



EUROPÄISCHE KOMMISSION

Brüssel, den 27. Januar 2017
sj.d(2017)525097

Dokumente in Gerichtsverfahren

AN DEN HERRN PRÄSIDENTEN UND DIE DAMEN UND HERREN MITGLIEDER DES GERICHTSHOFS DER EUROPÄISCHEN UNION

STELLUNGNAHME

gemäß Artikel 23 Absatz 2 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union

in der Rechtssache C-529/16

eingereicht von der **Europäischen Kommission**,
Bevollmächtigte: Bernd-Roland KILLMANN und Martin WASMEIER, Mitglieder des Juristischen Dienstes der Europäischen Kommission,
Zustellungsanschrift in Brüssel: Juristischer Dienst, *Greffe contentieux*, BERL 1/169, 200 rue de la Loi, 1049 Brüssel, - der Zustellung aller Verfahrensschriftstücke über e-Curia wird zugestimmt -,

wegen Vorabentscheidung

gemäß Artikel 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, beantragt vom Finanzgericht München (Deutschland)

in dem Rechtsstreit

Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH,

- Klägerin -

gegen

Hauptzollamt München,

- Beklagter –

betreffend die Auslegung der Art. 28 bis 36 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (im Folgenden: "Zollkodex")¹ betreffend der Anpassung des Zollwerts durch nachträgliche Änderungen des Verrechnungspreises im Konzern

Die Kommission beehrt sich, zu den Vorlagefragen des Finanzgerichts München wie folgt Stellung zu nehmen:

¹ In der durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 16. November 2000 geänderten Fassung.

I. RECHTLICHER RAHMEN (UNIONSRECHT)

1. Auf den Sachverhalt des Ausgangsverfahrens, der sich im Zeitraum Oktober 2009 bis September 2010 abgespielt hat, ist der Zollkodex der Gemeinschaften² in der zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 2700/2000 vom 16. November 2000³ geänderten Fassung anzuwenden (im Folgenden: "Zollkodex").
2. Im zweiten Titels des Zollkodexes ("Grundlagen für die Erhebung der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben sowie für die Anwendung der sonstigen im Warenverkehr vorgesehenen Maßnahmen") finden sich in Artikel 28 bis 36 Bestimmungen über den Zollwert der Waren. Sie lauten auszugsweise:

"Artikel 29

(1) Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 und unter der Voraussetzung, daß

a) keine Einschränkungen bezüglich der Verwendung und des Gebrauchs der Waren durch den Käufer bestehen, ausgenommen solche, die

— durch das Gesetz oder von den Behörden in der Gemeinschaft auferlegt oder gefordert werden;

— das Gebiet abgrenzen, innerhalb dessen die Waren weiterverkauft werden können;

— sich auf den Wert der Waren nichtwesentlich auswirken:

b) 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;

c) kein Teil des Erlöses aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen der Waren durch den Käufer unmittelbar oder mittelbar dem Verkäufer zugute kommt, wenn nicht eine angemessene Berichtigung gemäß Artikel 32 erfolgen kann;

d) der Käufer und der Verkäufer nicht miteinander verbunden sind oder, wenn sie miteinander verbunden sind, der Transaktionswert gemäß Absatz 2 für Zollzwecke anerkannt werden kann.

(2) a) Bei der Feststellung, ob der Transaktionswert im Sinne des Absatzes 1 anerkannt werden kann, ist die Verbundenheit von Käufer und Verkäufer allein kein Grund, den Transaktionswert als unannehmbar anzusehen. Falls notwendig, sind die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu prüfen und ist der Transaktionswert anzuerkennen, wenn die

² Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992, ABl. L 302, S. 1.

³ ABl. L 311, S. 17.

Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat. Sofern Zollbehörden jedoch aufgrund der vom Anmelder oder auf andere Art beigebrachten Informationen Grund zu der Annahme haben, daß die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat, teilen sie dem Anmelder ihre Gründe mit und geben ihm ausreichende Gelegenheit zur Gegenäußerung. Auf Antrag des Anmelders sind ihm die Gründe schriftlich mitzuteilen.

b) Bei einem Kaufgeschäft zwischen verbundenen Personen wird der Transaktionswert anerkannt und werden die Waren nach Absatz 1 bewertet, wenn der Anmelder darlegt, daß dieser Wert einem der nachstehenden in demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt bestehenden Werte sehr nahe kommt:

i) dem Transaktionswert bei Verkäufen gleicher oder gleichartiger Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft zwischen in keinem besonderen Fall verbundenen Käufern und Verkäufern;

ii) dem Zollwert gleicher oder gleichartiger Waren, der nach Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe c) festgesetzt worden ist;

iii) dem Zollwert gleicher oder gleichartiger Waren, der nach Artikel 30 Absatz 2 Buchstabe d) festgesetzt worden ist.

Bei der Anwendung der vorstehenden Vergleiche sind dargelegte Unterschiede bezüglich der Handelsstufe, der Menge, der in Artikel 32 aufgeführten Elemente sowie der Kosten, die der Verkäufer bei Verkäufen an nicht verbundene Käufer, nicht aber bei solchen an verbundene Käufer trägt, zu berücksichtigen.

c) Die unter Buchstabe b) aufgeführten Vergleiche sind auf Antrag des Anmelders durchzuführen und dienen nur zu Vergleichszwecken. Alternative Transaktionswerte dürfen nach Buchstabe b) nicht festgesetzt werden.

