

Urteil vom 17. Mai 2022, VII R 2/19

Zollwertermittlung - Grenzüberschreitende Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen - Vorabverständigung über Verrechnungspreise (Advance Pricing Agreement)

ECLI:DE:BFH:2022:U.170522.VIIR2.19.0

BFH VII. Senat

ZK Art 28, EWGV 2913/92 Art 28, ZK Art 29, EWGV 2913/92 Art 29, ZK Art 30, EWGV 2913/92 Art 30, ZK Art 31, EWGV 2913/92 Art 31, ZK Art 78 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 78 Abs 1, ZK Art 201, EWGV 2913/92 Art 201, ZK Art 214 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 214 Abs 1, ZK Art 236 Abs 1 UAbs 1, EWGV 2913/92 Art 236 Abs 1 UAbs 1, ZKDV Art 143 Abs 1, EWGV 2454/93 Art 143 Abs 1, ZKDV Art 145 Abs 2, EWGV 2454/93 Art 145 Abs 2, ZKDV Art 148, EWGV 2454/93 Art 148, ZKDV Art 878ff, ZKDV Art 878, EWGV 2454/93 Art 878ff, EWGV 2454/93 Art 878, GATTAbkArtVIIDVÜbk Art 8 Abs 3, AEUV Art 267

vorgehend FG München, 15. November 2018, Az: 14 K 2028/18

Leitsätze

1. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland vom 20.12.2017 - C-529/16, EU:C:2017:984, ZfZ 2018, 68) lassen es die Art. 28 bis 31 ZK nicht zu, als Zollwert einen vereinbarten Transaktionswert zugrunde zu legen, der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder nach unten erfolgen wird.

2. Dies gilt auch für die Wertermittlung nach der Schlussmethode gemäß Art. 31 ZK. Denn steht im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung nicht fest, ob am Ende des Abrechnungszeitraums überhaupt eine Berichtigung vorzunehmen sein wird und ob, falls dies der Fall ist, die Berichtigung nach oben oder nach unten zu erfolgen hat, dann ist ein demzufolge erst noch zu ermittelnder Warenwert im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung nicht i.S. von Art. 8 Abs. 3 des Übereinkommens zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 quantifizierbar.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.11.2018 - 14 K 2028/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Erstattung von Zoll und über den Zollwert von Waren, die von Oktober 2009 bis September 2010 eingeführt wurden.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Tochtergesellschaft der H, Japan. Sie gehört zu einem weltweit tätigen Konzern.
- 3** In dem streitigen Zeitraum vom 17.10.2009 bis zum 30.09.2010 führte die Klägerin mehr als 1 000 Sendungen verschiedenster Waren von der H ein, die sie beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigen ließ. Als Zollwert meldete die Klägerin die ihr von der H jeweils

in Rechnung gestellten Preise an. Die eingeführten Artikel waren teilweise zollfrei; für die nicht zollfreien Artikel setzte das HZA mit Einfuhrabgabenbescheiden zwischen 1,4 % und 6,7 % Zoll fest.

