

Hochschule des Bundes für öffentliche Verwaltung
Fachbereich Finanzen
Gescherweg 100
48161 Münster

Diplomarbeit im Hauptstudium II / 2024
Studienfach: Allgemeines Zollrecht

**Die Bedeutung nachträglicher
Verrechnungspreisanpassungen
bei verbundenen Unternehmen
für den Zollwert:**

**Eine Analyse der
rechtlichen Herausforderungen
und praktischen Auswirkungen
unter Berücksichtigung
des Urteils „Hamamatsu“.**

vorgelegt von: Björn Heinemann
Bearbeitungszeitraum 26.06.2024 - 06.08.2024

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	III
Entsprechungstabelle	V
1 Einleitung	1
2 Verhältnis zwischen Zollwert und Verrechnungspreis	2
2.1 Zollwertbestimmung.....	3
2.1.1 Transaktionswertmethode.....	3
2.1.2 Verbundenheit im Sinne des Zollrechts	5
2.1.3 Verrechnungspreise.....	6
2.1.4 Advance Pricing Agreement (APA).....	8
2.1.5 Nachrangige Methoden.....	9
2.1.6 Schlussmethode	11
2.2 Nachträgliche Verrechnungspreisanpassung	12
2.2.1 Produktbezogene Verrechnungspreisanpassungen	13
2.2.2 Pauschale Verrechnungspreisanpassungen	13
3 Aktuelle Rechtsprechung	15
3.1 Sachverhalt „Hamamatsu“.....	15
3.2 Urteil des FG München	18
3.3 Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs	21
3.4 Revisionsentscheidung des Bundesfinanzhofs	23
4 Analyse der Urteile und Meinungsstreit.....	24
4.1 Ertragssteuer- und Zollwertrechtliche Bewertung.....	24
4.1.1 Punktuelle vs. zeitraumbezogene Betrachtung.....	25
4.1.2 Höhe des Zollwerts	26
4.1.3 Konkretes Geschäft vs. Mittelwert	27
4.2 Meinungsstreit zum EuGH-Urteil	28
4.3 Ergebnis Meinungsstreit	30
5 Anwendung in der deutschen Praxis	31
5.1 Pauschale Gutschriften	31
5.2 Pauschale Nachbelastungen.....	31
5.3 Warenbezogene Gutschriften.....	32
5.4 Warenbezogene Nachbelastungen	33
6 Fazit.....	33
Literaturverzeichnis	VI

Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
APA	Advance Pricing Agreement (Verbindliches Vorabverständigungsverfahren zu Verrechnungspreissachverhalten)
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
COGS	Cost of Goods Sold (Herstellkosten des Umsatzes)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
GATT	General Agreement on Tariffs and Trade (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen)
ggf.	gegebenenfalls
GZD	Generalzolldirektion
HZA	Hauptzollamt
ICC	International Chamber of Commerce (Internationale Handelskammer)
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
KF	Korrekturfaktor
OECD	Organisation for Economic Co-operation und Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
Rn.	Randnummer
TBM	Tatbestandsmerkmal
UN	United Nations (Vereinte Nationen)

UZK	Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union
UZK-DA	Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission vom 28. Juli 2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union
UZK-IA	Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24. November 2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union
ZAM	Zollanmeldung
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern
ZK	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
ZK-DVO	Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ABl. 1993, L 253, S. 1) in der durch die Verordnung (EG) Nr. 2286/2003 der Kommission vom 18. Dezember 2003 (ABl. 2003, L 343, S. 1) geänderten Fassung

Entsprechungstabelle

Einige Urteile und Sachverhaltsbeschreibungen dieser Arbeit basieren auf alten zollwertrechtlichen Regelungen des Zollkodex, der seine Gültigkeit am 30.04.2016 verloren hat und durch den Unionszollkodex vollständig am 01.05.2016 abgelöst wurde. An dieser Stelle erfolgt zur besseren Orientierung, eine Gegenüberstellung von altem zu neuem Zollrecht in Form einer Entsprechungstabelle.

Zollkodex (ZK)	Unionszollkodex (UZK)
Art. 28 - 36 ZK Art. 141 - 181a ZK-DVO	Art. 69 - 76 UZK Art. 71 UZK-DA Art. 127 - 146, 347 UZK-IA Art. 6 UZK-TDA

Abbildung 1: Gegenüberstellung der alten und neuen Vorschriften¹

¹ Vonderbank, Zollwert, S. 18.

1 Einleitung

Im weltweiten Handel werden jedes Jahr unzählige Waren über Grenzen hinweg bewegt. Allein im Jahr 2023 wurden Waren im Wert von insg. 2.518 Mrd. Euro aus Nicht-EU Ländern in die Europäische Union importiert.² Dieser Warenwert bildet die Grundlage für die erhobenen Zollabgaben, welche als Teil der Traditionellen Eigenmittel (TEM) eine wichtige Einnahmequelle für die Union darstellen. Im Jahr 2022 betrugen die Zolleinnahmen der Europäischen Union rund 25,8 Milliarden Euro und machten damit etwa 10 % des gesamten EU-Haushalts aus.³

Die Berechnung der Zollabgaben erfolgt auf der Basis des Zollwerts einer Ware. Dabei bildet der Transaktionswert, also der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis nach Art. 70 I UZK, die vorrangige Grundlage für die Berechnung des Zollwerts und stellt damit einen zentralen Aspekt in der Berechnung der Höhe der Zollabgaben dar. Die Ermittlung des Zollwerts erfolgt waren- und stichtagsbezogen (Art 77 II UZK), da ein Kaufgeschäft zwischen zwei voneinander unabhängigen Parteien mit dem Verbringen der Ware in die Union abgeschlossen ist.

Ein beträchtlicher Teil des weltweiten Handels (im Jahr 2020 ca. 80%⁴) in Form von Waren, Dienstleistungen, Kapital und immateriellen Werten wie geistigem Eigentum erfolgt in der Praxis innerhalb von multinationalen Unternehmen.⁵ Bei diesen miteinander verbundenen Unternehmen steht der Kaufpreis einer Ware in vielen Fällen beim Eingang der Ware in das Zollgebiet der Union nicht abschließend fest. Dabei handelt es sich zunächst um konzerninterne steuerliche Verrechnungspreise, die durch eine nachgelagerte Vergütung oder Belastung korrigiert werden. Diese Korrektur kann warenbezogen oder mit dem Ablauf einer Abrechnungsperiode in Form einer Pauschale durch das verbundene Unternehmen im Drittland erfolgen. Damit werden die unterjährig gezahlten Verrechnungspreise nachträglich angepasst.

² Statistisches Bundesamt (Destatis), 2024

³ Konsolidierte Jahresrechnung der EU, C/2023/2, S. 156.

⁴ UNCTAD, World Investment Report 2020, S. 129.

⁵ Proposal for a Council Directive on transfer pricing, 2023/0322 (CNS), Strasbourg 12.09.2023, S. 1

Diese nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen, die häufig aufgrund von Änderungen in den Marktbedingungen oder internen Unternehmensentscheidungen vorgenommen werden, stellen hierbei eine besondere Herausforderung bei der Ermittlung des „korrekten“ Transaktionswertes dar. Im Fall einer Erhöhung des unterjährig angemeldeten Zollwerts kommt es damit möglicherweise zu einer nachgelagerten Forderung durch die Zollbehörden. Im umgekehrten Fall kann eine nachträgliche Verringerung des Zollwerts zu einem möglichen Erstattungsanspruch für das Unternehmen führen.

Ziel dieser Arbeit ist es pauschale und warenbezogene Verrechnungspreisanpassungen innerhalb verbundener Unternehmen und deren Auswirkung für den Zollwert zu analysieren. Dabei sollen insbesondere das EuGH-Urteil im Fall „Hamamatsu“ und weitere nationale Entscheidungen⁶ erläutert und deren Auswirkungen auf die Praxis dargestellt werden. Besondere Beachtung finden dabei die von den deutschen Zollbehörden angewandte rechtliche Auslegung dieser Urteile und deren Bedeutung für die Praxis bei der Bearbeitung von Zollanmeldungen sowie für nachgelagerte Prüfungen in den Unternehmen.

2 Verhältnis zwischen Zollwert und Verrechnungspreis

Die Besteuerung von international tätigen Unternehmen steht stark im Fokus der Öffentlichkeit.⁷ Bei Geschäften zwischen nicht verbundenen Unternehmen bestimmt in der Regel der Markt und damit Angebot und Nachfrage, den Kaufpreis einer Ware.⁸ Der für eine Ware oder Dienstleistung gezahlte Preis entspricht dabei in der Regel dem Gleichgewichtspreis. Anders sieht dies bei verbundenen Unternehmen aus. Hier wird der Preis häufig anhand interner wirtschaftlicher Maßeinheiten und Kennzahlen bestimmt.

Im Folgenden wird ein Überblick über die wichtigsten Begriffe in Bezug auf das für diese Arbeit zentrale EuGH-Urteil v. 20.12.2017 - C-529/16 „Hamamatsu“ gegeben und in den Zusammenhang zwischen Verrechnungspreisen, der Zollwertermittlung und die damit zusammenhängende Problematik dieser Berechnung bei verbundenen Unternehmen eingeführt. Dabei ist zu beachten, dass es sich bei den Regelungen im Rahmen des UZK um eine unionsrechtliche

⁶ BFH-Urteil v. 17.05.2022 Az. VII R2/19

⁷ Dawid, Verrechnungspreise Grundlagen und Praxis, S. 1.

⁸ Vögele/Braukmann in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap. 3, Rn. 2.

Umsetzung der völkerrechtlichen Vorgaben des GATT-Zollwertkodex handelt.

2.1 Zollwertbestimmung

Das zentrale Verfahren zur Ermittlung der Zollschild im Unionsrecht ist die Multiplikation von Zollwert und entsprechendem Wertzollsatz. Ziel des Verfahrens ist die Bestimmung der Einfuhrzollschild (Art. 5 Nr. 18 UZK) des Anmelders (Art. 5 Nr. 15 UZK) nach Art. 77 UZK oder Art. 79 UZK und damit die Bestimmung einer möglichen Schild zur Entrichtung von Einfuhrabgaben (Art. 5 Nr. 21 UZK). Die Berechnung des dafür notwendigen Zollwerts erfolgt nach den Maßgaben der Art. 69 ff. UZK.

Art. 70 UZK (vorher Art. 29 ZK) ist die vorrangige Grundlage für die Bestimmung des Zollwerts. In diesem sind keine Regelungen über den Zeitpunkt der Zollwertbestimmung verankert. Allerdings enthält Art. 85 UZK die Regelung, dass der Betrag der Einfuhrabgaben aufgrund von Bemessungsgrundlagen festgesetzt wird, die zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschild für die betreffende Ware gelten.⁹ Im Fall der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr erfolgt die Berechnung der Zollabgaben damit waren- und stichtagsbezogen. Maßgeblich hierfür ist der Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung durch die Zollbehörden nach Art. 77 II UZK.

2.1.1 Transaktionswertmethode

Gemäß Art. 70 UZK ist die Transaktionswertmethode als Ausgangspunkt der Zollwertermittlung die vorrangige Methode zur Bestimmung des Zollwerts. Zunächst ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Anwendung der Transaktionswertmethode erfüllt sind.¹⁰ Nach seiner Legaldefinition ist der Transaktionswert der für Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, der erforderlichenfalls anzupassen ist.¹¹ Es ist somit auf den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis im konkreten Einzelfall abzustellen, welcher ggf. nach den Maßgaben der Art. 71 UZK und Art. 72 UZK anzupassen ist.¹²

⁹ *Wäger* in *Wolffgang/Jatzke*, UZK, Rn. 35.

¹⁰ *Vonderbank*, Zollwert, S. 35.

¹¹ *Traub* in *Witte*, UZK, Art. 70, Rn. 5.

¹² *Vonderbank*, Zollwert, S. 35.

