

Urteil vom 23. April 2014, VII R 5/13

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteilen vom 23.04.2014 VII R 1/13, VII R 2/13, VII R 3/13 und VII R 4/13 - Bestimmung des cif-Einfuhrpreises bei Lieferketten zur Berechnung des Zusatzzolls nach der Verordnung (EG) Nr. 1484/95 - Über dem repräsentativen Preis liegender cif-Einfuhrpreis - Abweichende Handelswechsellkurse als Ursache für niedrigeren Weiterverkaufspreis

BFH VII. Senat

EGV 1484/95 Art 3 Abs 4, EGV 1484/95 Art 3 Abs 1, EWGV 2454/93 Art 168, EWGV 2454/93 Art 168ff, ZKDV Art 168, ZKDV Art 168ff, ZK Art 35, EWGV 2913/92 Art 35

vorgehend FG Hamburg, 22. November 2012, Az: 4 K 54/11

Leitsätze

1. NV: Bei der Bestimmung des Zusatzzolls nach der Verordnung (EG) Nr. 1484/95 darf jedenfalls dann auf den repräsentativen Preis abgestellt werden, wenn der über dem repräsentativen Preis liegende cif-Einfuhrpreis bis zum Ablauf der Fristen des Art. 3 Abs. 4 der Verordnung (EG) Nr. 1484/95 nicht durch die (erste) Weiterverkaufsrechnung bestätigt worden ist und keine Angaben vorliegen, welche besonderen Umstände (z.B. unvorhergesehene Marktentwicklungen oder kalkulatorische Fehleinschätzungen) zu einem niedrigeren Weiterverkaufspreis geführt haben .
2. NV: Liegt der (erste) Weiterverkaufspreis zwischen dem repräsentativen Preis und dem cif-Einfuhrpreis, führt dies nicht zu einer teilweisen Bestätigung des cif-Einfuhrpreises .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb von der F-GmbH im Dezember 2008 gefrorene Hühnernteile (Codenummer 0207 1410 00 0). Die F-GmbH hatte die Hühnernteile zuvor von einem brasilianischen Ausführer erworben. Ursprungsland der Hühnernteile war ebenfalls Brasilien.
- 2 Die Klägerin meldete die gefrorenen Hühnernteile am 11. Dezember 2008 mit vereinfachter Zollanmeldung zur Überführung in den freien Verkehr an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) berechnete die Einfuhrabgaben auf Grundlage der von dem brasilianischen Ausführer gegenüber der F-GmbH gestellten Handelsrechnung und den auf dieser Handelsrechnung handschriftlich notierten Kosten für Seefracht und Versicherung. Dies ergab einen cif-Einfuhrpreis in Höhe von 248,93 €/100 kg.
- 3 Da der cif-Einfuhrpreis über dem repräsentativen Preis in Höhe von 231 €/100 kg lag, forderte das HZA die Klägerin mit Schreiben vom 7. Januar 2009 auf, bis zum 12. Juni 2009 einen Nachweis über den ersten Weiterverkauf in der Gemeinschaft sowie sonstige von ihr zu tragende Kosten vorzulegen. Die Klägerin reichte daraufhin am 30. April 2009 eine Rechnung der F-GmbH vom 15. Dezember 2008 über den Verkauf der gefrorenen Hühnernteile an die Klägerin (erste Weiterverkaufsrechnung), eine Rechnung der Klägerin vom 11. Dezember 2008 über den Verkauf der gefrorenen Hühnernteile an die F-GmbH sowie eine Rechnung der F-GmbH vom 15. Dezember 2008 über den Verkauf der gefrorenen Hühnernteile an die H-AG ein. Auf den Rechnungen vom 15. Dezember 2008 war als Lieferdatum der 11. Dezember 2008 angegeben.
- 4 Mit geändertem Steuerbescheid vom 16. Juli 2009 forderte das HZA Einfuhrabgaben in Höhe von 1.464,75 € nach. Die Erhöhung resultierte aus einer Änderung der Bemessungsgrundlage für den Zusatzzoll, der nach der Verordnung (EG) Nr. 1484/95 (VO Nr. 1484/95) der Kommission vom 28. Juni 1995 mit Durchführungsbestimmungen zur Regelung der zusätzlichen Einfuhrzölle und zur Festsetzung der repräsentativen Preise in den Sektoren Geflügelfleisch und Eier ... (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 145/47) in der für den Streitfall geltenden Fassung zu entrichten war. Das HZA führte hierzu aus, die Klägerin habe nicht den über dem repräsentativen Preis liegenden cif-Einfuhrpreis gemäß § 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 bestätigen können. Vielmehr

habe die vorgelegte Weiterverkaufsrechnung einen Weiterverkaufspreis in Höhe von 233,20 €/100 kg ergeben. Damit sei der Zusatzzoll auf Grundlage des repräsentativen Preises zu ermitteln.

