

Mendel Verlag

Schriftenreihe

des Europäischen Forums

für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.

an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 60

**Zollwertrechtliche Methoden zum Nachweis
der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen
zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien**

von

Michael Landwehr

Mendel Verlag

D 6

Dissertation der Rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Mendel Verlag GmbH & Co. KG

Wasserstr. 223, 44799 Bochum

Telefon +49-2302-202930

Fax +49-2302-2029311

E-Mail info@mendel-verlag.de

Internet www.mendel-verlag.de

ISBN 978-3-943011-45-6

Alle Angaben ohne Gewähr. Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen jeglicher Art sind nur nach Genehmigung durch den Verlag erlaubt.

Herausgeber: Europäisches Forum für Außenwirtschaft,
Verbrauchssteuern und Zoll e.V., Universitätsstr. 14-16,
48143 Münster, E-Mail: efa@uni-muenster.de

Einbandentwurf: KJM GmbH Werbeagentur, Hafenweg 22, 48155 Münster,
Internet: www.KJM.de

© 2018 Mendel Verlag GmbH & Co. KG, 44799 Bochum

*„Zur Methode wird nur der getrieben,
dem die Empirie lästig wird.“*

Johann Wolfgang Goethe (1749-1832),
Maximen und Reflexionen, Aus dem Nachlaß,
Berliner Ausgabe 2013, S. 134.

Vorwort

Zum Gelingen meines Promotionsvorhabens haben eine Reihe besonderer Menschen beigetragen. Ihnen gilt meine Danksagung.

Zahlreiche Ideen für die thematische Annäherung an die theoretische und für die Praxis bedeutsame Problemstellung, der sich die vorliegende Arbeit stellt, sowie den nötigen Freiraum zu deren Verfassung haben mir allen voran Herr Dipl.-Finanzw. (FH) Robert Böhm und Herr StB und Dipl.-Finanzw. (FH) Frank-Peter Ziegler gegeben, denen an erster Stelle mein herzlichster Dank gebührt.

Zudem bedanke ich mich bei Herrn Prof. Dr. Hans-Michael Wolffgang für die Betreuung der Doktorarbeit, die wertvollen Hinweise während der gedanklichen Durchdringungs- und Schreibphasen sowie die zügige Erstellung des Erstgutachtens.

Herrn Prof. Dr. Marcel Krumm danke ich für die Übernahme und Erstellung des Zweitgutachtens.

Weiterhin bin ich Frau Prof. Dr. Gisela Meyer-Thamer für die hilfreichen Korrekturanmerkungen dankbar.

Hervorheben möchte ich außerdem die unbeschreiblich wichtige Unterstützung durch meine Frau Daria. Sie war für mich stets sowohl emotionale Antriebskraft als auch fachliche Ansprechpartnerin in Verrechnungspreisfragen. Insbesondere ihre kritische Lektüre der Arbeit und die sich daran anschließenden teils sehr kontroversen Diskussionen zu inhaltlichen Aspekten haben nicht selten neue Denkanstöße initiiert und die Arbeit im Ergebnis qualitativ enorm bereichert. Vielen Dank.

Zu guter Letzt danke ich meinen Eltern dafür, dass sie jederzeit an mich und den erfolgreichen Abschluss des Promotionsvorhabens geglaubt haben.

Die Dissertation wurde im Wintersemester 2017 / 2018 von der Rechtswissenschaftliche Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster angenommen. Sie ist meiner Familie gewidmet.

Münster, im Juni 2018

Michael Landwehr

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	7
Inhaltsverzeichnis.....	9
Abbildungsverzeichnis.....	17
Quellenverzeichnis	19
Abkürzungsverzeichnis	47
I. Einleitung	55
1. Einführung in die Problemstellung.....	55
1.1 Abgrenzung des Wertzolls vom spezifischen Zoll.....	56
1.2 Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (GATT 1947)	58
1.3 Art. VII GATT 1947.....	59
1.4 Art. 35 nebst Anlage P der Havanna-Charta	60
1.5 Vermächtnis der Brüsseler Studiengruppe.....	61
1.5.1 Festlegung des Wertbegriffs.....	62
1.5.1.1 Positiver Wertbegriff	62
1.5.1.2 Theoretischer Wertbegriff.....	63
1.5.2 Wesentliche Wertelemente	63
1.5.2.1 Preis	63
1.5.2.2 Zeit	64
1.5.2.3 Ort.....	64
1.5.2.4 Menge	64
1.5.2.5 Vertragsbedingungen und Handelsstufe	64
1.5.3 Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwertes	65
1.5.4 Verbundenheit nach der Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwertes	65
1.5.5 Unbedenklichkeit des Bona-fide-Kaufgeschäfts	65

1.6	GATT-Zollwert-Kodex (GZK).....	66
1.6.1	Transformation in Europäisches Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht ...	68
1.6.2	Rechtlicher Rahmen für die neuzeitliche Zollwertgesetzgebung.....	69
1.6.3	Einbindung des GATT 1947 und des GZK in das WTO-Übereinkommen.....	70
1.6.4	Transaktionswertmethode und Methodenhierarchie der Zollwertermittlung	72
1.6.4.1	Voraussetzungen für die Anwendung der Transaktionswertmethode (Art. 1 GZK).....	72
1.6.4.1.1	Eingeführte Waren.....	72
1.6.4.1.2	Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland.....	73
1.6.4.1.3	Ausschlussstatbestände	74
1.6.4.2	Voraussetzungen für die Anwendung der Folgemethoden (Art. 2 – 7 GZK)	75
1.6.4.2.1	Transaktionswert für gleiche Waren (Art. 2 GZK).....	75
1.6.4.2.2	Transaktionswert für gleichartige Waren (Art. 3 GZK).....	77
1.6.4.2.3	Deduktiver Wert (Art. 4, 5 GZK)	77
1.6.4.2.3.1	Grundsatz.....	77
1.6.4.2.3.2	Alternativer Bemessungszeitpunkt.....	79
1.6.4.2.3.3	Alternativer Zustand	79
1.6.4.2.4	Errechneter Wert (Art. 6 GZK).....	80
1.6.4.2.4.1	Zusammensetzung des „errechneten Wertes“.....	80
1.6.4.2.4.2	Informationsverschaffung	80
1.6.4.2.5	Hilfswert nach der Schlussmethode (Art. 7 GZK).....	81
1.6.4.2.5.1	Grundsätze.....	81
1.6.4.2.5.2	Grenzen der Schlussmethode	81
1.6.5	Zollwertrechtliche Verbundenheit.....	82
1.6.5.1	Legaldefinition gem. Art. 15 Abs. 4 GZK.....	82
1.6.5.2	Stellung eines Alleinvertreters oder Alleinkonzessionärs gem. Art. 15 Abs. 5 GZK	86
1.7	Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien.....	87
1.7.1	Definition und Wesensmerkmale von Verrechnungspreisen.....	87
1.7.2	Wachsende Bedeutung des „Intercompany-Geschäfts“ im Welthandel	88
1.7.3	Zunehmende Zweifel der Zollverwaltung an der Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen.....	90
1.7.4	Problemaufriss: Ursachen zollbehördlicher Zweifel	94
1.8	Notwendigkeit der wissenschaftlichen Auseinandersetzung.....	97

2. Untersuchungsgegenstand und -gang	100
3. Datenmaterial und Untersuchungsmethoden	101
II. Anwendung der Transaktionswertmethode bei Verbundenheit	103
1. Voraussetzungen für die Anerkennung von Verrechnungspreisen.....	103
1.1 Prüfverfahren (Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK)	103
1.2 Vergleichsverfahren (Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK).....	103
2. Fremdvergleichsmaßstab	105
3. Konstellationen zollbehördlicher Entscheidungen	105
3.1 Keine Zweifel an Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen	105
3.2 Zweifel an Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen.....	106
III. Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK	107
1. Auslegungsbedürftigkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK.....	107
2. Völkerrechtliche Auslegungsregeln	109
2.1 Auslegung nach Art. 31 Abs. 1 und 2 WVK.....	111
2.2 Auslegung nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK	114
2.2.1 Normative Umgebung des Zollwertrechts.....	116
2.2.1.1 Innerhalb des WTO-Übereinkommens	116
2.2.1.2 Außerhalb des WTO-Übereinkommens.....	118
2.2.2 Regelungsüberschneidende Zielvorgabe mit Völkerrechtssatz- qualität.....	119
2.2.2.1 Innerhalb des WTO-Übereinkommens	120
2.2.2.2 Außerhalb des WTO-Übereinkommens.....	121
2.2.3 Regelungsbeitrag zur Durchführung des Fremdvergleichs.....	125
2.2.3.1 Verweise in DBA auf OECD-VPL	130
2.2.3.1.1 DBA zwischen OECD-Staaten	130
2.2.3.1.2 DBA zwischen OECD-Mitgliedern und -Nichtmitgliedern	132
2.2.3.1.3 DBA zwischen Nicht-OECD-Mitgliedern	133
2.2.3.2 Verweise im nationalen Steuerrecht auf OECD-VPL.....	134
2.2.3.3 Praktische Anwendung der OECD-VPL ohne Verweis.....	135

2.2.3.4	Anwendung (teilweise) anderer Regeln als OECD-VPL ...	138
2.2.3.4.1	Brasilien.....	138
2.2.3.4.2	China	138
2.2.3.4.3	Indien.....	139
2.2.4	Bilaterale Anwendung der Fremdvergleichsregeln	141
2.2.5	Normzweckkonkretisierung des GZK nach dem Prinzip der systematischen Integration	146
2.2.6	Völkergewohnheitsrechtlicher Effektivitätsgrundsatz.....	148
2.2.6.1	Normverdrängung / Wortlautwiderspruch im GZK.....	149
2.2.6.2	Sinn des GZK und Grundsätze des GATT.....	150
2.2.6.2.1	Sinn des GZK	150
2.2.6.2.2	Grundsätze des GATT	150
2.2.6.2.2.1	Meistbegünstigung (Art. I GATT) und Zollwertbestimmung (Art. VII GATT)	151
2.2.6.2.2.2	Gleichbehandlung eingeführter und inländischer Waren (Art. III GATT).....	152
2.2.7	Bindung der WTO-Mitglieder an den GZK	153
2.2.8	Auslegungsdiskrepanzen durch einzelstaatliche Völkerrechtssubjektivität	155
3.	Zwischenergebnis.....	156
IV.	Zollwertrechtliche Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien	159
1.	Anhaltspunkte für eine Preisbeeinflussung	160
1.1	Auszug aus Dienstvorschrift (DV) Zollwert der deutschen Zollverwaltung..	160
1.2	Anmerkungen zum Auszug aus DV Zollwert der deutschen Zollverwaltung	161
2.	Fremdvergleichstest mithilfe der OECD-Verrechnungspreismethoden	164
2.1	Grundsätzlich vergleichbare Methoden (GZK / OECD).....	165
2.1.1	Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren und CUP-Methode	168
2.1.1.1	CUP-Methode nach OECD-VPL.....	168
2.1.1.2	Vergleich: Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren und CUP-Methode	170
2.1.1.3	Auswertung des Vergleichs	173
2.1.1.4	Zollwertrechtlicher Nutzen der Preisvergleichsmethode ...	176

2.1.2	Deduktive Methode und Wiederverkaufspreismethode.....	179
2.1.2.1	Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL	179
2.1.2.2	Vergleich: Deduktive Methode und Wiederverkaufspreismethode	183
2.1.2.3	Auswertung des Vergleichs	186
2.1.2.4	Zollwertrechtlicher Nutzen der Wiederverkaufspreis- methode	188
2.1.3	Methode des errechneten Wertes und Kostenaufschlagsmethode	193
2.1.3.1	Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL	193
2.1.3.2	Vergleich: Methode des errechneten Wertes und Kostenaufschlagsmethode	195
2.1.3.3	Auswertung des Vergleichs	199
2.1.3.4	Zollwertrechtlicher Nutzen der Kostenaufschlags- methode	203
2.2	Gewinnmethoden nach OECD-VPL.....	207
2.2.1	Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)	208
2.2.2	Zollwertrechtlicher Nutzen der TNMM	210
2.2.2.1	Fallstudie 14.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert (TCCV)	210
2.2.2.1.1	Fakten der Transaktion	211
2.2.2.1.2	Beschlussfrage	213
2.2.2.1.3	Analyse.....	213
2.2.2.1.4	Schlussfolgerung	215
2.2.2.2	Kommentierung der Fallstudie 14.1 des TCCV	216
2.2.3	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.....	220
2.2.4	Zollwertrechtlicher Nutzen der Gewinnaufteilungsmethode.....	222
3.	Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts	224
3.1	Definitiorische Vermessung der „Begleitumstände des Kaufgeschäfts“.....	225
3.2	Zollwertrechtlicher Nutzen von Verrechnungspreisdokumentationen.....	226
3.3	Zollwertrechtlicher Nutzen konzerninterner Verrechnungspreisrichtlinien...	235
3.4	Zollwertrechtlicher Nutzen verbindlicher Vorabzusagen (APAs)	236
3.5	Zollwertrechtlicher Nutzen anderer geeigneter Unterlagen	239
3.6	Vergleichbarkeitsmerkmale zur Abgrenzung von Transaktionen	239
3.6.1	Vertragsbedingungen der Transaktion	241
3.6.2	Funktions- und Risikoanalyse	242

3.6.3	Eigenschaften der Wirtschaftsgüter.....	245
3.6.4	Wirtschaftliche Verhältnisse	246
3.6.5	Geschäftsstrategien	248
4.	Potenzielle Bewertungsdifferenzen (OECD- / GZK-Methoden).....	250
4.1	Verständnis vom Transaktionsbezug	251
4.2	Vorteilsausgleich	252
4.3	Verständnis von Verbundenheit.....	254
4.4	Bewertungszeitpunkt	256
5.	Preisbeeinflussung infolge von Verrechnungspreisanpassungen	258
5.1	Produktbezogene Verrechnungspreisanpassungen	259
5.2	Pauschale Verrechnungspreisanpassungen	260
6.	Zwischenergebnis.....	264
V.	Verhältnis zwischen zollrechtlichem Transaktionswert und steuerlichem Verrechnungspreis	267
1.	Exemplarische Rechtsordnungen / administrative Rechtsansichten.....	268
1.1	Kanada.....	268
1.2	USA	269
1.3	Südkorea.....	272
1.4	Deutschland	273
2.	Ausgewählte Rechtsprechung	274
3.	Zwischenergebnis.....	276
VI.	Vorschläge internationaler Organisationen zur Harmonisierung	279
1.	Vorschläge der ICC	279
1.1	Kernaussagen.....	280
1.1.1	Vorschlag 1	280
1.1.2	Vorschlag 2	281
1.1.3	Vorschlag 3	281
1.1.4	Vorschlag 4	282

1.1.5	Vorschlag 5	282
1.1.6	Vorschlag 6	283
1.2	Bewertung.....	283
1.2.1	zu Vorschlag 1	283
1.2.2	zu Vorschlag 2	284
1.2.3	zu Vorschlag 3	285
1.2.4	zu Vorschlag 4	286
1.2.5	zu Vorschlag 5	288
1.2.6	zu Vorschlag 6	288
2.	Vorschläge der WCO / WTO	288
3.	Vorschläge der OECD.....	292
4.	Vorschläge der WCO / OECD	293
5.	Zwischenergebnis.....	294
VII.	Zusammenfassung und Bewertung der Ergebnisse	295
Anhang I:	Checkliste für die Implementierung des GZK ins nationale Zollwertrecht (Auszug).....	305
Anhang II:	Stammdokumentation („Master File“).....	307
Anhang III:	Einzeldokumentation („Local File“).....	309