Bei der Transaktionswertbestimmung besteht die Pflicht, dass dieser den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer in die Union eingeführten Ware widerspiegelt.¹³ Demzufolge ist nach Traub für den Transaktionswert folgende zentrale Feststellung zu treffen: „Anknüpfungspunkt für den Transaktionswert ist der tatsächlich ausgehandelte Preis im Rahmen eines Kaufgeschäfts, nicht ein üblicher oder normaler Preis (wie früher nach dem Brüsseler Zollwertabkommen).“¹⁴

Die grundsätzlichen Tatbestandsmerkmale zur Bestimmung des Transaktionswerts finden sich in Art. 70 I UZK (vormals Art. 29 I ZK), Art. 70 II UZK (vormals Art. 29 III a) S.1 ZK) und Art. 70 III UZK (vormals Art. 29 I a) - d) ZK).¹⁵ Nach Art. 70 II UZK sind in den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis alle Zahlungen mit einzubeziehen, die als Voraussetzung für den Verkauf der ein geführten Ware tatsächlich geleistet werden oder zu leisten sind.¹⁶ Damit setzt die Anwendung des Transaktionswertes als Methode zur Zollwertermittlung insgesamt acht Tatbestandsmerkmale voraus.¹⁷ Die ersten zwei TBM bestimmen, dass der Gegenstand der Transaktion eine „Ware“¹⁸ sein muss, und es wird ein „Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union“ vorausgesetzt. Die zwei folgenden TBM besagen, dass es einen „tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis“ geben muss und das dieser ggf. anzupassen ist.¹⁹ Nur diese beiden letzten TBM haben eine wertbestimmende Funktion.²⁰ Diese insgesamt vier TBM sind zwingende Voraussetzung für die Anwendung der Transaktionswertmethode. Sie stellen bei den meisten Kaufgeschäften, auch bei denen von verbundenen Unternehmen, kein Problem dar. Daher werden sie im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter vertieft.

Der Art. 70 III a) - d) UZK benennt vier Tatbestände, deren Voraussetzungen vorliegen müssen. Liegt eine dieser nicht kumulativen Voraussetzungen nicht vor, führt dies dazu, dass die

¹³ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 4.

¹⁴ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 5.

¹⁵ Wäger in Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 70, Rn. 1.

¹⁶ Wäger in Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 70, Rn. 36.

¹⁷ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 6.

¹⁸ vgl. VSF Z 0601 (101).

¹⁹ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 6.

²⁰ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 8.

Transaktionswertmethode nicht anwendbar ist.²¹ Für diese Arbeit ist nur das TBM nach Buchstabe d) von Bedeutung. Dieses besagt, dass der Transaktionswert nur anwendbar ist, wenn der Käufer und der Verkäufer nicht verbunden sind oder die Verbindung den Preis nicht beeinflusst hat. Diese Möglichkeit der Verbundenheit und der Preisbeeinflussung werden im weiteren Verlauf dargestellt.

2.1.2 Verbundenheit im Sinne des Zollrechts

In der Praxis ist die mögliche Vermutung der Zollbehörden, dass eine durch Verbundenheit begründete Preisbeeinflussung vorliegen könnte, von zentraler Bedeutung für die Ermittlung des Zollwerts. Das hiervon betroffene Zollvolumen ist beträchtlich, da ein wesentlicher Teil des Welthandels zwischen verbundenen Unternehmen stattfindet.²²

Die Verbundenheit im Sinne des Art. 70 III d) UZK war früher im Art. 29 II ZK geregelt. Heute finden sich die Definitionen der Verbundenheit im Art. 127 UZK-IA und in Art. 134 UZK-IA wieder. Art. 127 I a) – h) UZK-IA regelt die Voraussetzungen für die Fälle, in denen eine Verbundenheit vorliegt.²³ Durch eine Verbundenheit ergibt sich nicht automatisch ein Ausschluss der Anwendung der Transaktionswertmethode zweier Unternehmen. Vielmehr folgt daraus, dass die Verbundenheit zweier Unternehmen der Anwendung der Transaktionswertmethode nur entgegensteht, wenn die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat. Aus der reinen Verbundenheit als solche kann keine Vermutung für eine Preisbeeinflussung abgeleitet werden.²⁴

Mit Abschluss eines Kaufgeschäfts kann die Verbundenheit von Käufer und Verkäufer für die Zollbehörden ein Hinweis darauf sein, dass die Verbundenheit den Preis beeinflusst haben könnte.²⁵ Grundsätzlich wird der Transaktionswert für die Zollwertermittlung anerkannt, solange seitens der Zollbehörden keine berechtigten Zweifel bestehen, dass der angemeldete Kaufpreis nicht dem Preis entspricht, den zwei nicht miteinander verbundene Unternehmen vereinbart hätten.²⁶ Im Zweifelsfall haben

²¹ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 51.

²² Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090.

²³ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 81.

²⁴ Wäger in Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 70, Rn. 73.

²⁵ Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 70, Rn. 66.

²⁶ vgl. VSF Z 5101 (28).

die Zollbehörden nach Art. 134 I UZK-IA die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu prüfen und festzustellen, ob im Fall einer Verbundenheit von Käufer und Verkäufer der Transaktionswert zur Anwendung kommen kann. Nur, wenn die Verbundenheit offenbar nicht zu einer Preisbeeinflussung geführt hat, kann die Transaktionswertmethode bei verbundenen Unternehmen Anwendung finden.²⁷ Die in Art. 127 UZK-IA genannten Bestimmungen sind eng auszulegen, da sie zu einem Ausschluss der vorrangig anzuwendenden Transaktionswertmethode führen. In diesem Fall ist eine der nachrangigen Methoden der Zollwertbestimmungen, welche weniger genau auf das konkrete Kaufgeschäft abzielen, anzuwenden.²⁸

Als Grundlage für die Prüfung kann der Anmelder der Zollverwaltung die Form der Preisgestaltung offenlegen und zusätzliche Informationen nach Art. 134 II UZK-IA bereitstellen. Eine dieser Informationen kann der Nachweis sein, dass nicht miteinander verbundene Unternehmen unter den vergleichbaren Umständen denselben Preis vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz). Hierzu kann z.B. ein APA,²⁹ welches durch eine verbindliche Auskunft des BZSt bestätigt wurde, dienen.³⁰ Ein weiteres Beweismittel für die Nichtbeeinflussung des Preises, kann der Nachweis sein, dass Verrechnungspreismethoden angewendet wurden, die sich aus den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen ergeben.³¹

2.1.3 Verrechnungspreise

Für verbundene Unternehmen spielt bei der Festsetzung von Preisen zwischen den einzelnen Konzernteilen die Rechtssicherheit eine entscheidende Rolle. Diese nutzen für Kaufgeschäfte oftmals interne Verrechnungspreise. Diese Verrechnungspreise entstehen nicht durch die Kräfte des Marktes und dem daraus resultierenden Marktgleichgewicht, sondern können von verbundenen Unternehmen selbstbestimmt und abweichend vom Marktpreis festgesetzt werden. Hierfür können verschiedene Gründe vorliegen. In den meisten Fällen liegen diese in der Erreichung übergeordneter strategischer Ziele innerhalb des gleichen Konzerns.³²

²⁷ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 81.

²⁸ Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 70, Rn. 67.

²⁹ vgl. VSF Z 5101 (36).

³⁰ Borstell/Riesselmann in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, ABC, Buchstb. A.

³¹ Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 70, Rn. 72.

³² Vögele/Braukmann in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap. 3, Rn. 3.

Ein weiterer Grund für die Verwendung von Verrechnungspreisen besteht darin, dass international tätige Unternehmen ihre Gewinne auf mehrere der beteiligten Länder aufteilen wollen und im Rahmen steuerrechtlicher Regeln auch dürfen. Dies dient der Verteilung der Steuerlast auf die einzelnen Bereiche bzw. Unternehmenstöchter des Konzerns in den jeweiligen Ländern zu den dort geltenden Steuersätzen.³³ Da die jeweiligen Länder ein besonderes Interesse an einer möglichst korrekten und im besten Fall an einem hohen Beitrag zum Steueraufkommen haben, werden die einzelnen Konzerntöchter regelmäßig überprüft und es kann ggf. zu Verrechnungspreisanpassungen durch die örtlichen Finanzbehörden kommen.³⁴ Grund hierfür ist, dass jeder Staat ein Recht darauf hat, Gewinne von Unternehmen zu versteuern, wenn die Quellen des Ertrags auf seinem Land liegen. Dafür darf er die Verrechnungspreise von Unternehmen auf den Wert des Fremdverhaltensgrundsatzes korrigieren.³⁵ Nimmt der Gegenstaat, in dem der andere Teil des verbundenen Unternehmens liegt, ohne Absprache ebenfalls eine solche Korrektur vor, birgt dies natürlich die Gefahr einer möglichen Doppelbesteuerung.³⁶ Verhindert werden kann dies, durch die in Kap. 2.1.4. besprochenen Verständigungsverfahren (APA) zwischen den Unternehmen und den Finanzverwaltungen der einzelnen Staaten.

Die besondere Herausforderung der verbundenen Unternehmen bei der Verwendung von Verrechnungspreisen besteht darin, „angemessene Preise“ zu finden.³⁷ Angemessen können solche Preise sein, die in der Regel dem Preis eines Kaufgeschäftes zwischen zwei unverbunden Unternehmen nahekommen und damit die Marktüblichkeit einer Transaktion abbilden. Die Beurteilung der Angemessenheit eines solchen Preises muss einheitlichen Vorgaben folgen. Diese müssen klar definiert sein, gleichzeitig jedoch genug Flexibilität für das wirtschaftliche Handeln der Konzerne bieten.³⁸ Dafür wurden zur Verhinderung oder zumindest zur Eindämmung von möglichen Steuervermeidungen sowie zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen durch Verrechnungspreise auf supranationaler Ebene von der Europäischen Union und der OECD umfangreiche Maßnahmen ergriffen. Die wesentlichen Leitlinien stammen dabei von der OECD für

³³ Dawid, Verrechnungspreise Grundlagen und Praxis, S. 2.

³⁴ Dawid, Verrechnungspreise Grundlagen und Praxis, S. 4.

³⁵ Vonderbank, ZfZ, 2023, S. 198 (199).

³⁶ Vonderbank, ZfZ, 2023, S. 198 (199).

³⁷ Vögele/Braukmann in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap. 3, Rn. 1.

³⁸ Vögele/Braukmann in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap. 3, Rn. 1.

multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (nachfolgend: OECD-Leitlinien) und werden in Form des Fremdvergleichsgrundsatzes definiert. Dieser besagt, dass Verrechnungspreise sich daran orientieren müssen, ob „sich fremde Dritte in vergleichbaren Umständen auf einen bestimmten Preis geeinigt hätten.“³⁹

Im Rahmen des Zollwertrechts wird der Verrechnungspreis und damit der erstmalige Rechnungspreis (Preis auf der Verkaufsrechnung) einer Ware für die Ermittlung der Zollabgaben zugrunde gelegt. Nach Art. 70 I UZK (vorher Art. 29 I ZK) handelt es sich damit um den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis, der erforderlichenfalls anzupassen ist. Dieser bildet die Grundlage für den Transaktionswert und damit den Zollwert einer Ware.

Nach dem Verrechnungspreisprinzip ist eine Korrektur des Verrechnungspreises durch die Finanzverwaltungen nur dann zulässig, wenn der Preis im Wesentlichen von diesem Grundsatz abweicht und somit zwei miteinander nicht verbundene Parteien einen anderen Preis vereinbart hätten.⁴⁰ Im internationalen Steuerrecht ist dieser Grundsatz als „arms’s-length-principle“ bekannt.⁴¹ Im nationalen Steuerrecht ist der Fremdvergleichsgrundsatz in Form des §1 I AStG festgelegt.⁴²

2.1.4 Advance Pricing Agreement (APA)

Bei multinationalen Konzernen findet der Verkauf und die Wertschöpfungskette von Waren international und damit über Ländergrenzen hinweg statt. Das kann im Rahmen von nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen durch die Unternehmen selbst oder die Finanzbehörden der einzelnen Länder zu einer nachträglichen Mehrbelastung oder zu einer Doppelbesteuerung führen.⁴³ Die für Unternehmen zeitlich nicht planbaren Prüfungen durch die Finanzbehörden stellen einen wesentlichen Faktor der Unberechenbarkeit in der finanziellen Planung eines Unternehmens dar.

Bei einem APA handelt es sich um ein Vorabverständigungsverfahren zwischen Unternehmen und einer (unilateral) oder mehreren (bi- oder multilateral) Finanzverwaltungen mehrerer Länder hinsichtlich steuerlicher Verrechnungspreise.⁴⁴ Inhalt dieser Vereinbarung sind

³⁹ *Vögele/Braukmann* in *Vögele/B/vdH*, Verrechnungspreise, Kap. 3, Rn. 1.