- 5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, das HZA sei bei der Berechnung des Zusatzzolls gemäß Art. 3 Abs. 2 und 4 VO Nr. 1484/95 zutreffend von den repräsentativen Preisen ausgegangen.
- 6 Zwar sei der Zusatzzoll gemäß Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 VO Nr. 1484/95 grundsätzlich nach dem cif-Einfuhrpreis der betreffenden Sendung zu bestimmen, wobei sich die Berechnung des cif-Einfuhrpreises gemäß Art. 2 Abs. 1 Anstrich 2 VO Nr. 1484/95 unter anderem nach dem fob-Preis im Ursprungsland bzw. bei Kettengeschäften nach dem an den letzten drittländischen Verkäufer gezahlten Preis richte. Der sich daraus ergebene Wert in Höhe von 248,93 €/100 kg liege im Streitfall aber über dem repräsentativen Preis in Höhe von 231 €/100 kg, so dass Art. 3 Abs. 2 und 4 VO Nr. 1484/95 Anwendung fänden. Die Klägerin habe aber den höheren cif-Einfuhrpreis nicht fristgerecht bestätigen können. Die erste Weiterverkaufsrechnung reiche hierfür nicht aus, da sie einen Weiterverkaufspreis in Höhe von lediglich 233,20 €/100 kg ergebe. Ob die Anwendung abweichender Wechselkurse eine ausreichende Erklärung sei, könne letztlich dahingestellt bleiben, da die Klägerin diese Begründung außerhalb der Fristen des Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 vorgebracht habe.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin zunächst geltend, dass es für die Bestimmung des cif-Einfuhrpreises i.S. des Art. 3 Abs. 1 VO Nr. 1484/95 auf den Preis ankomme, den derjenige bezahle, der die Ware zur Überführung in den freien Verkehr anmelde. Daraus ergebe sich im Streitfall ein cif-Einfuhrpreis in Höhe von 233,20 €/100 kg, der durch die vorgelegte Rechnung über den Weiterverkauf der gefrorenen Hühnerteile an die F-GmbH bestätigt werde.
- 8 Auch wenn man für die Berechnung des cif-Einfuhrpreises mit dem HZA auf den Verkauf durch den letzten drittländischen Verkäufer abstelle, sei der sich daraus ergebene Wert in Höhe von 248,93 €/100 kg von ihr, der Klägerin, bestätigt worden. Zum einen sei bei Kettengeschäften für die Bestätigung auf das erste Weiterverkaufsgeschäft nach Überführung in den freien Verkehr abzustellen. Zum anderen habe sie sämtliche bestätigenden Weiterverkaufsrechnungen sowohl innerhalb der vom HZA rechtmäßig bis zum 12. Juni 2009 verlängerten Frist als auch innerhalb der Sechs-Monats-Frist des Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 vorgelegt. Die Monatsfrist des Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 widerspreche dagegen dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, da sie keinem legitimen Zweck diene und wegen ihrer Kürze unangemessen sei. Eine unionsrechtskonforme Auslegung müsse daher zu dem Ergebnis kommen, dass regelmäßig eine Frist von sechs Monaten ab der Annahme der Anmeldung zum freien Verkehr gelte.
- 9 In jedem Fall reiche eine fristgerechte Vorlage der Weiterverkaufsrechnungen aus, selbst wenn sie nicht zur Bestätigung des cif-Einkaufspreises führten. Besondere Umstände, die zur Bestätigung des cif-Einfuhrpreises geeignet seien, könnten auch noch nach Ablauf der Fristen nachgewiesen werden. Sie müssten auch nicht innerhalb der Fristen substantiiert dargelegt werden. Wenn die Weiterverkaufspreise zu keiner Bestätigung der cif-Einkaufspreise führten, sei dies den Einführern bei Massengeschäften regelmäßig nicht bewusst.
- 10 Im Streitfall ergebe sich für sie unter Berücksichtigung abweichender Handelswechselkurse ein Einstandspreis in Höhe von 231,32 €/100 kg, der durch die Weiterverkaufspreise bestätigt werde. Sofern der cif-Einfuhrpreis zumindest teilweise bestätigt sei, dürfe es in jedem Fall nur zu einer anteiligen Nacherhebung kommen.
- 11 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen aufzuheben.
- 12 Das HZA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13 Es schließt sich der Begründung des FG an und macht geltend, für die Anwendung einer abweichenden Berechnungsmethode des cif-Einkaufspreises bestehe keine Rechtsgrundlage. Außerdem habe die Klägerin ihre Nachweispflichten gemäß Art. 3 Abs. 2 und 4 VO Nr. 1484/95 nicht fristgerecht erfüllt. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die Sechs-Monats-Frist keine regelmäßig anwendbare Alternativfrist, sondern eine Maximalfrist sei. Ob die Monatsfrist des Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 verlängert werden könne, habe das FG zu Recht offengelassen. Denn zur fristgerechten Erfüllung der Nachweispflichten hätte die Klägerin nicht nur die Weiterverkaufsrechnungen vorlegen, sondern wegen des Unterschreitens des cif-Einfuhrpreises beim Weiterverkauf auch die für diese Preisgestaltung relevanten Umstände nachweisen müssen. Diese kalkulatorischen Grundlagen seien einem Kaufmann zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses regelmäßig bekannt. Die Klägerin habe das Unterschreiten des cif-Einfuhrpreises beim Weiterverkauf aber erst im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren mit einer Anwendung abweichender Handelswechselkurse erklärt. Im Übrigen sei gemäß Art. 35 des Zollkodex (ZK) zwingend