- 4 Im Jahr 2012 beantragte die Klägerin beim HZA die Erstattung von Zöllen für die im streitigen Zeitraum eingeführten Waren in Höhe von insgesamt ... €. Sie verwies auf ein zwischen ihr und der H geschlossenes sog. Advance Pricing Agreement (APA) für Transaktionen auf steuerlichem Gebiet und teilte mit, dass die aufgrund des APA durchgeführten Anpassungen der Verrechnungspreise bei der Anmeldung der Waren zur Verzollung nicht berücksichtigt worden seien und dass sie dies hiermit nachhole.
- 5 Das APA hatten die Klägerin und die H bereits im Jahr 2009 im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und Japan zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Steuern vom Einkommen und bei einigen anderen Steuern geschlossen. Das Bundeszentralamt für Steuern und das Bayerische Landesamt für Steuern hatten dem APA zugestimmt. Die Zollbehörden waren nicht beteiligt worden. Das APA erfasste den Verkauf von Endprodukten und Bauteilen von der H an die Klägerin sowie sonstige Geschäftsvorfälle, die mit dem Warenverkehr in Verbindung standen.
- 6 Auf der Grundlage des APA wurden Verrechnungspreise für bestimmte Geschäftsvorfälle festgelegt. Dabei stellte die H der Klägerin zunächst jeweils einen bestimmten Betrag für die von ihr gelieferten Waren in Rechnung. Die Summe dieser Beträge wurde nach Abschluss des Geschäftsjahres überprüft und ggf. zu Gunsten oder zu Lasten der Klägerin korrigiert. Auf diese Weise sollte gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreise einem Fremdvergleich standhielten. Dafür wählten die beteiligten deutschen und japanischen Behörden auf Antrag der Klägerin und unter Bezugnahme auf Ziff. 3.19 der Verrechnungspreisgrundsätze der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung die sog. Restgewinnaufteilungsmethode (Residual Profit Split Method). Danach wurde der zusammengefasste Gewinn der Klägerin und der H aus den geprüften konzerninternen Geschäften in zwei Stufen aufgeteilt. Auf einer ersten Stufe wurde jeder Partei zunächst ein ausreichender Gewinn zur Erzielung einer Mindestrendite zugeteilt. Als Ausgangspunkt wurden die von vergleichbaren Unternehmen mit ähnlichen Betriebsprofilen routinemäßig erzielten Umsatzrenditen zugrunde gelegt. Um den zuzuordnenden routinemäßigen Gewinn zu berechnen, wurden bei der H der Vollkostenaufschlag und bei der Klägerin die Umsatzrendite als Gewinnindikatoren eingesetzt. Nach Aufteilung des routinemäßigen Gewinns wurde in einem zweiten Schritt der verbleibende Restgewinn proportional gemäß den Gewinnaufteilungsfaktoren aufgeteilt. Nach Feststellung des routinemäßigen Gewinns und des Restgewinns wurde die Zielbandbreite der Umsatzrendite (Operating Margin) der Klägerin festgelegt. Lag das von der Klägerin tatsächlich erzielte Ergebnis außerhalb der Zielbandbreite, wurde das Ergebnis zur oberen bzw. unteren Grenze der Zielbandbreite berichtigt und es erfolgten Gutschriften oder Nachbelastungen für die Klägerin.
- 7 In dem hier streitigen Zeitraum lag die Umsatzrendite der Klägerin unterhalb des im APA festgelegten Zielbereichs. Aus diesem Grund passten die Klägerin und die H nach Ablauf des Abrechnungszeitraums für 2009/2010 die Verrechnungspreise im Wege einer Gutschrift in Höhe von ... € an. In dem Bericht des Hauptzollamts Köln, Bundesstelle Zollwert, auf den das Finanzgericht (FG) in dem angefochtenen Urteil Bezug nimmt, heißt es dazu, der Betrag sei anhand eines Umlageschlüssels auf verschiedene Produktgruppen aufgeteilt worden; eine Erläuterung der einzelnen Produktgruppen sei nicht erfolgt. Der angewandte Umlageschlüssel sei von der H vorgegeben worden; auf welcher Grundlage die H diesen Umlageschlüssel ermittelt habe, sei der Klägerin nicht bekannt.
- 8 Den ihrer Ansicht nach zu erstattenden Zoll hatte die Klägerin in der Weise berechnet, dass sie die Summe aller ursprünglichen Zollwerte um den Anpassungsbetrag aus dem APA verminderte und anschließend jeweils auf den ursprünglichen bzw. den angepassten Zollwert einen durchschnittlichen Zollsatz von aufgerundet 1,02 % anwandte. Aus der Differenz der beiden so ermittelten Werte ergab sich der von der Klägerin begehrte Erstattungsbetrag. Eine Aufteilung des Anpassungsbetrags auf die einzelnen eingeführten Waren nahm die Klägerin nicht vor.
- 9 Das HZA lehnte den Erstattungsantrag mit Bescheid vom 04.06.2014 mit der Begründung ab, dass die von der Klägerin gewählte Methode in Form einer globalen Korrektur des Gesamtpreises nicht mit Art. 29 Abs. 1 des Zollkodex (ZK) i.V.m. Art. 144 der Durchführungsverordnung zum Zollkodex (ZKDVO) vereinbar sei. Aufgrund des Umstands, dass der Anpassungsbetrag nicht produktbezogen aufgeschlüsselt worden sei, könne letztlich nicht geklärt und nachgewiesen werden, auf welche konkreten Einfuhrwaren sich die Anpassung genau beziehe und in welcher Höhe sie für diese vorzunehmen sei.
- 10 Den Einspruch der Klägerin wies das HZA mit Entscheidung vom 02.07.2015 als unbegründet zurück.
- 11 Die Klägerin erhob dagegen Klage. Mit Beschluss vom 15.09.2016 - 14 K 1974/15 (Zeitschrift für Zölle und