...

"Artikel 31

(1) Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach den Artikeln 29 und 30 ermittelt werden, so ist er auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die übereinstimmen mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln

— des Übereinkommens zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens,

— des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens,

sowie

— der Vorschriften dieses Kapitels.

(2) Der nach Absatz 1 ermittelte Zollwert darf nicht zur Grundlage haben:

...

g) willkürliche oder fiktive Werte."

3. In Titel IV des Zollkodex ("Zollrechtliche Bestimmung") befasst sich das zweite Kapitel mit den "Zollverfahren", dessen erster Abschnitt mit der "Überführung von Waren in ein Zollverfahren". In diesem Abschnitt finden sich unter anderem die Überschriften "A. Schriftliche Anmeldungen" und darunter "I. Normales Verfahren" mit folgenden Bestimmungen:

"Artikel 65

Dem Anmelder wird auf Antrag bewilligt, eine oder mehrere Angaben in der Anmeldung zu berichtigen, nachdem diese von den Zollbehörden angenommen worden ist. Die Berichtigung darf nicht zur Folge haben, daß sich die Anmeldung auf andere als die ursprünglich angemeldeten Waren bezieht.

Eine Berichtigung wird jedoch nicht mehr zugelassen, wenn der Antrag gestellt wird, nachdem die Zollbehörden

- a) den Anmelder davon unterrichtet haben, daß sie eine Beschau der Waren vornehmen wollen,
- b) festgestellt haben, daß die betreffenden Angaben unrichtig sind oder '
- c) die Waren dem Anmelder bereits überlassen haben

...

Artikel 67

Wenn nichts anderes bestimmt ist, ist der Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung durch die Zollbehörden in bezug auf alle Vorschriften über das Zollverfahren, zu dem die Waren angemeldet werden, zugrunde zu legen."

4. Im selben Abschnitt, ebenfalls unter "Schriftliche Anmeldungen", unter "II. Vereinfachte Verfahren" befindet die folgende Vorschrift (hier in Auszügen):

"Artikel 76

(1) Um die Förmlichkeiten und Verfahren möglichst weitgehend zu vereinfachen, ohne daß die Ordnungsmäßigkeit der Vorgänge dadurch beeinträchtigt wird, lassen die Zollbehörden unter den nach dem Ausschußverfahren festgelegten Voraussetzungen zu, daß

- a) die Anmeldung nach Artikel 62 einige der Angaben nach Absatz 1 des genannten Artikels nicht enthält oder einige der Unterlagen nach Absatz 2 des genannten Artikels nicht beigefügt sind;

...

Die vereinfachte Anmeldung, das Handels- oder Verwaltungspapier oder die Anschreibung in der Buchführung muß mindestens die zur Erfassung der Waren erforderlichen Angaben enthalten. ...

(2) Außer in den nach dem Ausschußverfahren festzulegenden Fällen ist der Anmelder verpflichtet, eine ergänzende Anmeldung nachzureichen, die globaler, periodischer oder zusammenfassender Art sein kann.

(3) Die ergänzenden Anmeldungen bilden mit den vereinfachten Anmeldungen nach Absatz 1 Buchstaben a), b) und c) eine untrennbare rechtliche Einheit, die zum Zeitpunkt der Annahme der vereinfachten Anmeldungen wirksam wird; in den Fällen nach Absatz 1 Buchstabe c) hat die Anschreibung in der Buchführung die gleiche Rechtswirkung wie die Annahme der Anmeldung nach Artikel 62.

(4) ..."

5. Ebenfalls im selben Abschnitt steht unter der Überschrift "C. Nachträgliche Prüfung der Anmeldungen" folgende Bestimmung:

"Artikel 78

(1) Die Zollbehörden können nach der Überlassung der Waren von Amts wegen oder auf Antrag des Anmelders eine Überprüfung der Anmeldung vornehmen.

(2) Die Zollbehörden können nach der Überlassung der Waren die Geschäftsunterlagen und anderes Material, das im Zusammenhang mit den betreffenden Einfuhr- oder Ausfuhrgeschäften sowie mit späteren Geschäften mit diesen Waren steht, prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Anmeldung zu überzeugen. Diese Prüfung kann beim Anmelder, bei allen in geschäftlicher Hinsicht mittelbar oder unmittelbar beteiligten Personen oder bei allen anderen Personen durchgeführt werden, die diese Unterlagen oder dieses Material aus geschäftlichen Gründen in Besitz haben. Die Zollbehörden können auch eine Überprüfung der Waren vornehmen, sofern diese noch vorgeführt werden können.

(3) Ergibt die nachträgliche Prüfung der Anmeldung, daß bei der Anwendung der Vorschriften über das betreffende Zollverfahren von unrichtigen oder unvollständigen Grundlagen ausgegangen worden ist, so treffen die Zollbehörden unter Beachtung der gegebenenfalls erlassenen Vorschriften die erforderlichen Maßnahmen, um den Fall unter Berücksichtigung der ihnen bekannten neuen Umstände zu regeln."

