die Hersteller in China Muster der zu produzierenden Waren an die V, die aufgrund eines mit der Klägerin abgeschlossenen Vertrags Schadstoff- und Qualitätsprüfungen durchführte. Die Klägerin wies die Hersteller der Waren außerdem an, mit deren Herstellung erst zu beginnen, nachdem die V die entsprechenden Muster untersucht und einer Produktion zugestimmt habe. Die V berechnete der Klägerin monatlich die Kosten für die von ihr durchgeführten Schadstoff- und Qualitätsprüfungen. Diese Kosten gab die Klägerin bei der Anmeldung der Waren zur Überführung in den freien Verkehr nicht an.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) erhob aufgrund der Materialprüfungen mit zwei Bescheiden vom 07.12.2016 und vom 22.02.2017 Zoll in Höhe von X € und Y € nach, weil er der Auffassung war, dass diese Kosten zum Zollwert der Waren gehörten. Dabei legte das HZA einen Zuschlagsatz von 2,03 % zugrunde, weil die von der V berechneten Kosten nicht konkreten Einfuhren zugeordnet werden konnten. Die Einspruchsverfahren blieben erfolglos.

3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA habe zu Recht Zoll nacherhoben. Die von der Klägerin an die V gezahlten Beträge für die Durchführung der Qualitäts- und Schadstoffuntersuchungen gehörten zum Zollwert der eingeführten Waren. Die Zahlung dieser Beträge durch die Klägerin sei eine Bedingung für die Kaufgeschäfte über die eingeführten Waren. Sie habe diese Zahlungen als Käuferin an einen Dritten zugunsten der Verkäufer für die eingeführten Waren geleistet. Es komme nicht darauf an, wie sich der vom Verkäufer kalkulierte Verkaufspreis

zusammensetze. Entscheidend sei vielmehr, dass die Klägerin die Untersuchungen durch die V vor dem Beginn der Produktion der eingeführten Waren habe durchführen lassen, um die Übereinstimmung der später zu liefernden Waren mit den von ihr vorgegebenen Qualitätsanforderungen und den Vorschriften des Unionsrechts sicherzustellen. Eine Zollwertermittlung nach Art. 30 Abs. 2 Buchst. a oder b des Zollkodex (ZK) bzw. nach Art. 74 Abs. 2 Buchst. a oder b des Zollkodex der Union (UZK) sei nicht möglich, weil Transaktionswerte gleicher oder gleichartiger Waren nicht hätten festgestellt werden können. Der Zollwert könne auch nicht nach Art. 30 Abs. 2 Buchst. c ZK bzw. Art. 74 Abs. 2 Buchst. c UZK ermittelt werden, weil die Höhe der üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten nicht feststünde. Die von der Klägerin vorgelegten exemplarischen Kalkulationen könnten nicht überprüft und keinen konkreten Einfuhren zugeordnet werden. Das HZA habe daher den Zollwert zu Recht nach Art. 31 Abs. 1 ZK bzw. Art. 74 Abs. 3 UZK ermittelt.

4 Nach Auffassung der Klägerin verletzt die Vorentscheidung Bundesrecht, weil Analysekosten, die vom Einführer der Ware außerhalb der vertraglichen Verpflichtungen gezahlt worden seien, dem einfuhrabgabenrechtlichen Transaktionswert hinzugerechnet würden. Das FG stütze seine Entscheidung auf den Rechtssatz, dass der gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 ZK zu ermittelnde Transaktionswert als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren auch Kosten von Warenanalysen umfasse, die von dem Abnehmer selbst in Auftrag gegeben und selbst bezahlt worden seien, unabhängig von einer vertraglichen Gebotenheit, sofern nur die Untersuchungen vor Beginn der Produktion durchgeführt worden seien. Aus dem Urteil Sommer des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 19.10.2000 - C-15/99 (EU:C:2000:574, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2001, 13) gehe hervor, dass Analysekosten dem Transaktionswert nur dann hinzugerechnet werden könnten, wenn Analysewerte als Bedingung für die Durchführung des Kaufgeschäfts einzustufen seien und die Analysedurchführung in den vertraglich geschuldeten Leistungsumfang des Verkäufers fiele. Sie (die Klägerin) habe jedoch selbst aufgrund einer eigenen kaufmännischen Entscheidung die Warenanalysen durch V in Auftrag gegeben und bezahlt. Das Gesetz sehe nicht vor, dass der Zollwert als Transaktionswert alle Zahlungen umfassen solle, die der Käufer --gleichgültig an wen-- leiste, um die eingeführten Waren zu erhalten. Der tatsächlich gezahlte Verkaufspreis umfasse nur Zahlungen, die der Käufer an den Verkäufer leiste oder die vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich geleistet würden. Dem Verkaufspreis dürften nur dann weitere Beträge hinzugerechnet werden, wenn dies in Art. 32 ZK vorgesehen sei. Die Festsetzung von Einfuhrabgaben auf bestimmte Zahlungen erfordere eine eindeutige Rechtsgrundlage. Die Bedingung i.S. des Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 ZK setze einen zwingenden rechtlichen Zusammenhang zwischen der Zahlung und dem Kaufgeschäft voraus, der im Streitfall nicht gegeben sei, weil der Vertrag bereits mit der Ordererteilung zustande gekommen sei und die Beprobung nur der Einhaltung interner Qualitätsanforderungen und gesetzlich gebotener Obliegenheiten diene.

