

Urteil vom 16. April 2013, VII R 48/11

Zollwertermittlung bei konzerninternen Verrechnungspreisen

BFH VII. Senat

ZK Art 29 Abs 1, ZK Art 29 Abs 3 Buchst a S 2, ZK Art 35, ZKDVO Art 147 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 29 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 29 Abs 3 Buchst a S 2, EWGV 2913/92 Art 35, EWGV 2454/93 Art 147 Abs 1, ZK Art 29 Abs 3 Buchst a S 3, EWGV 2913/92 Art 29 Abs 3 Buchst a S 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 15. Februar 2011, Az: 1 K 1506/05 B

Leitsätze

1. NV: Bei in einem Konzern wirtschaftlich miteinander verbundenen Verkäufer und Käufer kann die für die Ermittlung des Zollwerts nach der Transaktionswert-Methode maßgebende Kaufpreiszahlung in der nach der vertraglichen Übereinkunft von der Konzernzentrale vorzunehmenden Gutschrift des Rechnungsbetrags auf dem konzerninternen Konto des Verkäufers gesehen werden.
2. NV: Wird der laut Rechnung in Euro zu zahlende Betrag auch in Euro auf dem konzerninternen Konto des Verkäufers gutgeschrieben und kann dieser über den Betrag verfügen, ist bei der Zollwertermittlung von einem vereinbarten Euro-Kaufpreis auszugehen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) handelte mit aus einem Drittland importierten XY-Maschinen und dazugehörigen Ersatzteilen, die sie von einer zum selben Konzern gehörenden in dem Drittland ansässigen Vertriebsgesellschaft (Fa. A) erwarb. Diese bezog die Waren von der ebenfalls zum Konzern gehörenden drittländischen Fa. B. Mit den Anmeldungen der Waren zur Überführung in den freien Verkehr meldete die Klägerin als Zollwert der Einfuhrwaren jeweils die Kaufpreise aus dem Kaufgeschäft zwischen der Fa. A und der Fa. B an und legte entsprechende Rechnungen vor, die zunächst auf DM, später auf Euro lautende Beträge auswiesen.
- 2 Aufgrund einer Prüfung für den Zeitraum März 1999 bis Juli 2002 gelangten der Prüfer und ihm folgend der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) zu der Auffassung, zwischen der Fa. A und der Fa. B seien die Kaufpreise tatsächlich nicht in DM bzw. Euro, sondern in der Währung des Drittlands verrechnet worden. Der Transaktionswert der eingeführten Waren sei daher nicht der in DM bzw. Euro ausgewiesene Rechnungspreis, sondern der sich aus den Büchern jeweils ergebende Betrag in der Währung des Drittlandes, für den ein zwischen der Fa. A und der Fa. B für Zwecke der Verrechnung vereinbarter fester monatlicher Umrechnungskurs gegolten habe. Für diese Beträge errechnete das HZA nach den gemäß Art. 35 des Zollkodex (ZK) i.V.m. Art. 168 ff. der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) anzuwendenden Umrechnungskursen höhere DM- bzw. Euro-Zollwerte, woraus sich entsprechend höhere Einfuhrabgaben ergaben, die das HZA nacherhob.
- 3 Auf die hiergegen nach teilweise erfolgreichem Einspruchsverfahren (in dem der nacherhobene Abgabebetrag reduziert worden war) erhobene Klage hob das Finanzgericht (FG) den angefochtenen Steueränderungsbescheid auf. Mit den Beteiligten sei davon auszugehen, dass die der Fa. A von der Fa. B verkauften Waren zur Ausfuhr in die Union bestimmt gewesen seien und somit die Voraussetzungen des Art. 147 Abs. 1 Unterabs. 2 ZKDVO für die Anmeldung eines Kaufpreises aus einem sog. Vorerwerbgeschäft als Zollwert vorgelegen hätten. Bei dem in den Rechnungen jeweils in DM bzw. Euro ausgewiesenen Kaufpreis handele es sich um den für den Transaktionswert i.S. des Art. 29 Abs. 1 ZK maßgebenden tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis. Die sich aus den Büchern ergebenden Beträge in der Währung des Drittlandes seien nicht gemäß Art. 35 ZK in Euro umzurechnen. Nach den konzerninternen Rechnungsstellungs-, Buchungs- und Verrechnungsvorgängen sei davon auszugehen, dass der auf den Rechnungen in DM oder Euro ausgewiesene Kaufpreis durch Verrechnung innerhalb des Konzerns auch in DM bzw. Euro gezahlt worden sei. Die Abteilung T der Konzernzentrale habe innerhalb des Konzerns als Bank fungiert und ein Fremdwährungskonto unterhalten, auf das der nationale Einzelhändler für eine von ihm verkaufte XY-