Verbrauchssteuern --ZfZ--, Beilage 2017, Nr. 2, 17) setzte das FG das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus und legte dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) folgende Fragen zur Vorabentscheidung (Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) vor:

"1. Lassen es die Vorschriften der Art. 28 ff. der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABL. L 302, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2000 (ABL. L 311, S. 17) geänderten Fassung zu, einen vereinbarten Verrechnungspreis, der sich aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, unter Anwendung eines Aufteilungsschlüssels als Zollwert zu Grunde zu legen, und zwar unabhängig davon, ob am Ende des Abrechnungszeitraums eine Nachbelastung oder eine Gutschrift an den Beteiligten erfolgt?"

2. Wenn ja: Kann der Zollwert anhand vereinfachter Ansätze geprüft bzw. festgesetzt werden, wenn die Auswirkungen nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen (sowohl nach oben als auch nach unten) anzuerkennen sind?"

- 12** In dem Vorlagebeschluss führte das FG aus, dass und warum es seiner Ansicht nach gerechtfertigt sei, einen vereinbarten Verrechnungspreis, der sich aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, unter Anwendung eines Aufteilungsschlüssels als Zollwert zugrunde zu legen. Das FG machte insbesondere deutlich, dass es nach seiner Ansicht im Streitfall zwar an einem Transaktionswert mangle, dass aber eine Bestimmung des Zollwerts nach der Schlussmethode des Art. 31 ZK möglich sei.
- 13** Der EuGH verneinte gleichwohl die erste Vorlagefrage mit Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland vom 20.12.2017 - C-529/16 (EU:C:2017:984, ZfZ 2018, 68) und stellte dazu im Tenor fest: "Die Art. 28 bis 31 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 82/97 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Dezember 1996 geänderten Fassung sind dahin auszulegen, dass sie es nicht zulassen, als Zollwert einen vereinbarten Transaktionswert zugrunde zu legen, der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder nach unten erfolgen wird."
- 14** Das FG wies die Klage daraufhin ab. Zur Begründung führte es aus, es halte die in seinem Vorabentscheidungsersuchen dargelegten Gründe, warum der im Streitfall unterjährig angemeldete Preis nicht als Zollwert anzuerkennen sei, weiterhin für gewichtig, zumal der EuGH hierzu im Detail nicht Stellung genommen habe; gleichwohl sehe sich das FG durch die Vorabentscheidung an einem zumindest zum Teil stattgebenden Urteil gehindert, weil der EuGH im Ergebnis der dargelegten Auffassung des FG ausdrücklich nicht gefolgt sei. Das HZA habe daher zu Recht auf der Grundlage des unterjährig angemeldeten Verrechnungspreises nach Art. 29 ZK den Zollwert ermittelt und eine anteilige Erstattung des Zolls abgelehnt. Das Urteil ist in ZfZ 2019, 88 veröffentlicht.
- 15** Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe Art. 28 bis 31 ZK falsch angewendet; die nachträglichen Anpassungen der von ihr unterjährig angemeldeten Verrechnungspreise in Form von Gutschriften seien bei der Zollwertermittlung zu berücksichtigen.
- 16** Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den ablehnenden Bescheid vom 04.06.2014 sowie die Einspruchsentscheidung vom 02.07.2015 aufzuheben und das HZA zu verpflichten, der Klägerin einen Zollbetrag in Höhe von ... € zu erstatten.
- 17** Die Klägerin regt zudem an, da Uneinigkeit darüber bestehe, ob durch das Urteil des EuGH die Anwendung der Schlussmethode nach Art. 31 ZK ausgeschlossen werde, das Revisionsverfahren auszusetzen und den EuGH erneut gemäß Art. 267 AEUV anzurufen.
- 18** Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 19** Das HZA verweist zur Begründung auf die Vorabentscheidung des EuGH und ergänzt (im Wesentlichen), dass dem Erstattungsbegehren nicht vorrangig rechtliche, sondern tatsächliche Gründe in Form einer von der Klägerin zu vertretenden Unmöglichkeit entgegenstünden. Der Nachweis der notwendigen Einzelwerte der Waren sei aufgrund