5 Die Vorentscheidung beruht nach Auffassung der Revision außerdem auf einem Verfahrensmangel, weil das FG der Klägerin Gelegenheit hätte geben müssen, weitere Angaben zu machen und weitere Unterlagen vorzulegen. Dass die Zollwertfeststellung auf Art. 33 ZK gestützt worden sei, habe sich erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens ergeben. Es liege daher eine Verletzung rechtlichen Gehörs vor.

6 Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und die Einfuhrabgabenbescheide vom 07.12.2016 und vom 22.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2017 aufzuheben.

7 Sie regt ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH an.

8 Das HZA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Das HZA erwidert, die Qualitätsvorgaben und die Einhaltung der Grenzwerte für chemische Inhaltsstoffe seien zweifelsfrei Bestandteile der Kaufverträge zwischen der Klägerin und den Herstellern der Waren gewesen. Es sei unerheblich, dass die Kosten für die Analysen nicht von den Herstellern, sondern von der V berechnet worden seien. Die Zahlung der Analysekosten an einen Dritten sei zugunsten des Verkäufers erfolgt, weil das frühzeitige Erkennen eines Mangels ausschließlich im Interesse des Verkäufers liege. Dass mit den Analysen durch die V unnötige Kosten der Warenrücksendung bei Nichtbestehen der Tests bzw. der Analysen nach der Einfuhr vermieden würden, sei unerheblich, da solche Kosten vom Hersteller der Waren zu tragen wären. Der Zollwert solle den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert hätten, berücksichtigen. Eine bereits auf Schadstofffreiheit und Einhaltung der Qualitätsvorgaben untersuchte bzw. analysierte Ware habe definitiv einen höheren wirtschaftlichen Wert als eine

Ware von unbestimmter Qualität. Die Einschränkung in Art. 29 Abs. 3 Buchst. b ZK bzw. Art. 129 Abs. 2 der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24.11.2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union --UZK-IA-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABlEU-- Nr. L 343, 558) könne sich folglich nur auf Leistungen beziehen, die der Käufer auf eigene Rechnung durchführe bzw. durchführen lasse und die keinen Bezug zu den Einfuhrwaren hätten.

10 Soweit die Klägerin der Auffassung sei, es liege ein Verfahrensfehler vor, weil die angefochtenen Bescheide sowie der Prüfungsbericht keinen Hinweis auf die Zollwertfeststellung nach Art. 33 ZK enthielten, könne dem nicht gefolgt werden, da es eine Zollwertfeststellung nach dieser Norm überhaupt nicht gebe. Dass das FG die von der Klägerin vor der mündlichen Verhandlung vorgelegten Unterlagen und gemachten Angaben als nicht ausreichend betrachtet habe, sei eine Tatsachenentscheidung des Gerichts. Zudem hätten weitere Angaben und die Vorlage weiterer Unterlagen nicht zu einem anderen Zollwert geführt.