6. Das fünfte Kapitel von Titel VII des Zollkodex ("Zollschuld") befasst sich mit "Erstattung oder Erlass der Abgaben", unter anderem in der folgenden Bestimmung:

"Artikel 236

(1) Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben werden insoweit erstattet, als nachgewiesen wird, daß der Betrag im Zeitpunkt der Zahlung nicht gesetzlich geschuldet war oder der Betrag entgegen Artikel 220 Absatz 2 buchmäßig erfaßt worden ist.

Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben werden insoweit erlassen, als nachgewiesen wird, daß der Betrag im Zeitpunkt der buchmäßigen Erfassung nicht gesetzlich geschuldet war oder der Betrag entgegen Artikel 220 Absatz 2 buchmäßig erfaßt worden ist.

Eine Erstattung oder ein Erlaß wird nicht gewährt, wenn die Zahlung oder buchmäßige Erfassung eines gesetzlich nicht geschuldeten Betrags auf ein betrügerisches Vorgehen des Beteiligten zurückzuführen ist.

(2) Die Erstattung oder der Erlaß der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben erfolgt auf Antrag; der Antrag ist vor Ablauf einer Frist von drei Jahren nach Mitteilung der betreffenden Abgaben an den Zollschuldner bei der zuständigen Zollstelle zu stellen.

Diese Frist wird verlängert, wenn der Beteiligte nachweist, daß er infolge eines unvorhersehbaren Ereignisses oder höherer Gewalt gehindert war, den Antrag fristgerecht zu stellen.

Die Zollbehörden nehmen die Erstattung oder den Erlaß von Amts wegen vor, wenn sie innerhalb dieser Frist selbst feststellen, daß einer der in Absatz 1 Unterabsätze 1 und 2 beschriebenen Sachverhalte vorliegt."

7. Mit Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 vom 2. Juli 1993⁴ hat die Kommission Durchführungsvorschriften zum Zollkodex erlassen. Für den Sachverhalt im Ausgangsverfahren ist hier die zuletzt durch die Verordnung (EG) Nr. 414/2009 geänderte Fassung heranzuziehen (im Folgenden: "DVO-Zollkodex"). Teil I Titel V der DVO-Zollkodex betrifft den Zollwert. Im dortigen Titel VII ("Zollanmeldung – Normales Verfahren"), Kapitel 1 ("Schriftliche Zollanmeldung") Abschnitt 1 ("Allgemeine Vorschriften") der DVO-Zollkodex steht unter anderem:

"Artikel 199

- (1) Unbeschadet der Anwendung strafrechtlicher Vorschriften übernimmt der Anmelder mit Abgabe einer von ihm oder von seinem Vertreter unterzeichneten Zollanmeldung oder mit Übermittlung einer EDV-gestützten Versandanmeldung bei einer Zollstelle gemäß den geltenden Vorschriften die Gewähr für
- die Richtigkeit der in der Zollanmeldung gemachten Angaben
 - die Echtheit der eingereichten Unterlagen und
 - die Einhaltung aller Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Überführung von Waren in das betreffende Zollverfahren."

II. SACHVERHALT DES AUSGANGSVERFAHRENS UND VORLAGEFRAGEN

8. Im Ausgangsrechtsstreit geht es um den Zollwert von Waren, die die Klägerin im Zeitraum vom 7. Oktober 2009 bis zum 30. September 2010 in das Zollgebiet der Union eingeführt hat.
9. Die Klägerin gehört zu einem weltweit agierenden Konzern, dessen Muttergesellschaft die in Japan ansässige Hamamatsu Photonics ist. Sie vertreibt u.a. optoelektronische Geräte, Systeme und Zubehör. Die eingeführten Waren bezog sie von der Konzernmuttergesellschaft in Japan, die ihr dafür konzerninterne Preise in Rechnung stellte.
10. Gemäß einer Vereinbarung, die die vorstehend bezeichneten Konzerngesellschaften mit Zustimmung der deutschen Steuerbehörden (nicht jedoch der Zollbehörden) getroffen haben (*advance pricing agreement* – im Folgenden: "APA"), wird die Summe der der Klägerin von der Konzernmutter in Rechnung gestellten Beträge regelmäßig überprüft und ggf. korrigiert, um zu gewährleisten, dass die Preise dem Fremdvergleich nach der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie (im Folgenden: "OECD-RL") entsprechen.

⁴ ABl. L 253, S. 1.