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Vorrangige Länder, in denen die Zollwertermittlung auf der Grundlage der Transferpreise für dieselben Waren bei der Muttergesellschaft infrage gestellt wurde oder umgekehrt (Erhebungsjahr: 2007).....	91
Abbildung 2: Risikowahrnehmung von Unternehmen in Prozent.....	99
Abbildung 3: Wiederverkaufspreismethode (Ausgangssituation).....	180
Abbildung 4: Fremdvergleichsgeschäftsvorfall mit internem Vergleichswert für Handelsspanne.....	181
Abbildung 5: Fremdvergleichsgeschäftsvorfall mit externem Vergleichswert für Handelsspanne.....	182

Quellenverzeichnis

Fachbücher und Monografien

- Avi-Yonah, Reuven S.*, International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime, Cambridge / New York u.a. 2007
- Bakker, Anuschka / Obuoforibo, Belema*, Transfer Pricing and Customs Valuation, Two worlds to tax as one, Amsterdam 2009
- Brähler, Gernot*, Internationales Steuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 8. Aufl., Wiesbaden 2014
- Dahm, Georg / Delbrück, Jost / Wolfrum, Rüdiger*, Völkerrecht, Die Formen des völkerrechtlichen Handelns; Die inhaltliche Ordnung der internationalen Gemeinschaft, Bd. I/3, 2. Aufl., Berlin 2002
- Ditz, Xaver*, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Ableitung einer rechtsformneutralen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerrecht, Berlin 2004
- Frotscher, Gerrit*, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., München 2015
- Furtak, Florian T.*, Internationale Organisationen – Staatliche und nichtstaatliche Organisationen in der Weltpolitik, Wiesbaden 2015
- Graf Vitzthum, Wolfgang / Proelß, Alexander*, Völkerrecht, 7. Aufl., Berlin / Boston 2016
- Hahn, Michael J.*, Die einseitige Aussetzung von GATT-Verpflichtungen als Repressalie, Heidelberg 1996
- Herdegen, Matthias*, Völkerrecht, 15. Aufl., München 2016
- Hummel, Roland*, Fremdvergleich und hypothetischer Fremdvergleich, in: Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München 2015
- Ipsen, Knut*, Völkerrecht, 6. Aufl., München 2014
- Klein, Martin / Meng, Werner / Rode, Reinhard*, Die Neue Welthandelsordnung der WTO, Schriftenreihe Internationale Wirtschaftspolitik, Bd. 1, Amsterdam 1998

Klinkott, Hilmar / Kubisch, Sabine / Müller-Wollermann, Renate, Geschenke und Steuern, Zölle und Tribute – Antike Abgabenformen in Anspruch und Wirklichkeit – Leiden 2007

Krause, Karl Christian Friedrich, in: Herman Karl von Leonhardi, Die Lehre vom Erkennen und von der Erkenntniss, als erste Einleitung in die Wissenschaft, Vorlesungen für Gebildete aus allen Ständen, Göttingen 1836, abrufbar unter: http://books.googleusercontent.com/books/content?req=AKW5QadKDTCyJdQhQw4prEMigBwzCy5H6__f-76juymT5eb9ZUhRVtAGWFHXtnVaQPH68E6LBMt7opKWZBZg7OPeNjCLqp65n2aUe6MftbOYR8UJ51KdrVWL3jkrTYk1nMeyUkGNNXdieNYszDsisvbeX6KFNXJOzZkbQCR3s0UYgqnaUmOS1UMmqfFTFFUuN_xaM5Ykb8R7JNvMpH66T1xkw4C8Md06_M-pRqfxpvaKP3FVXGbhykAX_R4KQB-ZQoCeYiwY44mjM7RG72GinKrin4sIg7pn1eaXB7N3enh6Wd8h69BVI28 (Stand: 08.05.2018)

Long, Olivier, Law and its Limitations in the GATT Multilateral Trade System, Dordrecht u.a. 1985

Mellinghoff, Rudolf, Heranziehung von OECD-Musterabkommen und -Musterkommentar, in: Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München 2015

Möller, Thomas / Schumann, Gesa, Warenursprung und Präferenzen: Handbuch und systematische Darstellung, 8. Aufl., Köln 2016

Mössner, Manfred u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl., Köln 2012

Rinnert, Sandra / Küppers, Christoph / Tilmann, Winfried, Schadensberechnung ohne Einschluss der Gemeinkosten, in: Festschrift für Horst Helm, München 2002

Ruffert, Matthias / Walter, Christian, Institutionalisiertes Völkerrecht – Das Recht der internationalen Organisationen und seine wichtigsten Anwendungsfelder, 2. Aufl., München 2015

Sellnick, Paul / Cludius, Ernst Heimard, Einführung in das Zollrecht, Ein Wegweiser für die Praxis, Wiesbaden 1963

Simma, Bruno, Bilateralism and Community Interests in the Law of State Responsibility, in: Yoram Dinstein / Mala Tabory, International Law at a Time of Perplexity: Essays in Honour of Shabtai Rosenne, Dordrecht (Netherlands) u.a. 1989

Sinzig, Andreas / Kahle, Holger, Praxis der Verrechnungspreissysteme in ausgewählten Branchen, Herne 2013

Tipke, Klaus / Lang, Joachim, Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015

Vögele, Alexander / Borstell, Thomas / Engler, Gerhard, Verrechnungspreise, 4. Auflage, München 2015

Wassermeyer, Franz / Baumhoff, Hubertus, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Köln 2014

Watts, Arthur, The International Law Commission 1949-1998, Vol. 2: The Treaties, Part II, Oxford 1999

Fachzeitschriften

van Aaken, Anne, Defragmentation of Public International Law Through Interpretation: A Methodological Proposal, Indiana Journal of Global Legal Studies, Vol. 16, No. 2, 2009, p. 483

Ainsworth, Richard Thompson, IT-APAs: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax – Customs – VAT, Rutgers Computer & Technology Law Journal, Vol. 34, No. 1, 2007, p. 1

Avi-Yonah, Reuven S., Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime, Bulletin for International Taxation, Vol. 61, No. 4, 2007, p. 130

Barreira, Enrique C., Valuation of goods in international transactions: diverging interpretations among national agencies, World Customs Journal, Vol. 10, No. 2, 2016, p. 37

Brem, Markus / Tucha, Thomas, Aus dem Controlling heraus zu angemessenen Verrechnungspreisen: Reporting, Analyse und Monitoring, DStR 2008, S. 2332

Carmody, Chios, WTO Obligations as Collective, EJIL, Vol. 17, No. 2, 2006, p. 419, abrufbar unter: <http://ejil.org/pdfs/17/2/81.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Dahm, Georg, Die völkerrechtliche Verbindlichkeit von Empfehlungen internationaler Organisationen, DÖV, 1959, S. 361

Dittmar, Erich, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmungen, ZfZ 1981, S. 290

Ditz, Xaver, Die Grenzen des Fremdvergleichs – Zugleich Plädoyer für ein Festhalten am Fremdvergleichsprinzip, FR, 2015, S. 115

Dorsch, Eberhard, Der Brüsseler Zollrat, ZfZ 1985, S. 294

- Eigelshoven, Axel / Ebering, Alexander*, Das Fremdvergleichsprinzip neu interpretiert: Das „Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries“ der Vereinten Nationen, IStR 2014, S. 16
- Eisemann, Frédéric / Kreuz, Theo*, Die Internationale Handelskammer, ZaöRV, Vol. 14, 1951, S. 463
- Elbert, Dirk / Münch, Marcus*, Low Value-Adding Services – Diskussionsentwurf zur Modifikation des Kapitel VII der OECD-Leitlinien – Im Westen nichts Neues?, IStR 2015, S. 341
- Fiehler, Kati*, Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften, IStR 2007, S. 464
- Förster, Hartmut*, Der Entwurf zur Aktualisierung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, IStR 2009, S. 720
- French, Duncan*, Treaty Interpretation and the Incorporation of Extraneous Legal Rules, ICLQ, Vol. 55, No. 2, 2006, p. 281
- Glashoff, Hinrich / Haubenreisser, Johannes*, Neues Zollwert-System (GATT): Transaktionswert, RIW/AWD 1979, S. 832
- Glashoff, Hinrich / Haubenreisser, Johannes*, Neues Zollwert-System (GATT): Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW/AWD, 1980, S. 186
- Hahnfeld, Wolfgang*, Die Erläuterungen zur Brüsseler Begriffsbestimmung über den Zollwert der Waren, ZfZ 1974, S. 226
- Hammani, Donia*, ICC Head Customs & Trade Facilitation, Interview mit dem Titel „Stimme der Wirtschaft“, Foreign Trade 1/2016, S. 58
- Han, Chang-Ryung / McGauran, Rachel*, Tracing trails: implications of tax information exchange programs for customs administrations, World Customs Journal, Vol. 8, No. 2, 2014, S. 3
- Idsinga, Folkert / Kalshoven, Bart-Jan / van Herksen, Monique*, Let's tango! The dance between VAT, customs and transfer pricing, ITPJ, Vol. 12, No. 5, 2005, p. 199
- Karpenstein, Peter*, Die Entwicklung des Gemeinschaftsrechts, EuR, 1980, S. 258
- Klein, Manfred*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Lieferbeziehungen im internationalen Konzern, BB 1995, S. 225
- Landwehr, Michael*, ICC aktualisiert Grundsatzerklärung zur Transferpreis- und Zollwertermittlung, AW-Prax 2015, S. 205

- Lang, Michael / Brugger, Florian*, The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation, 23 Australian Tax Forum, 2008, p. 95, abrufbar unter: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_australiantaxforum_95ff.pdf (Stand: 08.05.2018)
- Laska, Ursula*, Verrechnungspreis/Zoll: Sind aus steuerlichen Gründen veranlasste Verrechnungspreisanpassungen zollrechtlich eine heikle Angelegenheit für die Unternehmen?, ISR 2016, S. 408
- Levine, Howard J. / Littman, Allen J.*, The Use of Middlemen in Importation of Goods: Inconsistencies between Tax and Customs Valuation Rules, Tax Management International Journal, Vol. 23, No. 5, 1994, p. 233
- Maisto, Guglielmo*, Cross-Border Valuation for Income Tax, Customs Duties and VAT, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 55, No. 3, 2001, p. 107
- Marceau, Gabrielle*, WTO Dispute Settlement and Human Rights, EJIL 2002, p. 753
- Marsilla, Santiago Ibáñez*, Customs valuation and transfer pricing, ERA Forum, Vol. 9, No. 3, 2008, p. 399
- Masorsky, Kay / Schoppe, Christian / Stumpf, Björn*, Verrechnungspreis und Zollwert, Über das Spannungsfeld bei der Verwendung des Verrechnungspreises als Basis für den Zollwert, BB 2013, S. 279
- McGrady, Benn*, Fragmentation of International Law or „Systemic Integration” of Treaty Regimes: EC – Biotech Products and the Proper Interpretation of Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties, Journal of World Trade, Vol. 42, Issue 4, 2008, p. 589
- McLachlan, Campbell*, The Principle of Systemic Integration and Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention, ICLQ, Vol. 54, 2005, p. 279, abrufbar unter: https://www.biiicl.org/files/2140_campbell_mclachlan_the_principle_of_systemic_integration.pdf (Stand: 08.05.2018)
- Methenitis, William M. / Wrappe, Steve C.*, The Growing Need for Harmonization Of Transfer Pricing and Customs Valuation, Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 17, No. 8, 2008, p. 1
- Meyer, Dennis I. / Outman, William D.*, Treasury’s Tag Team: The IRS and Customs Join to Combat Inconsistent Import Valuations in Related-Party Transactions, Tax Management International Journal, Vol. 25, No. 4, 1996, p. 231

- Möller, Thomas*, Fremdvergleichsgrundsatz für die Steuer und den Zoll einheitlich anwenden, PIStB 2005, S. 208
- Murphy, Michael E. / Files, Holly E.*, The Intersection of Transfer Pricing and Customs Valuation: Challenges (and Opportunities) for Multinational Enterprises, Int. T.L.R. 2009, p. 149
- Muziol, Roman*, Die neuere Entwicklung des Wertzolls in der Weltwirtschaft, Weltwirtschaftliches Archiv, 1952, Bd. 69, S. 92
- Oestreicher, Andreas / Vormoor, Christoph*, Verrechnungspreisanalyse mit Hilfe von Unternehmensdatenbanken – Vergleichbarkeit und Datenlage, IStR 2004, S. 95
- Pauwelyn, Joost*, A Typology of Multilateral Treaty Obligations: Are WTO Obligations Bilateral or Collective in Nature?, EJIL 2003, p. 907
- Ping, Liu*, Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence, Global Trade and Customs Journal 2007, p. 117
- Ping, Liu / Silberztein, Caroline*, Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?, WCR, Vol. 1, No. 1, 2007, p. 36, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/39265412.pdf> (Stand: 08.05.2018)
- Przysuski, Martin / Lalapet, Srinii*, A Comprehensive Look at the Berry Ratio in Transfer Pricing, TNI, Vol. 40, No. 8, 2005, p. 759, abrufbar unter: https://uwaterloo.ca/master-of-taxation/sites/ca.master-of-taxation/files/uploads/files/przysuskim_berryrationpaper.pdf (Stand: 08.05.2018)
- Rasch, Stephan / Rettinger, Frederik*, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsverfahren, BB 2007, S. 353
- Rinnert, Sandra*, Grenzüberschreitende Geschäfte zwischen verbundenen Gesellschaften – Verrechnungspreis, der sich aus einem zunächst in Rechnung gestellten Preis und einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt – mit Anmerkung Prof. Dr. Sandra Rinnert, ZfZ 2018, S. 68
- Roessler, Frieder*, The Competence of GATT, JWTL, 1987, p. 73
- Shin, Yookyun*, A Review of Controversial Cases requiring Uniformity in the Interpretation and Application of the WTO Agreement on Customs Valuation, The Journal of World Intellectual Property, Vol. 2, Issue 2, 1999, S. 285

- Sicilianos, Linos-Alexander*, The Classification of Obligations and the Multilateral Dimension of the Relations of International Responsibility, EJIL, 2002, p. 1127
- Thomas, Chantal*, Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method, Berkeley Journal of International Law, Vol. 14, No. 1, 1996, p. 99
- Vogel, Klaus*, Double Tax Treaties and Their Interpretation, Int'l Tax & Bus. Law., Vol. 4, Issue 1, 1986, p. 1, abrufbar unter: <http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil> (Stand: 08.05.2018)
- Vonderbank, Stefan*, Zollwertrechtliche Behandlung von Beistellungen Teil 1 und 2, AW-Prax 2011, S. 250 und S. 287
- Vonderbank, Stefan*, Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung, IStR 2016, S. 329
- Vonderbank, Stefan*, Zollwertrechtliche Behandlung von Verrechnungspreisanpassungen, Hintergrund und Analyse des Vorabentscheidungsersuchens des Finanzgerichts München vom 15.9.2016, 14 K 1974/15, ZfZ 2017, S. 170
- Wehnert, Oliver u.a.*, Dokumentation von Verrechnungspreislisten: Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze – Verfahren (Teil I), IStR 2005, S. 714
- Weiner, Joann*, Using the Experience in the U.S. States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level, TNI, Vol. 13, No. 26, December 1996, p. 2113
- Wittendorff, Jens*, U.N. Transfer Pricing Manual – The Choice Between International Consistency and Conflict, Tax Notes International 2012, p. 569, abrufbar unter: <http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2011/12/U.N.-Transfer-Pricing-Manual-The-Choice-Between-International-Consistency-and-Conflict-Jens-Wittendorff-Tax-Notes-International-November-5-2012.pdf> (Stand: 08.05.2018)
- Zimmermann, F. W. R.*, Wert und Wertabmessung im allgemeinen sowie Wertfeststellung des staatlichen Finanzvermögens nach dem Ertrage im besonderen, FinanzArchiv / Public Finance Analysis, Jahrg. 36, Bd. 1, 1. Januar 1919, S. 1
- Zuvich, Douglas / Abad, Luis / Zaharatos, George*, Enhancing Compliance through Customs and Tax Coordination, TTE 2010, p. 41

Kommentare

Blümich, Walter (Hrsg. Heuermann, Bernd / Brandis, Peter), Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Nebengesetze, Loseblatt-Kommentar, 135. Aufl., München 2017

Dorsch, Eberhard (Hrsg. Rüsken, Reinhart), Zollrecht, Loseblatt-Kommentar, Bonn (Jahreszahlangebe kann je nach zitierter Kommentarstelle gem. dem Stand der entsprechenden Ergänzungslieferung variieren.)