Maschine den der jeweiligen Vertriebsgesellschaft geschuldeten Kaufpreis in DM bzw. Euro überwiesen habe. Die Abteilung T habe dem jeweiligen Verkäufer in der konzerninternen Lieferkette den ihm rechnerisch zustehenden Teilbetrag des Verkaufserlöses auf dem Fremdwährungskonto gutgeschrieben. Damit sei die vertragliche Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises erfüllt worden. Mit diesem sog. "Netting-System" des Konzerns seien die Beträge auf dem Fremdwährungskonto zur Begleichung von DM- bzw. Euro-Verbindlichkeiten sowohl innerhalb des Konzerns als auch gegenüber fremden Dritten verwendet worden. Der Ausgleich innerhalb des Konzerns habe in Form von Gutschriften über Beträge des Fremdwährungskontos stattgefunden. Sei bei der monatlich vorgenommenen Abrechnung des Fremdwährungskontos ein Restbetrag zugunsten der Fa. B verblieben, sei dieser nach einem monatlich konzernintern festgelegten Umrechnungskurs in die Währung des Drittlandes eingewechselt und ausgezahlt worden. Damit sei erreicht worden, dass nur die Fa. B am Ende das Wechselkursrisiko getragen habe. Mit der konzernintern einverständlichen Fakturierung in DM bzw. Euro hätten sich die Beteiligten auf diese Währungen als Schuld- und Zahlungswährung geeinigt.

- 4 Mit seiner Revision macht das HZA geltend, die angemeldeten Transaktionswerte seien nicht --wie das FG meine-- als in DM bzw. Euro gezahlt anzusehen. Innerhalb der Konten der Fa. A seien die bis dahin in DM bzw. Euro gebuchten Verbindlichkeiten gegenüber der Fa. B aus Maschinenkäufen mit dem konzerninternen Monatsendkurs in die Währung des Drittlandes umgerechnet worden. Ebenso habe der Zahlungsausgleich an die Fa. B auf der Basis der Währung des Drittlandes stattgefunden. Dies folge aus dem eigenen Vorbringen der Klägerin. Anders als das FG meine, habe es sich bei der Verbuchung und Verrechnung gegenseitiger Forderungen und Verbindlichkeiten auf dem Fremdwährungskonto nicht um die Erfüllung des Kaufvertrags durch Zahlung des Kaufpreises gehandelt, denn letztlich sei nicht ein von Seiten der Fa. B in Rechnung gestellter DM- oder Euro-Betrag ausgeglichen worden, sondern ein auf der Grundlage konzerninterner Kurse ermittelter Betrag in der Währung des Drittlandes.
- 5 Das HZA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 6 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Sie schließt sich den Ausführungen des FG an, wonach die Abteilung T der Konzernzentrale innerhalb des Konzerns als Bank fungiert habe und durch die Gutschrift des DM-/Euro-Betrags auf dem konzerninternen Konto die Kaufpreisforderung der Fa. B gegen die Fa. A erloschen sei.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision des HZA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das angefochtene Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Der angefochtene Steueränderungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 9 Bei der Zollwertermittlung für die streitigen Einfuhren sind die in den erstellten Rechnungen für die Vorerwerbgeschäfte ausgewiesenen DM-/Euro-Kaufpreise als Transaktionswerte zugrunde zu legen.
- 10 1. Der für die Ermittlung des Zollwerts eingeführter Waren grundsätzlich maßgebende Transaktionswert ist gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK der bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende (ggf. nach Art. 32 und 33 ZK zu berichtigende) Preis. Haben vor dem für die Bestimmung des Zollwerts maßgeblichen Zeitpunkt mehrere aufeinander folgende Verkäufe der Waren zur Ausfuhr in die Union stattgefunden (sog. Vorerwerbgeschäfte), kann der Zollanmelder auch den Kaufpreis aus einem solchen Vorerwerbgeschäft als Transaktionswert anmelden, sofern er den Zollbehörden nachweist, dass schon bei diesem Vorerwerbgeschäft die Waren mit Bestimmung für das Zollgebiet der Union verkauft wurden (Art. 147 Abs. 1 Unterabs. 2 ZKDVO). Im Streitfall hat das FG hinsichtlich des Kaufgeschäfts zwischen der Fa. A und der Fa. B diese Voraussetzung als erfüllt angesehen. Darüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.
- 11 Der im Streitfall maßgebende Transaktionswert ist daher der für die Einfuhrwaren gemäß der zwischen der Fa. A und der Fa. B getroffenen Vereinbarung tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis.
- 12 2. Wie das FG unter Hinweis auf die Kommentarliteratur zutreffend ausführt, handelt es sich bei dem "tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis" nicht um Alternativen, sondern um einen einheitlichen Begriff. Gemeint ist der nach der vertraglichen Vereinbarung für die Ware zu entrichtende vollständige Kaufpreis, unabhängig davon, ob er im Bewertungszeitpunkt noch geschuldet oder bereits gezahlt ist oder --z.B. wegen Insolvenz des Käufers-- nur teilweise oder ggf. gar nicht gezahlt wird (Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 29 ZK Rz 42; Witte/ Rinnert, Zollkodex,