⁴⁰ *Dawid*, Verrechnungspreise Grundlagen und Praxis, S. 4.

⁴¹ *Landwehr*, Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit, S. 105.

⁴² *Vonderbank*, ZfZ 2023, S. 198 (199).

⁴³ *Sassmann* in *Vögele/B/vdH*, Verrechnungspreise, Kap 26, Rn. 1.

⁴⁴ *Nürnberg*, Beck’sches Steuerlexikon, APA, Rn. 1.

neben den anzuwendenden Verrechnungspreismethoden und der Verrechnungspreisermittlung auch die Form der Fremdvergleichsbestimmung.⁴⁵ Ob der bei verbundenen Unternehmen bestimmte Preis dem Fremdvergleich standhält, zeigt die angewandte Preisvergleichsmethode. „Darunter fallen die Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method), die Kostenaufschlagsmethode (cost plus method), die Wiederverkaufspreismethode (resale price method), die geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode (transactional net margin method) und die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (profit split method).“⁴⁶

Mit Hilfe des APA sollen die Umstände der steuerlichen Behandlung und der verwendeten Verrechnungspreise für den Wirtschaftsbeteiligten im Vorwege verbindlich festgelegt und ihm dadurch eine größere Planungs- und Rechtssicherheit ermöglicht werden. Die in der EU geltenden Richtlinien für APAs gehen im Wesentlichen auf die Empfehlungen der OECD zurück.⁴⁷ In Deutschland ist die zentrale Behörde das BZSt. Die rechtlichen Grundlagen sind im § 89a der Abgabenordnung verankert. Diesem ist zu entnehmen, dass in Deutschland APAs nur in bi- oder multilateraler Form beantragt werden können, da die Norm als Tatbestandsmerkmal ein Verständigungsverfahren mit einem anderen Staat erfordert. Die APAs sehen ebenfalls vor, dass Unternehmen ihre Verrechnungspreise unter gewissen Voraussetzungen nachträglich nach Ablauf einer bestimmten Periode anpassen dürfen.

2.1.5 Nachrangige Methoden

Wird im Rahmen einer Überprüfung der Unterlagen festgestellt, dass begründete Zweifel der Zollbehörde i.S.d. Art. 140 I UZK-IA nicht durch den Anmelder ausgeräumt werden können, kann der Zollwert nicht aufgrund der vorrangigen Transaktionswertmethode festgelegt werden. Damit liegen die Voraussetzungen des Art. 70 UZK nicht vor und es kommen nachrangige Methoden nach Art. 74 UZK zur Anwendung. Für den Fall, dass eine Verbundenheit und zusätzlich eine Preisbeeinflussung festgestellt wird, kann der gezahlte oder zu zahlende Preis nicht einfach korrigiert werden.⁴⁸ Grund hierfür ist, dass im Fall einer

⁴⁵ Nürnberg, Beck'sches Steuerlexikon, APA, Rn. 1.

⁴⁶ Vonderbank, ZfZ 2023, S. 198 (200).

⁴⁷ Sassmann in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap 26, Rn. 18.

⁴⁸ Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 70, Rn. 78.

nachgewiesenen preisbeeinflussenden Verbundenheit diese wertmäßig nicht quantifizierbar ist.⁴⁹

Die Anwendung der in Art. 74 UZK genannten Methoden basiert auf dem früheren Art. 30 und Art. 31 ZK und den Art. 2 bis Art. 6 des GATT-Zollwertkodex.⁵⁰ Die Methoden sind in Absatz 2 in die Buchstaben a) bis d) unterteilt und nach Art. 74 I UZK in eben dieser Reihenfolge anzuwenden. Ein Übergang zu der jeweils nächsten Methode kann bereits dann erfolgen, wenn durch die Zollbehörden zu erkennen ist, dass die Voraussetzungen für die vorherige Methode nicht vorliegen.⁵¹

Für die ersten beiden Methoden ist nach Art. 74 II a) UZK zu prüfen, ob der Zollwert dem Transaktionswert einer gleichen Ware (Art. 1 II Nr. 4 UZK-IA) und nach Art. 74 II b) UZK ob er dem einer ähnlichen Ware (Art. 1 II Nr. 14 UZK-IA) entsprechen kann. Beide Methoden kommen regelmäßig nicht zur Anwendung, da es bei einer preisbeeinflussenden Verbundenheit an einem vorhandenen Transaktionswert scheitert.

In der dritten Methode nach Art. 74 II c) UZK, der deduktiven Methode, sind „Verkaufspreise der eingeführten Waren oder eingeführter oder ähnlicher Ware heranzuziehen, die in der größten Menge je Einheit im selben oder annähernd selben Zeitpunkt erzielt wurden.“⁵² Diese Methode setzt voraus, dass es sich nicht um verbundene Unternehmen handeln darf (Art 142 IV b) UZK-IA). Aus diesem Grund fällt sie im Rahmen der Verbundenheitsbetrachtung eines Verrechnungspreises als Transaktionswert in der Regel aus. Gleiches gilt für die vierte Methode nach Art. 74 II d) UZK, auch additive Methode genannt. Sie setzt auf eine Zollwertermittlung durch das Addieren der in Art. 74 I d) i) – iii) UZK abschließend aufgelisteten Kosten. Diese Art der Zollwertermittlung ist nur möglich, wenn der Hersteller der eingeführten Ware alle erforderlichen Unterlagen zur Verfügung stellt⁵³, was regelmäßig nicht erfolgt. Entweder weil er die Daten im Interesse des Datenschutzes nicht offenlegt oder weil er nicht der Produzent der Ware ist und somit keinen Zugriff auf diese Daten hat. Im Fall von verbundenen Unternehmen kann diese

⁴⁹ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 55.

⁵⁰ Wäger in Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 74, Rn. 1.

⁵¹ vgl. VSF Z 5101 (93).

⁵² vgl. VSF Z 5101 (103).

⁵³ Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 74, Rn. 56.

Form des Nachweises zu Verzerrungen führen, da möglicherweise nicht mit den gleichen Gewinn- und Kostenmargen wie bei zwei unverbundenen Unternehmen kalkuliert wird.⁵⁴ Folglich kann der errechnete Wert keine valide Aussage über einen Preis enthalten, der in jedem Fall dem Fremdvergleichsgrundsatz standhielte.

2.1.6 Schlussmethode

Kann keine der vorgenannten Methoden bei der Bestimmung des Zollwerts zum Einsatz kommen, ist der Zollwert nach Art. 74 III UZK i.V.m. Art. 144 UZK im Rahmen der so genannten Schlussmethode zu bestimmen. Diese fordert von den Zollbehörden ein „flexibles Vorgehen“ im Rahmen der Zollwertermittlung und löst sich von der strikten Gesetzesanbindung der vorrangegangenen Methoden.⁵⁵ Die vorherigen Methoden sollten jedoch ganz oder teilweise in die Entscheidung zur Berechnung eines Zollwerts mit einfließen. Die Dienstvorschrift der Zollverwaltung nennt hierfür konkrete Beispiele.⁵⁶ So kann z.B. der Rechnungspreis nach Art. 70 UZK bei einer festgestellten Preisbeeinflussung nach der Schlussmethode berichtigt werden. Dies führt nicht dazu, dass auf die Transaktionswertmethode als vorrangige Grundlage für die Zollwertermittlung zurückgegriffen werden darf, wenn diese bereits in der ersten Prüfung durch die Zollverwaltung ausgeschlossen wurde.⁵⁷

In jedem Fall haben die Zollbehörden im Rahmen der Anwendung der Schlussmethode besonders zu begründen, warum alle vorherigen Methoden ausfallen.⁵⁸ Es ist hingegen fraglich, ob die Verwaltung im Rahmen dieser Begründung die in der EU verfügbaren Daten benennen muss oder ob dies erst im Rahmen eines späteren Gerichtsverfahrens geschehen kann. Es spricht viel dafür, dass dies im Rahmen eines effektiven Rechtsschutzes bereits vorher geschehen sollte, damit der Anmelder die Möglichkeit hat, über die Beschreitung des Rechtsweges zu entscheiden.⁵⁹ Im Rahmen eines gerichtlichen Verfahrens unterliegt die Begründung auf jeden Fall einer Rechts- und nicht lediglich einer Ermessensprüfung.⁶⁰ Das letzte Mittel der Zollbehörden kann nur die Schätzung eines Zollwerts nach Art. 74 III UZK sein. Damit es in diesem Rahmen nicht zu einer Willkürlichkeit

⁵⁴ Traub in Witte, UZK, Art. 74, Rn. 28.

⁵⁵ Wäger in Wolfgang/Jatzke, Art. 74, UZK, Rn. 49.

⁵⁶ vgl. VSF Z 5101 (111).

⁵⁷ Vanderbank, Zollwert, S. 127 und S. 129.

⁵⁸ Wäger in Wolfgang/Jatzke, Art. 74, UZK, Rn. 53.

⁵⁹ Niestedt in K/H/N, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 74, Rn. 9.

⁶⁰ Wäger in Wolfgang/Jatzke, Art. 74, UZK, Rn. 2.

kommt, ist in Art. 144 II UZK-IA durch den Gesetzgeber eine Auflistung von Werten bestimmt, die nicht für eine Schätzung in Betracht kommen dürfen. „Unklar ist bei Pauschalbeträgen die Aufteilung eines Anpassungsbetrages auf die einzelnen Einfuhren.“⁶¹

2.2 Nachträgliche Verrechnungspreisanpassung

Bei nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen durch die Unternehmen besteht für die Zollbehörden der Verdacht, dass der unterjährig angemeldete Preis und damit der Transaktionswert durch Verbundenheit beeinflusst ist. Dahinter steht der Gedanke, dass der Transaktionswert (und damit der Rechnungspreis nach Art. 145 UZK-IA) als Basis für die Ermittlung des Zollwerts dient. Dieser soll den „Normalfall“ eines Kaufgeschäftes abbilden, in dem der Käufer dem Verkäufer das Eigentum an der Ware verschafft und der Käufer dem Verkäufer einen marktüblichen Preis, festgehalten durch den oben beschriebenen Gleichgewichtspreis, zahlt.⁶² Da verbundenen Unternehmen mit internen steuerlichen Verrechnungspreisen arbeiten, sind bei diesen oftmals Abweichungen vom „Normalfall“ und damit vom Grundsatz des Fremdvergleichs, festzustellen. Nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen sollen diesen Umstand ausgleichen, führen bei ihrer Anwendung im Nachgang jedoch zu einer möglichen Beeinflussung des Zollwerts. Kommt es für den Einführer durch die Preisanpassung zu einer rechnerischen Verringerung des ehemaligen Zollwerts, so hat er nach Art. 173 III UZK i.V.m Art 117 I UZK die Möglichkeit innerhalb von drei Jahren nach Annahme der Zollanmeldung und Überlassung der Ware diese positiv auf ihn wirkenden Faktoren gegenüber den Zollbehörden zu beantragen.⁶³ Auf der anderen Seite hat der Anmelder im Fall einer Erhöhung der Verrechnungspreise und damit bei einer Erhöhung des Zollwerts eine Berichtigungspflicht nach § 153 I Nr. 1 AO. Kommt er dieser nicht nach, kann eine Steuerhinterziehung nach § 370 AO im Raum stehen.⁶⁴

In der Praxis kann sich die Bestimmung der korrigierten Zollwerte auf Basis einer Verrechnungspreisanpassung als problematisch gestalten, da es sich bei Verrechnungspreisen oftmals um

⁶¹ *Niestedt* in K/H/N, EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht, Art. 74, Rn. 7.

⁶² *Traub* in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 53.

⁶³ *Landwehr* in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap. 29, Rn. 328.

⁶⁴ *Landwehr* in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap. 29, Rn. 328.

einen aus einer Vielzahl von Geschäften gebildeten Mittelwert handelt, der sich nicht auf ein konkretes Geschäft im zollwertrechtlichen Sinne bezieht.⁶⁵ Es ist daher zwischen zwei Möglichkeiten von Verrechnungspreisanpassungen zu unterscheiden.