Frotscher, Gerrit / Geurts, Matthias, Loseblatt-Kommentar zum EStG, Freiburg (Jahreszahlangebe kann je nach zitierter Kommentarstelle gem. dem Stand der entsprechenden Ergänzungslieferung variieren.)

Koschel, Gerhard, Das neue Zollwertrecht, Köln 1980

Lademann, Fritz, Außensteuergesetz, Handkommentar, 2. Aufl., Stuttgart 2015

Müller-Eiselt, Klaus Peter / Vonderbank, Stefan, EG Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt-Kommentar, Heidelberg (Jahreszahlangebe kann je nach zitierter Kommentarstelle gem. dem Stand der entsprechenden Ergänzungslieferung variieren.)

Schwarz, Otfried / Wockenfoth, Kurt, Zollrecht, Loseblatt-Kommentar, Bd. 1/1, 3. Aufl., Köln (Jahreszahlangebe kann je nach zitierter Kommentarstelle gem. dem Stand der entsprechenden Ergänzungslieferung variieren.)

Sherman, Saul L. / Glashoff, Hinrich, Customs valuation: Commentary on the GATT customs valuation code, Paris / Deventer 1988

Vogel, Klaus / Lehner, Moris, Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 6. Auflage, München 2015

Wassermeyer, Franz, Doppelbesteuerung, Loseblatt-Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, München, 137. Erg.-Lfg. Januar 2017

Witte, Peter, Zollkodex, Kommentar, 6. Aufl., München 2013

Wolfrum, Rüdiger / Stoll, Peter-Tobias / Hestermeyer, Holger P., WTO – Trade in Goods, Max Planck Commentaries on World Trade Law, Bd. 5, Leiden/ Boston 2011

Habilitationsschriften, Dissertationen und andere wissenschaftliche Arbeiten

Benedek, Wolfgang (Habil.-Schr. Univ. Graz), Die Rechtsordnung des GATT aus völkerrechtlicher Sicht, Berlin, Heidelberg, New York u.a. 1990, in: Bernhard, Rudolf / Frowein, Jochen Abr. / Steinberger, Helmut, Beiträge zum ausländischen öffentlichen Recht und Völkerrecht, Max-Planck-Institut für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, Bd. 100

Bullen, Andreas (Diss. Univ. Oslo), Arm's Length Transaction Structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing, IBFD Doctoral Series, Vol. 20, Amsterdam 2011

Jovanovich, Martín Juan (Masterthesis McGill Univ. Montreal), Customs Valuation and Transfer Pricing, Is it Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?, Series on International Taxation, Vol. 28, Den Haag / London / New York 2002

Kaminski, Bert (Habil.-Schr. Univ. Hamburg), Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, Neuwied / Kriftel 2001

Martha, Rutsel Silvestre J. (Diss. Univ. Leiden), The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction, Series on International Taxation, Vol. 9, Deventer/ Boston 1989

Meng, Werner (Diss. Univ. Mainz), Das Recht der internationalen Organisationen – eine Entwicklungsstufe des Völkerrechts, zugleich eine Untersuchung zur Rechtsnatur des Rechtes der Europäischen Gemeinschaften, Baden-Baden 1979

Möller, Thomas (Diss. Univ. Freiburg i. Brsg.), Verrechnungspreis und Zollwert, Witten 2004

Mrozek, Marius (Diss. Univ. Mannheim), Europäisches Marktordnungsrecht, die WTO und die Osterweiterung – Das Steuerungsinstrumentarium des EU-Agrarrechts am Beispiel der Marktordnungen für Getreide und Zucker im Lichte der WTO und zugleich eine rechtsvergleichende Analyse der Agrarordnungen Polens in der Vorbeitrittsphase, Berlin 2003

Wittendorff, Jens (Diss. Univ. Aarhus), Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law, Series on International Taxation, Vol. 35, Alphen aan den Rijn / The Netherlands 2010

Studien, Berichte und Umfragen

Bernard, Andrew B. / Jensen, J. Bradford / Schott, Peter K., Importers, Exporters and Multinationals: A Portrait of Firms in the U.S. that Trade Goods, in: *Producer Dynamics: New Evidence from Micro Data*, NBER Chapters, Chicago 2009, pp. 513 – 552, abrufbar unter: <http://www.nber.org/chapters/c0500.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Bielecki, Szymon, Activities of multinational enterprises – Eurostat’s approach, European Commission, Eurostat, Unit G2 Structural Business Statistics, abrufbar unter: http://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwjS2-7f5MDJAhUFqg4KHfscBUUQFggjMAE&url=http%3A%2F%2Fstats.un.org%2Funsd%2Ftrade%2Fs_geneva2011%2Fpresentations%2Fthu-pm%2Fszymon-bielecki.ppt&usg=AFQjCNHKKH27nLkVg0_A9z8j8Ea8FZNzVlg (Stand: 08.05.2018)

Bundesrechnungshof Deutschlands, Jahresbericht 2010, Bemerkungen Nr. 59 „Die Zusammenarbeit zwischen Steuer- und Zollbehörden wird verbessert“, abrufbar unter: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2010/teil-iii-sonstige-pruefungs-und-beratungsergebnisse/allgemeine-finanzverwaltung/langfassungen/2010-bemerkungen-nr-59-die-zusammenarbeit-zwischen-steuer-und-zollbehoerden-wird-verbessert> (Stand: 08.05.2018)

Deloitte, The Link Between Transfer Pricing and Customs Valuation, 2016 Country Guide, 2016, abrufbar unter: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-link-between-transfer-pricing-customs-valuation-2016.pdf> (Stand: 08.05.2018)

EU-Info.Deutschland, Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (EWG), Berlin 2017, abrufbar unter: <http://www.eu-info.de/europa/eu-eg-ewg/EWG> (Stand: 08.05.2018)

EY, 2007 – 2008 Global Transfer Pricing Survey, December 2007, abrufbar unter: http://www.ub.unibas.ch/digi/a125/sachdok/2012/BAU_1_5682903_2007_2008.pdf (Stand: 08.05.2018)

EY, 2010 Global Transfer Pricing Survey, Addressing the challenges of globalization, 2011, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricing_survey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricing_survey_17Jan.pdf) (Stand: 08.05.2018)

EY, Navigating the choppy waters of international tax, 2013 Global Transfer Pricing Survey, 2013, abrufbar unter: <http://www.ey.com/Publication/vw>

LUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf (Stand: 08.05.2018)

EY, 2014 global transfer pricing tax authority survey, Perspectives, interpretations and regulatory change, 2014, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/\\$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf) (Stand: 08.05.2018)

EY, Transfer pricing updates across Africa, EY Africa Tax Conference, September 2014, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Transfer-pricing-updates-across-Africa/\\$FILE/EY-Transfer-pricing-updates-across-Africa.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Transfer-pricing-updates-across-Africa/$FILE/EY-Transfer-pricing-updates-across-Africa.pdf) (Stand: 08.05.2018)

EY, Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2016-17, 2017, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf) (Stand: 08.05.2018)

GAO, Report to the Chairman, Subcommittee on Oversight, Committee on Ways and Means, House of Representatives, International Taxation, IRS' Administration of Tax-Customs Valuation Rules in Tax Code Section 1059A, February 1994 (GAO/GGD-94-61 Tax-Customs Valuation Rules), abrufbar unter: <http://www.gao.gov/assets/220/219263.pdf> (Stand: 08.05.2018)

GATT Secretariat, Multilateral Trade Negotiations The Uruguay Round, Group of Negotiations on Goods (GATT), Negotiating Group on Non-Tariff Measures, Customs and Consular Formalities, MTN.GNG/NG2/W/29, 9 May 1989 (mit Annex II: Standard Practices for Consular Formalities, Recommendations of 7 November 1952), abrufbar unter: https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/92070023.pdf (Stand: 08.05.2018)

GATT Secretariat, Committee on Customs Valuation, Thirteenth Annual Review of the Implementation and Operation of the Agreement, VAL/W/59, Geneva, 1 October 1993, abrufbar unter: https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/91730068.pdf (Stand: 08.05.2018)

ICC, Policy and Business Practices, The Misuse of Customs Valuation Databases, Policy Statement Document No. 104-81, Paris 2015, abrufbar unter: <https://cdn.iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2015/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases-1.pdf> (Stand: 08.05.2018)

ICC, Policy and Business Practices, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015, Policy Statement, Document No. 180/104-536, Paris 2015, abrufbar unter: <https://cdn.iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2015/02/ICC-Policy-State>

- ment-E28093-Transfer-Pricing-and-Customs-Valuation-E28093-2015-1.pdf (Stand: 08.05.2018)
- KPMG*, Global Transfer Pricing Review, South Korea, 2015, abrufbar unter: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tp-review-south-korea-v4.pdf> (Stand: 08.05.2018)
- Overchuk, Alexey L.*, Federal Tax Service of Russia, Implementing Transfer Pricing in Russia, ohne Datumsangabe, abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/tax-global/Russia_Implementing_TP.pdf (Stand: 08.05.2018)
- PWC*, International Transfer Pricing 2013/2014, 2013, abrufbar unter: <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf> (Stand: 08.05.2018)
- PWC*, Tax Alert, Direct Tax Services, Malta–Russia Double Taxation Treaty, April 2013, abrufbar unter: https://www.pwc.com/mt/en/publications/assets/maltarussia_double_taxation_treaty.pdf (Stand: 08.05.2018)
- Reuters, Thomson / KPMG International*, 2015 Global Trade Management Survey, 2015, abrufbar unter: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/2015-global-trade-management-survey.pdf> (Stand: 08.05.2018)
- Tintelnot, Felix*, Global Production with Export Platforms, Penn State 2012, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/news_e/news13_e/rese_12sep13_paper1_e.htm.pdf (Stand: 08.05.2018)
- UN*, Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ninth session, E/C.18/2013/4, Geneva, 9 August 2013, abrufbar unter: http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/C.18/2013/4&Lang=E (Stand: 08.05.2018)
- UN*, General Assembly, Fragmentation of International Law: Difficulties arising from the Diversification and Expansion of International Law, Report of the Study Group of the International Law Commission, Finalized by Martti Koskenniemi, A/CN.4/L.682, Geneva 2006, abrufbar unter: http://legals.un.org/ilc/documentation/english/a_cn4_l682.pdf (Stand: 08.05.2018)
- UNCTAD*, World Investment Report 2013, Geneva 2013, abrufbar unter: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2013_en.pdf (Stand: 08.05.2018)
- UNCTAD*, World Investment Report 2015, Geneva 2015, abrufbar unter: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf (Stand: 08.05.2018)
- Wildhaber, Luzius*, Multinationale Unternehmen und Völkerrecht, in: Internationale rechtliche Probleme multinationaler Korporationen, Berichte DGVR Heft

18, Heidelberg / Karlsruhe 1978, abrufbar unter: http://www.dgfir.de/workspace/media/documents/dgir-berichte-band_18.pdf (Stand: 08.05.2018)

WTO, Committee on Customs Valuation, First Annual Review of the Implementation and Operation of the Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994, G/VAL/6, Geneva, 10 January 1996, abrufbar unter: https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=29029,60129,32457,44563,64012,45097,18819&CurrentCatalogueIdIndex=5&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&HasFrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True (Stand: 08.05.2018)

WTO, International Trade Statistics 2013, Geneva 2013, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/res_e/statis_e/its2013_e/its2013_e.pdf (Stand: 08.05.2018)

WTO, GATT 1947 and GATT 1994: what's the difference ?, Geneva (ohne Datumsangabe), abrufbar unter: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legalexplgatt1947_e.htm (Stand: 08.05.2018)

WTO, Members and Observers, Geneva, 29 July 2016, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm (Stand: 08.05.2018)

OECD-Veröffentlichungen

Anhang zur Erklärung der Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten vom 21.6.1976 über die internationalen Investitionen und die multinationalen Unternehmen, Ziff. 8, Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft II 1976, S. 1516

BEPS Aktionspunkte (Gesamtübersicht), abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> (Stand: 08.05.2018)

Love, Patrick, OECD Insights – Debate the issues, Price fixing, 26. März 2012, abrufbar unter: <http://oecdinsights.org/2012/03/26/price-fixing> (Stand: 08.05.2018)

OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page1 (Stand: 08.05.2018)

OECD and Council of Europe, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, amended by the 2010 Protocol, 2011, abrufbar

unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#.WS39Ik1dD84#page1 (Stand: 08.05.2018)

OECD, Commentaries on the Articles of the Model Convention, 2014, abrufbar durch Anklicken des „READ“-Buttons unter: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (Stand: 08.05.2018)

OECD, Draft on Timing Issues relating to Transfer Pricing Request for Comments of the Secretariat of Working Party No. 6 of the OECD Centre for Tax Policy and Administration on Certain Transfer Pricing Issues, 6 June 2012, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50519380.pdf> (Stand: 08.05.2018)

OECD, Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and other Financial Crimes, Second Edition, 2013, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-%20agency-cooperation-report.pdf> (Stand: 08.05.2018)

OECD, Erläuterung der Bedeutung der „Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010“, Internetbeitrag abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (Stand: 08.05.2018)

OECD Home, About the OECD, Members and partners, Internetbeitrag abrufbar unter: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners> (Stand: 08.05.2018)

OECD Home, Centre for Tax Policy and Administration, Exchange of information, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, May 2017, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (Stand: 08.05.2018)

OECD, Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, 2014, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (Stand: 08.05.2018)

OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermöge, 2008, abrufbar unter: http://sgmoneycare.ch/site/dokumente/pdf/OECD-MA_2008.pdf (Stand: 08.05.2018)

- OECD*, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Stand: 08.05.2018)
- OECD*, Rules of Procedures of the Organisation (Verfahrensordnung), 2013, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/legal/Rules%20of%20Procedure%20ECD%20Oct%202013.pdf> (Stand: 08.05.2018)
- OECD*, The Comments Received with Respect to the Discussion Draft on Timing Issues Relating to Transfer Pricing, 29 October 2012, abrufbar unter: https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Timing_Issues_Comments.pdf (Stand: 08.05.2018)
- OECD*, Transfer Pricing Country Profile, South Africa, 22 January 2013, abrufbar unter: http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/SouthAfrica_TPCountryProfile_Jan2013.pdf (Stand: 08.05.2018)
- OECD-Übereinkommen* vom 14. Dezember 1960, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/berlin/dieoecd/ubereinkommenuberdieorganisationfurwirtschaftlichezusammenarbeitundentwicklung.htm> (Stand: 08.05.2018)
- OECD*, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, OECD Publishing, Paris 2016, abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315385e.pdf?expires=1496047437&id=id&accname=guest&checksum=F518C14821B68836FB6BB8F05EBDA261> (Stand: 08.05.2018)
- OECD-Verrechnungspreisleitlinien* für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2017, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#.WWynHHbwCpo (Stand: 10.08.2017)
- Offizielle Stellungnahmen* von Nicht-OECD-Mitgliedern zu den einzelnen Artikeln des OECD-MAs, abrufbar durch Anklicken der „READ“-Buttons in der Rubrik „Non-OECD Economies’ Positions on the OECD Model Tax Convention“ unter: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (Stand: 08.05.2018)
- de Ruiter, Marlies (OECD)*, Overview of the OECD work on transfer pricing, 2012, abrufbar unter: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Marlies_de_Ruiter_1206_Helsinki_text.pdf (Stand: 08.05.2018)