11. Die Überprüfung erfolgt in mehreren Schritten anhand der sog. Restgewinnaufteilungsmethode (*residual profit split method* - RPSM) nach Ziffer 3.19 der OECD-RL: Zunächst wird jeder Partei ein ausreichender Gewinn zur Erzielung einer Mindestrendite zugeteilt. Der verbleibende Restgewinn wird sodann nach bestimmten Faktoren proportional aufgeteilt. Anschließend wird eine Zielbandbreite (*operating margin*) für die Umsatzrendite der Klägerin festgelegt. Liegt die tatsächlich erzielte Umsatzrendite außerhalb dieser Zielbandbreite, dann wird das Ergebnis zu deren oberer bzw. unteren Grenze hin korrigiert und es erfolgen Gutschriften oder Nachbelastungen.⁵
12. Bei der Anmeldung der eingeführten Waren gab die Klägerin als deren Zollwert die ihr zunächst von der Konzernmutter in Rechnung gestellten Preise an. Da ihre Umsatzrendite im streitigen Zeitraum jedoch unterhalb des festgelegten Zielbereichs lag, wurden die Verrechnungspreise später angepasst. Die Klägerin erhielt daher eine Gutschrift in Höhe von 3.858.345,46 €.
13. Im Hinblick auf die nachträgliche Anpassung der Verrechnungspreise beantragte die Klägerin mit Schreiben vom 10. Dezember 2012 die Erstattung von Zöllen für die eingeführten Waren in Höhe von 42.942,14 €. Sie kam zu diesem Ergebnis, indem sie die Summe der ursprünglich angegebenen Zollwerte um den Anpassungsbetrag aus dem APA verminderte und auf beide Werte einen durchschnittlichen Zollsatz von (aufgerundet) 1,02% anwandte (die zur Einfuhr angemeldeten Waren waren zum Teil zollfrei, im Übrigen unterlagen sie Zollsätzen zwischen 1,4 und 6,7%). Eine Aufteilung des Anpassungsbetrages auf die einzelnen eingeführten Waren erfolgte nicht.
14. Das beklagte Hauptzollamt lehnte die Erstattung ab und wies auch den hiergegen gerichteten Einspruch zurück. Das Finanzgericht München hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

"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?"

⁵ Siehe S. 3 f. des Vorlagebeschlusses des Finanzgerichts München, wo zu den Einzelheiten auf die Verfahrensakte verwiesen wird.

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?"

III. RECHTLICHE WÜRDIGUNG

A. Zur ersten Frage

15. Nach Art. 29 Abs. 1 des Zollkodex ist der Zollwert von Waren möglichst nach deren Transaktionswert zu bestimmen, d.h. dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis. Der Gerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass mit der Zollwertregelung "ein gerechtes, einheitliches und neutrales System errichtet werden soll, das die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten ausschließt".⁶
16. Transaktionswert ist nach Art. 29 Zollkodex der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß Art. 32 und 33 Zollkodex. Der festgestellte Transaktionswert muss den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der eingeführten Ware widerspiegeln.⁷
17. Im Ausgangsverfahren besteht die Besonderheit, dass Käufer und Verkäufer miteinander verbunden waren.⁸ Deshalb war zu prüfen, ob der in der Anmeldung genannte Transaktionswert gemäß Art. 29 Abs. 1 Buchstabe d) Zollkodex anerkannt werden kann. Ob das der Fall war, richtet sich nach Art. 29 Abs. 2 Zollkodex.
18. Aus dem Vorlagebeschluss ergibt sich weder, ob die zuständige Zollbehörde hier davon ausgegangen ist, dass die Verbundenheit der Unternehmen den Preis der verzollten Waren beeinflusst hat,⁹ noch welche konkreten Prüfungen sie im Hinblick auf die Kriterien des Art. 29 Abs. 2 Zollkodex vorgenommen hat.
19. Jedenfalls kam die zuständige Zollbehörde zu dem Ergebnis, dass die zunächst von der "Konzernmutter" in Rechnung gestellten Verrechnungspreise als Transaktionswerte

⁶ Siehe jüngst Urteil des Gerichtshofs vom 21. Jänner 2016, *Stretinskis*, C-430/14, EU:C:2016:43, Randnr. 22 mit Verweisen auf frühere Rechtsprechung.

⁷ Siehe erneut Urteil, *Stretinskis*, C-430/14, Randnr. 23 mit weiteren Nachweisen.

⁸ Vgl. auch Art. 143 Abs. 1 Buchstabe e) DVO-Zollkodex.

⁹ Nach Art. 29 Abs. 2 Buchstabe a) Zollkodex müssen die Behörden den Transaktionswert anerkennen, wenn eine Verbundenheit den Kaufpreis nicht beeinflusst hat (s. Urteil *Stretinskis*, C-430/14, Randnr. 30).

anerkannt werden können. Es wurde nicht vorgetragen, dass der festgestellte Transaktionswert rein fiktiv oder willkürlich, oder dass eine Berichtigung nach Art. 32 und 33 Zollkodex veranlasst wäre.