2.2.1 Produktbezogene Verrechnungspreisanpassungen

Im Rahmen der nachträglichen produktbezogenen Verrechnungspreisanpassungen werden die Verrechnungspreise vom Unternehmen so angepasst, dass jede einzelne Preisanpassung einer konkreten warenbezogene Transaktion zuzuordnen ist. Es stellt sich die Frage, ob in diesem Fall nachträglich der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wird. Dies lässt sich anhand von Kennzahlen aus den Unterlagen des Verkäufers und des Käufers messen.⁶⁶ Wird der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten, kann die Transaktionswertmethode angewandt werden. Eine Beeinflussung kann durch die Zollbehörden in einem solchen Fall nicht begründet werden. Voraussetzung für eine nachträgliche Verrechnungspreisanpassung ist, dass eine Preisanpassungsklausel im APA im maßgeblichen Bemessungszeitpunkt der Ware (Annahme der ZAM) schon vorgelegen haben muss. Im Fall einer Preisbeeinflussung kann somit von der nachträglichen Heilung ausgegangen werden.⁶⁷

Der Anmelder hat je nach Preisanpassung entweder eine Nachzahlung zu leisten oder eine Erstattung zu erhalten. Der Betrag lässt sich produktbezogen durch die gleiche Formel wie bei der ursprünglichen Abgabenermittlung errechnen.⁶⁸ Dazu wird der Anpassungsbetrag vom ursprünglichen Zollwert abgezogen oder hinzugerechnet. Der neu ermittelte Zollwert wird mit dem ursprünglichen Zollsatz multipliziert. Die Differenz ergibt die Nachbelastung oder die Erstattung für den Anmelder.

2.2.2 Pauschale Verrechnungspreisanpassungen

Bei pauschalen Verrechnungspreisanpassungen am Ende einer Periode erhält der Anmelder von seinem verbundenen Unternehmen entweder eine pauschale Gutschrift oder eine Nachbelastung. Es handelt sich dabei meist um eine Einmalzahlung des Mutterkonzerns. Diese Pauschalen sollen beim Tochterkonzern zu einer steuerlich festgelegten Gewinnmarge innerhalb einer vorher festgelegten

⁶⁵ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 87.

⁶⁶ Landwehr, Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit, S. 259.

⁶⁷ Landwehr, Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit, S. 259.

⁶⁸ Landwehr, Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit, S. 260.

Zielbandbreite führen.⁶⁹ Bei multinationalen Unternehmen erfolgt auf diesem Weg die Verteilung von Gewinnen oder Verlusten über den gesamten Konzern hinweg, mit der Folge, dass steuerliche Verrechnungspreise im Nachhinein verändert werden.

Daher muss in diesen Fällen bei den Zollbehörden davon ausgegangen werden, dass die ursprünglich angemeldeten Preise beeinflusst waren und somit nicht der „Wirklichkeit“ entsprochen haben können. Folglich hätten sie zum Zeitpunkt der Anmeldung dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht standgehalten und die Transaktionswertmethode ist nicht anwendbar.⁷⁰ Folglich sind die weiteren Methoden, insbesondere die Schlussmethode nach Art. 74 III UZK anzuwenden.⁷¹ Zur Berechnung der tatsächlichen Zollwerte muss mangels Zuordnung der Ausgleichszahlung zu der einzelnen Ware mit einem Korrekturfaktor gearbeitet werden. Dieser Korrekturfaktor kann für die Schlussmethode im Fall einer Nachbelastung wie folgt gebildet werden.

$$KF = (\text{COGS} + \text{Nachbelastungssumme}) / \text{COGS}^{72}$$

Im Fall einer Gutschrift durch das verbundene Unternehmen kann folgende Formel zur Berechnung herangezogen werden.

$$KF = (\text{COGS} - \text{Gutschriftensumme}) / \text{COGS}^{73}$$

Dieser Korrekturfaktor wird mit den ursprünglich angemeldeten Zollwerten multipliziert, um einen Nachbelastungs- oder Erstattungsbetrag zu erhalten. Diese Vorgehensweise verteilt die Abgabenschuld auf alle Waren, auch auf die zollfreien, gleichmäßig.⁷⁴ Die pauschale Anpassung findet außerhalb der Transaktionswertmethode statt, da ein konkretes Kaufgeschäft nicht bestimmbar ist.⁷⁵

⁶⁹ *Landwehr* in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap. 29, Rn. 331.

⁷⁰ *Landwehr* in Vögele/B/vdH, Verrechnungspreise, Kap. 29, Rn. 331.

⁷¹ *Landwehr*, Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit, S. 262.

⁷² *Laska*, ISR, 2016, S. 408 (414).

⁷³ *Landwehr*, Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit, S. 263.

⁷⁴ *Landwehr*, Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit, S. 263.

⁷⁵ *Landwehr*, Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit, S. 264.

3 Aktuelle Rechtsprechung

Nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen verbundener Unternehmen führen im Unionsrecht immer wieder zu Streitfällen. Dabei geht es in vielen Fällen darum, wann und in welchem Umfang eine steuerliche Verrechnungspreisanpassung auf den Bereich des Zollwertrechts übertragbar ist. Das prominenteste Beispiel aus der jüngeren Vergangenheit ist der Fall „Hamamatsu“.

Der nachfolgende Abschnitt gibt einen Überblick über den Verlauf des Verfahrens von der Klage der Hamamatsu GmbH gegen das HZA München am FG München und die daraufhin folgende Vorabentscheidung des EuGH mit dem in der Fachwelt viel diskutierten Urteil des EuGH v. 20.12.2017 - C-529/16 „Hamamatsu“. Die zentrale Verfahrensfrage dabei ist die Unterscheidung zwischen der ertragssteuerrechtlichen und der zollwertrechtlichen Bewertung von aus einem Drittland eingeführten Waren im Rahmen konzerninterner Verkaufsgeschäften zu Verrechnungspreisen. Die Schwierigkeit besteht darin, beide Wertansätze aufeinander abzustimmen, da die Anwendung dieser gegensätzliche Ziele verfolgen.⁷⁶ Dabei möchte ein Unternehmen mit der nachträglichen Anpassung eines steuerlichen Verrechnungspreises am Ende einer Abrechnungsperiode zum einen den Vorgaben des Fremdvergleichs, den die OECD in ihren Richtlinien vorgibt, standhalten. Hier kommt es vorrangig auf die Versteuerung der vom Konzern innerhalb eines Zeitraums erzielten Gewinne an. Auf der anderen Seite bezieht sich der Zollwert auf ein konkretes, punktuelles Kaufgeschäft einer eingeführten Ware und zielt damit genau nicht auf einen Zeitraum, sondern auf einen ereignisbezogenen Stichtag ab.⁷⁷

3.1 Sachverhalt „Hamamatsu“

Die Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH (nachfolgend: Hamamatsu GmbH) ist ein in Deutschland agierendes deutsches Tochterunternehmen eines in Japan beheimateten Konzerns. Die Hamamatsu GmbH vertreibt im Inland u. a. optoelektronische Geräte, Systeme und Zubehör der Bereiche Photomultiplier und Lichtquellen, Halbleiterdetektoren und LEDs sowie Bild- und Messinstrumente. Für die Einfuhr und den Verkauf von Bauteilen und anderer Geschäftsvorfälle, die mit dem Warenverkehr zwischen Deutschland

⁷⁶ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090.

⁷⁷ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090

und Japan in Verbindung stehen, wurde der Hamamatsu im Rahmen einer Vorabverständigung ein APA auf Grundlage des deutsch - japanischen Doppelbesteuerungsabkommens für den Zeitraum vom 01.10.2006 - 30.09.2010 von den deutschen Finanzbehörden (mit Ausnahme des Zolls) bewilligt. Dieses APA beinhaltete eine vereinbarte und genehmigte Verrechnungspreismethode zur Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen Mutter und Tochterkonzern.⁷⁸

Die Bestimmung der endgültigen Verrechnungspreise erfolgte in mehreren Schritten. Zunächst wurden der Hamamatsu GmbH unterjährig Verrechnungspreise anhand einer konzerninternen Preisliste durch den Mutterkonzern in Japan belastet. Diese unterlagen einer regelmäßigen Überprüfung, um den Anforderungen des Fremdvergleichsgrundsatzes nach den Verrechnungspreisleitlinien der OECD standzuhalten. Zur Überprüfung der belasteten Preise wurde die Restgewinnaufteilungsmethode (residual profit split method) angewandt. Dafür wurde in einem ersten Schritt jeder Partei ein ausreichender Gewinn zur Erzielung einer Mindestrendite zugestanden. Diese wurde im Vergleich zu Umsatzrenditen von Unternehmen mit ähnlichen Betriebsprofilen festgelegt. In einer zweiten Stufe wurde der verbleibende Restgewinn proportional, gemäß den Gewinnaufteilungsfaktoren, die für die überschüssigen Gewinne verantwortlich waren, aufgeteilt. Nach dem Umsetzen beider Schritte wird die Zielbandbreite (operating margin) des Betriebsergebnisses der Hamamatsu GmbH durch den Mutterkonzern festgelegt. Liegt die Tochter außerhalb dieser Bandbreite wird das Ergebnis zur oberen oder unteren Grenze berichtigt. Dies erfolgte mittels einmaliger Belastung oder einmaliger Zahlung einer Gutschrift durch den Mutterkonzern am Ende der Abrechnungsperiode.⁷⁹

Im Zeitraum vom 17.10.2009 - 30.09.2010 führte die Hamamatsu GmbH mehr als 1.000 Sendungen vom Mutterkonzern aus Japan nach Deutschland (Art. 4 UZK) ein und beantragte für diese das Verfahren der Überführung zur Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr. Als Zollwert meldeten sie die vom Mutterkonzern unterjährig in Rechnung gestellten Preise an, die einen Teil des vereinbarten Rechnungspreises bildeten. Für die Waren galten unterschiedliche Zollsätze zwischen 1,4% und 6,7% Zoll, teilweise waren diese zollfrei.⁸⁰

⁷⁸ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (1.).

⁷⁹ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (1.).

⁸⁰ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (1.).

Mit Ablauf des Abrechnungszeitraums 2010 lag die Hamamatsu GmbH unter der vom Mutterkonzern berechneten Zielbandbreite. Daher wurde das Betriebsergebnis zur unteren Grenze angehoben und die Hamamatsu GmbH erhielt in diesem Rahmen durch ihren Mutterkonzern eine einmalige Gutschrift aus Japan.⁸¹ Steuerrechtlich wurde dadurch das Betriebsergebnis des japanischen Mutterkonzerns verschlechtert und das der deutschen Tochter verbessert, was der Erfüllung der APA-Vorgaben diente und somit einer fremdüblichen Profitabilität der deutschen Tochter entsprachen.⁸²

Aufgrund der nachträglichen Anpassung der Verrechnungspreise beantragte die Hamamatsu GmbH mit Schreiben vom 10.12.2012 beim HZA München die Erstattung von Zöllen für den Zeitraum vom 17.10.2009 - 30.09.2010. Eine Aufteilung des Anpassungsbetrags auf die einzelnen eingeführten Waren erfolgte nicht.⁸³ Den zu erstattenden Betrag errechnete die Hamamatsu GmbH, indem sie die Summe aller ursprünglichen Zollwerte um den Erstattungsbetrag aus dem APA verringerte und anschließend jeweils auf den ursprünglichen Zollwert bzw. den angepassten Zollwert einen durchschnittlichen Zollsatz von aufgerundet 1,02% anwandte. Den Differenzbetrag meldete die Hamamatsu GmbH beim HZA zur Erstattung an. Grund dafür sei, dass dieser Umstand den maßgeblichen Verrechnungspreis der eingeführten Waren gesenkt und damit den Transaktionswert als Basis für die Zollabgabenermittlung nachträglich verändert habe, was sie zu einer Erstattung berechtige.⁸⁴

Das HZA München lehnte diesen Erstattungsantrag der Hamamatsu GmbH mit Bescheid vom 04.06.2014 ab, sowie den darauffolgenden Einspruch mit Bescheid vom 02.07.2015, da die Preisanpassungen nicht produktbezogen aufgeschlüsselt worden waren, was eine Zuordnung zu konkreten eingeführten Waren verhinderte. Die von der Hamamatsu GmbH angewandte Methode sei mit der in Art. 29 Abs. 1 ZK i.V.m. Art. 144 ZK-DVO festgelegten Transaktionswertmethode nicht vereinbar. Gegen diese Entscheidung erhob die Hamamatsu GmbH Klage mit Beschluss vom 15.09.2016 – 14 K 1974/15 vor dem FG München.