6. Aufl., Art. 29 Rz 95). Das bedeutet aber auch, dass der in der Rechnung des Verkäufers ausgewiesene Preis (zwar in der Praxis häufig, aber) nicht in jedem Fall auch der Transaktionswert ist, da der Inhalt einer vom Verkäufer gefertigten Rechnung ggf. nicht der zwischen den Vertragsparteien getroffenen Vereinbarung entspricht. Deshalb kommt es für die Ermittlung des Transaktionswerts auch nicht darauf an, in welcher Währung der Kaufpreis auf der Rechnung erscheint, sondern darauf, in welcher Weise der Kaufpreis nach dem Kaufvertrag zu begleichen ist. Ist daher ein Kaufpreis in einer Fremdwährung ausgewiesen, aber zugleich ein fester Umrechnungskurs zwischen den Parteien vereinbart, ist allein der sich nach diesem Kurs ergebende Betrag maßgebend. Gleiches gilt, wenn der in der Fremdwährung ausgewiesene Betrag schon in die Währung des Einfuhrlands umgerechnet worden ist und dieser Betrag zu zahlen ist (vgl. Krüger, a.a.O., Art. 35 ZK Rz 3; Witte/Rinnert, a.a.O., Art. 35 Rz 5 f.; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Fach 4235 Rz 6 ff.).