20. Deshalb geht die Kommission im Folgenden davon aus, dass die bei der Anmeldung angegebenen Verrechnungspreise den tatsächlichen Wert der Waren zum maßgeblichen Zeitpunkt widerspiegeln.
21. Der entscheidende Zeitpunkt für die Bestimmung des Zollwertes ist die Annahme der Anmeldung durch die Zollbehörden (Art. 67 Zollkodex). Zu diesem Zeitpunkt entsprachen die der Klägerin in Rechnung gestellten Preise also der wirtschaftlichen Realität und waren daher gesetzlich geschuldet.
22. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin (sowie ihre "Konzernmutter") die Feststellung des Transaktionswertes maßgeblich beeinflussen konnten. So hätte sie eine Vergleichsberechnung nach Art. 29 Abs. 2 Buchstaben b) und c) des Zollkodex beantragen können. Auf ihren Antrag hätte unter Umständen auch von einer Zollwertanmeldung abgesehen (vgl. Art. 76 Zollkodex, Art. 178 Abs. 2 DVO-Zollkodex) und der Zollwert nach Art. 30 oder 31 bestimmt werden können. Darüber hinaus kann eine Preisangabe nach Art. 65 Zollkodex berichtigt werden – allerdings nur bis die Zollbehörden Waren dem Anmelder überlassen haben.
23. Hier hat sich die Klägerin dafür entschieden, die ihr von der "Konzernmutter" in Rechnung gestellten Verrechnungspreise anzugeben. Zwar hatten diese nach dem APA für Zwecke der Abrechnung unter den Konzerngesellschaften einen vorläufigen Charakter. Im Verhältnis zu den Zollbehörden haben die auf dieser Grundlage festgestellten Transaktionswerte aber Verbindlichkeit erlangt, sobald die Waren der Klägerin überlassen worden waren.
24. Bei der Zollanmeldung handelt es sich nämlich um ein formalisiertes Verfahren, das maßgeblich auf den Angaben des Anmelders beruht. Der Anmelder ist grundsätzlich an seine eigenen Angaben gebunden und übernimmt damit die Gewähr für deren Richtigkeit (s. Art. 199 DVO-Zollkodex). Nachträgliche Änderungen sieht der Zollkodex nur unter besonderen Umständen vor.

25. Im Ausgangsverfahren machte die Klägerin die von ihr gewünschte Korrektur des Transaktionswertes erst lange nach Überlassung der Waren geltend. Dies ergibt sich (zumindest konkludent) aus dem Vorlagebeschluss. Eine Berichtigung nach Art. 65 Zollkodex scheidet damit aus.¹⁰
26. Die vom vorlegenden Gericht angesprochene Vorschrift des Art. 236 Zollkodex ist auf eine Situation wie im Ausgangsverfahren ebenfalls nicht anwendbar. Denn sie greift nur dann ein, wenn der Betrag zum Zeitpunkt der Zahlung "nicht gesetzlich geschuldet war". Im Ausgangsverfahren steht jedoch außer Zweifel, dass Abgaben entsprechend dem angegebenen Zollwert zu entrichten waren, welcher den der Klägerin in Rechnung gestellten Preisen und somit der wirtschaftlichen Realität zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung entsprach.
27. Eine nachträgliche Überprüfung der Anmeldung durch die Zollbehörden ist ferner in Art. 78 Zollkodex vorgesehen. Der Grundgedanke dieser Vorschrift besteht darin, das Zollverfahren auf die tatsächliche Situation abzustimmen¹¹.
28. Art. 78 Zollkodex lässt zu, dass die Zollbehörden nach der Überlassung der eingeführten Waren (ggf. auf Antrag) eine nachträgliche Berichtigung des Zollwerts vornehmen, sofern dies notwendig ist, um diesen Wert entsprechend der tatsächlichen Situation, wie sie zum Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung vorgelegen hat, zu berichtigen. Eine solche Berichtigung kann zu einer Erhöhung oder Verringerung des Zollwerts der eingeführten Waren führen.
29. Da sich Art. 78 Abs. 3 Zollkodex setzt inhaltlich voraus, dass von "unvollständigen oder unrichtigen Grundlagen ausgegangen worden ist". Dies kann sich nur auf den maßgeblichen Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung beziehen. Dazu können auch Umstände berücksichtigt werden, die erst nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Zollschuld hervortreten, aber zu diesem Zeitpunkt bereits bestanden oder auf diesen zurückwirken.

¹⁰ Urteil des Gerichtshofs vom 20. Oktober 2005, *Overland Footwear*, C-468/03, EU:C:2005:624, Randnr. 61.

¹¹ So Urteil des Gerichtshofs vom 12. Juli 2012, *Südzucker u.a.*, C-608/10, C-10/11 und C-23/11, EU:C:2012:444, Randnr. 47 mit Verweisen auf frühere Rechtsprechung.