des gewählten Anpassungsmechanismus in Form der Restgewinnaufteilungsmethode nicht möglich; die Klägerin habe die erforderlichen Daten nicht beigebracht.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.
- 21** Der angefochtene Bescheid, mit dem das HZA die von der Klägerin begehrte Erstattung der Einfuhrabgaben abgelehnt hat, ist rechtmäßig (§ 101 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Erstattung eines Teils des von ihr entrichteten Zolls nach Art. 236 Abs. 1 Unterabs. 1 ZK.
- 22** 1. Einfuhrabgaben sind nach Art. 236 Abs. 1 Unterabs. 1 ZK i.V.m. Art. 878 ff. ZKDVO u.a. dann zu erstatten, wenn nachgewiesen wird, dass der Abgabebetrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war. Der Begriff der Erstattung schließt gemäß Art. 235 Buchst. a ZK auch die Erstattung eines Teils der entrichteten Einfuhrabgaben mit ein.
- 23** Zudem ermöglicht Art. 78 Abs. 1 ZK den Zollbehörden, nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vorzunehmen.
- 24** a) Ein Abgabebetrag ist i.S. von Art. 236 Abs. 1 Unterabs. 1 ZK gesetzlich geschuldet, wenn eine Zollschuld unter den in Titel VII Kap. 2 ZK festgelegten Voraussetzungen entstanden ist und der Betrag dieser Abgaben durch Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs gemäß den Vorschriften des Titels II ZK bestimmt werden konnte (EuGH-Urteil Transport Maatschappij Traffic vom 20.10.2005 - C-247/04, EU:C:2005:628, Rz 29, ZfZ 2005, 411; vgl. auch EuGH-Urteil Road Air Logistics Customs vom 13.12.2007 - C-526/06, EU:C:2007:793, Rz 29, ZfZ 2008, 10).
- 25** aa) Nach Art. 201 Abs. 1 Buchst. a ZK entsteht die Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. Die Zollschuld entsteht gemäß Art. 201 Abs. 2 ZK in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird.
- 26** Nach Art. 214 Abs. 1 ZK wird der Betrag der auf eine Ware zu erhebenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben grundsätzlich anhand der Bemessungsgrundlagen bestimmt, die für die Ware zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld gelten. Zu diesen Bemessungsgrundlagen gehören die Beschaffenheit der Ware, ihre Menge, ihr Zollwert sowie der Zollsatz (Senatsbeschluss vom 02.07.2012 - VII B 104/11, BFH/NV 2012, 2033; s.a. Witte/Witte, Zollkodex, 6. Aufl., Art. 214 Rz 1; Deimel in Dorsch, Zollrecht, Art. 214 ZK Rz 7).
- 27** Streitig ist im vorliegenden Verfahren allein der Zollwert.
- 28** bb) Die Ermittlung des Zollwerts richtet sich nach den in Art. 29 ff. ZK geregelten Methoden (vgl. Art. 28 ZK).
- 29** Vorrangig anzuwenden ist danach die Transaktionswertmethode gemäß Art. 29 ZK. Kann der Zollwert nicht nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden, kommen die in Art. 30 ZK beschriebenen Folgemethoden (nachrangige Methoden) zur Anwendung. Falls der Zollwert auch danach nicht bestimmt werden kann, ist die Schlussmethode nach Art. 31 ZK anzuwenden.
- 30** 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, EU:C:2017:984, Rz 24, m.w.N., ZfZ 2018, 68).
- 31** (1) Der Zollwert eingeführter Waren ist gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK grundsätzlich der Transaktionswert, d.h. der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, der ggf. durch Hinzurechnungen nach Art. 32 ZK und Abzugsposten nach Art. 33 ZK zu berichtigen ist.
- 32** Dies setzt gemäß Art. 29 Abs. 1 Buchst. b ZK i.V.m. Art. 148 ZKDVO voraus, dass hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises weder Bedingungen vorliegen noch Leistungen zu erbringen sind, deren Wert im Hinblick auf die zu

bewertenden Waren nicht bestimmt werden kann.