⁸¹ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (1.).

⁸² *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2973).

⁸³ EuGH v. 20.12.2017 in der RS C-529/16, Rn. 18.

⁸⁴ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (1.).

3.2 Urteil des FG München

Das HZA München begründete seine Ablehnung des Erstattungsanspruchs gegenüber der Hamamatsu GmbH damit, dass die Gutschrift in Form der Einmalzahlung des Mutterkonzerns keine konkrete Ware betreffe und daher eine Korrektur der unterjährig angemeldeten Verrechnungspreise nicht in Betracht komme. Eine Anwendung der Verrechnungspreise als Transaktionswert zur Zollwertbestimmung im Sinne des Art. 29 ZK sei nur für die nämliche Ware der einzelnen Einfuhrtransaktion möglich, somit sei der unterjährig gezahlte Betrag als maßgeblicher Preis und somit als Transaktionswert anzusetzen. Eine Korrektur dieses Preises sei durch einen globalen, nicht auf die einzelnen Waren zuzuordnenden Betrag, nicht möglich. Weiterhin führte das HZA aus, dass die Anpassungszahlung sich auf die gesamte Palette der eingekauften Güter der Hamamatsu GmbH im Abrechnungszeitraum beziehe, während die vom Streit betroffenen Einfuhren mit Einfuhrabgaben nur einen Teil dieser Zahlung betreffen.⁸⁵

Die Hamamatsu GmbH begründete, dass es sich bei dem mittels der gewählten Verrechnungspreismethode korrigierten Verrechnungspreis um den zu Grunde legenden Transaktionswert handelte, wie er sich gemäß des APA nach Ablauf der Abrechnungsperiode darstelle. Weiter führte die Hamamatsu GmbH aus, dass der vereinbarte Verrechnungspreis nicht aufgespalten werden könne, weil nur der vollständig vereinbarte Verrechnungspreis dem Fremdvergleich standhalte. Eine Herausrechnung von bestimmten Kostenpositionen sei unzulässig.⁸⁶

Das FG München hatte damit zu entscheiden, ob die nachträgliche Anpassung, der im Rahmen des APA gebildeten steuerlichen Verrechnungspreise und der daraus gebildeten Transaktionswerte, im Falle einer Gutschrift des Mutterkonzerns, ebenso wie bei einer Nachbelastung, anzupassen seien. Das Gericht verwies darauf, dass die Zollverwaltung grundsätzlich steuerliche Verrechnungspreise als Grundlage für die Zollwertermittlung akzeptiere. Die APAs seien gerade darauf angelegt, für Unternehmen eine Möglichkeit zu bieten, den Fremdvergleichsgrundsatz einzuhalten und so einen Preis zu ermitteln, der unter fairen Wettbewerbsbedingungen entstanden wäre und so steuerlich als auch zollwertrechtlich dem Anspruch genüge.

⁸⁵ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (1.).

⁸⁶ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (1.).

Darum solle der nach dem APA bestimmte Preis dem Unternehmen die Möglichkeit geben, die Zollwerte nach diesem zu bestimmen, um eine möglichst große Rechts- und Planungssicherheit gewährleisten zu können. Es komme nicht darauf an, dass der gezahlte oder zu zahlende Preis im Zeitpunkt des Kaufes bereits gezahlt wurde. Entscheidend sei, welcher Preis im maßgebenden Zeitpunkt vereinbart wurde. Grundlage für eine derartige Prüfung der Unbeeinflusstheit eines Verrechnungspreises seien daher die Verrechnungspreisdokumentationen der Unternehmen, welche bereits im Vorwege des Geschäfts vorliegen müssen.⁸⁷ Daher seien Preisänderungen nur zu berücksichtigen, wenn sie bereits vor dem maßgebenden Zeitpunkt vereinbart worden seien.⁸⁸

Es spreche viel dafür, dass im Streitfall um die Erstattung von scheinbar zu viel gezahlten Zollabgaben, ein endgültiger Transaktionswert nicht festgelegt worden sei. Damit führe der unterjährig angemeldete Transaktionswert und die anschließende globale Korrektur nicht zu einer Anwendung des Transaktionswerts nach Art. 29 I ZK. Der unterjährig angemeldete Wert stelle nur eine Abschlagszahlung zum Ausgangszeitpunkt im Rahmen des in der Gesamtheit zu bewertenden APA im Verrechnungszeitraum dar. Das APA könne somit nicht nur in Teilen zur Zollwertbestimmung in Form der Abschlagszahlung als Transaktionswert herangezogen werden. In der Folge müsse das HZA den Verrechnungspreis komplett verwerfen, weil er dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht genüge. Dafür lägen jedoch keine Anhaltspunkte vor, weil das APA mit der Verrechnungspreisdokumentation gerade dafür Sorge, dass der Fremdvergleich eingehalten werde. Es sei somit unzulässig nur einen Teil des Verrechnungspreises heranzuziehen, da gerade der Abschlag und die anschließende Korrektur in der Summe den letztendlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausmache und den tatsächlichen Wert der eingeführten Ware widerspiegle.⁸⁹

Weiterhin führte das FG München aus, sollte es der Argumentation der Zollverwaltung folgen, und den unterjährig angemeldeten Preis als Transaktionswert akzeptieren, wäre dies nur der Fall, wenn der Verrechnungspreis nicht beeinflusst gewesen sei. Das Gericht sieht eine Beeinflussung sowohl in einem zu hohen als auch in einem zu niedrigen Preis. In beiden Fällen sei somit eine

⁸⁷ vgl. VSF Z 5101 (36).

⁸⁸ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (4.).

⁸⁹ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (4.).

Verbundenheitsprüfung notwendig. Für das Gericht ist der unterjährig angemeldete Preis nur ein fiktiver, kein zu zahlender Preis, daher scheide die Transaktionswertmethode an dieser Stelle aus. In der Praxis gehe die Zollverwaltung den Weg, dass im Falle einer Nachbelastung der Zollwert zu erhöhen sei, da eine Beeinflussung vorliege, im Fall einer Gutschrift, bleibe diese unberücksichtigt, weil der Zollwert nach Art. 29 ZK bestimmt werde. Dies halte das Gericht mit dem Verweis auf das EuGH-Urteil v. 16. Juni 2016 - C-291/15 Hungary für nicht neutral und gerecht.⁹⁰

Des Weiteren erklärte das FG München, dass, wenn auf keinen Transaktionswert abgestellt werden könne, die Schlussmethode des Art. 31 ZK auf den endgültigen Verrechnungspreis anzuwenden sei. Dafür sei der Aufteilungsschlüssel anhand der folgenden Formel nach den Vorschlägen der ICC zu nutzen.

$$KF = (\text{Angemeldete Warenpreise} + \text{Nachbelastung}) / \text{Angemeldete Warenpreise}$$

Gemäß dieses Korrekturfaktors sei der Anpassungsbetrag auf alle importieren Waren, einschließlich der zollfreien, unter Berücksichtigung eines gewichteten durchschnittlichen Zolls zu verteilen. Das HZA wende schon jetzt diese Formel mit Hilfe eines Korrekturfaktors im Falle einer Nachbelastung an. Das Gericht sei der Meinung, dass das HZA die Verpflichtung habe, diesen Korrekturfaktor in beiden Fällen, sowohl im Fall der Nachbelastung als auch im Fall der Gutschrift anzuwenden. Ansonsten sei die Hamamatsu GmbH gezwungen, zukünftig unvollständige Zollanmeldungen abzugeben, die sich erst mit Ablauf des Abrechnungszeitraums ergänzen ließen, bis der vollständige Zollwert eingetragen sei.⁹¹

Nach Auffassung des FG München ist der Hamamatsu GmbH zu folgen, dass sich die nachträglichen Zahlungen des Mutterkonzerns im Rahmen der Verrechnungspreisanpassungen des Vorabverständigungsverfahrens zollwertmindernd auswirken müssten, wenn der EuGH der Auffassung sei, dass dies durch das Unionsrecht abgedeckt sei.⁹²

⁹⁰ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (4.).

⁹¹ FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (4.).

⁹² FG München Beschl. v. 15.9.2016 – 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 (2.).

Dementsprechend stellte das FG München dem EuGH gem. Art. 267 AEUV im Rahmen einer Vorabentscheidung folgende Vorlagefragen:

1. *„Lassen es die Vorschriften der Art. 28 ff. der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 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 16.11.2000 (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?“⁹³*
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?“⁹⁴*

3.3 Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) befasste sich mit Beschluss vom 20.12.2017 - C-529/16 mit diesen Vorlagefragen. Er beantwortete die erste Frage dahin gehend, dass die Art. 28 bis 31 des ZK es nicht zuließen, 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 ließe, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder nach unten erfolge.⁹⁵

Der EuGH stellte fest, dass er eine unionsrechtliche Zollregelung schaffen möchte, die gerecht, einheitlich und neutral sei und so die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließe. Der Zollwert müsse den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer

⁹³ BeckRS 2016, 95524, Redaktionelle Leitsätze Teil 1.

⁹⁴ BeckRS 2016, 95524, Redaktionelle Leitsätze Teil 1.

⁹⁵ EuGH Beschl. v. 20.12.2017 – C-529/16, BeckRS 2017, 135791, Rn. 35.

eingeführten Ware widerspiegeln und alle Elemente beinhalten, die den wirtschaftlichen Wert dieser Ware ausmachen.⁹⁶

Die vorrangige Grundlage zur Ermittlung des Zollwerts sei demnach der Transaktionswert nach Art. 29 ZK. Nur wenn der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis nicht bestimmbar sei, seien die weiteren Methoden der Art. 30 und Art. 31 ZK einschlägig.⁹⁷ Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis könne Berichtigungen unterliegen, wenn diese der Verhinderung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten dienen.⁹⁸

Die Zollverwaltung habe zwar von Amts wegen oder auf Antrag die Möglichkeit die Zollanmeldung zu überprüfen, der Gerichtshof habe aber bisher nur in Sonderfällen eine nachträgliche Berichtigung des Transaktionswerts zugelassen. Dies sei z.B. der Fall, wenn Ware fehlerhaft gewesen sei oder nach ihrer Abfertigung zum freien Verkehr Mängel festgestellt worden seien.⁹⁹

In der Folge erlege der ZK den Unternehmen keine Pflicht auf, eine Berichtigung des Zollwerts zu beantragen, wenn dieser nach oben korrigiert werde. Er enthalte auch keine Bestimmung, die es den Zollbehörden ermöglichen, sich gegen das Risiko abzusichern, dass nur Berichtigungen nach unten beantragt werden.¹⁰⁰

Damit sei festzustellen, dass der ZK in seiner geltenden Fassung es nicht zulasse, eine nachträgliche Anpassung des Transaktionswertes wie in der Ausgangslage fraglich zu berücksichtigen.¹⁰¹ Diese Problematik hat sich auch mit dem aktuellen Zollrecht in Form der Art. 69 ff. UZK nicht geändert.

Zur zweiten Vorlagefrage stellte der EuGH fest, dass von ihm nur im Fall einer Bejahung der ersten Frage eine Antwort erwartet werde. Da der EuGH die erste Vorlagefrage verneinte, sah er nicht die Notwendigkeit einer Äußerung zur zweiten Vorlagefrage.

⁹⁶ EuGH Beschl. v. 20.12.2017 – C-529/16, BeckRS 2017, 135791, Rn. 24.

⁹⁷ EuGH Beschl. v. 20.12.2017 – C-529/16, BeckRS 2017, 135791, Rn. 26.

⁹⁸ EuGH Beschl. v. 20.12.2017 – C-529/16, BeckRS 2017, 135791, Rn. 27.

⁹⁹ EuGH Beschl. v. 20.12.2017 – C-529/16, BeckRS 2017, 135791, Rn. 29.

¹⁰⁰ EuGH Beschl. v. 20.12.2017 – C-529/16, BeckRS 2017, 135791, Rn. 33.

¹⁰¹ EuGH Beschl. v. 20.12.2017 – C-529/16, BeckRS 2017, 135791, Rn. 34.