WCO-Veröffentlichungen

WCO, Compendium Customs Valuation, TCCV Texts, Case Study 14.1, Use of Transfer Pricing Documentation when Examining Related Party Transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement, Brüssel 2016, abrufbar unter: http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2016/april/~~/media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Valuation/Instruments%20and%20Tools/Case%20study/CASE%20STUDY%2014_1%20EN.ashx (Stand: 08.05.2018)

WCO, Draft Agenda for the 11th Session of the Technical Committee on Customs Valuation (Monday 30 October to Friday 3 November 2000), Brussels, 20 October 2000, VT0113E2, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/resources/~~/media/2324E780D15C46518BB20996C167B941.ashx> (Stand: 08.05.2018)

WCO, Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA), Vol. I, Brussels 2012, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/~~/media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/pca-guidelines-volume-1.pdf?db=web> (Stand: 08.05.2018)

WCO, International Convention on Mutual Administrative Assistance in Customs Matters, Brüssel 2003, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/~~/media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/johannesburg/internconvmutualadmineng2003.pdf?la=en> (Stand: 08.05.2018)

WCO, Media, Newsroom, 2016, April, Beitrag mit dem Titel: “Important new instrument on transfer pricing and Customs valuation finalised by the Technical Committee on Customs Valuation”, aktualisiert am 29. April 2016, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2016/april/important-new-instrument-on-transfer-pricing-and-customs-valuation.aspx> (Stand: 08.05.2018)

WCO, Model Bilateral Agreement on Mutual Administrative Assistance in Customs Matters (Includes a Model Memorandum of Understanding on Mutual Administrative Assistance in Customs Matters), Brüssel 2004, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/~~/media/DFAAF3B7943E4A53B12475C7CE54D8BD.ashx> (Stand: 08.05.2018)

WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing (mit Annex II: Meeting of the Focus Group on Transfer Pricing, Brussels, 26 October 2007 – Recommendations), Brussels 2015, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/documents-and-tools/~~/media/WCO/Guide%20to%20Customs%20Valuation%20and%20Transfer%20Pricing%20-%20Annex%20II%20-%20Meeting%20of%20the%20Focus%20Group%20on%20Transfer%20Pricing%20-%20Brussels%202007%20-%20Recommendations.pdf>

www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/~/_media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx (Stand: 08.05.2018)

WCO, Topics Valuation, Activities and Programmes, Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/activities-and-programmes/customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx> (Stand: 08.05.2018)

WCO, Topics Valuation, Instruments and Tools, Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx> (Stand: 08.05.2018)

WCO, Verlautbarungen des TCCV, abgedruckt in: Müller-Eiselt, Klaus Peter / Vonderbank, Stefan, EG Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt-Kommentar, Bd. 2, Fach 3320, Heidelberg (Jahreszahlangebe kann je nach zitierter Verlautbarungsstelle gem. dem Stand der entsprechenden Ergänzungslieferung variieren.)

Rechtsprechung und Entscheidungen der WTO Streitbeilegungsorgane

BFH-Urteil v. 1. Februar 1967, I R 220/64, BFHE 88, S. 545

BFH-Urteil v. 22. Februar 1989, I R 9/85, BStBl. II 1989, S. 631

BFH-Urteil v. 26. April 1989, I R 172/87, BStBl. II 1989, S. 673

BFH-Urteil v. 5. Oktober 1994, I R 50/94, BStBl. II 1995, S. 549

BFH-Urteil v. 30. Juli 1997, I R 65/96, BStBl. II 1998, S. 402

BGH-Urteil v. 2. November 2000, I ZR 246/98, GRUR 2001, S. 329

BFH-Urteil v. 6. April 2005, I R 22/04, BFHE 209, S. 460

EuGH-Urteil v. 17. Februar 1977, C-82/76 – Farbwerke Hoechst AG, ECLI:EU:C:1977:33

EuGH-Urteil v. 24. April 1980, C-65/79 – Chatain, ECLI:EU:C:1980:108

EUGH-Urteil v. 4. Dezember 1980, C-54/80 – Wilner, ECLI:EU:C:1980:282

EuGH-Urteil v. 20. Dezember 2017, C-529/16 – Hamamatsu, ECLI:EU:C:2017:984

FG Hamburg, Beschluss v. 6. März 1990, IV 196/88 H, BeckRS 1990, 7229

FG München, Beschluss v. 15. September 2016, 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 mit Vorabentscheidungsersuchen EUGH, C-529/16 (ABl. Nr. C 30 vom 30. Januar 2017, S. 17)

FG Münster, Urteil v. 15. Oktober 1970, IV 1282/69 Z (n. v.)

High Court of Kenya, Judgment, Income Tax Appeal No. 753 of 2003, dated and delivered at Nairobi 5 October 2005, abrufbar unter: <http://kenyalaw.org/caselaw/cases/view/12804> (Stand: 08.05.2018)

ICJ, Interpretation of Peace Treaties with Bulgaria, Hungary and Romania (Second Phase), Advisory Opinion, 18 July 1950, ICJ Reports 1950, p. 221, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/8/008-19500718-ADV-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Kasikili/Sedudu Island (Botswana/Namibia), Judgment, I. C. J. Reports 1999, p. 1045, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/98/098-19991213-JUD-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Oberster Spanischer Gerichtshof (Tribunal Supremo), Urteil vom 30 November 2009, Revision (Recurso Casación) 3582/2003, abrufbar unter: <http://www.uv.es/ibanezs/aduanero/descarga/STS-30112009.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Oil Platforms (Islamic Republic of Iran v. United States of America), Preliminary Objection, Judgment, I.C.J. Reports 1996, p. 803, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/90/090-19961212-JUD-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Oil Platforms (Islamic Republic of Iran vs. United States of America), Judgment, I.C.J. Reports 2003, p. 161, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/90/090-20031106-JUD-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018), taking into account the Separate Opinion of Judge Higgins, p. 225, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/90/090-20031106-JUD-01-03-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018)

PCIJ, Case of the S.S. „Wimbledon“, PCIJ Series A, No. 1, Judgment of 17 August 1923, p. 15, abrufbar unter: http://www.icj-cij.org/files/permanent-court-of-international-justice/serie_A/A_01/03_Wimbledon_Arret_08_1923.pdf (Stand: 08.05.2018)

Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad), Judgment, I.C.J. Reports 1994, p. 6, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/83/083-19940203-JUD-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018)

U.S. Court of Appeals for the Federal Circuit – 982 F.2d 505 (Fed. Cir. 1992), Dec. 28, 1992, abrufbar unter: <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/982/505/137069> (Stand: 08.05.2018)

WTO, Appellate Body Report, European Communities – Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas, WT/DS27/AB/R, adopted 25 September 1997, DSR 1997:II, p. 591

WTO, Appellate Body Report, United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products, AB-1998-4, 12 October 1998, WT/DS58/AB/R, abrufbar unter: [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=\(%20Symbol=%20wt/ds58/ab/r*%20not%20rw*\)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICchanged=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=(%20Symbol=%20wt/ds58/ab/r*%20not%20rw*)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICchanged=true#) (Stand: 08.05.2018)

WTO, Panel Report, Chile – Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products, 3 May 2002, WT/DS207/R, abrufbar unter: [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=\(%20Symbol=%20wt/ds207/r*%20not%20rw*\)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICchanged=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=(%20Symbol=%20wt/ds207/r*%20not%20rw*)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICchanged=true#) (Stand: 08.05.2018)

WTO, Panel Report, European Communities – Measures Affecting the Approval and Marketing of Biotech Products, WT/DS291/R, WT/DS292/R, WT/DS293/R, Corr. 1 and Add. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 and 9, adopted 21 November 2006, abrufbar unter: [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=\(%20Symbol=%20wt/ds291/r*%20not%20rw*\)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICchanged=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=(%20Symbol=%20wt/ds291/r*%20not%20rw*)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICchanged=true#) (Stand: 09.06.2015)

WTO, Panel Report, United States Tax Legislation (DISC), L/4422 – 23S/98, 2 November 1976, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/73discec.pdf (Stand: 08.05.2018)

Rechtsgrundlagen, (zwischen-)staatliche Mitteilungen / Bekanntmachungen und Verwaltungsanweisungen

Abkommen (Neufassung) zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern in der Fassung der Neubekanntmachung vom 4. Juni 2008, BGBl. II 2008, S. 611 mit Berichtigung der Neufassung des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland

und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern, BGBl. II 2008, S. 851

Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl. II 2015, S. 1647

Australian Government, Department of Immigration and Border Protection, Instructions and Guidelines, Customs Valuation, File No: 2008/038154-01, September 2011, abrufbar unter: <http://www.border.gov.au/AccessandAccountability/Documents/practice-statements/PS200901-ig-valuation.pdf#search=Value%20Instruction%20and%20Guideline> (Stand: 08.05.2018)

Außensteuergesetz, BGBl. I 1972, S. 1713, zuletzt geändert durch Art. 6 des Gesetzes vom 19. Juli 2016, BGBl. I 2016, S. 1730

Beschluss 80/271/EWG des Rates vom 10. Dezember 1979 über den Abschluss der multilateralen Übereinkommen, die im Zuge der Handelsverhandlungen (GATT) von 1973 – 1979 ausgehandelt wurden, ABl. Nr. L 71 vom 17.03.1980, S. 1

Beschluss des Rates vom 22. Dezember 1994 über den Abschluss der Übereinkünfte im Rahmen der multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986-1994) im Namen der Europäischen Gemeinschaft in Bezug auf die in ihre Zuständigkeiten fallenden Bereiche, ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 1

Beschluss des Rates vom 26. Mai 2014 über das Eigenmittelsystem der Europäischen Union, ABl. L 168 vom 7. Juni 2014, S. 105

BMF, Ergebnisniederschrift über die Dienstbesprechung Zollwert vom 11. bis 13. April 2000 in Bamberg, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Zollkodex/Zollwert, Loseblatt-Kommentar, Bd. 4, Fach 5800, Heidelberg 2002

BMF, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), IV B 5 – S 1341/07/10004, 25. August 2009, BStBl. I 2009, S. 888

BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), 23. Februar 1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218

BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), 12. April 2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, S. 570

BMF-Schreiben betr. Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs), 5. Oktober 2006, IV B 4-S 1341-38/06, BStBl. I 2006, S. 594

BMF, u.a. zur Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 17. Dezember 2014, I R 23/13, und vom 24. Juni 2015, I R 29/14, 30. März 2016, GZ: IV B 5 -S 1341/11/10004-07 // DOK: 2016/0291611, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2016-03-30-Nichtanwendung-der-BFH-Urteile-I-R-23-13-und-I-R-29-14.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (Stand: 08.05.2018)

Brüsseler Abkommen über den Zollwert der Waren, BGBl. II 1952, S. 8

Canada Border Services Agency, Memorandum D13-4-5, Transaction Value Method for Related Persons, Ottawa, 17. September 2015, abrufbar unter: <http://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-4-5-eng.pdf> (Stand: 08.05.2018)

CBP, Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions, 2007, abrufbar unter: https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/icp089_3.pdf (Stand: 08.05.2018)

CFR, Title 19, Customs Duties (19 CFR), abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/19> (Stand: 08.05.2018)

CFR, Title 26, Internal Revenue (26 CFR), abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/cfr/text/26> (Stand: 08.05.2018)

Convention between the Government of Malta and the Government of the Russian Federation for avoiding of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, unterzeichnet am 24. April 2013 (LN 159 of 2013), in Kraft getreten am 22. Mai 2014 (LN 150 of 2014), abrufbar unter: <http://www.mfsa.com.mt/pages/viewcontent.aspx?id=196> (Stand: 08.05.2018)

Customs Co-operation Council, Explanatory notes to the Brussels definition of value, Brussels 1971

Deutscher Bundestag, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Harald Koch, Dr. Axel Troost, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE – Drucksache 17/13411 – Strafbefreiende Selbstanzeige nach der Selbstanzeige einer Person des öffentlichen Lebens, BT-Drs. 17/14071 vom 24.06.2013, abrufbar unter: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/140/1714071.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Deutscher Bundestag, Unterrichtung durch die Bundesregierung, Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat über Multilaterale Handelsverhandlungen im Rahmen des GATT (Tokio Runde): Abschlußbericht und Vorschläge von Ratsbeschlüssen sowie Anlagen I-III (auszugsweise), BT-Drs. 8/3589, abrufbar unter: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/08/035/0803589.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Dienstvorschrift Zollwert der deutschen Zollverwaltung, Bundesministerium der Finanzen, DOK 2016/0792978, III B 1 – Z 5101/16/10001, abgedruckt in VSF unter Z 5101 (Stand: 10.11.2017)

Durchführungsverordnung (EU) 2016/1821 der Kommission vom 6. Oktober 2016 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. Nr. L 294 vom 28. Oktober 2016, S. 1

Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27. Juni 2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union, ABl. Nr. C 176 vom 28. Juli 2006, S. 1

European Commission, Commission Implementing Decision of 17.2.2017 concerning the adoption of annual work programmes for 2017 for the Customs 2020 and Fiscalis 2020 programmes and on the financing of the programmes for expenditure to be committed by DG Taxud from the 2017 budget lines 140201 and 140301, C(2017) 826 final, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/financing_decision_2017_customs_fiscalis.pdf (Stand: 08.05.2018)

GATT, Text of the General Agreement on Tariffs and Trade, Geneva 1986, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_e.pdf (Stand: 08.05.2018)

Gesetz über internationale Vereinbarungen auf dem Gebiete des Zollwesens, BGBl. II 1952, S. 1

Gesetz zu dem Wiener Übereinkommen vom 23. Mai 1969 über das Recht der Verträge, BGBl. II 1985, S. 926

Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20. Dezember 2016, BGBl. I 2016, S. 3000

Havanna-Charta, Vereinte Nationen, Schlussakte zur Konferenz über Handel und Beschäftigung in Havanna vom 21. Nov. 1947 bis 24. März 1948, E/Conf. 2/78, als Reproduktion abrufbar unter: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/havana_e.pdf (Stand: 08.05.2018)

IRS, TAM on the Applicability of Section 1059A Published as Private Ruling 9301002, July 10, 1992, abgedruckt in Appendix III des GAO/GGD-94-61 Tax-Customs Valuation Rules, Februar 1994 und abrufbar unter: <http://www.gao.gov/assets/220/219263.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Korea Customs Service, ACVA, 2011, abrufbar unter: http://www.customs.go.kr/kcshome/main/content/ContentView.do?contentId=CONTENT_ID_000001345&layoutMenuNo=21067&nttId=CONTENT_ID_000001345 (Stand: 08.05.2018)

Körperschaftsteuergesetz, BGBl. I 2002, S. 4144, zuletzt geändert durch Artikel 14 des Gesetzes vom 20. Dezember 2016, BGBl. I 2016, S. 3000

OFD Frankfurt/Main, 23.02.2017, S 7100 a A – 004 – St 110, Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern, abrufbar unter: <http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/689919> (Stand: 08.05.2018)

SARS, Section 31 of the Income Tax Act, 1962: Determination of the Taxable Income of Certain Persons from International Transactions: Transfer Pricing, Practice Note No. 7, 6 August 1999, abrufbar unter: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Notes/LAPD-IntR-PrN-2012-11%20-%20Income%20Tax%20Practice%20Note%207%20of%201999.pdf> (Stand: 08.05.2018)

Statut des Internationalen Gerichtshofs, abrufbar unter: <http://unric.org/de/voelkerrecht/86> (Stand: 08.05.2018)

Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, BGBl. II 2015, S. 967

Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen, ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 156

Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VI des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994, ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 103.

Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens, ABl. Nr. L 71 vom 17.03.1980, S. 107 (GZK 1980) sowie ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 119 (GZK 1994)

UN, Charta der Vereinten Nationen (BGBl. II 1973, S. 431), abrufbar unter: <https://www.unric.org/html/german/pdf/charta.pdf> (Stand: 08.05.2018)

UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Counties, United Nations Publications, New York, 2011, abrufbar unter: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (Stand: 08.05.2018)

UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, ST/ESA/347, New York 2013, abrufbar unter: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf (Stand: 08.05.2018)

US CBP, HQ Ruling 546979, 30. August 2000, abrufbar in CROSS unter: <https://rulings.cbp.gov/home> (Stand: 08.05.2018)

US CBP, HQ Ruling 548233, 7. November 2003, abrufbar in CROSS unter: <https://rulings.cbp.gov/home> (Stand: 08.05.2018)

US CBP, HQ Ruling H021424, 3. Februar 2009, abrufbar in CROSS unter: <https://rulings.cbp.gov/home> (Stand: 08.05.2018)

U.S. Code: Title 26 – Internal Revenue Code (IRC), abrufbar unter: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26> (Stand: 08.05.2018)

Verordnung (EWG) Nr. 803/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über den Zollwert der Waren, ABl. Nr. L 148 vom 28. Juni 1968, S. 6

Verordnung (EWG) Nr. 375/69 der Kommission vom 27. Februar 1969 über die Anmeldung der Angaben über den Zollwert der Waren, ABl. Nr. L 052 vom 3. März 1969, S. 1

Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren (Zollwertverordnung), ABl. Nr. L 134 vom 31.05.1980, S. 1

Verordnung (EWG) Nr. 1494/80 der Kommission vom 11. Juni 1980 über erläuternde Anmerkungen und die auf dem Gebiet des Zollwerts anzuwendenden allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätze, ABl. Nr. L 154 vom 21. Juni 1980, S. 3

Verordnung (EWG) Nr. 1495/80 der Kommission vom 11. Juni 1980 zur Durchführung einiger Vorschriften der Artikel 1, 3 und 8 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates über den Zollwert der Waren, ABl. Nr. L 154 vom 21. Juni 1980, S. 14

Verordnung (EWG) Nr. 1496/80 der Kommission vom 11. Juni 1980 über die Anmeldung der Angaben für den Zollwert und über vorzulegende Unterlagen, ABl. Nr. L 154 vom 21. Juni 1980, S. 16

Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. Nr. L 256 vom 7. September 1987, S. 1

Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, S. 1

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. L 253 vom 11. Oktober 1993, S. 1

Verordnung (EG) Nr. 716/2007 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Juni 2007 zu gemeinschaftlichen Statistiken über die Struktur und Tätigkeit von Auslandsunternehmenseinheiten, ABl. Nr. L 171 vom 29. Juni 2007, S. 17

Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. Nr. L 269 vom 10. Oktober 2013, S. 1, mit Berichtigung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. L 269 vom 10. Oktober 2013, S. 1), ABl. Nr. L 287 vom 29. Oktober 2013, S. 90

Verordnung zur Durchführung des Art. II des Zolltarifgesetzes (Wertzollordnung), BGBl. I 1951, S. 835

WTO, General Council, Protocol Amending the Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, WT/L/940, Geneva 28 November 2014

WTO, Ministerial Conference, Ninth Session, Agreement on Trade Facilitation, WT/L/911, Bali 11 December 2013

Zolltarifgesetz, BGBl. I 1951, S. 527

Lexika

Gabler Wirtschaftslexikon, abrufbar unter: <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/ertragsteuern.html> (Stand: 08.05.2018)

Haufe, Nachrichten und Lexikon, abrufbar unter: <https://www.haufe.de> (Stand: 08.05.2018)

Schomburg, Walter, Lexikon der deutschen Steuer- und Zollgeschichte – Abgaben, Dienste, Gebühren, Steuern und Zölle von den Anfängen bis 1806 –, München 1992

USLegal, Legal Definitions & Legal Terms Defined, abrufbar unter: <https://definitions.uslegal.com> (Stand: 08.05.2018)

Wirtschaftslexikon24.com, abrufbar unter: <http://www.wirtschaftslexikon24.com> (Stand: 08.05.2018)

Wirtschaftslexikon.co, abrufbar unter: <http://www.wirtschaftslexikon.co> (Stand: 08.05.2018)

Wissen.de, abrufbar unter: <http://www.wissen.de> (Stand: 08.05.2018)

Sonstige Quellen

Bühlmann, Lukas (Bühlmann Rechtsanwälte), Präsentation: Verzollung in die Schweiz: Do's und Don'ts, 29. November 2011, abrufbar unter: http://br-news.ch/wp-content/uploads/2013/08/berlin_buehlmann.pdf (Stand: 08.05.2018)

Bureau van Dijk, orbis, Datenbank mit weltweiten Unternehmensinformationen, Internetauftritt mit Informationen zu den Anwendungsgebieten, den Inhalten, dem Nutzen und der Anzahl in der Datenbank geführter Unternehmen nach weltweiter Verteilung abrufbar unter: <http://www.bvdinfo.com/de-de/our-products/company-information/international-products/orbis> (Stand: 08.05.2018)

Hobe, Stephan, Übersicht über die Handelsrunden und Verhandlungsgegenstände der GATT-Handelskonferenzen von 1947 bis 1994, abrufbar unter: http://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CEMQFjAGahUKEwjsnb-Pj-rIAhVMfxoKHWhcBoY&url=http%3A%2F%2Fwww.uni-koeln.de%2Fjur-fak%2Finstluft%2Fzwei002.doc&usq=AFQjCNG9po6mEsgTG7VDNkJ8_DqSyVJpHg (Stand: 08.05.2018)

Hofmann, Rainer, Skript Internationales Wirtschaftsrecht 2014/2015, 3. Teil: Das WTO/GATT-System, § 6. Entwicklung des WTO/GATT-Systems/Einführung in das System des Welthandelsrechts, abrufbar unter: <http://www.jura.uni->

frankfurt.de/53059930/_6-Einfuehrung-in-das-System-des-Welthandelsrechts
_WiSe-2014_151.pdf (Stand: 08.05.2018)

Kroppen, Heinz-Klaus (PWC), Präsentation: Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Authorized OECD Approach bei Betriebsstätten, 14. Juli 2014, abrufbar unter: https://www.uni-duesseldorf.de/redaktion/fileadmin/redaktion/Fakultaeten/Juristische_Fakultaet/Druenen/DVSt/Praesentationen/21._DVSt_Kroppen.pdf (Stand: 08.05.2018)

LawMedia AG, Zölle / Zollbestimmungen Schweiz, 2017, abrufbar unter: <https://www.zoelle.ch> (Stand: 08.05.2018)

The Japan Tax Site, „Related parties for transfer pricing purposes“, 13. August 2010, abrufbar unter: <http://japantax.org/?p=2128> (Stand: 08.05.2018)

Abkürzungsverzeichnis

ABl.	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften / Union
Abs.	Absatz
abzgl.	abzüglich
ACVA	Advance Customs Valuation Agreements / Arrangements (verbindliche Vorabzusage zur Zollbewertung)
ADA	Anti-Dumping Agreement (Anti-Dumping-Übereinkommen)
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AOA	Authorized OECD Approach (autorisierter OECD-Ansatz)
APA	Advance Pricing Agreement / Arrangements (verbindliche Vorabzusage zur Preisfestlegung)
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AW-Prax	Außenwirtschaftliche Praxis (Fachzeitschrift)
BB	Betriebs-Berater (Fachzeitschrift)
BBZ	Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwertes
Bd.	Band
BeckRS	Beck online Rechtsprechung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Gewinnkürzung und -verlagerung)
betr.	betreffend
BFHE	amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (in Deutschland)
BMF	Bundesministerium der Finanzen (in Deutschland)

BT-Drs.	Drucksache des Deutschen Bundestages
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CBDT	Central Board of Direct Taxes (zentrales Gremium für direkte Steuern der indischen Steuerverwaltung)
CFR	Code of Federal Regulations (US-Bundesgesetzbuch)
CROSS	Customs Rulings Online Search System (Datenbank der US CBP zu verbindlichen Vorabzusagen auf dem Gebiet des Zollrechts)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ders.	derselbe
DGVR	Deutsche Gesellschaft für Völkerrecht
d.h.	das heißt
diesbzgl.	diesbezüglich
Diss.	Dissertation
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Fachzeitschrift)
DSB	Dispute Settlement Body (WTO-Streitbeilegungsorgan)
DSR	Dispute Settlement Reports (Sammlung von WTO-Streitschlichtungsurteilen)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Fachzeitschrift)
DSU	Dispute Settlement Understanding (WTO-Vereinbarung über die Streitbeilegung)
DV	Dienstvorschrift
Ebda.	Ebenda
ECLI	European Case Law Identifier
EG	Europäische Gemeinschaft
EJIL	European Journal of International Law (Fachzeitschrift)
Engl.	Englisch

Erg.-Lfg.	Ergänzungslieferung
Erl. Anm.	Erläuternde Anmerkung
EStG	Einkommensteuergesetz
et. seq.	et sequens / et sequentia (und der / die / das Folgende)
et. seqq.	et sequentes (und die Folgenden)
EU	Europäische Union
EuR	Europarecht (Fachzeitschrift)
Eurostat	Statistisches Amt der Europäischen Union
EU TPD	Code of conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EY	Ernst & Young (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
f., ff.	folgende, fortfolgende
Fed. Cir.	United States Court of Appeals for the Federal Circuit (US-Bundesberufungsgericht)
F&E-Kosten	Forschungs- und Entwicklungskosten
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau Ertragsteuerrecht (Fachzeitschrift)
Franz.	Französisch
GAO	General Accounting Office (Oberster Rechnungshof der USA)
GE	Geldeinheit(en)
GGD	General Government Division
ggf.	gegebenenfalls
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung

GRUR	Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (Fachzeitschrift)
GZK	GATT-Zollwert-Kodex
Habil.-Schr.	Habilitationsschrift
HQ	Headquarters Ruling Letter (verbindliche Vorabregelung der US CBP)
Hrsg.	Herausgeber
HZA	Hauptzollamt
ICC	International Chamber of Commerce (Internationale Handelskammer)
ICJ	International Court of Justice (Internationaler Gerichtshof)
ICLQ	International and Comparative Law Quarterly (Fachzeitschrift)
IGH	Internationaler Gerichtshof
Int'l Tax & Bus. Law.	International Tax & Business Lawyer (Fachzeitschrift)
Int. T.L.R.	International Trade Law and Regulation (Fachzeitschrift)
IRC	Internal Revenue Code (Abgabenordnung der USA)
IRS	Internal Revenue Services (US-Steuerbehörde)
i.S.d./v.	im Sinne des / von
ISR	Internationale Steuer-Rundschau (Fachzeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Fachzeitschrift)
ITO	International Trade Organization (Internationale Handelsorganisation)
ITPJ	International Transfer Pricing Journal (Fachzeitschrift)
Jahrg.	Jahrgang
JWTL	Journal of World Trade Law (Fachzeitschrift, erschienen bis 1987)
Kap.	Kapitel

KF	Korrekturfaktor
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	littera (Buchstabe)
LRD	Low Risk Distribution Company (funktions- und risikoarme Vertriebsgesellschaft)
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NBER	National Bureau of Economic Research (amerikanische private gemeinnützige Forschungseinrichtung)
No.	Numero (Nummer)
n.v.	nicht veröffentlicht
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
OECD-VPL	OECD-Verrechnungspreisleitlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannte/r/s
p., pp.	page (einzelne Seite), pages (mehrere Seiten)
para., paras.	paragraph (Absatz / Abschnitt), paragraphs (Absätze / Abschnitte)
PCA	Post-Clearance Audit (nachträgliche Prüfung)
PCIJ	Permanent Court of International Justice (Ständiger Internationaler Gerichtshof)
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Fachzeitschrift)
PWC	PricewaterhouseCoopers (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft)
RIW/AWD	Recht der internationalen Wirtschaft / Außenwirtschaftsdienst (Fachzeitschrift)

RZZ	Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens
S.	Siehe / Seite (je nach Kontext)
SARS	South African Revenue Service (südafrikanische Steuerverwaltung)
SCMA	Agreement on Subsidies and Countervailing Measures (Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen)
TAM	Technical Advice Memorandum (verwaltungsinterne Richtlinie)
TCCV	Technical Committee on Customs Valuation (Technischer Ausschuss für den Zollwert)
TNI	Tax Notes International (Fachzeitschrift)
TNMM	Transactional Net Margin Method (geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode)
TOP	Tagesordnungspunkt
TTE	The Tax Executive (Fachzeitschrift)
Tz.	Textziffer
Uabs.	Unterabsatz
UN	United Nations (Vereinte Nationen)
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development (Konferenz der Vereinten Nationen für Handel und Entwicklung)
Univ.	Universität
UN-MA	Musterabkommen der Vereinten Nationen
US CBP	US Customs and Border Protection (US-Zollbehörde)
usw.	und so weiter
UZK	Unionszollkodex
vgl.	vergleiche
VGR	Verwaltungsgrundsätze-Verfahren

v.H.	vom Hundert
VO	Verordnung
VoU	Vormaterialien ohne Ursprung
vs.	versus (gegen)
VSF	Vorschriftensammlung der deutschen Finanzverwaltung
v.v.	vice versa (umgekehrt genauso)
WCO	World Customs Organization (Weltzollorganisation)
WCR	World Commerce Review (Fachzeitschrift)
WTO	World Trade Organization (Welthandelsorganisation)
WVK	Wiener Vertragskonvention
ZaöRV	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
Ziff.	Ziffer
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (Fachzeitschrift)
ZK	Zollkodex
ZK-DVO	Zollkodex-Durchführungsverordnung

I. Einleitung

“The prospect for full and direct harmonization of income tax / customs methodologies is not encouraging. No jurisdiction applies it today, and there appears to be none on the horizon.”¹

Die Einleitung beinhaltet eine Einführung in die Problemstellung (Tz. 1), die Darlegung des Untersuchungsgegenstands und -gangs (Tz. 2) sowie die Beschreibung des Datenmaterials und der Untersuchungsmethoden (Tz. 3).

1. Einführung in die Problemstellung

Die immense Bedeutung der Transferpreise im internationalen Handel und die wachsenden Prüfungsfallzahlen der von verbundenen Unternehmen angemeldeten Zollwerte sorgen zusehends für eine Zunahme kritischer Nachfragen seitens der Zollbehörde und rechtlicher Reibungspunkte zwischen dem Zollwertanmelder und der Zollverwaltung. Daraus resultierende Auseinandersetzungen drehen sich häufig um die Frage, ob Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien trotz der Verbundenheit als unbeeinflusst anzusehen sind und wie der Zollbeteiligte die Einhaltung des sog. Fremdverhaltensgrundsatzes bei der Verrechnungspreisermittlung gegenüber der Zollbehörde nachweisen kann.

Trotz bestehender Unterschiede zwischen den Zollwert- und Verrechnungspreismethoden, die mit Verweis auf das einleitende Zitat auf absehbare Zeit legislativ wohl nicht nivelliert sein werden, stellt sich die vorliegende Arbeit der Aufgabe, auf einem Regelsystem aufbauende Verfahren (Methoden) zu entwickeln, um Erkenntnisse bezüglich des zollwertrechtlichen Nachweises der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien zu erlangen.