- 33** Gemäß Art. 29 Abs. 1 Buchst. d i.V.m. Abs. 2 Buchst. a Satz 1 ZK ist die Verbundenheit von Käufer und Verkäufer bei der Feststellung, ob der Transaktionswert i.S. des Art. 29 Abs. 1 ZK anerkannt werden kann, allein kein Grund, den Transaktionswert als unannehmbar anzusehen. Gemäß Art. 29 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 ZK sind, falls notwendig, die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu prüfen und ist der Transaktionswert anzuerkennen, wenn die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat. Ob eine Verbundenheit in diesem Sinne besteht, richtet sich nach Art. 143 Abs. 1 ZKDVO.
- 34** Gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 ZK schließlich 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 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.
- 35** (2) Kann der Zollwert nicht nach Art. 29 ZK bestimmt werden, kommen die bereits angesprochenen Folgemethoden zur Anwendung (s. EuGH-Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, Rz 26, m.w.N., ZfZ 2018, 68). Demnach ist der Transaktionswert gleicher oder gleichartiger Waren maßgebend oder der Zollwert deduktiv oder nach einem errechneten Wert zu bestimmen (Art. 30 ZK).
- 36** (3) 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.
- 37** Als Bewertungsmethoden nach Art. 31 Abs. 1 ZK sollen die in Art. 29 und Art. 30 Abs. 2 ZK 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. Anhang 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 (Senatsurteil vom 23.03.2021 - VII R 24/19, BFHE 273, 374, Rz 25, m.w.N.).
- 38** Unzulässig ist gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK eine Bewertung auf der Grundlage von Daten, die nicht in der Union verfügbar sind. Zwar ist die Herkunft der Angaben, auf die sich die Ermittlung des Zollwerts stützt, für sich gesehen kein Ausschließungsgrund für die Anwendung der Schlussmethode; doch müssen die Zollbehörden in der Lage sein, sich von der Richtigkeit oder Genauigkeit dieser Angaben bei der Anwendung der Schlussmethode zu überzeugen (12.3 der Advisory Opinions des Technischen Ausschusses für den Zollwert bei Anwendung von Art. 7 des Übereinkommens zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 - deutsche Übersetzung bei Müller-Eiselt/Vonderbank, EU-Zollrecht, Zollwert, Fach 3320, A.12.3 Rz 2; s.a. Senatsurteil vom 12.07.2011 - VII R 65/10, ZfZ 2011, 300, Rz 14 ff.; Wäger in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp-- [Stand: 180. Lfg.], Art. 31 ZK Rz 10).
- 39** Unzulässig ist zudem gemäß Art. 31 Abs. 2 Buchst. g ZK die Bewertung nach willkürlichen oder fiktiven Werten. Willkürlich sind Werte, die nicht mit der Handelspraxis in Einklang stehen oder die auf sachlich nicht gerechtfertigten Annahmen beruhen (s. Wäger in HHSp [Stand: 180. Lfg.], Art. 31 ZK Rz 10; Witte/Rinnert, Zollkodex, 6. Aufl., Art. 31 Rz 13).
- 40** cc) Maßgeblicher Zeitpunkt für die Bestimmung des Zollwerts ist gemäß Art. 214 Abs. 1 ZK der Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld, vorliegend also der Zeitpunkt, in dem die betreffenden Zollanmeldungen angenommen worden sind (Art. 67 i.V.m. Art. 201 Abs. 2 ZK; s.a. Krüger in Dorsch, a.a.O., Art. 29 ZK Rz 43). Die Zollwertermittlung ist demnach eine waren- und stichtagsbezogene Wertermittlung.
- 41** (1) Richtet sich die Bestimmung des Zollwerts nach Art. 29 ZK, so ist der maßgebliche Transaktionswert regelmäßig der für die Waren im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis (Art. 144 Abs. 1 ZKDVO; s.a. Senatsbeschluss vom 10.11.2006 - VII B 342/05, BFH/NV 2007, 291; Wäger in HHSp [Stand: 180. Lfg.], Art. 29 ZK Rz 5). Es geht also um eine punktuelle Bestimmung des Zollwerts, die sich auf eine konkrete Transaktion bezieht (s.a. Roth/Rinnert, Deutsches Steuerrecht 2018, 2090, 2091).
- 42** Das hat zur Folge, dass Änderungen der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die erst nach Zahlung des