von dem amtlich veröffentlichten Umrechnungskurs zum Zeitpunkt der Überführung in den freien Verkehr auszugehen.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Da die Klägerin ihre Nachweispflichten gemäß Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 nicht fristgerecht erfüllt hat, war für die Berechnung des Zusatzzolls i.S. der VO Nr. 1484/95 auf den repräsentativen Preis abzustellen.
- 15** 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass es bei der Bestimmung des grundsätzlich maßgeblichen cif-Einfuhrpreises i.S. des Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 VO Nr. 1484/95 auf die Rechnung des letzten drittländischen Verkäufers zuzüglich der tatsächlichen Transport- und Versicherungskosten ankommt. Insofern wird auf die Gründe der Senatsurteile vom 23. April 2014 in den Sachen VII R 1/13 (BFHE 246, 267), VII R 2/13 (BFHE 246, 272) und VII R 3/13 Bezug genommen. Im Übrigen kann die gegenteilige Auffassung der Klägerin schon deshalb nicht zu einem (vollständigen) Erfolg der Klage führen, weil der auf dieser Grundlage errechnete cif-Einfuhrpreis erheblich unter dem ursprünglich angesetzten cif-Einfuhrpreis läge.
- 16** 2. Das FG hat weiterhin zu Recht entschieden, dass der Zusatzzoll mangels fristgerechter Erfüllung der in Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 genannten Nachweispflichten nicht auf Grundlage des cif-Einfuhrpreises, sondern auf Grundlage des repräsentativen Preises zu berechnen ist.
- 17** a) Im Streitfall lag der cif-Einfuhrpreis in Höhe von 248,93 €/100 kg über dem damaligen repräsentativen Preis in Höhe von 231 €/100 kg. Deshalb musste die Klägerin gemäß Art. 3 Abs. 2 VO Nr. 1484/95 zusätzliche Nachweise vorlegen. Darüber hinaus musste die Klägerin gemäß Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 nachweisen, dass die entsprechende Sendung zu Bedingungen abgesetzt worden ist, die den cif-Einfuhrpreis bestätigen. Hierfür gewährt Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 eine Frist von einem Monat ab Verkauf der betreffenden Erzeugnisse, höchstens jedoch sechs Monaten ab Annahme der Anmeldung zum freien Verkehr.
- 18** b) Die Klägerin hat die aus Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 folgenden Nachweispflichten weder innerhalb der Monats- noch innerhalb der Sechs-Monats-Frist erfüllt. Damit kann dahingestellt bleiben, ob das HZA die Monatsfrist des Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 wirksam bis zum 12. Juni 2009 verlängern konnte. Entsprechendes gilt für die Frage, ob die Monatsfrist dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit entspricht bzw. ob die in Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 geregelten Fristen unionsrechtskonform dahingehend auszulegen sind, dass regelmäßig die Frist von sechs Monaten anzuwenden ist.
- 19** Zwar hat die Klägerin auf Anforderung des HZA am 30. April 2009 die Weiterverkaufsrechnungen vorgelegt. Die für die Überprüfung des cif-Einfuhrpreises maßgebliche (erste) Weiterverkaufsrechnung der F-GmbH bestätigte jedoch nicht den von der Klägerin angegebenen cif-Einfuhrpreis, sondern lag mit 233,20 €/100 kg erheblich darunter. Da Waren regelmäßig zuzüglich einer Gewinnmarge weiterverkauft werden, spricht der unter dem cif-Einfuhrpreis liegende Weiterverkaufspreis vielmehr gegen die Richtigkeit des angegebenen cif-Einfuhrpreises.
- 20** c) Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass auch in solch einem Fall weiterhin die Möglichkeit eines Nachweises der Richtigkeit des cif-Einfuhrpreises besteht. Hierfür sind besondere Umstände darzulegen und nachzuweisen, die dazu geführt haben, dass es zu einem Verlustgeschäft kam. Dies können beispielsweise unvorhergesehene Marktentwicklungen oder kalkulatorische Fehleinschätzungen sein. Darüber hinaus ist dem FG zuzustimmen, dass grundsätzlich auch abweichende Handelswechselkurse als Erklärung für einen niedrigeren Weiterverkaufspreis in Betracht kommen, d.h. im Rahmen des Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 wegen des Zwecks dieser Regelung keine strenge Bindung an die amtlich veröffentlichten Umrechnungskurse i.S. des Art. 35 ZK i.V.m. Art. 168 ff. der Zollkodex-Durchführungsverordnung besteht.
- 21** Ob innerhalb der Fristen des Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 ein entsprechender vollständiger Nachweis erbracht werden muss oder zunächst eine grobe --oder zumindest eine substantiierte-- Darlegung der zu einem niedrigeren Weiterverkaufspreis führenden besonderen Umstände ausreicht, braucht im Streitfall nicht entschieden zu werden. Jedenfalls ist es nicht ausreichend, wenn --wie im Streitfall-- die niedrigeren Weiterverkaufsrechnungen ohne jegliche Begründung vorgelegt werden. Erst im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren, das mit dem Einspruch vom 17. Juli 2009 eingeleitet wurde, hat die Klägerin die Gründe für den niedrigeren Weiterverkaufspreis erläutert und insoweit auf die abweichenden Handelswechselkurse verwiesen. Dies war in jedem Fall zu spät, so dass es