3.4 Revisionsentscheidung des Bundesfinanzhofs

Mit Urteil v. 15.11.2018 Rs. 14 K 2028/18 wies das FG München die Klage der Hamamatsu GmbH gegenüber dem HZA München auf Erstattung von zu viel gezahlten Zollabgaben endgültig ab,¹⁰² auch wenn die Richter nach eigener Begründung den Ausführungen der Hamamatsu GmbH folgte.¹⁰³

Das FG München folgte dem Urteil des EuGH und dessen Begründung, dass der unterjährige Verrechnungspreis den Zollwert bildet und nachträgliche Gutschriften unberücksichtigt bleiben.¹⁰⁴ Trotzdem stellte es den Widerspruch mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH heraus, der in sonstigen Fällen auf den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer Ware abstelle.¹⁰⁵ Anders als die einschlägige Literatur sei das Gericht auch nicht der Meinung, dass das EuGH-Urteil dahin gehend auszulegen sei, im beantragten Erstattungsfall der Hamamatsu GmbH die Schlussmethode nicht anwenden zu dürfen.¹⁰⁶

Das FG ließ im Verfahren die Revision zu, weil die Frage, ob unterjährig angemeldete Verrechnungspreis den Zollwert nach Art. 29 ZK bilden können, höchstrichterlich noch zu entscheiden sei.¹⁰⁷

Mit seiner Entscheidung vom 17.05.2022 Rs. VII R 2/9 bestätigte der BFH die vom FG München getroffene Entscheidung und wies die Revision als unbegründet zurück.¹⁰⁸ Der BFH begründet seine Entscheidung damit, dass die Zollwertermittlung eine waren- und stichtagsbezogene Wertermittlung sei.¹⁰⁹ In der Folge sei die Gutschrift durch den Mutterkonzern der Hamamatsu GmbH zu diesem maßgeblichen Zeitpunkt noch nicht quantifizierbar gewesen und könne folglich weder in Anwendung der Transaktionswertmethode noch der Schlussmethode berechnet werden.¹¹⁰ In Bezug auf das bestehende APA stellte der BFH fest, dass die Hamamatsu die Zollbehörden im Vorwege nicht an der Erstellung und dem Vorhandensein

¹⁰² FG Münch. Beschl. v. 15.11.18 – 14 K 2028/18, BeckRS 2018, 34501, Rz. 25.

¹⁰³ FG Münch. Beschl. v. 15.11.18 – 14 K 2028/18, BeckRS 2018, 34501, Rz. 27.

¹⁰⁴ FG Münch. Beschl. v. 15.11.18 – 14 K 2028/18, BeckRS 2018, 34501, Rz. 31.

¹⁰⁵ FG Münch. Beschl. v. 15.11.18 – 14 K 2028/18, BeckRS 2018, 34501, Rz. 32.

¹⁰⁶ FG Münch. Beschl. v. 15.11.18 – 14 K 2028/18, BeckRS 2018, 34501, Rz. 33.

¹⁰⁷ FG Münch. Beschl. v. 15.11.18 – 14 K 2028/18, BeckRS 2018, 34501, Rz. 35.

¹⁰⁸ BFH Beschl. v. 17.05.2022 – VII R2/19, BeckRS 2022, 25286, Rz. 20.

¹⁰⁹ BFH Beschl. v. 17.05.2022 – VII R2/19, BeckRS 2022, 25286, Rz. 40.

¹¹⁰ BFH Beschl. v. 17.05.2022 – VII R2/19, BeckRS 2022, 25286, Rz. 49.

dieses APA beteiligt haben.¹¹¹ Folglich konnte das HZA München davon ausgehen, dass die unterjährig angemeldeten Preise nicht beeinflusst gewesen seien. Abschließend stellte das Gericht fest, dass das APA nicht geeignet sei, um eine nachträgliche Erstattung im Rahmen der Schlussmethode zu rechtfertigen.¹¹²

Zusammenfassend lässt sich damit feststellen, dass die deutsche Justiz der Entscheidung des EuGH folgt und eine nachträgliche Anpassung von Verrechnungspreisen durch pauschale Gutschriften weder nach der Transaktionswertmethode noch nach der Schlussmethode zulässt. Dies deckt sich ebenfalls mit der aktuellen Handhabung in der Praxis der deutschen Zollverwaltung.¹¹³ Zum Fall der nachträglichen pauschalen Belastung tätigte der EuGH keine Aussage.

4 Analyse der Urteile und Meinungsstreit

Die Analyse der Urteile erfolgt anhand der einschlägigen Literatur und gliedert sich in zwei Abschnitte. Zunächst wird die Diskussion der ungleichen Voraussetzungen von steuerlichem Verrechnungspreisen und Zollwert dargelegt. Im nächsten Schritt erfolgt eine Analyse der Vorabentscheidung des EuGH, die in der Fachwelt kontroverse Reaktionen auslöste.

Zwar wird in der Literatur einhellig die Meinung vertreten, dass der EuGH mit seinem Urteil nicht weit genug geht, um die eigentliche Problematik aus dem Fall „Hamamatsu“ einer endgültigen Lösung zuzuführen. Trotzdem unterscheiden sich die vertretenen Positionen maßgeblich voneinander und lassen erahnen, dass es bei der Behandlung von steuerlichen Verrechnungspreisen auf der einen und zollwertrechtlichen Transaktionswerten auf der anderen Seite auch zukünftig unterschiedliche Bewertungsstandpunkte geben wird.

4.1 Ertragssteuer- und Zollwertrechtliche Bewertung

Die Autoren Roth/Rinnert befassen sich mit der ertragssteuerlichen und zollwertrechtlichen Bewertung von Preisen für eine Ware und betonen dabei die Schwierigkeit, beide Werte aufeinander abzustimmen.¹¹⁴ Dieser Meinung folgt auch Schöneborn und stellt heraus,

¹¹¹ BFH Beschl. v. 17.05.2022 – VII R2/19, BeckRS 2022, 25286, Rz. 53.

¹¹² BFH Beschl. v. 17.05.2022 – VII R2/19, BeckRS 2022, 25286, Rz. 58.

¹¹³ *Vonderbank*, ZfZ 2023, S. 198 (204).

¹¹⁴ *Roth/Rinnert*, DStR 2018, S. 2090 (2090).

dass zwischen Verrechnungspreis und Transaktionswert zwei Werte aus unterschiedlichen Rechtsgebieten vorlägen.¹¹⁵ Grundsätzlich stellen beide auf den Fremdvergleichsgrundsatz ab, aber eine Zusammenführung beider Werte sei nur auf internationaler Ebene durch die OECD möglich.¹¹⁶ Zu einem vergleichbaren Standpunkt gelangen auch Eder/Dehn¹¹⁷, die den BFH in der Pflicht sehen, als letzte Instanz eine klare Anwendung der Schlussmethode zu entscheiden und im Zweifelsfall dem EuGH zur abschließenden Erklärung erneut vorzulegen.¹¹⁸

4.1.1 Punktuelle vs. zeitraumbezogene Betrachtung

Nach Roth/Rinnert ist zwischen einer punktuellen gegenüber einer zeitraumbezogenen Berechnung zu unterscheiden.¹¹⁹ So entsteht die Zollschild nach Art. 77 II UZK zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung, die Höhe bemisst sich nach den Bemessungsgrundlagen des Art. 85 I UZK. Demnach ist die Transaktionswertmethode bei der Bestimmung des Zollwerts als vorrangiges Mittel bei der Beurteilung eines punktuellen Kaufgeschäfts einzusetzen, während der steuerliche Verrechnungspreis des APA sich erst am Ende eines Abrechnungszeitraums durch eine (einmalige) Gutschrift oder Nachbelastung auf durchschnittliche zugrunde gelegte Preise bemisst und damit gerade nicht punktuell, sondern zeitraumbezogen berechnet wird.¹²⁰

Schöneborn folgt dieser Auffassung und stellt heraus, dass der Zollwert auf einen festen Zeitpunkt abziele. Dem gegenüber sei der Verrechnungspreis rückwirkend für einen Zeitraum festgelegt und basiere damit auf einer viel größeren und genaueren Anzahl von Informationen.¹²¹ Da der Zollwert vor dem steuerlichen Wert gebildet werde, könne dieser folglich nur vorläufigen Charakter haben und müsse nachträglich angepasst werden können.¹²²

Eine gegenteilige Meinung vertreten Eder/Dehn. Sie sehen nachträgliche Preisanpassungen, Ausgleichszahlungen und Zurechnungen nur dann als zollwertrelevant an, wenn sie bereits zum Zeitpunkt der

¹¹⁵ *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2974).

¹¹⁶ *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2974).

¹¹⁷ Bei den Autoren Eder u. Dehn handelt es sich um die Anwälte der Hamamatsu.

¹¹⁸ *Eder/Dehn*, BB 2019, S. 1238 (1245).

¹¹⁹ *Roth/Rinnert*, DStR 2018, S. 2090 (2091).

¹²⁰ *Roth/Rinnert*, DStR 2018, S. 2090 (2091).

¹²¹ *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2975).

¹²² *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2975).

Annahme der Zollanmeldung vertraglich festgelegt waren.¹²³ Bezugnehmend auf den Fall „Hamamatsu“ bedeute dies, dass die Preisanpassung in Form einer Gutschrift nicht im Ermessen der Parteien gestanden habe, sondern aufgrund der vertraglichen Regelungen im Sinne des APA bereits vor Annahme der Zollanmeldung festgestanden habe und damit im Sinne des EuGH sein müsse.¹²⁴ Folglich liege hier keine Unterscheidung zwischen punktueller und zeitraumbezogener Preisgestaltung vor.

4.1.2 Höhe des Zollwerts

Die Höhe des Zollwerts bemisst sich nach dem Transaktionswert, welcher, vorbehaltlich gesetzlicher Hinzurechnungen oder Abzüge i.S.d. Art. 71 f. UZK, alle Bestandteile eines Preises beinhalten muss, um den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer Ware widerzuspiegeln.¹²⁵ Nach Ansicht von Roth/Rinnert haben die Zollbehörden ein Interesse an hohen Verrechnungspreisen, da diese zu hohen Zolleinnahmen führen und so keine Anlastungen der EU zu befürchten sind.¹²⁶ Auf der anderen Seite möchte die nationale Finanzverwaltung möglichst niedrige Verrechnungspreise, da diese zu besseren Ergebnissen der Unternehmen führen und damit zu einem größeren inländischen Steueraufkommen.¹²⁷

Dieser Zielkonflikt in Bezug auf die Höhe der Verrechnungspreise besteht nach der Ansicht von Eder/Dehn nicht. Zwar befürchten der EuGH und auch die Kommission, dass Einführer ihren Vorteil darin suchen könnten, nur bei einer nachträglichen Belastung die Korrektur der niedrigeren Zollwerte zu beantragen.¹²⁸ Nach Meinung der Autoren Eder/Dehn hat aber das Verfahrensrecht dem materiellen Recht zu folgen und dies sieht vor, dass ein Anmelder die Behörden nach §153 I Nr. 1 AO bei einer Änderung des Zollwerts zu informieren und die Zollanmeldung zu berichtigen hat.¹²⁹ Damit ist die Höhe der Preise eindeutig bestimmbar, da sich diese nach der endgültigen Berücksichtigung aller Zahlungen richten muss.¹³⁰

¹²³ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1241).

¹²⁴ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1241).

¹²⁵ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090 (2091).

¹²⁶ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090 (2091).

¹²⁷ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090 (2091).

¹²⁸ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1242).

¹²⁹ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1242).

¹³⁰ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1241).