Abgabenbetrags eintreten, eine Erstattung nach Art. 236 Abs. 1 Unterabs. 1 ZK grundsätzlich nicht rechtfertigen können (s. Deimel in HHSp [Stand: 217. Lfg.], Art. 235-236 ZK Rz 46; Schwarz in Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, 3. Aufl., Art. 236 Rz 33). Insbesondere ist eine nachträgliche Änderung des Kaufpreises nach Art. 145 Abs. 2 ZKDVO grundsätzlich nur dann zu berücksichtigen, wenn der Zollbehörde nachgewiesen wird, dass die Waren im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung schadhaft waren (vgl. Senatsurteil vom 15.06.1993 - VII R 69/90, BFH/NV 1994, 355, unter II., zu Art. 2 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 02.07.1979 über die Erstattung oder den Erlaß von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1979, Nr. L 175, 1, hinsichtlich eines bereits vor Lieferung eingetretenen Schadens; s.a. Deimel in HHSp [Stand: 217. Lfg.], Art. 235-236 ZK Rz 36; Schwarz in Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, 3. Aufl., Art. 236 Rz 8a).

- 43** Dementsprechend hat auch der EuGH eine nachträgliche Berichtigung des Transaktionswerts nur in Sonderfällen zugelassen, um die Ermittlung eines willkürlichen oder fiktiven Zollwerts zu verhindern (s. EuGH-Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, Rz 30, ZfZ 2018, 68; vgl. auch EuGH-Urteil Mitsui & Co. Deutschland vom 19.03.2009 - C-256/07, EU:C:2009:167, Rz 24 ff., m.w.N., ZfZ 2009, 101, unter Hinweis auf Art. 145 Abs. 2 ZKDVO und auf die Erwägungsgründe 4 und 5 der Verordnung (EG) Nr. 444/2002 der Kommission vom 11.03.2002 zur Änderung der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften sowie der Verordnungen (EG) Nr. 2787/2000 und (EG) Nr. 993/2001, ABIEG 2002, Nr. L 68, 11; ebenso EuGH-Urteil X vom 12.10.2017 - C-661/15, EU:C:2017:753, Rz 36, ZfZ 2018, 14).
- 44** Für den Fall, dass sich der vereinbarte Transaktionswert --wie im Streitfall-- teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder nach unten erfolgt, hat der EuGH eine nachträgliche Berichtigung unter der Geltung des ZK ausdrücklich ausgeschlossen (EuGH-Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, Rz 35, ZfZ 2018, 68).
- 45** (2) Erfolgt die Bestimmung des Zollwerts nach der Schlussmethode, ist grundsätzlich ebenfalls hinsichtlich der heranzuziehenden anderen zweckmäßigen Methoden auf den Zeitpunkt der Einfuhr abzustellen (vgl. etwa Senatsbeschluss vom 04.07.2013 - VII R 56/11, BFHE 242, 472, ZfZ 2013, 271, Rz 31; s.a. Schwarz in Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, 3. Aufl., Art. 31 Rz 8).
- 46** Zwar soll gemäß der Ausführungsvorschrift in den Erläuternden Anmerkungen zur Ermittlung des Zollwerts Nr. 1 zu Art. 31 Abs. 1 ZK im Anhang 23 der ZKDVO wenn möglich auf schon früher ermittelte Zollwerte zurückgegriffen werden. Gleichwohl geht es auch insoweit darum, dem "wirklichen Wert" der Waren im Zeitpunkt ihrer Einfuhr möglichst nahe zu kommen (vgl. Krüger in Dorsch, a.a.O., Art. 31 ZK Rz 5). Das ergibt sich auch aus den Auslegungsvorschriften in den Erläuternden Anmerkungen Nr. 3 Buchst. a und b zu Art. 31 Abs. 1 ZK im Anhang 23 der ZKDVO, die jeweils auf gleiche bzw. gleichartige Waren abstellen, die "im selben oder annähernd im selben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren" ausgeführt werden. Diese Auslegungsvorschriften sind für die Anwendung des Art. 31 Abs. 1 ZK verbindlich (vgl. Senatsurteil vom 12.12.2002 - VII R 43/01, BFHE 200, 468, ZfZ 2003, 193, unter 1.a). Demnach ist auch die Zollwertermittlung nach Art. 31 ZK immer eine waren- und stichtagsbezogene Wertermittlung.
- 47** Zu den allgemeinen Regelungen, die gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK zu berücksichtigen sind, gehört im Übrigen auch Art. 8 Abs. 3 des Übereinkommens zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994. Danach dürfen Zuschläge zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nur auf der Grundlage objektiver und quantifizierbarer Angaben vorgenommen werden. Auch diese Voraussetzung muss auf den Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld bezogen werden, vorliegend also auf den Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird. Daraus folgt, dass Zuschläge zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nur auf der Grundlage von Angaben vorgenommen werden dürfen, die bereits im Zeitpunkt der Zollanmeldung objektivierbar und quantifizierbar sind.
- 48** Art. 8 Abs. 3 des Übereinkommens zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 ist nach Auffassung des erkennenden Senats entsprechend heranzuziehen, wenn der Zollwert eingeführter Waren nicht durch Zuschläge, sondern durch Abschläge von dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis korrigiert werden soll. Auch solche Abschläge dürfen daher nur auf der Grundlage von Angaben vorgenommen werden, die bereits im Zeitpunkt der Zollanmeldung objektivierbar und quantifizierbar sind.
- 49** Daraus folgt, dass das dictum des EuGH, demzufolge es der ZK nicht zulässt, als Zollwert einen vereinbarten