nicht mehr darauf ankommt, ob der Verweis auf die Wechselkurse im Streitfall überhaupt zu einer tragfähigen Begründung für den niedrigeren Weiterverkaufspreis geführt hätte.

- 22** 3. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist der cif-Einfuhrpreis auch nicht teilweise bestätigt worden. Zwar liegt der Weiterverkaufspreis in Höhe von 233,20 €/100 kg knapp über dem repräsentativen Preis in Höhe von 231 €/100 kg. Hat sich der ursprünglich angegebene cif-Einfuhrpreis nicht durch den Weiterverkaufspreis bzw. die nachgewiesenen Umstände des Weiterverkaufs bestätigt, ist es aber nicht möglich, für die Berechnung des Zusatzzolls den Weiterverkaufspreis zugrunde zu legen. Vielmehr sieht die Systematik des Art. 3 VO Nr. 1484/95 grundsätzlich einen Rückgriff auf den repräsentativen Preis vor. In Folge des zerstörten Vertrauens in die Angaben der Klägerin kann etwas anderes allenfalls dann gelten, wenn nicht nur der Weiterverkaufspreis, sondern auch die kalkulatorische Gewinnmarge des Weiterverkäufers nachgewiesen werden. Hierzu hat die Klägerin innerhalb der von Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1484/95 vorgesehenen Fristen aber keinerlei Angaben gemacht. Im Übrigen ist im Streitfall wegen der geringen Differenz zwischen dem repräsentativen Preis und dem Weiterverkaufspreis zu vermuten, dass die vom Weiterverkaufspreis abzuziehende Gewinnmarge letztlich zu einem cif-Einfuhrpreis führt, der noch unter dem repräsentativen Preis liegt.
- 23** 4. Der Senat hält diese Auslegung des einschlägigen Unionsrechts für eindeutig. Demnach besteht kein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81 -C.I.L.F.I.T.-, Slg. 1982, 3415).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de