

Bundesfinanzhof zur Zollwertermittlung: Nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen nicht zu berücksichtigen (*Hamamatsu*-Entscheidung)

22. November 2022

Mit [Urteil](#) vom 17. Mai 2022 hat der Bundesfinanzhof (*BFH*) bestätigt, dass es im Rahmen der Ermittlung des Zollwertes für Wareneinfuhren ohne Belang ist, wenn der Transaktionswert nachträglich angepasst wird (Az. VII R 2/19). Das Urteil stellt das Ende des sog. *Hamamatsu*-Verfahrens dar, in dem bereits der [Europäische Gerichtshof](#) (*EuGH*) Stellung bezogen hatte (Urteil vom 20. Dezember 2017, C-529/16). Kern des Verfahrens ist die Frage, ob sog. Verrechnungspreisanpassungen bei grenzüberschreitenden Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen im Rahmen der Ermittlung des Zollwertes nachträglich zu berücksichtigen sind. Bemerkenswert an der Entscheidung des BFH ist daher nicht so sehr das Ergebnis, wohl aber, dass der BFH sich auch über die Konstellation des konkreten Streitfalls hinaus zur Nichtberücksichtigung von nachträglichen Preisanpassungen geäußert hat.

Hintergrund

Dem mehrjährigen Rechtsstreit lag ein erfolgloser Antrag der Klägerin aus dem Jahr 2012 auf Erstattung nach Klägersicht zu viel entrichteter Zollabgaben zugrunde. Diese hatte bei der Anmeldung von Einfuhren den für die betreffenden Güter jeweils tatsächlich in Rechnung gestellten Preis angegeben. Zwischen der Klägerin und ihrer japanischen Muttergesellschaft bestand dabei ein sog. Advance Pricing Agreement. Hiernach wurden zunächst bestimmte Verrechnungspreise für die gelieferten Waren festgelegt und in Rechnung gestellt. Nach Ablauf des Geschäftsjahres wurden diese Preise überprüft und sodann im Rahmen der sog. Restgewinnaufteilungsmethode korrigiert. Weil es im Streitfall so zu einer Reduzierung des Verrechnungspreises kam, berief sich die Klägerin darauf, dass in der Konsequenz auch der Zollwert der Waren um den jeweiligen Anpassungsbetrag pauschal zu mindern sei.

Eine solche Erstattung geleisteter Zollabgaben kommt gemäß dem für den streitigen Zeitraum anwendbaren Art. 236 Abs. 1 des Zollkodex (*ZK*) in Betracht, wenn der ausgerichtete Betrag im Zeitpunkt der Zahlung tatsächlich nicht geschuldet, d.h. die in Rede stehende Zollschuld nicht in der entrichteten Höhe entstanden war. Die Zollschuld bestimmt sich dabei u.a. nach dem Zollwert der betroffenen Ware. Dieser ist vorrangig durch die sog. Transaktionswertmethode anhand des tatsächlich entrichteten bzw. zu

entrichtenden Preises zu ermitteln (Art. 29 ZK). Kann der Zollwert so nicht bestimmt werden, ist der Transaktionswert gleicher oder gleichartiger Waren heranzuziehen. Alternativ kann der Zollwert deduktiv bzw. nach einem errechneten Wert bestimmt werden (Art. 30 ZK). Sofern auch dies im Einzelfall nicht weiterhilft, kann nach der sog. Schlussmethode subsidiär der Zollwert auf Grundlage der von in der EU verfügbaren Daten durch sonstige zweckmäßige Methoden ermittelt werden (Art. 31 ZK).

Wäre eine nachträgliche Korrektur des Zollwerts zu berücksichtigen, könnte es somit grundsätzlich zu einer Erstattung des Teils der Zollabgaben kommen, den die Klägerin auf Grundlage des ursprünglichen, zu hohen Zollwertes zu viel gezahlt hatte. Das Finanzgericht München, das mit der Klage gegen die ablehnende Behördenentscheidung befasst war, legte diese Frage dem EuGH vor. Dieser verneinte es, nachträgliche Anpassungen des Transaktionswerts zu berücksichtigen. Nachdem das Finanzgericht daraufhin die Klage abgelehnt hatte, legte die Klägerin Revision zum BFH ein.

Entscheidung des BFH

Der BFH wies diese zurück und bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts. Ein Erstattungsanspruch bestehe nicht, da der Zollwert nicht nachträglich nach unten zu korrigieren sei. Für dessen Bestimmung im Rahmen der Transaktionswertmethode nach Art. 29 ZK sei allein der Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldungen maßgeblich, da zu diesem Zeitpunkt die Zollschuld entstehe (vgl. Art. 214 Abs. 1 ZK). Die Ermittlung des Zollwerts sei demnach „*eine waren- und stichtagsbezogene Wertermittlung*“ (Rn. 40 des Urteils). Zu diesem Stichtag aber stehe für die im Streitfall eingeführten Waren nicht fest, ob es nach Ende des Geschäftsjahrs zu einer Berichtigung komme und, wenn ja, ob diese nach oben oder nach unten gerichtet sei. Die fraglichen Preisanpassungen könnten daher nicht berücksichtigt werden.