30. Dass es auf spätere Ereignisse jedoch nur ausnahmsweise ankommt, lässt sich aus Art. 29 Abs. 1 Buchstabe c) Zollkodex schließen, wonach Teile des Erlöses aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen der Waren nur dann berücksichtigt werden, wenn eine angemessene Berichtigung gemäß Art. 32 erfolgen kann. Es handelt sich dabei um Umstände, für die das Zollrecht anerkennt, dass sie auf den Zeitpunkt der Annahme der Anmeldung durch die Zollbehörden zurückwirken, entweder weil dies ausdrücklich vorgesehen ist,¹² oder weil sie auf einen Irrtum des Anmelders zurückzuführen sind¹³
31. Es gilt also im Einzelfall zu beurteilen, ob aufgrund von Umständen, die erst nach der Annahme der Anmeldung durch die Zollbehörden festgestellt werden, davon auszugehen ist, dass die ursprüngliche Grundlage für die Ermittlung des Zollwertes unvollständig oder unrichtig ist. Grundsätzlich ist dabei jedoch Zurückhaltung geboten. Würde man nämlich jegliche Änderung anerkennen, dann bestünde die Gefahr, dass ein Zollwert willkürlich oder fiktiv geändert werden könnte.
32. In einer Situation wie der im Ausgangsverfahren kommt die Kommission zu dem Ergebnis, dass Art. 78 Abs. 3 Zollkodex keine Anpassung des angemeldeten Zollwerts vorsieht.
33. Erstens muss das Zollrecht den Anforderungen eines auf extensivem Warenaustausch basierenden modernen Wirtschaftslebens entsprechen. Einerseits müssen die Zollbehörden daher in die Lage versetzt werden, massenhafte Entscheidungen schnell und verbindlich, also anhand einfacher Kriterien. Andererseits sollten Zollförmlichkeiten und Kontrollmaßnahmen auf das Notwendige beschränkt werden¹⁴
34. Es besteht hier also ein besonderes Bedürfnis sowohl nach Rechtssicherheit als auch nach zügigen Entscheidungsprozessen im täglichen Massengeschäft. Den Angaben der Beteiligten im Zollverfahren kommt beim Anmeldeverfahren eine erhebliche Bedeutung zu. Nach Überprüfung durch die Zollbehörden muss ihnen daher eine gewisse Verbindlichkeit zukommen.

¹² Eine nachträgliche Berichtigung des zu zahlenden Preises nach Entstehung der Zollschild ist etwa nach Art. 145 Abs. 2 und Art. 156a Abs. 1 DVO-Zollkodex möglich.

¹³ Urteil *Overland Footwear*, C-468/03, EU:C:2005:624, Randnr. 63.

¹⁴ So der fünfte und sechste Erwägungsgrund des Zollkodex.

35. Die Voraussetzungen einer Abänderung von Entscheidungen müssen klar und eindeutig im anwendbaren Recht definiert sein. Eine Aufweichung der im Zollkodex enthaltenen klaren Verfahrensvorschriften durch ungeschriebene Ausnahmen würde die Rechtssicherheit erheblich beeinträchtigen. Sie kann daher auch nicht im Interesse einer international tätigen Firma wie der Klägerin liegen.
36. Zweitens lässt sich dem Art. 199 DVO-Zollkodex entnehmen, dass sich der Anmelder grundsätzlich an seinen eigenen Angaben festhalten lassen muss.
37. In diesem Sinne ist auch die Rechtsprechung des Gerichtshofes zur Anmeldung des Transaktionswertes bei mehreren aufeinanderfolgenden Verkäufen einer Ware zu verstehen. In der Rechtssache *Unifert*, C-11/89,¹⁵ hat der Gerichtshof dazu ausgeführt:
- "Der Importeur, der bei der Zollwertanmeldung einen Preis als Grundlage für den Zollwert bestimmt hat, kann eine Anmeldung und folglich die Angaben zum Zollwert somit nicht mehr ändern, sobald die Waren zollrechtlich freigegeben worden sind."
- Und ferner:
- "Hat [aber] der Anmelder unter mehreren möglichen Verzollungsgrundlagen eine bestimmt, so können die zum Beleg dieser Grundlage vorgelegten Angaben nicht allein deswegen als unrichtig oder unvollständig betrachtet werden, weil eine andere Grundlage zur Erhebung geringerer Eingangsabgaben als der tatsächlich erhobenen geführt hätte."¹⁵
38. Auch wenn das Ausgangsverfahren nicht mehrere nachfolgende Verkäufe derselben Ware betrifft, ist die vorliegende Situation mit der in der Rechtssache *Unifert* insoweit vergleichbar, als dem Anmelder auch hier ein erheblicher Einfluss darauf zukommt, auf welcher Grundlage das Zollamt den Transaktionswert bestimmt. Dass er dann an seine ursprünglichen Angaben in gewissen Grenzen gebunden ist, kann auch als Ausdruck des Grundsatzes gesehen werden, dass die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten ausgeschlossen ist.
39. Abgesehen davon besteht im Ausgangsverfahren für die zuständige Zollbehörde auch kein Grund den Zollwert zu überprüfen, weil kein objektiver Grund dafür besteht, dessen Richtigkeit im Moment der Annahme der Zollanmeldung anzuzweifeln.
40. Drittens ist das APA und die dort vereinbarte "Restgewinnaufteilungsmethode" für eine Anwendung auf den Zollwert weder konzipiert noch geeignet.¹⁶ Es dient v.a. der

¹⁵ Urteil des Gerichtshofs vom 6. Juni 1990, *Unifert*, C-11/89, EU:C:1990:237, Randnrn. 18 und 20.

¹⁶ Deswegen waren die Zollbehörden an der Vereinbarung auch nicht beteiligt.

steuerlichen Gewinnaufteilung zwischen den Konzerngesellschaften. Das ergibt sich aus der dem APA zugrundeliegenden OECD-RL,¹⁷ aus der auf den Zeitraum der Gewinnermittlung (Wirtschaftsjahr) abgestimmten Vorgehensweise sowie daraus, dass eine Aufteilung der nach der globalen Umsatzrendite berechneten Korrekturen auf einzelne Waren nicht vorgesehen (und wohl auch gar nicht möglich) ist.