1 Richard Thompson Ainsworth, IT-APAs: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax – Customs – VAT, Rutgers Computer & Technology Law Journal, Vol. 34, No. 1, 2007, p. 119; ins Deutsche übersetzt lautet sein Zitat: „Die Aussicht nach einer vollständigen und direkten Harmonisierung der einkommensteuerlichen und zollrechtlichen Methodiken ist nicht gerade ermutigend. Auf keine Rechtsordnung trifft dies heute zu und es scheint auch keine am Horizont zu sein.“

Der Schwerpunkt der Untersuchung liegt hierbei in der Erörterung der Problemstellung aus völkerrechtlicher Perspektive. Es werden daher notwendigerweise die völkerrechtlichen Ursprünge der zollwertrechtlichen Fremdverhaltensmaxime ergründet. Im Rahmen dieser Prüfung wird insbesondere der zentralen Frage nachgegangen, ob eine völkerrechtliche Auslegungsmethode existiert, die Rückschlüsse auf die systematische Durchführung des Fremdvergleichs im Zollwertrecht zulässt.

Des Weiteren bedarf es in dem Zusammenhang der Auseinandersetzung mit der Frage, ob nachträgliche Verrechnungspreisänderungen als Preisbeeinflussung im zollwertrechtlichen Sinne gelten können.

Um dem Thema der Arbeit gerecht zu werden, werden ebenso die Fragen aufgeworfen, in welchem Verhältnis der zollrechtliche Transaktionswert und der steuerliche Verrechnungspreis zueinander stehen und inwieweit internationale Organisationen zur Harmonisierung beider Beträge Stellung beziehen.

Wo es zum Verständnis der komplexen Materie oder der Erarbeitung von Lösungsansätzen erforderlich ist, schlägt die Arbeit eine Brücke von den völkerrechtlichen Zollwertregelungen zur supranationalen Zollgesetzgebung der EU sowie zu den nationalen Zollbestimmungen oder nationalen bzw. völkerrechtlichen Steuervorschriften einzelner Staaten.

Mit den nachfolgenden Ausführungen soll zunächst grundlegend in die Problemstellung eingeführt werden.

1.1 Abgrenzung des Wertzolls vom spezifischen Zoll

Zölle sind seit jeher in den unterschiedlichsten Staatswesen bekannt. Dienten sie doch in ihrer ältesten Funktion vornehmlich als Staatseinnahmen (Finanz- und Fiskalzölle).² Die Abgabenerhebung mittels eines Wertzolls gehört dabei zu einer der ältesten überlieferten Formen der Verzollung.³ So bemaß sich etwa der Zoll

2 Vgl. Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 2, Kommentierungen, Fach 4100, 1994, Rz. 5.

3 Müller-Eiselt / Vonderbank, a.a.O., Rz. 12, führen in Fn. 15 einige Beispiele auf, die darauf hindeuten, dass die Verzollung nach dem Wert „nach den uns überlieferten Quellen die älteste Form der Zollerhebung“ ist.

an den Außen- und Binnengrenzen der fünf großen Zollbezirke im gesamten Römischen Reich in der Regel auf 2,5 % des Warenwertes.⁴ Gleichwohl legen zahlreiche historische Urkunden und Archivalien zur Zollerhebung Zeugnis davon ab, dass die Verzollungsmodalitäten in den Jahrtausende alten Hochkulturen Ägyptens, Syriens und Palästinas, Mesopotamiens sowie im hellenistischen Kleinasien äußerst vielgestaltig und mitunter alles andere als leicht ergründlich waren.⁵

Pendant des Wertzolls ist der spezifische Zoll. Während der Wertzoll anhand von Prozentsätzen (Hundertteilen) des Wertes oder Preises eines zollbaren Gutes berechnet wird, liegen der Ermittlung des spezifischen Zolls bestimmte Gewichts-, Maß- und Stückerheiten zugrunde.⁶ Vor dem Zweiten Weltkrieg spielte der Wert im Zolltarif „nur eine ganz untergeordnete, mehr ausnahmsweise Rolle“⁷. Spezifische Zölle und darunter vornehmlich Gewichtszölle waren dagegen die Regel. Der Vorteil eines solchen spezifischen Zolls liegt in der Gleichmäßigkeit der Besteuerung mit der Folge uneingeschränkter Wettbewerbsneutralität. Nach dem Zweiten Weltkrieg trat der bis dato nahezu ausschließlich der Zollerhebung zugrunde liegende Einnahmeerzielungszweck hinter dem Schutz und der Förderung der heimischen Industrie zurück.⁸ Diese neuen Zielsetzungen konnten mit einem Wertzollsystem, das sich fortan in immer mehr Staaten durchsetzte, besser erreicht werden.⁹ Beispielsweise wurden nun auch Preisschwankungen durch Qualitätsunterschiede eingeführter Waren in der Zollwertbemessung berücksichtigt.¹⁰

4 Vgl. Reinhard Wolters, in: Hilmar Klinkott / Sabine Kubisch / Renate Müller-Wollermann, *Geschenke und Steuern, Zölle und Tribute – Antike Abgabenformen in Anspruch und Wirklichkeit* – Leiden 2007, S. 418; aufgrund des beträchtlichen Handelsvolumens mit Luxusprodukten (z.B. Gewürzen, Edelsteinen oder Seide) an der Ostgrenze des Römischen Reichs sei ergänzend erwähnt, dass der Zollsatz hier 25 % betrug.

5 Vgl. z.B. bei Stefan Schreiner, in: Hilmar Klinkott / Sabine Kubisch / Renate Müller-Wollermann, *Geschenke und Steuern, a.a.O.*, S. 162 ff., die in der rabbinischen Literatur erörterte Frage, wann ein Zöllner mit einem Räuber gleichzusetzen ist oder a.a.O. auf S. 95 ff. die Ausführungen von Renate Müller-Wollermann zum aramäischen Zollregister oder Hilmar Klinkotts a.a.O. auf S. 280 im Achaimenidenreich festgestellte „Unregelmäßigkeit in Höhe und Zahlung“ von Zöllen.

6 Vgl. Roman Muziol, *Die neuere Entwicklung des Wertzolls in der Weltwirtschaft*, *Weltwirtschaftliches Archiv*, 1952, Bd. 69, S. 92, 94.

7 F. W. R. Zimmermann, *Wert und Wertabmessung im allgemeinen sowie Wertfeststellung des staatlichen Finanzvermögens nach dem Ertrage im besonderen*, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 1. Januar 1919, Jahrg. 36, Bd. 1, S. 1, 14.

8 Vgl. Wolfgang Hahnfeld, *Die Erläuterungen zur Brüsseler Begriffsbestimmung über den Zollwert der Waren*, *ZfZ* 1974, S. 226, 230.

9 Ebda.

10 Ebda.

1.2 Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (GATT 1947)

Das Ende des 2. Weltkrieges leitete zugleich eine Zeitenwende auf dem Gebiet des Welthandels ein.

Um „künftige Geschlechter vor der Geißel des Krieges zu bewahren“¹¹, unterzeichneten am 26. Juni 1945 in San Francisco 50 Staaten den Gründungsvertrag (Charta) der Vereinten Nationen. In Art. 1 Nr. 3 ihrer Charta haben sich die Vereinten Nationen u.a. das Ziel gesetzt, „eine internationale Zusammenarbeit herbeizuführen, um internationale Probleme wirtschaftlicher [...] Art zu lösen“.

Eigentlich war parallel zur Gründung der Organisation der Vereinten Nationen (Engl.: „United Nations“, abgekürzt: UN) die Gründung der internationalen Handelsorganisation (Engl.: „International Trade Organization“, abgekürzt: ITO) geplant, deren Satzung die sog. Havanna-Charta aus dem Jahr 1948 bilden sollte. Hierfür fehlte dem Präsidenten der USA seinerzeit jedoch die Abschlussvollmacht.¹²

Der Weg zur Erreichung des o.g. Ziels einer internationalen wirtschaftlichen Zusammenarbeit führte am 30. Oktober 1947 in Genf daher zum Abschluss des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (Engl.: General Agreement on Tariffs and Trade, abgekürzt: „GATT 1947“).¹³ Aus völkerrechtlicher Sicht handelt es sich beim GATT 1947 formell um ein Freihandelsabkommen, zu dessen Abschluss der amerikanische Präsident befugt war. Ursprünglich war das GATT nur als Provisorium bis zum Inkrafttreten der Havanna-Charta angelegt. Angesichts des fehlenden Verhandlungsmandats und des zu erwartenden Widerstands im amerikanischen Kongress ratifizierte der amerikanische Präsident die Havanna-Charta aber nicht, was zur Konsequenz hatte, dass diese auch nicht in Kraft treten konnte.¹⁴ Trotz seines (langjährigen) provisorischen Charakters erlangte der völkerrechtliche Vertrag des Freihandelsabkommens GATT 1947 in der Folge „auf

11 UN, Charta der Vereinten Nationen (BGBl. II 1973, S. 431), Präambel, abrufbar unter: <https://www.unric.org/html/german/pdf/charta.pdf> (Stand: 08.05.2018).

12 Vgl. Matthias Ruffert / Christian Walter, Institutionalisiertes Völkerrecht – Das Recht der internationalen Organisationen und seine wichtigsten Anwendungsfelder, 2. Aufl., München 2015, S. 242, Rz. 643.

13 Werner Meng sieht im GATT ein „Bollwerk gegen wirtschaftliches Chaos“ nach dem Zweiten Weltkrieg, s. mit weiteren Erläuterungen Werner Meng, in: Martin Klein / ders. / Reinhard Rode, Die Neue Welthandelsordnung der WTO, Schriftenreihe Internationale Wirtschaftspolitik, Bd. 1, Amsterdam 1998, S. 20.

14 Vgl. Wolfgang Benedek (Habil.-Schr. Univ. Graz), Die Rechtsordnung des GATT aus völkerrechtlicher Sicht, Berlin, Heidelberg, New York u.a. 1990, S. 30, in: Rudolf Bernhardt / Jochen Abr. Frowein / Helmut Steinberger, Beiträge zum ausländischen öffentlichen

gewohnheitsrechtlichem Wege die zusätzliche Funktion einer Satzung der internationalen Organisation des GATT.¹⁵ Dem GATT 1947 haftete demgemäß nach einhelliger Auffassung unter GATT-Juristen¹⁶ auch schon vor Gründung der WTO im Jahr 1994 eine Dichotomie als völkerrechtlicher Vertrag und internationale Organisation an.

Die 23 Staaten, die im Jahr 1947 in den Vertragsschluss des GATT einwilligten, verfolgten u.a. das Ziel der gegenseitigen Vorteilsgewährung, der Herabsetzung von Handelsschranken und der Abschaffung von Diskriminierungen auf dem Gebiet des internationalen Handels.¹⁷ Dafür war ein gemeinsames Verständnis der Gründerstaaten des GATT zur Zollwertbestimmung unabdingbar.

1.3 Art. VII GATT 1947

Art. VII GATT enthält einen multilateralen Konsens über Wertverzollungsgrundsätze und erweist sich als erste internationale Vereinbarung über den Zollwert. Art. VII Ziff. 2 lit. a) GATT legt hierbei fest, dass der Zollwert eingeführter Waren aufgrund des wirklichen Wertes („actual value“) der eingeführten Ware, für die der Zoll berechnet wird, oder aufgrund des Wertes gleichartiger Waren, nicht aber aufgrund des Wertes von Waren inländischen Ursprungs oder aufgrund willkürlich angenommener oder fiktiver Werte ermittelt werden soll.

Der wirkliche Wert einer Ware soll gem. Art. VII Ziff. 2 lit. b) S. 1 GATT der Preis sein, zu dem diese oder eine gleichartige Ware im normalen Handelsverkehr unter Bedingungen des freien Wettbewerbs in dem durch die Rechtsvorschriften des Einfuhrlandes bestimmten Zeitpunkt und Ort verkauft oder angeboten wird. Soweit der Preis dieser Waren oder gleichartiger Waren von der Menge abhängt, auf die sich ein bestimmtes Geschäft bezieht, soll sich der zugrunde zu legende

Recht und Völkerrecht, Max-Planck-Institut für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht, Bd. 100.

- 15 Wolfgang Benedek (Habil.-Schr. Univ. Graz), Die Rechtsordnung des GATT aus völkerrechtlicher Sicht, a.a.O., S. 249 m. w. N.; zur gewohnheitsrechtlichen Entstehungsweise internationaler Organisationen vgl. grds. Werner Meng (Diss. Univ. Mainz), Das Recht der internationalen Organisationen – eine Entwicklungsstufe des Völkerrechts, zugleich eine Untersuchung zur Rechtsnatur des Rechtes der Europäischen Gemeinschaften, Baden-Baden 1979, S. 45.
- 16 Vgl. statt vieler Frieder Roessler, The Competence of GATT, JWTL, 1987, S. 73, 81 oder Olivier Long, Law and its Limitations in the GATT Multilateral Trade System, Dordrecht u.a. 1985, S. 45.
- 17 Vgl. GATT, Text of the General Agreement on Tariffs and Trade, Geneva 1986, Preamble, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_e.pdf (Stand: 08.05.2018).

Preis gem. Art. VII Ziff. 2 lit. b) S. 2 GATT nach der von dem Einfuhrland einmal bindend getroffenen Wahl beziehen

- (I) entweder auf vergleichbare Mengen oder
- (II) auf Mengen, die für den Importeur wenigstens ebenso günstig festgesetzt sind, als wenn das größte Volumen dieser Waren genommen würde, das tatsächlich zwischen dem Ausfuhrland und dem Einfuhrland Gegenstand von Handelsgeschäften gewesen ist.

Wenn es unmöglich ist, den wirklichen Wert entsprechend den Vorschriften des vorstehenden Absatzes zu bestimmen, so soll Art. VII Ziff. 2 lit. c) GATT zufolge der Zollwert auf Grund eines nachprüfbaren Wertes festgelegt werden, der dem Zollwert möglichst nahekommt.

Die Unterscheidungsmerkmale und Methoden, die zur Bestimmung des Wertes von Erzeugnissen dienen, welche Zöllen oder anderen Abgaben oder Beschränkungen unterliegen, die auf dem Wert oder einer sonstigen Art der Wertbemessung beruhen, sollen laut Art. VII Ziff. 5 GATT dauernden Charakter haben und in dem Umfange veröffentlicht werden, der notwendig ist, um den Handeltreibenden die Ermittlung des Zollwertes mit hinreichender Sicherheit zu ermöglichen.¹⁸

1.4 Art. 35 nebst Anlage P der Havanna-Charta

Auf der Konferenz der Vereinten Nationen über Handel und Beschäftigung vom 21. November 1947 bis 24. März 1948 in Havanna überprüften die Teilnehmerstaaten die GATT-Vereinbarungen und erarbeiteten die sogenannte Havanna-Charta. Eigentlich sollte das GATT 1947 Teil der Havanna-Charta für die ITO werden.¹⁹ Obwohl 54 Staaten die Havanna-Charta unterzeichneten, trat sie jedoch aufgrund von Widerständen in den USA, deren damaliger Präsident Truman das Abkommen dem Kongress nicht zur Unterzeichnung vorlegte, nie in Kraft.²⁰

18 Kritische Anmerkung: Diese Transparenzverpflichtung wird praktisch durch größtenteils nicht frei sondern nur gegen Gebühr zugängliche Veröffentlichungen der WCO zur Zollwertbemessung (z.B. WCO-Datenbank „Customs Valuation Compendium“, welche die Entscheidungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert enthält) konterkariert.

19 Vgl. WTO, GATT 1947 and GATT 1994: what's the difference ?, Geneva (ohne Datumsangabe), abrufbar unter: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legalexplgatt1947_e.htm (Stand: 08.05.2018).