11 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist nur zu einem geringen Teil begründet, zum überwiegenden Teil ist sie als unbegründet zurückzuweisen. Die Vorentscheidung verletzt insofern Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und ist insoweit aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO), als mit dem Einfuhrabgabenbescheid vom 22.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2017 für Einfuhren vom 11.12.2013 bis zum 26.03.2014 wiederholt Zoll nacherhoben worden ist. Im Übrigen hat das FG die angegriffenen Einfuhrabgabenbescheide zu Recht als rechtmäßig angesehen. Der Senat legt den Antrag der Klägerin dahingehend aus, dass sie die Aufhebung der Einfuhrabgabenbescheide nur insoweit begehrt, als mit ihnen Zoll aufgrund der Erhöhung der Zollwerte durch die Einbeziehung der Kosten für Qualitäts- und Schadstoffprüfungen nacherhoben wurde. Die Klägerin hatte ihr Begehren bereits im Einspruchsverfahren ausdrücklich darauf beschränkt, so dass die Nacherhebung im Übrigen weder in der Einspruchsentscheidung noch vor dem FG thematisiert wurde.

13 1. Der Senat entscheidet gemäß §§ 121 Satz 1, 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

14 2. Die Nacherhebung der Einfuhrabgaben, die mit der Annahme der Zollanmeldungen zur Überlassung der Nichtunionswaren zum zollrechtlich freien Verkehr im Mai und Juni 2016 entstanden sind (Art. 77 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 2 UZK), aber bislang mit einem geringeren als dem zu entrichtenden Betrag festgesetzt wurden, richtet sich nach Art. 105 Abs. 4 i.V.m. Abs. 3 UZK. Ob die Nacherhebung der Einfuhrabgaben für die bis zum 30.04.2016 angenommenen Zollanmeldungen (Art. 201 Abs. 1 Buchst. a, Abs. 2 ZK) mit den Einfuhrabgabenbescheiden vom 07.12.2016 bzw. 22.02.2017 gemäß Art. 220 Abs. 1 ZK zu erfolgen hat oder ebenfalls nach Art. 77 Abs. 2 UZK, kann dahinstehen, weil beide Vorschriften das HZA im Streitfall grundsätzlich zur Nacherhebung berechtigen.

15 3. Soweit das HZA mit Einfuhrabgabenbescheid vom 22.02.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.11.2017 für die Einfuhren vom 11.12.2013 bis zum 26.03.2014 erneut Zoll nacherhoben hat, sind diese Entscheidungen aufzuheben. Das HZA hatte für diese Einfuhren bereits mit Einfuhrabgabenbescheid vom 07.12.2016 Zoll nacherhoben, die Einfuhren aber dennoch auch in die Abgabenfestsetzung für alle hier im Streit stehenden Einfuhren durch Einfuhrabgabenbescheid vom 22.02.2017 einbezogen.

16 Dass das HZA im Einfuhrabgabenbescheid vom 22.02.2017 den bereits gezahlten Zoll in Höhe von X € von dem zu zahlenden Betrag abgezogen hat, ist insofern nicht ausschlaggebend. Denn Art. 220 Abs. 1 ZK bzw. Art. 105 Abs. 4 UZK betrifft die buchmäßige Erfassung im Zusammenhang mit der Festsetzung der Einfuhrabgaben und nicht deren Entrichtung.

17 4. Abgesehen davon hat das HZA für die Einfuhren im Zeitraum von Dezember 2013 bis April 2016 zu Recht Zoll nacherhoben, weil die von der Klägerin getragenen Kosten für Schadstoff- und Qualitätsprüfungen im Drittland in den Zollwert und damit in die Bemessungsgrundlagen der Zollschuld (Art. 214 Abs. 1 ZK) einzubeziehen sind.

18 a) Die Ermittlung des Zollwerts richtet sich nach den in Art. 29 ff. ZK geregelten Methoden (vgl. Art. 28 ZK).

Demnach ist die Transaktionswertmethode i.S. des Art. 29 ZK vorrangig anzuwenden. Kann der Zollwert nicht nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden, kommen die in Art. 30 ZK beschriebenen Folgemethoden (nachrangigen Methoden) und --falls der Zollwert auch danach nicht bestimmt werden kann-- die Schlussmethode i.S. des Art. 31 ZK zur Anwendung.