- 13** Als Zahlung des Kaufpreises kann nach Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Sätze 2 und 3 ZK die unmittelbare oder mittelbare Übertragung von Geldbeträgen in jeder Währung, Kreditbriefen oder verkehrsfähigen Wertpapieren vereinbart sein. Wie die Klägerin zutreffend ausführt, kann auch nicht zweifelhaft sein, dass mit der in Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Satz 2 ZK genannten Geldübertragung nicht nur die Übereignung von Bargeld, sondern auch die im Zahlungsverkehr übliche bargeldlose Zahlung im Wege der Banküberweisung gemeint ist, bei welcher der Zahlende seine Bank anweist, unter Verminderung seines eigenen Kontoguthabens eine entsprechende Gutschrift auf dem Bankkonto des Zahlungsempfängers und damit für diesen einen Zahlungsanspruch in dieser Höhe gegen dessen Bank zu begründen. Auf die Frage, welche zivilrechtliche Art der Erfüllung die bargeldlose Zahlung durch Banküberweisung ist (§§ 362 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs), kommt es zollwertrechtlich nicht an.
- 14** Ebenso wie die Ermittlung des Zollwerts nach der Transaktionswert-Methode voraussetzt, dass es sich bei der Transaktion um ein Kaufgeschäft handelt, mit welchem dem Käufer die uneingeschränkte Verfügungsbefugnis über die Ware verschafft wird (Art. 29 Abs. 1 Buchst. a ZK; vgl. auch: Krüger, a.a.O., Art. 29 ZK Rz 16; Witte/Rinnert, a.a.O., Art. 29 Rz 42), kann allerdings --entsprechend umgekehrt-- auch von einer Zahlung des Kaufpreises nur gesprochen werden, wenn der Verkäufer die uneingeschränkte Verfügungsbefugnis über die vereinbarten Zahlungsmittel erhalten hat.
- 15** 3. Im Streitfall beinhaltet die Vereinbarung zwischen der Fa. A und der Fa. B nicht die Zahlung eines DM-/Euro-Betrags in bar. Nach der Schilderung der konzerninternen Verrechnungs- und Buchungsvorgänge im Schriftsatz der Klägerin vom 12. März 2010, auf den das FG im angefochtenen Urteil Bezug genommen hat, fanden zwischen den Gesellschaften des Konzerns keine Bargeldzahlungen statt.
- 16** Anders als das FG evtl. meint, kann auch nicht angenommen werden, es habe der kaufvertraglichen Vereinbarung entsprochen, dass die Fa. A der Fa. B einen in der Rechnung bezeichneten DM-/Euro-Betrag bargeldlos überwies. Solche Überweisungen von Konto zu Konto haben nach den auf dem Vorbringen der Klägerin beruhenden tatsächlichen Feststellungen des FG nicht stattgefunden.
- 17** Danach wurden vielmehr ausgehend von den zu Beginn eines sog. ...jahres in DM bzw. Euro festgelegten Verkaufspreisen für XY-Maschinen die Preisstufen für die konzerninternen Verrechnungspreise der beteiligten Konzerngesellschaften retrograd unter Berücksichtigung verschiedener Faktoren berechnet und festgelegt. Wurde am Ende der Handelskette eine XY-Maschine von einem nationalen Einzelhändler verkauft, überwies dieser den Teil des in DM oder Euro erzielten Kaufpreises, den er der jeweiligen Vertriebsgesellschaft schuldete, auf ein von der Abteilung T der Konzernzentrale geführtes Fremdwährungskonto. Von dieser erhielten die beteiligten Konzerngesellschaften die zuvor für sie festgelegten Verrechnungspreise in Form von DM- bzw. Euro-Gutschriften, also in der jeweiligen Fremdwährung. Wie das FG ausführt, wurde auf diese Weise der auf das Fremdwährungskonto der Abteilung T der Konzernzentrale gezahlte Kaufpreis innerhalb der Handelskette "durchgereicht", wobei sich der jeweilige Betrag auf jeder Handelsstufe bis zum Hersteller der XY-Maschinen, der Fa. B, verringerte. Das Fremdwährungskonto mit den jeweiligen DM-/Euro-Gutschriften für die beteiligten Konzerngesellschaften wurde von der Abteilung T monatlich abgerechnet, indem die DM-/Euro-Beträge gemäß einem vom Konzern für jeden Monat festgelegten Umrechnungskurs in die Währung des Drittlandes umgerechnet und für die Konzerngesellschaften verbucht wurden. Üblicherweise verblieb bei der monatlichen Abrechnung ein Fremdwährungsbetrag zugunsten der Fa. B, welcher ihr nach Umrechnung gemäß dem konzerninternen Kurs in der Währung des Drittlandes ausgezahlt wurde.
- 18** Entsprach es aber der vertraglichen Vereinbarung, die jeweils geschuldeten Kaufpreise im Rahmen des sog. "Netting-Systems" zu begleichen, erscheint es --anders als das HZA meint-- rechtlich nicht zweifelhaft, diese Art des Forderungsausgleichs unter den Konzerngesellschaften im Wege der Zahlung der durch die Maschinenverkäufe in

Deutschland erzielten Erlöse "in einen Topf" (dem Fremdwährungskonto der Konzernzentrale) und ihrer anschließenden Verteilung in festgelegten Teilbeträgen auf die einzelnen Gesellschaften durch die Konzernzentrale als die für Maschinenverkäufe im Konzern vereinbarte Zahlung anzusehen.