Transaktionswert zugrunde zu legen, der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder nach unten erfolgen wird, jedenfalls im Ergebnis auch für die Zollwertermittlung nach der Schlussmethode gemäß Art. 31 ZK maßgeblich ist. Denn wenn im Zeitpunkt der Zollanmeldung nicht feststeht, ob am Ende des Abrechnungszeitraums überhaupt eine Berichtigung vorzunehmen sein wird und ob, falls dies der Fall ist, diese nach oben oder nach unten zu erfolgen hat, dann ist der auf diese Weise ermittelte --bzw. nach Ablauf des Abrechnungszeitraums tatsächlich erst noch zu ermittelnde-- Warenwert im Zeitpunkt der Zollanmeldung nicht i.S. von Art. 8 Abs. 3 des Übereinkommens zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 quantifizierbar.

- 50** dd) Die Nachweispflicht liegt im Fall eines Erstattungsantrags gemäß Art. 236 Abs. 1 Unterabs. 1 ZK beim Antragsteller (Art. 878 ZKDVO). Dieser muss darlegen und ggf. belegen, dass bzw. inwieweit Abgaben unzutreffend gezahlt worden sind, und gemäß Art. 6 ZK alle benötigten Angaben und Unterlagen für die Entscheidung der Zollbehörden zur Verfügung stellen.
- 51** Kann dieser Nachweis nicht geführt werden, ist eine Erstattung ausgeschlossen. Unklarheiten, die nicht beseitigt werden können, gehen zu Lasten des Antragstellers (s. Deimel in HHSp [Stand: 217. Lfg.], Art. 235-236 ZK Rz 50; Witte/Alexander, Zollkodex, 6. Aufl., Art. 236 Rz 19; vgl. auch Gellert in Dorsch, a.a.O., Art. 236 ZK Rz 18).
- 52** b) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen sind im vorliegenden Streitfall die Voraussetzungen einer Erstattung nach Art. 236 Abs. 1 ZK nicht erfüllt. Die Klägerin hat nicht nachgewiesen, dass die von ihr entrichtete Zollschuld im Zeitpunkt der Annahme der jeweiligen Zollanmeldung nicht gesetzlich geschuldet gewesen ist.
- 53** aa) Die Beteiligten haben den Zollwert nach den unstreitigen Feststellungen des FG zunächst auf der Grundlage der der Klägerin von der H unterjährig in Rechnung gestellten Preise gemäß Art. 29 ZK nach der Transaktionswertmethode bestimmt. Es bestanden zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldungen, die nicht als unvollständig abgegeben wurden, keine Anhaltspunkte dafür, dass diese Preise nicht den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der eingeführten Waren widerspiegeln haben und nicht alle Elemente dieser Waren, die einen wirtschaftlichen Wert gehabt haben, berücksichtigt hätten. Insbesondere sind die Zollbehörden nach den Feststellungen des FG an der im Rahmen des Verständigungsverfahrens getroffenen Vereinbarung nicht beteiligt gewesen.
- 54** Somit waren bei Annahme der Zollanmeldung weder Bedingungen i.S. von Art. 29 Abs. 1 Buchst. b ZK erkennbar, die eine Ermittlung des Zollwerts nach der Transaktionswertmethode ausgeschlossen hätten, noch war die Verbundenheit zwischen der Klägerin und H gemäß Art. 29 Abs. 1 Buchst. d i.V.m. Abs. 2 Buchst. a Satz 1 ZK ein Grund, den Transaktionswert als unannehmbar anzusehen.
- 55** bb) Die Klägerin hat nicht nachgewiesen, dass die eingeführten Waren im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldungen einen niedrigeren Wert hatten.
- 56** (1) Die nachträgliche Anpassung der Verrechnungspreise aufgrund des streitigen APA ist im vorliegenden Streitfall nicht geeignet, einen niedrigeren Transaktionswert nachzuweisen (s. oben, unter II.1.a cc (1)). Zutreffend hat das FG insoweit auf das Urteil des EuGH verwiesen.
- 57** (2) Anhaltspunkte für eine Wertermittlung nach Art. 30 Abs. 2 ZK bestehen nicht. Die Klägerin hat hierzu auch nichts vorgetragen.
- 58** (3) Das streitige APA ist schließlich auch nicht geeignet, eine nachträgliche Anpassung der Verrechnungspreise nach der Schlussmethode (Art. 31 ZK) zu rechtfertigen. Denn im Zeitpunkt der jeweiligen Zollanmeldungen stand nicht fest, ob die angemeldeten Warenwerte auf der Grundlage der nach Ablauf des Abrechnungszeitraums erst noch zu ermittelnden Verrechnungspreise korrigiert werden würden und, falls das der Fall sein sollte, ob eine Korrektur durch Zuschläge nach oben oder aber durch Abschläge nach unten erfolgen würde. Ebenfalls offen war, in welcher Höhe die Korrekturen ggf. zu erfolgen hätten. Damit waren aber die --sich ohnehin nur möglicherweise ergebenden-- Zuschläge oder Abschläge im Zeitpunkt der Zollanmeldung nicht i.S. von Art. 8 Abs. 3 des Übereinkommens zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 quantifizierbar.
- 59** (4) Im vorliegenden Streitfall kann somit dahingestellt bleiben, ob die durch die Verrechnungspreisfindung nach