Die Sicherung der Zolleinnahmen ist hingegen vielmehr dann gefährdet, wenn nachträgliche Preisänderungen, wie vom EuGH vertreten, nicht zollwertrechtlich berücksichtigt werden. Die Parteien könnten besonders niedrige Verrechnungspreise vereinbaren, um ein Zollsparmodell zu entwickeln. Auf die ertragssteuerrechtliche Seite wirkt sich dies nicht aus, da die Nachbelastung am Ende des Jahres einfach höher angesetzt werden könnten.¹³¹

Bezüglich der Höhe des zu bestimmenden Zollwerts führt Schöneborn aus, dass der Zollbehörde nur der Rechnungspreis als Anhaltspunkt für eine Zollwertermittlung zur Verfügung stehe, es aber in der heutigen Zeit der verbundenen Unternehmen eine Illusion sei, dabei von einem realen Kaufgeschäft auszugehen.¹³² Durch die sehr hohe Intransparenz der Intercompany-Preise sei ein Zweifel am Transaktionswert in jedem Fall gegeben. Folglich müsse eine Korrektur in beide Richtungen möglich sein. Ob dabei die Transaktionswertmethode oder die Schlussmethode angewandt werde, sei irrelevant.¹³³

4.1.3 Konkretes Geschäft vs. Mittelwert

Für Roth/Rinnert ist der Zollwert auf ein konkretes Geschäft und damit auf eine Warenbezogenheit abzustellen, während sich ein steuerlicher Verrechnungspreis aus dem Mittelwert einer Vielzahl von Geschäften bildet.¹³⁴

Konträr zu dieser Aussage stellen Eder/Dehn fest, dass, auch wenn die Zollwerte nicht einzeln ermittelbar seien, die ertragsteuerliche Preisgestaltung (auch die der Verrechnungspreise) auf einer dem Zollrecht vorgelagerten Stufe stattfinde. Dabei spiele es keine Rolle, dass die Belastung bzw. Gutschrift in einer Summe nach Ablauf der Abrechnungsperiode erfolge, da es sich bei dieser im Rahmen der Verrechnungspreismethode um die Fortschreibung und Finalisierung der unterjährigen Preise handle.¹³⁵ Damit könnten die angepassten Preise als Transaktionswert benutzt werden. Dies sei auch dann der Fall, wenn die Preise erst nachträglich gebildet worden seien, da die nachträglich errechneten Preise die tatsächlichen Preise darstellten.¹³⁶ Die Aufteilung auf die einzelnen Zollwerte sei weder

¹³¹ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1242).

¹³² Schöneborn, BB 2019, S. 2971 (2975).

¹³³ Schöneborn, BB 2019, S. 2971 (2975).

¹³⁴ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090 (2092).

¹³⁵ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1243).

¹³⁶ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1243).

ertragssteuerrechtlich noch zollwertrechtlich von Nöten und reiner Formalismus.¹³⁷

4.2 Meinungsstreit zum EuGH-Urteil

Nach Roth/Rinnert beinhaltet das EuGH-Urteil Widersprüche, da der Transaktionswert nachträglich nicht berichtigt werden darf und so der unterjährig angemeldete Preis der endgültige Transaktionswert bleibt,¹³⁸ obwohl der Transaktionswert einer Ware den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert abzubilden hat und alle Faktoren, die für den Kauf maßgeblich sind, beinhalten muss. Diese letztere Bedingung kann erst nach der Korrektur der Verrechnungspreise mittels Zahlung/Belastung durch den Mutterkonzern erfüllt werden,¹³⁹ sodass auf die Anwendung der Schlussmethode nach Art. 74 III UZK zurückgegriffen werden muss.¹⁴⁰ Da die Voraussetzungen der Schlussmethode entsprechend weit gefasst sind, kann diese als einzige auch eine pauschalierte, nicht produktbezogene Anpassung der Verrechnungspreise zulassen. Das Ziel bei Anwendung der Schlussmethode muss es sein, den tatsächlichen Wert zu ermitteln.¹⁴¹ Dem schließt sich Vonderbank¹⁴² an und meint, dass eine nachträgliche Preisanpassung, unabhängig davon, ob sie in Form einer Gutschrift oder einer Nachbelastung erfolge, „nicht einfach ignoriert“ werden könne.¹⁴³ Vielmehr sei diese, anders als von der Zollverwaltung vertreten, nicht nur durch die Transaktionswertmethode zu korrigieren, sondern die Anpassung des Zollwerts um den pauschalen Berichtigungsbetrag habe in beide Richtungen durch die Anwendung eines Korrekturfaktors im Rahmen der Schlussmethode zu erfolgen.¹⁴⁴

Dem entgegen sind Eder/Dehn der Auffassung, dass der EuGH unmissverständlich eine Korrektur der unterjährig angemeldeten Verrechnungspreise abgelehnt habe und damit auch keine Korrektur im Rahmen der Schlussmethode nach Art. 74 III UZK erfolgen könne.¹⁴⁵ Sie vertreten hingegen die Auffassung, dass die Transaktionswertmethode einschlägig ist und daher die Schlussmethode nicht

¹³⁷ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1243).

¹³⁸ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090 (2092).

¹³⁹ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090 (2092).

¹⁴⁰ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090 (2091).

¹⁴¹ Roth/Rinnert, DStR 2018, S. 2090 (2093).

¹⁴² Vonderbank ist Leiter der Bundesstelle Zollwert.

¹⁴³ Vonderbank, ZfZ 2017, S. 170 (179).

¹⁴⁴ Vonderbank, ZfZ 2017, S. 170 (180).

¹⁴⁵ Eder/Dehn, BB 2019, S. 1238 (1239).

zum Einsatz kommen kann da sie nachrangig zu behandeln ist.¹⁴⁶ Diese führt zu eher unbefriedigenden Ergebnissen beim Zollwert. Außerdem wird bei der Vielzahl, der von verbundenen Unternehmen getätigten Geschäfte, die Transaktionswertmethode damit entwertet. Folglich kommt es zu einer Ungleichbehandlung von verbundenen und unverbundenen Unternehmen, die Art. 29 II a) ZK gerade zu verhindern versucht.¹⁴⁷ Bei Anwendung der Schlussmethode muss der Zollwert derselben Einfuhr mit zwei aufeinanderfolgenden Methoden mehrfach bestimmt werden, erst nach der Transaktionswertmethode für die vorläufigen Preise und dann, nach der Anpassung der Preise, nach der Schlussmethode.¹⁴⁸

Schöneborn sieht das EuGH-Urteil ebenfalls kritisch und argumentiert für eine rückwirkende Anpassung in beide Richtungen. Voraussetzung dafür sei, dass die nachträgliche Verrechnung der Preise am Ende der Periode im Vorfeld zum maßgeblichen Zeitpunkt allen Parteien (incl. der Zollverwaltung) bekannt und die Voraussetzung für den Fremdvergleich erfüllt sein müsse.¹⁴⁹ Seien diese Voraussetzungen erfüllt, müsse bei einer Gutschrift, wie im Fall „Hamamatsu“ zwangsläufig eine Aufteilung auf die einzelnen Positionen stattfinden. Im Fall der Nachbelastung, sei die Verrechnung des Betrags mittels Faktor auf die einzelnen Positionen durch die Zollbehörden anzuerkennen.¹⁵⁰ Zwar weiche diese Vorgehensweise nicht vom EuGH-Urteil ab, doch hat das Gericht es verpasst mit der Festsetzung einer grundsätzlichen Vorgehensweise für Rechtssicherheit bei allen Beteiligten zu sorgen.¹⁵¹ Außerdem kritisiert Schöneborn, dass die literarische Fachwelt, mit wenigen Ausnahmen (z.B. Offenhaltung von Einspruchsverfahren, Nutzung von Erstattungsanträgen, sorgfältige Planung aller Beteiligten) keine wesentlichen Hilfestellungen für die Praxis gebe. Daher versucht er sich an einem Lösungsansatz für die Praxis. Er sieht die Beweispflicht zur Erklärung der Fremdüblichkeit bei den Konzernen selbst. Dafür schlägt er Methoden des laufenden unterjährigen Controllings auf Basis eines Soll/Ist-Vergleichs für die zu erreichenden Margen eines Unternehmens vor, die sich mittels Softwarelösungen umsetzen lassen.¹⁵² In der Folge sollen Jahresendadjustierungen als reaktive Maßnahme

¹⁴⁶ *Eder/Dehn*, BB 2019, S. 1238 (1244).

¹⁴⁷ *Eder/Dehn*, BB 2019, S. 1238 (1244).

¹⁴⁸ *Eder/Dehn*, BB 2019, S. 1238 (1244).

¹⁴⁹ *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2974).

¹⁵⁰ *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2974).

¹⁵¹ *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2974).

¹⁵² *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2977).

eigentlich nur das letzte Mittel sein und im besten Fall nicht angewandt werden, sodass sich die Problemstellung der pauschalen Berichtigungen damit erledige.¹⁵³

Einen praktischen Lösungsansatz zeigt auch Vonderbank für die Zollverwaltung auf.¹⁵⁴ Dabei unterteilt er die zu berücksichtigenden Berichtigungen in vier verschiedenen Arten und gibt für jede davon einen unterschiedlichen Handlungsvorschlag. Diese sind von der GZD in Form einer Verfügung für die Zollpraxis umgesetzt.¹⁵⁵ Gleichzeitig übt Vonderbank Kritik am Urteil des BFH, welcher es verpasst habe, eine klare Rechtssetzung zu verabschieden und so die in der EU völlig verschiedenen Handlungsweisen zumindest ein Stück weit zu vereinheitlichen.¹⁵⁶

4.3 Ergebnis Meinungsstreit

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Auslegung des EuGH-Urteils weiterhin für Uneinigkeit sorgt. Der EuGH betont besonders die Wichtigkeit der Waren- und Stichtagsbezogenheit für den Zollwert und die Verhinderung der Bildung von fiktiven Zollwerten. Das FG München vertritt die Ansicht, der EuGH habe mit seinem Urteil jegliche rückwirkende Anpassung des Zollwerts im Fall von pauschalen Gutschriften untersagt. Der gleichen Ansicht ist der BFH und vertritt die Meinung, dass ein Zollwert stichtagsbezogen sei und die Modalitäten zum maßgeblichen Zeitpunkt feststehen müssten. Dies treffe nicht im Fall „Hamamatsu“ zu, da die Berichtigung zum Zeitpunkt der Annahme der ZAM nicht quantifizierbar gewesen sei.

Die Autoren Roth/Rinnert sehen dagegen diese umfassende Absage des EuGH an eine Berichtigung nicht und verweisen auf die Anwendung der Schlussmethode als gültigen Ausweg im Fall „Hamamatsu“. Die Anwälte der Hamamatsu GmbH Eder/Dehn akzeptieren zwar das Urteil des EuGH, vertreten aber die gegensätzliche Meinung, dass die Transaktionswertmethode zum Einsatz kommen muss. Auch wenn die Änderung des Transaktionswertes vom EuGH bisher nur in Ausnahmefällen gebilligt wurde, sehen sie es fraglich, warum es sich bei der Hamamatsu GmbH nicht um einen solchen Ausnahmefall handelt. Die reine Anwendung der Schlussmethode

¹⁵³ *Schöneborn*, BB 2019, S. 2971 (2978).

¹⁵⁴ *Vonderbank*, ZfZ 2023, S. 198 (204).

¹⁵⁵ vgl. Kap 5, Anwendung in der deutschen Praxis

¹⁵⁶ *Vonderbank*, ZfZ 2023, S. 198 (204).

kommt nicht in Frage, da der Transaktionswert den Regelfall bilde und nicht durch die dauerhafte Anwendung der Schlussmethode verwässert werden darf. Schöneborn folgt der Auffassung, dass eine nachträgliche Anpassung von Zollwerten zur Abbildung des tatsächlichen Werts einer Ware in beide Richtungen erfolgen müsse. Er schlägt vor, die dafür erforderliche Beweislast auf die Konzerne zu übertragen.

Einig sind sich alle Autoren darin, dass das Urteil des EuGH nicht weitreichend genug gestaltet ist und die Gelegenheit verpasst wurde, das Recht präziser auszugestalten und in der Praxis anwendbarer zu machen.

5 Anwendung in der deutschen Praxis

Entscheidend bei der Diskussion um die Rechtsprechung der jüngeren Vergangenheit ist, wie sich diese in der Praxis auswirkt und wie die deutschen Zollbehörden zukünftig mit dem Umstand der nachträglichen Verrechnungspreisanpassung verfahren.

Aus diesem Grund hat die GZD mit Schreiben vom 05.09.2023¹⁵⁷ eine Verfügung zur Verfahrensweise bei der Behandlung von zollwertrechtlichen Verrechnungspreisen herausgegeben. Darin wird besonders auf die Unterscheidung der Vorgehensweise bei produktbezogenen Korrekturen im Gegensatz zu pauschalen Korrekturen abgestellt. Diese unterscheiden sich jeweils für den Fall der Nachbelastung und den Fall der Gutschrift, womit letztendlich mindestens vier verschiedene Szenarien denkbar sind.