41. Viertens ist daran zu erinnern, dass sich das Festhalten an dem in der Anmeldung festgelegten Zollwert sehr wohl auch zugunsten des Anmelders auswirken kann. Nach dem APA hängt es nämlich allein von der Umsatzrendite am Ende des Jahres ab, ob sich für die Käuferin eine Gutschrift oder eine Nachbelastung ergibt.
42. Wenn der Zollwert von Waren aufgrund nachträglicher Korrekturen konzerninterner Verrechnungspreise geändert werden müsste, obwohl die Zollbehörden die angemeldeten Transaktionspreise akzeptiert haben, dann könnte der Importeur praktisch den jeweils niedrigeren Zollwert "wählen": Bei einer nachträglichen Anpassung der Verrechnungspreise nach unten, könnte er – wie hier – eine Korrektur des Zollwerts beantragen, während er bei einer Anpassung des Preise nach oben (d.h. wenn die nachträglich im Hinblick auf die Umsatzrendite angepassten Verrechnungspreise höher wären als die in der Zollanmeldung zugrunde gelegten) könnte er dagegen einen solchen Antrag unterlassen und es bei dem niedrigeren Zollwert belassen.
43. Die Kommission ist deshalb der Auffassung, dass sich die Klägerin an ihrer Entscheidung festhalten lassen muss, bei der Anmeldung der Waren die ursprünglich internen Verrechnungspreise anzugeben, wenn diese von den Zollbehörden als Transaktionswert akzeptiert wurden und keiner der besonderen Umstände vorliegt, unter denen der Zollkodex eine Anpassung des Zollwerts zulässt.
44. Die Kommission schlägt daher folgende Antwort auf die erste Frage des Finanzgerichts München vor:

"Art. 78 in Verbindung mit Art. 29 bis 31 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften ist dahin auszulegen, dass sich ein zu einem Konzern gehörender Anmelder in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens nicht auf eine Nachberechnung konzerninterner Verrechnungspreise berufen kann, nachdem die zuständigen Zollbehörden aufgrund

¹⁷ Vgl. das Vorwort (*Preface*) zur OECD-RL in Englischer Sprache (abgerufen am 24. Jänner 2017):

http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en

seiner Angaben einen Transaktionswert festgelegt haben, der zum Zeitpunkt der Anmeldung den tatsächlichen Wert der Waren widerspiegelte und wenn kein objektiver Grund für Zweifel an der Richtigkeit dieses Werts im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung besteht."

B. Zur zweiten Frage

45. Mit seiner zweiten Frage, die nur bei einer bejahenden Antwort auf die erste Frage zu beantworten wäre, das Finanzgericht wissen, ob der Zollwert "anhand vereinfachter Ansätze" festgesetzt werden kann. Nach der oben dargestellten Auffassung der Kommission wäre eine Beantwortung dieser Frage entbehrlich. Dennoch gehen wir hilfsweise auf sie ein
46. Dem vorlegenden Gericht geht es hier darum, einen "geeigneten Aufteilungsschlüssel" zu finden, wenn die verbundenen Unternehmen – wie im Ausgangsverfahren – die Zollwertberichtigung für eine Summe mehrerer Warensendungen im Laufe eines längeren Zeitraumes (z.B. eines Wirtschaftsjahres) beantragen.
47. Wie schon zur ersten Vorlagefrage ausgeführt, schließen die Art. 28 bis 36 Zollkodex es aus, dass der Zollwert willkürliche oder fiktive Werte zur Grundlage hat.
48. So legt etwa Art. 29 Abs. 1 Buchstabe b) Zollkodex fest, 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." Vereinfacht gesagt, es muss rechnerisch möglich sein, den Zollwert für jede einzelne der eingeführten Waren zu bestimmen.
49. Zur Klarstellung ist einzuräumen, dass es nicht unbedingt notwendig ist, dass die zu berücksichtigenden Beträge schon bei der Annahme der Zollanmeldung feststehen oder bestimmbar sind. Soweit eine nachträgliche Anpassung des Zollwerts zulässig ist, müssen die einzelnen Beträge aber im Zeitpunkt dieser Anpassung bestimmbar sein.
50. Ist eine Anpassung des Zollwerts zulässig, dann hat sie aufgrund einer Methode zu erfolgen, die die folgenden Voraussetzungen erfüllt:¹⁸

¹⁸ Diese Bedingungen finden sich im Wesentlichen auch in den Schlussanträgen des Generalanwalts Mengozzi, vom 28. Juli 2016, *GE Healthcare*, C-173/15, EU:C:2016:621, Randnrn. 40, 89 und 90, zur nachträglichen Anpassung eines Zollwerts aufgrund von Lizenzgebühren, die zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung noch nicht bestimmbar waren.