- 19** 4. Zu entscheiden bleibt somit, ob die zwischen der Fa. A und der Fa. B vereinbarte Zahlung im Rahmen des konzerninternen "Netting-Systems" auf DM/Euro oder auf die Währung des Drittlandes lautete.
- 20** Bei der Frage, welcher zu zahlende Kaufpreis zwischen den Vertragsparteien vereinbart war, muss die gesamte Vereinbarung berücksichtigt und bewertet werden, die nicht lediglich die Fakturierung in der betreffenden Fremdwährung (DM/Euro), sondern die Entrichtung des Kaufpreises (weder als Barzahlung noch als bargeldlose Banküberweisung) durch das konzerninterne sog. "Netting-System" beinhaltete. Gerade bei --wie im Streitfall-- wirtschaftlich verbundenen Personen sind nach Art. 29 Abs. 2 Buchst. a Satz 2 ZK alle Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu prüfen.
- 21** Wäre daher --was evtl. das HZA meint-- anzunehmen, die Begleichung der Forderungen im "Netting-System" habe bedeutet, dass die fakturierten DM-/Euro-Beträge der Fa. B dieser zunächst in der Fremdwährung gutgeschrieben, die Gutschriften am Ende eines Monats jedoch addiert und nach dem konzerninternen Kurs in die Währung des Drittlandes umgerechnet und verbucht wurden, müsste mit dem HZA angenommen werden, dass eine Zahlung in der Währung des Drittlandes vereinbart war. In diesem Fall hätte die Fa. B nämlich zu keinem Zeitpunkt über in DM oder Euro gezahlte Kaufpreise verfügen können. Bei den in den Rechnungen sowie den konzerninternen Buchungsvorgängen erscheinenden DM- bzw. Euro-Beträgen hätte es sich nur um eine Recheneinheit gehandelt, die der Ermittlung des der Fa. B im Ergebnis zu zahlenden Kaufpreises in der Währung des Drittlandes diene. Da aber --wie ausgeführt-- die "Zahlung" eines geschuldeten Kaufpreises voraussetzt, dass der Gläubiger die uneingeschränkte Verfügungsbefugnis über die vereinbarten Zahlungsmittel erhalten hat, könnte nicht davon gesprochen werden, dass die Fa. B Kaufpreiszahlungen in DM- bzw. Euro-Währung von der Fa. A erhielt. Die Kaufpreise wären danach von vornherein als in der Währung des Drittlandes gemäß einem noch festzulegenden Umrechnungskurs zu zahlen vereinbart gewesen.
- 22** Nach der vom FG in Bezug genommenen Schilderung des konzerninternen "Netting-Systems" durch die Klägerin im Schriftsatz vom 12. März 2010 ging dieses jedoch über die reine Gutschrift von DM-/Euro-Beträgen für einzelne Konzerngesellschaften hinaus. Danach wurden nicht lediglich DM-/Euro-Gutschriften für Konzerngesellschaften wie die Fa. A und die Fa. B gesammelt und die sich ergebende Summe am Ende des Monats in die Währung des Drittlandes umgerechnet, sondern es wurden auf dem Fremdwährungskonto der Konzernzentrale für einzelne Konzerngesellschaften, so auch für die Fa. B, gutgeschriebene DM-/Euro-Beträge dafür verwendet, nicht nur deren DM-/Euro-Verbindlichkeiten gegenüber anderen Konzerngesellschaften, sondern auch deren in der jeweiligen Fremdwährung bestehende Verbindlichkeiten gegenüber Dritten zu begleichen. Erst ein nach einer solchen Verwendung der bestehenden DM-/Euro-Guthaben verbleibender Restbetrag wurde über den konzerninternen festgelegten Kurs in die Währung des Drittlandes umgerechnet und an die Fa. B ausgekehrt. Diese seitens des HZA nicht bestrittene Schilderung des sog. "Netting-Systems" ist vom FG (in für den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindender Weise) als zutreffend angesehen und seiner Entscheidung zugrunde gelegt worden, indem es ausführt, "Das für den Konzern geltende "Netting-System" sorgte dafür, dass der auf dem Fremdwährungskonto befindliche Betrag in Euro zur Begleichung von Euro-Verbindlichkeiten sowohl innerhalb des Konzerns wie auch gegenüber fremden Dritten verwendet wurde."
- 23** Danach ist aber davon auszugehen, dass die Fa. B im Zeitpunkt der Gutschrift der in Rechnung gestellten Kaufpreise für die Warenverkäufe in Form von DM-/Euro-Beträgen auf dem Fremdwährungskonto über entsprechende Zahlungsmittel in diesen Währungen (jedenfalls zeitweise) verfügte. Unter diesen Umständen ist --anders als das HZA meint-- die Folgerung des FG zutreffend (ungeachtet dessen aber auch für den erkennenden Senat bindend), im Rahmen des zur Begleichung der Kaufpreisforderungen vereinbarten "Netting-Systems" habe die Konzernzentrale eine einer Bank ähnliche Funktionen ausgeübt und sei die vertragliche Kaufpreisschuld mit der Gutschrift des jeweiligen DM-/Euro-Betrags auf dem Fremdwährungskonto der betreffenden Konzerngesellschaft erfüllt worden.