5.1 Pauschale Gutschriften

Pauschale Gutschriften werden nach dem EuGH-Urteil „Hamamatsu“ nicht berücksichtigt und ein Antrag des Anmelders auf Erstattung der Differenz zu unterjährig angemeldeten Zollwerten wird kategorisch ausgeschlossen.¹⁵⁸

5.2 Pauschale Nachbelastungen

Im Fall einer pauschalen Nachbelastung durch ein verbundenes Unternehmen bestimmt die GZD, dass in diesem Fall die Umstände der

¹⁵⁷ GZD, Verfüg. Z 5301-2023.00007-DV.A.5 (202300075162) v. 05.09.2023.

¹⁵⁸ GZD, Verfüg. Z 5301-2023.00007-DV.A.5 (202300075162) v. 05.09.2023, S. 2.

Verbundenheit zu prüfen sind. Die Zollbehörde hat bei Anhaltspunkten für eine Preisbeeinflussung die Möglichkeit vom Anmelder Unterlagen nach Art. 134 I UZK-IA anzufordern, wobei der Anmelder in der Beweispflicht ist, dass der angemeldete Preis dem Fremdvergleichsgrundsatz zum maßgeblichen Zeitpunkt standhält. Diesen Umstand kann er beispielsweise dadurch nachweisen, dass der unterjährig erbrachte Kaufpreis für die Deckung seiner gesamten Kosten und die Erzielung eines branchenüblichen Gewinn ausreichend ist. Dabei ist im Rahmen jeder Unterlagenprüfung von einer Einzelfallentscheidung auszugehen.¹⁵⁹

Aus diesem Grund sind pauschale Verrechnungspreisanpassungen in Form von Nachbelastungen dann zu berücksichtigen, wenn nach Prüfung des Sachverhalts Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die unterjährig in Rechnung gestellten Preise zu niedrig waren und somit von der Verbundenheit beeinflusst wurden und dieser Verdacht vom Anmelder nicht ausgeräumt werden konnte. Da in diesem Fall die Anwendung des Transaktionswertes aufgrund der verbundenen Beeinflussung nicht einschlägig ist, kommt die Schlussmethode nach Art. 74 III UZK zum Einsatz, in welcher die angemeldeten Preise um den Betrag der Nachbelastung mittels Korrekturfaktor erhöht werden.¹⁶⁰

5.3 Warenbezogene Gutschriften

Eine produktbezogene oder bei gleichem Zollsatz produktgruppenbezogene Gutschrift kann nach der Transaktionswertmethode im Rahmen einer Erstattung bzw. eines Erlasses im Auslegungsweg der Dienstvorschriften¹⁶¹ stattfinden. Entscheidend dafür ist, dass die Preisanpassung vor der Einfuhr dem Grunde und der Höhe nach vertraglich vereinbart sein und sich somit durch reine Rechengvorgänge ergeben muss. Ein nachträglicher Ermessensspielraum wird den Parteien nicht eingeräumt. Diese, der Rechtsprechung des BFH, folgenden Vorgaben entsprechen einer stichtagsbezogenen Bewertung. Dahingehend sind rechtliche Änderungen, die nach der Einfuhr getroffen wurden, für eine Erstattung unerheblich.¹⁶²

¹⁵⁹ GZD, Verfüg. Z 5301-2023.00007-DV.A.5 (202300075162) v. 05.09.2023, S. 4.

¹⁶⁰ GZD, Verfüg. Z 5301-2023.00007-DV.A.5 (202300075162) v. 05.09.2023, S. 5.

¹⁶¹ vgl. VSF Z 5101 (16) und Z 1102 (121).

¹⁶² GZD, Verfüg. Z 5301-2023.00007-DV.A.5 (202300075162) v. 05.09.2023, S. 2-3.

5.4 Warenbezogene Nachbelastungen

Gelten für eine produktbezogene Nachbelastung die gleichen Voraussetzungen wie für die einer produktbezogenen Gutschrift, ist ebenfalls der Transaktionswert zu erhöhen und die Einfuhrabgaben nachträglich zu belasten. Der Zweifel einer Preisbeeinflussung gilt durch die Nachbelastung als ausgeräumt, sodass auf den Transaktionswert abgestellt wird, da der Zollwert für die konkrete Ware zum maßgeblichen Zeitpunkt ermittelt werden kann. Ergibt sich der Grund bzw. die Höhe der Nachbelastung nicht aus einer vor der Einfuhr geschlossenen Vereinbarung, gehen die Zollbehörden von einer Beeinflussung aus, daher kann der Transaktionswert nicht zur Anwendung kommen und es ist im Rahmen der angemeldeten Preise die Verbundenheit zu prüfen mit der möglichen Folge, dass die Nachbelastung im Rahmen der Schlussmethode zu ermitteln ist.¹⁶³

6 Fazit

Das Spannungsfeld von steuerlichen Verrechnungspreisen und der Zollwertermittlung besteht nach wie vor und ist weder mit den Urteilen der jüngeren Gesetzgebung noch mit den Vorstößen der EU zum Abbau der Bürokratie¹⁶⁴ kleiner geworden. Besonders die Gegenläufigkeit der Zielsetzung von steuerlicher Verrechnung und Zolleinnahmen stellt ein nicht einfach zu überwindendes Spannungsfeld in der Gesetzgebung dar. Grundsätzlich wollen sowohl Steuer- als auch Zollbehörden den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer Ware feststellen. Jedoch möchte der nationale Gesetzgeber über die Ertragsteuer möglichst hohe Beträge für den nationalen Haushalt vereinnahmen. Auf der anderen Seite versuchen die Zollbehörden mittels Zollwertanpassung, Beträge zu vereinnahmen, welche zu einem großen Teil an den Haushalt der EU abzuführen sind.¹⁶⁵

Unter der Voraussetzung, dass am Ende jede Steuer nur einmal eingenommen werden kann, ist es nachrangig, ob die später damit getätigte Ausgabe auf nationaler oder auf EU-Ebene stattfindet. Die eingenommene Steuer kommt dem Bürger auf nationaler, wie auch auf supranationaler Ebene zugute. Wichtig ist vielmehr, dass die

¹⁶³ GZD, Verfüg. Z 5301-2023.00007-DV.A.5 (202300075162) v. 05.09.2023, S. 3.

¹⁶⁴ Council Directive on transfer pricing v. 12.09.2023, 2023/0322.

¹⁶⁵ 25% der Zolleinnahmen verbleiben im nationalen Haushalt.

Unternehmen im internationalen Vergleich korrekt und damit zum Fremdvergleichsgrundsatz besteuert werden.

Das benannte Spannungsfeld von steuerlichen Verrechnungspreisen und der Zollwertermittlung kann nur durch die OECD aufgelöst werden. Aus diesem Grund hat es der EuGH verpasst seinen eigenen Zielen, die darin bestehen, Preise zu bestimmen, die dem Fremdvergleich in einer fairen Wettbewerbsstruktur standhalten, eindeutig Nachdruck zu verleihen. Dies ist bedauerlich, da das System der Bewertung von Warenpreisen dahingehend in einheitliches Recht umgesetzt werden sollte, dass sich für die Wirtschaftsbeteiligten eine klar zu befolgende Rechtslage ergibt.

Obwohl der Verkauf zwischen verbundenen Unternehmen mittlerweile die Regel und nicht die Ausnahme ist, bleibt es zunächst weiterhin bei einer großen Fragmentierung von Einzelentscheidungen. Dies betrifft nicht nur die unterschiedlichen Auslegungen durch die einzelnen Nationalstaaten weltweit und innerhalb der EU. Auch innerhalb Deutschlands wird zurzeit jeder Fall anhand der Unterscheidung von warenbezogen zu nicht warenbezogen und von pauschalen gegenüber produktbezogenen Preisberichtigungen neu bewertet. Für die Unternehmen ist dabei oft nicht nachvollziehbar, warum sich in Deutschland auf der einen Seite eine pauschale Nacherhebung in einer Nachzahlung ausdrückt, eine pauschale Gutschrift auf der anderen Seite jedoch nicht in einer Erstattung von Abgaben mündet.

Diese differenzierten Einzelbetrachtungen verschlingen überdies Ressourcen bei Behörden und Unternehmen, die bei einer klaren Rechtslage freigesetzt und anderweitig produktiver genutzt werden könnten. Insbesondere die nachträgliche Aufteilung von pauschalen Berichtigungen auf eine Vielzahl von „kleinen“ Zollanmeldungen vereinnahmt eine große Menge an Mitarbeiterkapazitäten, die sich besonders vor dem Hintergrund der allgegenwärtigen Nachwuchskräfteknappheit und der Vielzahl unbesetzter Stellen keine Behörde, und kein Unternehmen, leisten kann.

Es ist zu hoffen, dass der Gesetzgeber mit der bevorstehenden Zollrechtsreform in Form eines neuen UZK und der damit geplanten zentralisierten EU-Zollagentur den Grundstein dafür legen wird, diese Zersplitterung zu beenden und für die nationalen Zollbehörden sowie die Wirtschaftsbeteiligten eine Vereinheitlichung der Regeln und eine größtmögliche Rechtssicherheit zu schaffen.

Literaturverzeichnis

Alber, Matthias / Hendrik Arendt / Lukas Boelsen, u.a.

Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 67,
München, 01.01.2024

Dawid, Roman,

Verrechnungspreise, 3. Auflage, Frankfurt am Main 2022

Destatis.de,

<https://www.destatis.de/Europa/DE/Thema/Basistabelle/Aussenhandel.html>,

abgerufen am 18. 04 2024

Eder, Georg / Dehn, Jörg,

Sind Verrechnungspreise zollwertrechtliche relevant? Eine
kritische Bestandsaufnahme anlässlich des EuGH-
Grundsatzurteils Hamamatsu (C-529 / 16),
Betriebs-Berater 2019, S. 1238-1245

Europäische Kommission,

Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament,
den Rat und den Rechnungshof - Konsolidierte
Jahresrechnung der Europäischen Union für das
Haushaltsjahr 2022. Amtsblatt der Europäischen Union:
C/2023/2, ABl. C. com 12.10.2023

Krenzler, Horst Günter / Herrmann, Christoph / Niestedt, Marian,

EU-Außenwirtschafts- und Zollrecht,
Werkstand: 23. EL, München 2024

Landwehr, Michael,

Zollwertrechtliche Methoden zum Nachweis der
Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen
verbundenen Kaufvertragsparteien,
Bochum, 2018

Laska, Ursula,

Verrechnungspreis/Zoll: Sind aus steuerlichen Gründen
veranlasste Verrechnungspreisanpassungen zollrechtlich
eine heikle Angelegenheit für das Unternehmen?
Internationale SteuerRundschau 2016, S. 408 - 416

Roth, Katja / Sandra Rinnert,

Zur Berücksichtigung von Verrechnungspreisen bei der
Ermittlung des Zollwerts,
Deutsches Steuerrecht 2018, S. 2090 - 2094

Rüsken, Reinhart,

Zollrecht - Recht des grenzüberschreitenden
Warenverkehrs, 225. Ergänzungslieferung, Bonn 2024

Schöneborn, Frank,

Verrechnungspreise vs. Zoll - was ist nach dem EuGH-
Urteil "Hamamatsu" zu tun?“
Betriebs-Berater 2019, S. 2971-2978

Wolffgang, Hans-Michael / Jatzke, Harald,

Unionszollkodex, 9. Lieferung, Juni 2024

United Nations Conference On Trade And Development,

World Investment Report 2020

Vögele, Alexander / Borstell / Thomas / van der Ham, Susann,

Verrechnungspreise, 6. Auflage, München 2024

Vonderbank, Stefan,

Die zollwertrechtliche Behandlung von
Verrechnungspreisen - eine unendliche Geschichte,
Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2023, S. 198 -
212.

Vonderbank, Stefan,

Hintergrund und Analyse des Vorabentscheidungsersuchens
des Finanzgericht München vom 15.09.2016, 14 K 1974/15,
Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2017, S. 170 -
181.

Vonderbank, Stefan,

Zollwert - Von der Theorie zur Praxis,
2. Auflage, Bochum 2018

Witte, Peter,

Zollkodex der Union, 8. Auflage, München 2022

Erklärung

Ich erkläre hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Mitwirkung und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Werken wörtlich und sinngemäß übernommenen Gedanken sind unter Angabe der Quellen gekennzeichnet.

Ort, Datum

Unterschrift