20 Vgl. hierzu u.a. Rainer Hofmann, Skript Internationales Wirtschaftsrecht 2014/2015, 3. Teil: Das WTO/GATT-System, § 6. Entwicklung des WTO/GATT-Systems/ Einführung in das System des Welthandelsrechts, Kap. III, S. 3, Fn. 7, abrufbar unter: http://www.jura.uni-frankfurt.de/53059930/_-6-Einfuehrung-in-das-System-des-Welthandelsrechts_WiSe-2014_151.pdf (Stand: 08.05.2018). Die Havanna-Charta ist bei den Vereinten Nationen in der

Dennoch erhebt sich die Frage, ob die Havanna-Charta das Zollwertrecht begrifflich oder methodisch weiter als in Art. VII GATT 1947 ausdifferenzierte und sich bereits zum Umgang mit Transaktionen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien positionierte. Art. 35 der Havanna-Charta geht zwar auf den Zollwert ein, gibt Art. VII GATT (s. Tz. 1.3 dieses Kapitels) aber nahezu inhaltsgleich wieder. Beide Artikel konkretisieren noch nicht, wie die auslegungsbedürftige Definition des Zollwerts für dessen methodische Ermittlung anzuwenden ist, sondern stellen lediglich allgemeine Leitlinien auf. Anlage P der Havanna-Charta enthält allerdings Anmerkungen zur Auslegung. Nach der Erl. Anm. 3 unter Ziff. 3 zu Art. 35 der Havanna-Charta hätte deren Ziff. 3 lit. b)²¹ einem Mitgliedstaat zugestanden, den Ausdruck „im normalen Handelsverkehr“ in Verbindung mit der Fassung „unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs“ dahin auszulegen, dass hierdurch jedes Geschäft ausgeschlossen ist, bei dem Käufer und Verkäufer nicht voneinander unabhängig sind und bei dem der (gezahlte oder zu zahlende) Preis nicht die einzige Gegenleistung ist. Die Vorschrift der „Bedingungen des freien Wettbewerbs“ hätte es den Mitgliedstaaten zudem ermöglicht, solche Verkaufspreise nicht zu berücksichtigen, die Sonderrabatte aufweisen, die lediglich Alleinvertretern gewährt werden (Anm. 4, Ziff. 3 zu Art. 35 Havanna-Charta).

1.5 Vermächtnis der Brüsseler Studiengruppe

Zwecks Fortsetzung der internationalen Zusammenarbeit in Bezug auf zollrechtliche Bewertungsmethoden konstituierte sich 1947 in Brüssel eine Studiengruppe, welche die Weichen für eine Europäische Zollunion stellen sollte. Im Zuge dessen kam dem einberufenen Unterausschuss für den Zollwert u.a. die Aufgabe zu, „eine auf cif-Basis abgestellte, in einer Zollunion anwendbare Begriffsbestimmung des Wertes auszuarbeiten [...]“.²² Auch wenn das Vorhaben der Gründung einer Europäischen Zollunion letztlich misslang, entwarf der Unterausschuss für den Zollwert die drei nachstehend genannten Abkommen²³, die für die weitere Entwicklung des Zollwesens und des Welthandels richtungsweisend waren:

Schlussakte zur Konferenz über Handel und Beschäftigung in Havanna vom 21. Nov. 1947 bis 24. März 1948 unter der Kennung E/Conf. 2/78 hinterlegt. Sie ist als Reproduktion abrufbar unter: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/havana_e.pdf (Stand: 08.05.2018).

21 Art. 35 Ziff. 3 lit. b) Havanna-Charta entspricht Art. VII Ziff. 2 lit. b) GATT.

22 Wolfgang Hahnfeld, Die Erläuterungen zur Brüsseler Begriffsbestimmung über den Zollwert der Waren, ZfZ 1974, S. 226, 231.

23 Die drei Abkommen über den Zollwert der Waren sind Bestandteile des Gesetzes über internationale Vereinbarungen auf dem Gebiete des Zollwesens, welches am 18. Januar 1952 im deutschen BGBl. II 1952, S. 1, veröffentlicht wurde.

- Abkommen über die Gründung eines Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens (abgekürzt: RZZ, auch Brüsseler Zollrat genannt)²⁴
- Abkommen über den Zollwert der Waren (Anlage I: Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwertes, nachstehend abgekürzt: BBZ, und Anlage II: Erläuternde Anmerkungen zur Begriffsbestimmung des Zollwertes, nachstehend abgekürzt: Erl. Anm.)
- Abkommen über das Zollltarifschema für die Einreihung der Waren in die Zollltarife

In Anbetracht des zollwertrechtlichen Schwerpunkts der Arbeit ist das Abkommen über den Zollwert der Waren²⁵ von besonderem Interesse. Anlage I dieses Abkommens dient dem alleinigen Zweck, erstmalig auf internationaler Ebene eine Begriffsbestimmung des Zollwertes abzufassen.²⁶ Diese soll im Weiteren genauer betrachtet werden.

1.5.1 Festlegung des Wertbegriffs

Voraussetzung für eine Einigung auf eine erste internationale Begriffsbestimmung über den Zollwert war zunächst ein einhelliges Verständnis der in Brüssel zusammen gekommenen Regierungsvertreter über den zu normierenden Wertbegriff. Es stand die Frage im Raum, ob von einem „positiven“ Wertbegriff (Tz. 1.5.1.1 dieses Kapitels) oder einem „theoretischen“ Wertbegriff (Tz. 1.5.1.2 dieses Kapitels) ausgegangen werden soll.

1.5.1.1 Positiver Wertbegriff

Unter dem positiven Wertbegriff ist der Preis zu verstehen, zu dem die zu bewertende Ware verkauft wird, oder, wenn dieser Preis durch zwischen dem Käufer und dem Verkäufer bestehende besondere Beziehungen beeinflusst ist, der nicht

24 Vgl. hierzu grundlegend Eberhard Dorsch, Der Brüsseler Zollrat, ZfZ 1985, S. 294, 322.

25 Das Brüsseler Abkommen über den Zollwert der Waren (BGBl. II 1952, S. 8) wurde am 15. Dezember 1950 von den beteiligten Regierungsvertretern unterzeichnet und trat am 28. Juli 1953 offiziell in Kraft. In Deutschland kamen die Brüsseler Wertzollvorschriften aber bereits am 1. Oktober 1951 zur Anwendung, vgl. die Vorschriften über die Wertverzollung in Art. II (§§ 5-12) i.V.m. § 20 Zollltarifgesetz vom 16. August 1951 (BGBl. I 1951, S. 527) sowie die Verordnung zur Durchführung des Art. II des Zollltarifgesetzes (Wertzollordnung) vom 21. September 1951 (BGBl. I 1951, S. 835).

26 Vgl. Customs Co-operation Council, Explanatory notes to the Brussels definition of value, Brussels 1971, Foreword, S. III.

durch solche Beziehungen beeinflusste Preis, zu dem eine gleichartige Ware verkauft wird.²⁷

1.5.1.2 Theoretischer Wertbegriff

Der theoretische Wertbegriff sieht dagegen den Preis als maßgebend an, zu dem die zu bewertende Ware unter angenommenen Bedingungen (u.a. der Unabhängigkeit des Käufers vom Verkäufer) verkauft werden würde.²⁸

Die Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwerts folgte dem theoretischen Wertbegriff. Diesem zufolge galt der übliche Wettbewerbspreis als Normalpreis, welcher die Grundlage der Zollwertbestimmung bildete. Der unter Vertragspartnern ausgehandelte Preis musste sich an diesem üblichen Wettbewerbspreis messen lassen. Wicht der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis vom üblichen Wettbewerbspreis ab, nahm die Zollverwaltung entsprechende Berichtigungen vor. Der praktische Umgang mit diesem abstrakten Normengebilde schürte allerlei Konflikte und streitige Auseinandersetzungen zwischen Einführern und Zollstellen.²⁹ Um den internationalen Handel nicht durch ein „überzüchtetes“ und unberechenbares Zollwertsystem zu paralysieren, kristallisierte sich nach der GATT-Verhandlungsrunde im September 1973 in Tokio eine allmähliche Abkehr vom theoretischen Wertbegriff heraus.³⁰

1.5.2 Wesentliche Wertelemente

1.5.2.1 Preis

Die Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwertes beruht auf der Vorstellung eines theoretischen Kaufvertrages. Der in einem solchen Vertrag vereinbarte Preis wird als der Preis angesehen, welchen die Waren bei einem Verkauf im freien Wettbewerb der Marktkräfte unter voneinander unabhängigen Vertragspartnern erzielt hätten.³¹

Nach der Erläuternden Anmerkung 5 zu Art. I BBZ bezweckt die Begriffsbestimmung des Wertes, die Berechnung der Zollabgaben in allen Fällen zu dem Preise zu ermöglichen, zu welchem ein Käufer die eingeführte Ware bei einem Verkauf

27 Vgl. Wolfgang Hahnfeld, a.a.O., S. 233.

28 Vgl. Wolfgang Hahnfeld, a.a.O., S. 233.

29 Vgl. Müller-Eiselt / Vonderbank, a.a.O., Rz. 25.

30 Vgl. Müller-Eiselt / Vonderbank, a.a.O., Rz. 27-30.

31 Vgl. Customs Co-operation Council, Explanatory notes to the Brussels definition of value, Brussels 1971, Chapter IV, S. 20.

auf dem freien Markt im Hafen oder am Ort der Einfuhr in das Gebiet des Einfuhrlandes erwerben kann.

1.5.2.2 Zeit

Die Waren werden in dem Zeitpunkt bewertet, in dem die Zollschuld fällig wird (vgl. Art. I Abs. 1 BBZ).

1.5.2.3 Ort

Im Hafen oder am Ort des Verbringens in das Einfuhrland erfolgt die Warenbewertung (vgl. Art. I Abs. 2 lit. a) BBZ). Bis hierhin hat der Verkäufer nach Art. I Abs. 2 lit. b) BBZ alle Lasten zu tragen und in den Preis einzuschließen, die sich auf den Verkauf und auf die Lieferung beziehen. Der Käufer hat dagegen laut Art. I Abs. 2 lit. c) BBZ die im Einfuhrland fälligen Zölle und Abgaben zu tragen, die somit im Preis nicht eingeschlossen sind. Der Ort des Kaufvertragsschlusses ist für die Bewertung irrelevant.³²

1.5.2.4 Menge

Eine Normmenge schreibt die Brüsseler Begriffsbestimmung nicht vor. Sie unterstellt vielmehr, dass sich der Verkaufspreis auf die Menge der zu bewertenden Waren bezieht (vgl. Erl. Anm. 3 zu Art. I BBZ).

1.5.2.5 Vertragsbedingungen und Handelsstufe

Für die exakte Bestimmung des Zollwertes liefern das bisherige Schicksal der Ware sowie die Vertragsbedingungen, zu denen diese veräußert wird, wichtige Erkenntnisse.³³ Einfuhrpreise können je nach kaufmännischer Ebene bzw. Handelsstufe, auf welcher das Kaufgeschäft zustande gekommen ist, variieren. Auch ohne dass die Handelsstufe expressis verbis als Element des Zollwertes in der Brüsseler Begriffsbestimmung erwähnt wird, ist deren Ermittlung unumgänglich.³⁴ Sie muss sich auf die Umstände und Tatsachen der Einfuhr der zu bewertenden Waren stützen.³⁵

32 Vgl. Customs Co-operation Council, Explanatory notes to the Brussels definition of value, Brussels 1971, Chapter IV, S. 22.

33 Vgl. Wolfgang Hahnfeld, a.a.O., S. 235.

34 Vgl. Customs Co-operation Council, a.a.O., S. 23.

35 Vgl. Customs Co-operation Council, a.a.O., S. 23.

1.5.3 Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwertes

Für die Wertverzollung gilt als Wert der eingeführten Waren nach Art. I Abs. 1 BBZ der Normalpreis, d.h. derjenige Preis, der für diese Waren im Zeitpunkt der Fälligkeit der Zollschuld bei einem Verkauf auf dem freien Markt zwischen einem Käufer und einem Verkäufer, die voneinander unabhängig sind, erzielt werden kann.

1.5.4 Verbundenheit nach der Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwertes

Zwei Personen gelten nach Art. II Abs. 2 BBZ als geschäftlich miteinander verbunden, wenn eine von ihnen irgendwie am Geschäftsbetrieb der anderen interessiert ist oder wenn sie beide irgendwie an einem Geschäftsbetrieb gemeinsam interessiert sind oder wenn eine dritte Person an den Geschäftsbetrieben beider interessiert ist, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob es sich um unmittelbare oder mittelbare Interessen handelt.

1.5.5 Unbedenklichkeit des Bona-fide-Kaufgeschäfts

Die Anwendung der Begriffsbestimmung erfordert gem. der Erl. Anm. 5 Abs. 2 S. 1 zu Art. I BBZ eine Untersuchung der Preise, die im Augenblick der Bewertung handelsüblich sind. Wenn über die eingeführten Waren ein ordnungsmäßiger Kaufvertrag ohne Täuschungsabsicht geschlossen worden ist, kann daher nach der Erl. Anm. 5 Abs. 2 S. 2 zu Art. I BBZ der in der Praxis aufgrund dieses Kaufvertrags gezahlte oder zu zahlende Preis im Allgemeinen als verwertbarer Anhalt für den in der Begriffsbestimmung erwähnten Normalpreis angesehen werden. Die Erl. Anm. 5 Abs. 2 S. 3 zu Art. I BBZ empfiehlt den Zollbehörden vorbehaltlich bestimmter Vorsichtsmaßnahmen und etwaiger Berichtigungen, unter dieser Voraussetzung den gezahlten oder zu zahlenden Preis unbedenklich als Bewertungsgrundlage heranzuziehen und diesen Preis als Wert der betreffenden Ware anzuerkennen. Haben sich die im freien Wettbewerb stehenden Kaufvertragsparteien (Verkäufer und Käufer) gutgläubig auf einen Preis geeinigt, der dem handelsüblichen Marktpreis entspricht oder zumindest keine fiktiven Elemente (z.B. ungewöhnliche Skonten oder andere Nachlässe) beinhaltet, so liegt ein sog. Bona-fide-Kaufgeschäft³⁶ vor. Letzteres erscheint als normalpreisverprobt und damit zollwertrechtlich anerkennenswert.

36 Hierbei handelt es sich um ein Kaufgeschäft, bei dem die Vertragspartner guten Glaubens (lateinisch zu: bonus = gut und fides = Glaube) sind, d.h. keine Anzeichen für etwaige Preismanipulationen bestehen.

1.6 GATT-Zollwert-Kodex (GZK)

Die im September 1973 begonnenen Verhandlungen der 7. GATT-Handelskonferenz (sog. Tokio-Runde)³⁷ öffneten ein neues Kapitel in der Geschichte des Zollwertes.

Die Verhandlungsteilnehmer sahen sich der zollwertrechtlichen Forderung von Ein- und Ausfuhrern ausgesetzt, die „[...] ein System [suchten], welches den Handel dadurch fördere und erleichtere, dass die Zollbewertung so einfach und vorhersehbar wie möglich sei und damit vermieden werde, die Bewertung als eine Methode der Abgabebemessung auf willkürlicher und diskriminierender Grundlage zu gebrauchen.“³⁸

Da weder die Mitglieder des Brüsseler Zollrates³⁹ noch andere wichtige Handelsnationen wie die USA oder Kanada für ihre eigenen Zollwertsysteme genügend Zuspruch unter den 99 Teilnehmerländern fanden, setzte sich weder die Brüsseler Begriffsbestimmung noch etwa das „American-Selling-Price-System“⁴⁰ oder das

37 Die Bezeichnung der einzelnen GATT-Handelskonferenzen von 1947 bis 1994 sowie deren Verhandlungsgegenstände kann der Übersicht von Stephan Hobe unter: http://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=7&ved=0CEMQFjAGahUKEwjsnb-Pj-rIAhVMfxoKHWbcBoY&url=http%3A%2F%2Fwww.uni-koeln.de%2Fjur-fak%2Finstluft%2Fzwei002.doc&usq=AFQjCNG9po6mEsgTG7VDNkJ8_DqSyVJpHg (Stand: 08.05.2018) entnommen werden.