19 Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung soll mit der unionsrechtlichen Zollwertregelung ein gerechtes, einheitliches und neutrales System errichtet werden, das die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließt. Der Zollwert muss daher den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und folglich alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen (EuGH-Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland vom 20.12.2017 - C-529/16, EU:C:2017:984, Rz 24, m.w.N., ZfZ 2018, 68).

20 aa) Der Zollwert eingeführter Waren ist gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, der gegebenenfalls zu berichtigen ist.

21 Gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 ZK ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung (bzw. Voraussetzung) für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind.

22 Liegt eine Bedingung vor, deren Wert bestimmt werden kann, gilt dieser Wert (unter näher bestimmten Bedingungen) als eine mittelbare Zahlung des Käufers an den Verkäufer und als Teil des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises (Art. 148 der Durchführungsverordnung zum Zollkodex --ZKDVO--).

23 Vom Käufer für eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten einschließlich solcher für den Absatz der Waren werden grundsätzlich nicht als eine mittelbare Zahlung an den Verkäufer angesehen (Art. 29 Abs. 3 Buchst. b ZK).

24 bb) Kann der Zollwert nicht nach Art. 29 ZK bestimmt werden, kommen die bereits angesprochenen Folgemethoden zur Anwendung. Demnach ist der Transaktionswert gleicher oder gleichartiger Waren maßgebend oder der Zollwert deduktiv oder nach einem errechneten Wert zu bestimmen (Art. 30 ZK).

25 cc) Sofern der Zollwert auch nach diesen Methoden nicht ermittelt werden kann, ist er gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK auf der Grundlage von in der Union verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln des Übereinkommens zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994, des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 sowie der Vorschriften dieses Kapitels (Art. 28 bis 36 ZK) übereinstimmen. Als Bewertungsmethoden nach Art. 31 Abs. 1 ZK sollen die in den Art. 29 und 30 Abs. 2 festgelegten Methoden herangezogen werden, doch steht eine angemessene Flexibilität bei der Anwendung solcher Methoden im Einklang mit den Zielsetzungen und Bestimmungen des Art. 31 Abs. 1 ZK (Art. 141 Abs. 1 ZKDVO i.V.m. Anh. 23 zu Art. 31 Abs. 1 ZK). Die Anwendung der Schlussmethode hat im Ergebnis die Grundzüge der Zollwertermittlung gemäß Art. 29 und Art. 30 ZK zu beachten (vgl. Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 31 ZK Rz 2; vgl. auch Senatsurteil vom 12.07.2011 - VII R 65/10, BFH/NV 2011, 2138, ZfZ 2011, 300, Rz 14; vgl. auch Erläuterungen zum Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- Nr. L 336, 126; vgl. auch Erläuterungen zu Art. 74 Abs. 3 UZK und Art. 144 UZK-IA in Müller-Eiselt/Vonderbank, EU-Zollrecht, Zollwert, Fach 2519, S. 11).

26 b) Zahlungen des Käufers an einen Dritten für die Durchführung von Analysen im Drittland, die dazu dienen, die Einhaltung der vertraglich vereinbarten Qualität oder der gesetzlichen Vorschriften sicherzustellen, und vor Beginn der Produktion durchgeführt werden, werden i.S. von Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 ZK "zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers" entrichtet und gehören damit zum Transaktionswert i.S. des Art. 29 ZK.

27 Wie der EuGH mit Urteil Sommer (EU:C:2000:574, Rz 24 und 27, ZfZ 2001, 13) entschieden hat, sind die Kosten der Analysen zum Nachweis der Konformität der eingeführten Waren mit den nationalen Rechtsvorschriften des Einfuhrmitgliedstaats, die der Importeur dem Käufer zusätzlich zum Preis der Waren in Rechnung stellt, als Bestandteil des "Transaktionswerts" i.S. von Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28.05.1980 über den Zollwert der Waren --VO 1224/80-- (ABlEG Nr. L 134, 1) anzusehen. In diesem Zusammenhang war für den EuGH maßgeblich, dass die nach der Einfuhr zum Qualitätsnachweis durchgeführten Analysen eine zur vertragsgemäßen Lieferung der Ware erforderliche Maßnahme dargestellt hatten und sich der wirtschaftliche Wert

der Ware durch die Bescheinigung ihrer Qualität erhöht hatte (EuGH-Urteil Sommer, EU:C:2000:574, Rz 23 und 26, ZfZ 2001, 13).