den Vorgaben des APA begründete nachträgliche globale Gutschrift der Verkäuferin auf die ursprünglich vereinbarten Produktpreise einen Ausschlussgrund für die Anwendung der vorrangig heranzuziehenden Transaktionswertmethode darstellt. Eine solche Verrechnungspreisanpassung, die als ertragsteuerliches Instrument der Streitvermeidung und der Verminderung von Verrechnungspreisisiken dient (s. Liebchen in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 5. Aufl., Rz 13.50; vgl. auch Drüen in Wassermeyer MA Art. 25 MK Rz 110), bleibt jedenfalls im Rahmen sämtlicher Zollwertermittlungsmethoden --wegen der dargelegten Waren- und Stichtagsbezogenheit der Zollwertermittlung-- ohne Einfluss auf den maßgeblichen Zollwert.

- 60** cc) Nur ergänzend weist der erkennende Senat auf Folgendes hin: Nach den eingangs (s. oben, S. 4) bereits erwähnten und vom FG in Bezug genommenen Feststellungen aus dem Bericht des Hauptzollamts Köln, Bundesstelle Zollwert, wurde die Aufteilung der Gutschrift in Höhe von ... € auf verschiedene Produkte anhand eines von der H vorgegebenen Umlageschlüssels vorgenommen, ohne dass eine Erläuterung zu diesen Produktgruppen erfolgt wäre und ohne dass die Klägerin hätte erklären können, auf welcher Grundlage die H diesen Umlageschlüssel ermittelt hat. Das wirft die Frage auf, ob die im Streitfall vorgenommenen Abschläge von den bei der Einfuhr angemeldeten Preisen überhaupt auf Daten beruhen, die i.S. von Art. 31 ZK in der Union verfügbar sind und ob das HZA demzufolge in der Lage gewesen wäre, sich von der Richtigkeit der vorgenommenen Aufteilung zu überzeugen. Wäre dies nicht der Fall, so schliesse dies ebenfalls --wie oben unter II.1.a bb (3) dargelegt-- eine Zollwertermittlung nach der Schlussmethode gemäß Art. 31 Abs. 1 ZK aus. Doch kommt es für den vorliegenden Streitfall hierauf nicht an.
- 61** 2. Eine erneute Vorlage an den EuGH ist nach alledem nicht geboten.
- 62** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de