Über die Vorgaben des EuGH-Urteils hinaus stellte der BFH zudem fest, dass dieser Grundsatz im Übrigen „*im Rahmen sämtlicher Zollwertermittlungsmethoden*“ gelte, einschließlich der Schlussmethode nach Art. 31 ZK (Rn. 59 des Urteils). Auch hierbei handle es sich um eine waren- und stichtagsbezogene Wertermittlungsmethode. Art. 31 Abs. 1 ZK verweise dabei u.a. auch auf das [Übereinkommen](#) zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 (*Durchführungsabkommen*). Nach dessen Art. 8 Abs. 3 dürften Zuschläge zum Transaktionswert zur Ermittlung des Zollwertes nur auf Grundlage objektiver und quantifizierbarer Angaben vorgenommen werden. Das gelte entsprechend auch für den Fall von Abschlägen (Rn. 48 des Urteils). Im Zeitpunkt der Zollanmeldung jedoch sei die etwaige nachträgliche Preisanpassung gerade nicht quantifizierbar und daher im Ergebnis nicht zu berücksichtigen.

Ausblick

Das Urteil des BFH war angesichts des EuGH-Urteils mit Blick auf nach unten korrigierte Preisanpassungen erwartbar. Es wird aber auch über diese Konstellation hinaus voraussichtlich erhebliche Strahlkraft entfalten. Dafür sprechen unseres Erachtens drei Punkte:

- Erstens hat der BFH in seinen Ausführungen nicht zwischen Preiskorrekturen nach unten und solchen nach oben differenziert. Das lässt sich so verstehen, dass der BFH seine tragende Erwägung – nämlich, dass eine im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung nicht qualifizierbare, nachträgliche Preisanpassung nicht zu berücksichtigen sei – sowohl im Falle von Abschlägen als auch bei Zuschlägen angewendet wissen will. Hierfür spricht auch die vom BFH vorgenommene Analogie zur Regelung des Durchführungsabkommens, die nach ihrem Wortlaut gerade *Preiszuschläge* nur auf Grundlage quantifizierbarer Angaben zulässt. Hiermit scheint eine Nachbelastung von Einfuhren aufgrund zunächst zu gering angegebener Transaktionswerte nicht (ohne Weiteres) vereinbar zu sein.
- Zweitens betraf der vom BFH entschiedene Fall zwar die Geltendmachung einer pauschalen Preisanpassung. Allerdings könnten die grundlegenden Erwägungen des Urteils unseres Erachtens auch dann greifen, wenn eine Aufschlüsselung auf einzelne Güter erfolgt. Denn auch in diesem Fall liegt es so, dass der jeweilige Korrekturbetrag im maßgeblichen Zeitpunkt der Zollanmeldung nicht vorhersehbar ist.
- Schließlich dürfte die Entscheidung des BFH auch für die derzeit geltende Rechtslage unter dem Unionszollkodex (UZK) wegweisend sein. Denn die Regeln zur Zollwertbemessung nach Art. 69 ff. UZK entsprechen im Wesentlichen denen des ZK.

Wir empfehlen daher, vor dem Hintergrund des BFH-Urteils Nacherhebungen von Einfuhrabgaben zeitnah einer Prüfung zu unterziehen. Unternehmen sollten prüfen, ob eine Anpassung des Zollprozesses – auch bei Anwendung eines vereinfachten Zollverfahrens – erforderlich ist, um finanzielle Risiken zu reduzieren. Auch könnte es zweckmäßig sein, mit der Zollanmeldung sogleich Einspruch gegen die Abgabenerhebung einzulegen.

Das letzte Wort dürfte in diesem Zusammenhang allerdings noch nicht gesprochen sein. Dies gilt zumal vor dem Hintergrund, dass die Weltzollorganisation die nachträgliche Anpassung des Zollwertes aufgrund von Advance Pricing Agreements bislang als zulässig betrachtet hat (vgl. Weltzollorganisation, [Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing](#), 2018, S. 68 ff). Derzeitige Verwaltungspraxis scheint es zu sein, eine nachträgliche Korrektur des Zollwertes nur unter drei Voraussetzungen zuzulassen:

- Erstens muss die Preisanpassung im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung dem Grunde und der Höhe nach vereinbart gewesen sein;

BLOMSTEIN

- zweitens darf die Preisanpassung nicht pauschal erfolgen, sondern sich auf einzelne Produkte oder Produktgruppen beziehen; und
- drittens muss die jeweilige Anpassung allein auf Grundlage der zuvor festgelegten Berechnungsmethode ermittelt werden.

BLOMSTEIN wird die weiteren Entwicklungen in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis aufmerksam verfolgen. Bei Fragen stehen Ihnen [Dr. Roland M. Stein](#), [Dr. Leonard von Rummel](#) und [Dr. Tobias Ackermann](#) jederzeit gern zur Verfügung.