28 Diese Entscheidung ist auf die im Streitfall anzuwendenden Vorschriften übertragbar. Art. 3 Abs. 1 VO 1224/80 wurde im Wesentlichen in Art. 29 Abs. 1 ZK übernommen. Die Definition des Zollwerts in Art. 3 Abs. 3 Buchst. a VO 1224/80 wurde durch Art. 1 Nr. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 3193/80 des Rates vom 08.12.1980 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 über den Zollwert der Waren (ABlEG Nr. L 333, 1) insofern ergänzt, als der Zollwert Zahlungen einschließt, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren entrichtet werden oder zu entrichten sind. Damit hat die Norm die in Art. 29 Abs. 3 ZK enthaltene Fassung erhalten. Die EuGH-Entscheidung Sommer (EU:C:2000:574, ZfZ 2001, 13) ist bereits zur geänderten Fassung des Art. 3 Abs. 3 VO 1224/80 ergangen und somit auch auf die wortgleiche Vorschrift des Art. 29 Abs. 3 ZK übertragbar.

29 Auch in inhaltlicher Hinsicht kann im Streitfall auf die EuGH-Entscheidung Sommer (EU:C:2000:574, ZfZ 2001, 13) zurückgegriffen werden. Zwar betrifft sie --anders als der Streitfall-- Leistungen, die von in der (damaligen) Gemeinschaft niedergelassenen Unternehmen erbracht worden sind. Der EuGH weist allerdings darauf hin, dass die Wertermittlung unter Zugrundelegung des Transaktionswerts von den Bedingungen ausgeht, zu denen das einzelne Kaufgeschäft durchgeführt worden ist. Da sich die Verkäuferin im damals zu entscheidenden Fall in den Verträgen verpflichtet hatte, der Klägerin Honig zu liefern, der den Qualitätsanforderungen nach den deutschen Vorschriften genügte, stellten die nach der Einfuhr zum Qualitätsnachweis durchgeführten Analysen nach Auffassung des EuGH eine zur vertragsgemäßen Lieferung der Ware erforderliche Maßnahme dar (EuGH-Urteil Sommer, EU:C:2000:574, Rz 22 f., ZfZ 2001, 13), so dass es sich bei diesen Kosten um einen Bestandteil der Zahlungen handelte, die als Bedingung für das Kaufgeschäft zu entrichten waren.

30 Diese Überlegungen gelten gleichermaßen für Untersuchungen und Warenanalysen, die der Käufer im Drittland noch vor Beginn der Herstellung der einzuführenden Waren durchführen lässt, um festzustellen, ob die Waren der vertraglich vereinbarten Beschaffenheit entsprechen, bzw. um deren Vertragskonformität sicherzustellen. Ergibt sich aus der Vereinbarung zwischen dem Verkäufer und dem Käufer, dass der Verkäufer bestimmte Qualitätsanforderungen oder gesetzliche Vorgaben (Sicherheitsstandards) zu erfüllen hat, handelt es sich bei den Kosten für entsprechende Untersuchungen und Analysen um abgespaltene Kaufpreisbestandteile, die gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchst. a ZK zum Transaktionswert gehören. Denn diese Zahlungen sind als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren anzusehen und dienen dazu, eine Verpflichtung des Verkäufers zu erfüllen. Zudem erhöht sich infolge der Bescheinigung der Schadstofffreiheit und der qualitativen Anforderungen an die Ware deren wirtschaftlicher Wert (vgl. dazu EuGH-Urteil Sommer, EU:C:2000:574, Rz 26, ZfZ 2001, 13). Ob der Auftrag zur Durchführung der Analysen vom Verkäufer, vom Käufer oder vom Importeur erteilt wird, ist nicht ausschlaggebend, weil es sich in allen Fällen um Kosten handelt, die entstehen, um die Einhaltung der vertraglich vereinbarten Anforderungen an die bestellten Waren zu überprüfen und sicherzustellen (so auch Urteil des FG München vom 29.03.2012 - 14 K 3641/09, Außenwirtschaftliche Praxis --AW-Prax-- 2015, 64, Rz 20, und Urteil des FG Düsseldorf vom 08.01.2014 - 4 K 188/13 Z, EU, AW-Prax 2015, 65, Rz 25 ff.).