- a. Es sind nur solche Beträge zu berücksichtigen, die zu den eingeführten Waren in einer konkreten Beziehung stehen (z.B. kann der konkrete Gewinn, der mit dem Verkauf dieser Waren erzielt wird, eine Rolle spielen, nicht aber ein pauschal auf alle Verkäufe bezogener Gewinn bzw. eine pauschale Umsatzrendite);
 - b. Die Anpassung muss auf der Grundlage objektiver und bestimmbarer Tatsachen vorgenommen werden (was nicht ausschließt, dass die auf die eingeführten Waren entfallenden Beträge anhand einer prozentuellen Aufteilung berechnet werden);
 - c. Der ermittelte Wert muss den tatsächlichen Wert der eingeführten Waren unter Berücksichtigung aller wertbildenden Bestandteile widerspiegeln.
51. Der Transaktionswert kann also auch nach einem verhältnismäßigen Aufteilungsschlüssel ermittelt werden. Eine solche Methode ist aber nur dann zur Ermittlung des Zollwerts geeignet, wenn sie den vorstehenden Voraussetzungen entspricht.¹⁹ Die Feststellung, ob und das hier der Fall ist, obliegt den innerstaatlichen Gerichten.
52. Aus Sicht der Kommission dürfte die von der Klägerin im Ausgangsverfahren vorgeschlagene Methode jedoch nicht geeignet sein, den oben genannten Voraussetzungen gerecht zu werden.
53. Die pauschale Bestimmung von Durchschnittswerten für die Gesamtheit von Warenlieferungen eines Anmelders in einem bestimmten Zeitraum, wie sie im Ausgangsverfahren vorgeschlagen wird, dürfte schon die erste Voraussetzung nicht erfüllen. Die Methode des APA, wonach es von der tatsächlich erzielten Umsatzrendite innerhalb einer gewissen Bandbreite abhängt, ob eine Gutschrift oder Nachbelastung erfolgt, steht zumindest auf den ersten Blick nicht in einem bestimmbareren Verhältnis zu bestimmten eingeführten Waren.
54. Außerdem führt die von der Klägerin im Ausgangsverfahren vorgeschlagene Methode nicht zu einer Aufteilung des Anpassungsbetrages in bestimmbarer Weise auf die einzelnen eingeführten Waren. Sie geht lediglich von einer Durchschnittsbetrachtung aus, so dass wohl auch die zweite o.g. Voraussetzung nicht erfüllt ist.
55. Es ist auch nicht nachvollziehbar, wie eine Gutschrift oder Nachbelastung, die davon abhängt, ob die Umsatzrendite innerhalb einer gewissen Bandbreite liegt, den tatsächlichen Wert der eingeführten Waren widerspiegeln sollte.

¹⁹ Wie es etwa die verhältnismäßigen Aufteilung nach Art.145 Abs. 1 DVO-Zollkodex ist.

56. Da die im Ausgangsverfahren verwendete Methode nicht geeignet ist, einen Anpassungsbetrag auf die einzelnen eingeführten Waren zu berechnen, kann sie von vornherein nicht dazu verwendet werden, eine möglicherweise unvollständige Zollanmeldung zu ergänzen.
57. Ergänzend ist auch darauf hinzuweisen, dass die "Schlussmethode" des Art. 31 Zollkodex lediglich dann zulässig ist, wenn weder der Transaktionswert der betreffenden Waren nach Art. 29 Zollkodex ermittelt werden kann, noch eine der in Art. 30 Zollkodex genannten Methoden anwendbar ist.
58. Die bloße Tatsache, dass eine nachträgliche, pauschale Ausschüttung zur Korrektur der Umsatzrendite erfolgte, führt aus Sicht der Kommission nicht zu dem Schluss, dass der Zollwert nicht nach einer der vorrangigen Methoden²⁰ festgelegt werden kann. Eine Anwendung des Art. 31 Zollkodex ist daher in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren von vornherein verwehrt.
59. Für den Fall, dass Gerichtshof eine Beantwortung der zweiten Frage für erforderlich hält, unterbreitet die Kommission dazu folgenden Vorschlag:

"Art. 29 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Europäischen Gemeinschaften ist so auszulegen, dass der Transaktionswert auf der Grundlage objektiver Tatsachen zu bestimmen ist, aus denen sich der Zollwert der einzelnen eingeführten Waren berechnen lässt, wobei der ermittelte Wert den tatsächlichen Wert der eingeführten Waren unter Berücksichtigung aller wertbildenden Elemente widerspiegeln muss."

²⁰ Vgl. Urteile vom 12. Dezember 2013, *Christodoulou u. a.*, C-116/12, EU:C:2013:825, Randnrn. 41 bis 43 und vom 16. Juni 2016, *EURO 2004 Hungary*, C-291/15, EU:C:2016:455, Randnrn. 27 bis 29.

IV. ANTWORTVORSCHLAG

60. Die Kommission unterbreitet dem Gerichtshof somit folgenden Antwortvorschlag:

"Art. 78 in Verbindung mit Art. 29 bis 31 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften ist dahin auszulegen, dass sich ein zu einem Konzern gehörender Anmelder in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens nicht auf eine Nachberechnung konzerninterner Verrechnungspreise berufen kann, nachdem die zuständigen Zollbehörden aufgrund seiner Angaben einen Transaktionswert festgelegt haben, der zum Zeitpunkt der Anmeldung den tatsächlichen Wert der Waren widerspiegelte und wenn kein objektiver Grund für Zweifel an der Richtigkeit dieses Werts im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung besteht."



Bernd-Roland KILLMANN



Martin WASMEIER

Prozessbevollmächtigte der Kommission