31 c) Ausgehend von diesen Rechtsgrundlagen gehören die von der Klägerin geleisteten Zahlungen für Untersuchungen der Waren im Drittland zum Zollwert. Dieser ist im Streitfall nach der --subsidiär anzuwendenden-- Schlussmethode i.S. des Art. 31 ZK zu bestimmen.

32 aa) Eine Bestimmung des Zollwerts anhand der Transaktionswertmethode ist im Streitfall nicht möglich. Denn die in Streit stehenden Kosten gehören zwar zum Transaktionswert, können den jeweiligen Einfuhren jedoch nicht im Einzelnen zugeordnet werden.

33 (1) Die Kosten für Schadstoffprüfungen gehören als abgespaltener Kaufpreisbestandteil zum Transaktionswert gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchst. a ZK, weil die bestellten Waren bestimmten Anforderungen genügen müssen, die als Bedingung für das Kaufgeschäft anzusehen und zwischen der Klägerin und ihren Lieferanten vereinbart worden sind.

34 Die Anforderungen, die die bestellten Waren erfüllen müssen, werden ausdrücklich in den Bestellungen genannt. Beispielsweise durften die Waren keine besonders besorgniserregenden Stoffe enthalten ("SVHC-free ..., SVHC = substances of very high concern) oder mussten phthalatfrei sein.

35 (2) Auch die Kosten für die streitgegenständlichen Qualitätsprüfungen sind in den Transaktionswert einzubeziehen, weil dadurch sichergestellt werden sollte, dass die bestellten Waren die vertraglich vereinbarten Eigenschaften aufwiesen. Den hier maßgeblichen Bestellungen zufolge sind diese Qualitätsanforderungen ebenfalls als

Bedingung für das Kaufgeschäft vereinbart worden. Beispielsweise wurden Vorgaben zum Material gemacht ("non slip material should be as same as that of our original sample"). Die Qualitätsprüfungen dienten also letztlich dazu, die Erfüllung der dem Verkäufer obliegenden vertraglichen Pflichten zu gewährleisten. Es hat sich nicht nur um zusätzliche, allein durch den Käufer veranlasste Prüfungen gehandelt.

36 (3) Dennoch kann der Zollwert im Streitfall nicht nach der Transaktionswertmethode i.S. von Art. 29 Abs. 1 ZK ermittelt werden, weil die von der V berechneten Kosten keinen konkreten Einfuhren zugeordnet werden können, sondern nur die gesamten Kosten für die Qualitäts- und Schadstoffprüfungen feststehen.

37 bb) Der Zollwert kann im Streitfall auch nicht aufgrund einer der Folgemethoden des Art. 30 Abs. 2 ZK bestimmt werden. Die Transaktionswerte gleicher oder gleichartiger Waren, die zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden (Art. 30 Abs. 2 Buchst. a und b ZK), können vorliegend nicht herangezogen werden. Denn nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG konnten Transaktionswerte gleicher oder gleichartiger Waren nicht ermittelt werden. Auch die übrigen beiden Folgemethoden i.S. des Art. 30 Abs. 2 Buchst. c und d ZK kommen mangels entsprechender Daten nicht zur Anwendung. Ausweislich der bindenden Feststellungen des FG steht die Höhe der üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten nicht fest. Darüber hinaus hat die Klägerin nur drei Kalkulationen exemplarisch vorgelegt, die nicht alle eingeführten Artikel betreffen und die eine Zuordnung der Kosten zu konkreten Einfuhren nach den weiteren, ebenfalls nicht angegriffenen Feststellungen des FG nicht erlauben.

38 cc) Das HZA hat den Zollwert daher im Streitfall zu Recht unter Anwendung der Schlussmethode i.S. des Art. 31 ZK ermittelt und den Gesamtbetrag der Kosten für Qualitäts- und Schadstoffuntersuchungen auf die Einfuhren aufgeteilt. Diese Vorgehensweise führt nicht zu einem unzulässigen fiktiven Zollwert, weil die Zollwertberechnung auf insgesamt tatsächlich angefallenen und anteilig umgelegten Kosten beruht und damit konkrete Anhaltspunkte für deren Aufteilung auf die einzelnen Einfuhren vorliegen.

39 Der Rückgriff auf Art. 31 ZK führt auch nicht zu einer unzulässigen Vermischung der Transaktionswertmethode mit der Schlussmethode, sondern entspricht gerade deren Prinzip, die in den Art. 29 und 30 Abs. 2 ZK festgelegten Methoden angemessen flexibel heranzuziehen (Art. 141 Abs. 1 ZKDVO i.V.m. Anh. 23 zu Art. 31 Abs. 1 ZK).

40 5. Für die Einfuhren im Mai und Juni 2016 gilt Entsprechendes. Die Kosten für die Schadstoff- und Qualitätsprüfungen, die die Klägerin für die Einfuhren in diesem Zeitraum getragen hat, gehören ebenfalls zum Zollwert und damit gemäß Art. 85 Abs. 1 UZK zu den Bemessungsgrundlagen der Zollschuld.

41 Die Zollwertvorschriften der Art. 29 ff. ZK sind --soweit sie im Streitfall einschlägig sind-- im Wesentlichen unverändert in das seit Mai 2016 geltende Zollrecht übernommen worden. Gemäß Art. 70 Abs. 1 UZK (i.V.m. Art. 128 und 129 UZK-IA) ist der Zollwert vorrangig nach der Transaktionswertmethode und nur subsidiär nach den nachrangigen Methoden i.S. des Art. 74 Abs. 1 und 2 UZK bzw. nach der Schlussmethode i.S. des Art. 74 Abs. 3 UZK zu ermitteln.

42 Im Streitfall ergibt sich der Zollwert unter Anwendung der Schlussmethode nach Art. 74 Abs. 3 UZK i.V.m. Art. 144 UZK-IA und unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils Sommer (EU:C:2000:574, ZfZ 2001, 13), dessen Grundsätze aufgrund der weitgehenden Übereinstimmung der Zollwertbestimmungen des ZK mit denen des neuen UZK weiterhin Geltung beanspruchen können.

43 6. Dem FG ist kein oder jedenfalls kein entscheidungserheblicher Verfahrensfehler unterlaufen. Insbesondere hat es nicht den Anspruch der Klägerin auf Gewährung rechtlichen Gehörs gemäß Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt.

44 Die Norm des § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO enthält eine Verfahrensvorschrift, auf deren Einhaltung die Prozessbeteiligten nach § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung (ZPO) --ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge-- verzichten können (z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 20.10.2016 - VI R 27/15, BFHE 255, 529, BStBl II 2018, 441, Rz 29, m.w.N.).

45 Aus dem insoweit maßgeblichen Sitzungsprotokoll (vgl. § 94 FGO i.V.m. § 160 Abs. 4, § 164 ZPO) ergibt sich nicht, dass die Klägerin in der mündlichen Verhandlung Beweisanträge wiederholt oder das Übergehen etwaiger Beweisanträge gerügt hat. Damit hat sie auf die Einhaltung ihres Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs i.S. von Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO zumindest verzichtet.

46 Soweit die Klägerin mit Schriftsatz vom ... dem FG exemplarisch drei Kalkulationen vorgelegt hat, waren diese auch Gegenstand der mündlichen Verhandlung, in der das HZA eingewandt hat, diese Zahlen seien nicht belegt und daher nicht nachvollziehbar. Die Klägerin hat somit --unabhängig von einem ausdrücklichen richterlichen Hinweis-- damit rechnen müssen, dass das FG die vorgelegten Unterlagen würdigen und möglicherweise nicht als ausreichend ansehen würde. Dies ergab sich nicht erst aus dem Urteil des FG.

47 Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass sich erst im Laufe des Rechtsmittelverfahrens ergeben habe, dass die Zollwertfeststellung auf Art. 33 ZK gestützt worden sei, greift dieser Einwand nicht durch, weil diese Vorschrift die zollwertrechtliche Behandlung von Aufwendungen und Kosten regelt, die vorliegend --soweit sie überhaupt angefallen sind-- jedenfalls nicht streitig sind.

48 7. Zweifel an der Auslegung von Unionsrecht bestehen insoweit nicht, weshalb der Senat ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vgl. konsolidierte Fassung in ABlEU 2016, Nr. C 202, 47) nicht für geboten hält (vgl. EuGH-Urteil CILFIT vom 06.10.1982 - C-283/81, EU:C:1982:335).

49 8. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de