38 Vom Verfasser in die deutsche Sprache übersetztes Zitat aus: Saul L. Sherman / Hinrich Glashoff, Customs valuation: Commentary on the GATT customs valuation code, ICC Publishing, Paris / Frankreich, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer / Niederlande, 1988, S. 51, Rz. 3, im englischsprachigen Original wie folgt: “Importers and Exporters sought a system which would promote and facilitate trade by making customs valuation as simple and predictable as possible and would prevent valuation from being used as a method of assessing duties on an arbitrary or discriminatory basis.” Zitat teilweise aufgegriffen von Yukyun Shin, in: A Review of Controversial Cases requiring Uniformity in the Interpretation and Application of the WTO Agreement on Customs Valuation, The Journal of World Intellectual Property, Vol. 2, Issue 2, 1999, S. 285.

39 Bis 1980 ratifizierten die folgenden Staaten (Mitglieder des Brüsseler Zollrats) das Abkommen über den Zollwert mitsamt der Brüsseler Begriffsbestimmung: Algerien, Belgien, Dänemark, Bundesrepublik Deutschland, Elfenbeinküste, Finnland, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Haiti, Irland, Italien, Japan, Jugoslawien, Kenia, Korea, Luxemburg, Niederlande, Nigeria, Norwegen, Österreich, Pakistan, Portugal, Ruanda, Schweden, Senegal, Spanien, Tansania, Türkei, Tunesien, Uganda, Zaire und Zypern. Nach 1980 trat noch Israel dem Abkommen bei. S. hierzu Müller-Eiselt / Vonderbank, a.a.O., Rz. 23, Fn. 26.

40 Das für chemische und einige andere Produkte geltende „American-Selling-Price-System“ legte dem Zollwert eingeführter Waren den Verkaufspreis von in den USA heimischen Konkurrenzprodukten zugrunde. Auf diese Weise kontrollierten die in den USA heimischen Produzenten indirekt den Zollwert des ausländischen Wettbewerbers. Diese Methode der Zollwertermittlung ist nach Art. 7 Abs. 2 lit. a) GZK verboten. Vgl. zur „American-Selling-

kanadische „Fair Market Value“-Konzept⁴¹ durch. Im November 1977 entwarf die EWG-Kommission einen Kodex, der ein völlig neues System für die Zollwertermittlung vorsah. Hiernach sollte die Bewertung einer Ware an den Rechnungspreis und nicht mehr an den Normalpreis anknüpfen.⁴² Die Bewertungsmethode nach dem theoretischen Wert wurde damit in der Tokio-Runde aufgegeben. Das Schlusspaket vom 12. April 1979 enthielt u.a. das „Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens“⁴³, besser bekannt und nachstehend bezeichnet als GATT-Zollwert-Kodex (GZK). Anhang I GZK enthält Erläuternde Anmerkungen (Erl. Anm.), die die einzelnen Artikel des GZK näher auslegen. Der GZK setzt u.a. einen Technischen Ausschuss für den Zollwert (Engl.: „Technical Committee on Customs Valuation“, abgekürzt: TCCV) ein, um auf fachlicher Ebene für die einheitliche Auslegung und Anwendung des GZK Sorge zu tragen. In Anhang II GZK werden dessen Aufgaben und Verfahrensvorschriften festgelegt. Anhang III GZK regelt die Einsetzung von Sondergruppen (sog. „Panels“), welche sich im Auftrag des Ausschusses⁴⁴ vornehmlich mit strittigen Fällen im Hinblick auf die Anwendung des GZK befassen und hierzu Stellung beziehen bzw. Lösungsvorschläge erarbeiten.

Galt im Brüsseler System noch das Primat des Normalpreises, der zumindest bei gleichen handelsmäßigen Umständen (weitgehend) einheitlich im Sinne eines üblichen Wettbewerbspreises als Zollwert festgesetzt wurde⁴⁵, bezieht sich das neue

Price“-Methode die kurzen Ausführungen von Saul L. Sherman / Hinrich Glashoff, a.a.O., S. 53, Rz. 14 sowie von Peter Karpenstein, Die Entwicklung des Gemeinschaftsrechts, EuR, 1980, S. 258, 265.

41 Nach dem kanadischen „Fair Market Value“-Konzept beruht der Zollwert auf dem Verkaufspreis der Waren im Inlandsmarkt des Ausfuhrlandes, vgl. hierzu sowie zu den übrigen Ergebnissen der Verhandlungen Deutscher Bundestag, Unterrichtung durch die Bundesregierung, Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat über Multilaterale Handelsverhandlungen im Rahmen des GATT (Tokio Runde): Abschlußbericht und Vorschläge von Ratsbeschlüssen sowie Anlagen I-III (auszugsweise), BT-Drs. 8/3589, S. 67, abrufbar unter: <http://dipbt.bundestag.de/doc/btd/08/035/0803589.pdf> (Stand: 08.05.2018).

42 Vgl. Deutscher Bundestag, Unterrichtung durch die Bundesregierung, Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat über Multilaterale Handelsverhandlungen im Rahmen des GATT (Tokio Runde), a.a.O., S. 67.

43 ABl. Nr. L 71 vom 17. März 1980, S. 107.

44 Hier ist die Unterscheidung zwischen „Ausschuss“ und „Technischem Ausschuss“ zu beachten: Mit dem „Ausschuss“ ist der sog. Ausschuss für den Zollwert i. S. d. Art. 18 Nr. 1 GZK und nicht der sog. Technische Ausschuss für den Zollwert i. S. d. Art. 18 Nr. 2 GZK gemeint.

45 Laut Hinrich Glashoff / Johannes Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT): Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW/AWD, 1980, S. 186, 187, Fn. 2e wurden jedoch Un-

Zollwertsystem auf den jeweiligen Einzelfall. Denkbar ist nun auch beim Vorliegen gleicher handelsmäßiger Umstände die Anerkennung unterschiedlicher Transaktionswerte (Rechnungspreise) als Zollwert und sogar die Anerkennung unterschiedlicher Zollwerte nach jeder alternativen Methode.⁴⁶

Die US-Regierung beschrieb die Situation bei der Vorlage des neuen Kodex im US-Kongress im Jahr 1979 wie folgt:

„Die Vereinbarung wurde ausgehandelt aufgrund der Unzufriedenheit in beinahe jedem Land der Welt mit dem Zollwertsystem jedes anderen Landes. Jedes derzeit bestehende Zollwertsystem auf der Welt hat umstrittene und protektionistische Merkmale, die als nichttarifäre Hemmnisse des internationalen Handels fungieren können. Die Vereinbarung legt internationale Regeln für die Zollwertbestimmung fest, welche fair, einheitlich und neutral ausgestaltet sind und welche die Verwendung von willkürlichen und fiktiven Zollwerten ausschließen.“⁴⁷

Die positive Resonanz der US-Regierung wurde von den übrigen Verhandlungsteilnehmern weithin geteilt, sodass u.a. die EWG / EG / EU den GZK in das seit dem 1. Juli 1980 jeweils gültige Zollwertrecht der Europäischen Zollunion transformierte (s. Tz. 1.6.1 dieses Kapitels).

1.6.1 Transformation in Europäisches Gemeinschafts- bzw. Unionsrecht

Durch den Beschluss 80/271/EWG vom 10. Dezember 1979 über den Abschluss der multilateralen Übereinkommen, die im Zuge der Handelsverhandlungen (GATT) von 1973 – 1979 ausgehandelt wurden, hat der Rat im Namen der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft insbesondere den GZK angenommen⁴⁸ und mit Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren (Zollwertverordnung, ZWVO 1980)⁴⁹ sowie den dazu ergangenen Durchführungsverordnungen der Kommission⁵⁰ in Gemeinschaftsrecht transformiert. Der Wortlaut der ZWVO 1980 entspricht weitgehend dem des GZK.

terschiede z.B. in der Warenmenge, der Herkunft, dem Zeitpunkt des Kaufs, der Handelsstufe des Einführers, dem Markt am Sitz des Käufers sowie Unterschiede innerhalb einer üblichen Schwankungsbreite (Preisband) von der Zollverwaltung anerkannt.

46 Vgl. Hinrich Glashoff / Johannes Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT): Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW/AWD, 1980, S. 186, 187.

47 Sog. „Statement of Administrative Action“, abgedruckt in: Saul L. Sherman / Hinrich Glashoff, a.a.O., S. 53, Rz. 10.

48 ABl. Nr. L 71 vom 17.03.1980, S. 1.

49 ABl. Nr. L 134 vom 31.05.1980, S. 1.

50 Z.B. VO (EWG) Nr. 1494/80 vom 11. Juni 1980 (sog. ErläuterungsVO), veröffentlicht im ABl. Nr. L 154 vom 21. Juni 1980, S. 3; VO (EWG) Nr. 1495/80 vom 11. Juni 1980 (sog.

Aufgrund der normativen Zusammenführung (Kodifizierung) einer Vielzahl von zollrechtlichen Bestimmungen im sog. Zollkodex (ZK)⁵¹ und der Durchführungsverordnung zum Zollkodex (ZK-DVO)⁵² trat die ZWVO 1980 am 31. Dezember 1993 außer Kraft. Deren inhaltliche Regelungen wurden jedoch ohne prinzipielle Änderungen in den ZK und die ZK-DVO übernommen. ZK und ZK-DVO galten vom 1. Januar 1994 bis 30. April 2016.

Am 9. Oktober 2013 wurde der Zollkodex der Europäischen Union (UZK) als Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates⁵³ angenommen. Die materiell-rechtlichen Bestimmungen des UZK (so auch die Zollwertvorschriften in Art. 69 – 74) sind ab dem 1. Mai 2016 wirksam und heben u.a. den ZK ab diesem Datum auf (Art. 286 Abs. 2 i. V. m. Art. 288 Abs. 2 UZK i.V.m. der Berichtigung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union⁵⁴). Die wesentlichen zollwertrechtlichen Bestimmungen, die bisher im ZK und der ZK-DVO galten, bleiben im UZK bestehen.⁵⁵

1.6.2 Rechtlicher Rahmen für die neuzeitliche Zollwertgesetzgebung

Vom 1. Juli 1980 bis in die Gegenwart hinein folgt das in der EWG / EG / EU angewandte Zollwertrecht weitgehend dem GZK. Die EWG / EG / EU übernahmen im Zuge ihrer zollwertrechtlichen Gesetzgebung (ZWVO 1980, ZK 1994, UZK 2016) stets nahezu unverändert die Regelungen des GZK. Letztgenannter stieß bei der Verabschiedung des Vertragswerks im Jahr 1979 unter den großen

EinzelfallVO), veröffentlicht im ABl. Nr. L 154 vom 21. Juni 1980, S. 14; oder VO (EWG) Nr. 1496/80 vom 11. Juni 1980 (sog. AnmeldeVO), veröffentlicht im ABl. Nr. L 154 vom 21. Juni 1980, S. 16.

51 VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, veröffentlicht im ABl. Nr. L 302 vom 19. Oktober 1992, S. 1.

52 VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, veröffentlicht im ABl. L 253 vom 11. Oktober 1993, S. 1.

53 ABl. Nr. L 269 vom 10. Oktober 2013, S. 1.

54 ABl. Nr. L 287 vom 29. Oktober 2013, S. 90.

55 Der bisherige Anhang 23 ZK-DVO (Erläuternde Anmerkungen zur Ermittlung des Zollwerts) wurde jedoch nicht in den UZK bzw. dessen delegierte Rechtsakte oder Durchführungsrechtsakte übernommen.

Handelsmächten (z.B. USA, Japan, EWG) auf Anerkennung.⁵⁶ Im Jahr 1993 gehörten dem GZK bereits 32 Mitglieder an⁵⁷, wobei ein Mitglied die EWG war, welche zu dieser Zeit 12 Staaten vertrat.⁵⁸ Demgemäß gibt der GZK einen Rahmen für die neuzeitliche Zollwertgesetzgebung vor, dessen internationaler Zusppruch sich nach Überführung in das Übereinkommen zur Errichtung der Welt-handelsorganisation (nachstehend: WTO-Übereinkommen) im Jahr 1994 nochmals beträchtlich ausweitete. So wendeten bis Ende 1995 schon 112 Mitglieder den GZK ohne Ausnahmen (Aufschub- und Vorbehaltsregelungen) an.⁵⁹ Heutzutage zählt die WTO 164 Mitglieder⁶⁰, die bis auf wenige Ausnahmen in ihrer Zollwertgesetzgebung an den GZK gebunden sind (vgl. Tz. 1.6.3 dieses Kapitels). Aus diesem Grund greifen die weiteren zollwertrechtlichen Ausführungen in der vorliegenden Abhandlung weit überwiegend auf den Regelungsgehalt dieses völkerrechtlichen Übereinkommens zurück.

1.6.3 Einbindung des GATT 1947 und des GZK in das WTO-Übereinkommen

Am 15. April 1994 unterzeichneten die Verhandlungsteilnehmer der 8. GATT-Handelskonferenz (sog. Uruguay-Runde) in Marrakesch das WTO-Übereinkommen, welches mit Beschluss des Rates vom 22.12.1994⁶¹ für die Europäische

56 Vgl. Deutscher Bundestag, Unterrichtung durch die Bundesregierung, Mitteilung der Kommission der Europäischen Gemeinschaften an den Rat über Multilaterale Handelsverhandlungen im Rahmen des GATT (Tokio Runde), a.a.O., S. 67.

57 Vgl. GATT Secretariat, Committee on Customs Valuation, Thirteenth Annual Review of the Implementation and Operation of the Agreement, VAL/W/59, Geneva, 1 October 1993, p. 5, abrufbar unter: https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/91730068.pdf (Stand: 08.05.2018).

58 Vgl. zur Anzahl der Mitgliedsstaaten der EWG die Aufstellung der Beitrittsverträge bis zum Jahr 1993 in: EU-Info.Deutschland, Europäische Wirtschaftsgemeinschaft (EWG), Berlin 2017, abrufbar unter: <http://www.eu-info.de/europa/eu-eg-ewg/EWG> (Stand: 08.05.2018).

59 Vgl. WTO, Committee on Customs Valuation, First Annual Review of the Implementation and Operation of the Agreement on Implementation of Article VII oft the General Agreeement on Tariffs and Trade 1994, G/VAL/6, Geneva, 10 January 1996, Ziff. 1 lit. a) hinsichtlich der Mitglieder ohne Aufschub- und Vorbehaltsregelungen („Members“) und Ziff. 1 lit. b) hinsichtlich der Mitglieder mit Aufschub- und Vorbehaltsregelungen („Delayed Application and Reservations“), abrufbar unter: https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S009-DP.aspx?language=E&CatalogueIdList=29029,60129,32457,44563,64012,45097,18819&CurrentCatalogueIdIndex=5&FullTextHash=&HasEnglishRecord=True&Has-FrenchRecord=True&HasSpanishRecord=True (Stand: 08.05.2018).

60 Vgl. WTO, Members and Observers, Geneva, 29 July 2016, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm (Stand: 08.05.2018).

61 ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 1.

Gemeinschaft angenommen wurde. Das GATT 1947 fand zusammen mit Rechtstexten aus den Folgejahren und weiteren sieben Auslegungsvereinbarungen zu bestimmten Artikeln Eingang in das WTO-Übereinkommen (Anhang 1A).⁶² Da der GZK aus einer solchen Auslegungsvereinbarung (und zwar zu Art. VII GATT) resultierte, wurde er gleichsam Bestandteil des WTO-Übereinkommens.⁶³

Das GATT 1994 als solches und der GZK als ein Seitenübereinkommen des GATT 1994 sind als völkerrechtliche Verträge zu qualifizieren. An dieser Rechtsnatur hat sich auch nach deren Integration in das WTO-Übereinkommen im Jahr 1994 nichts geändert. Anders als noch im GATT 1947 ist der GZK als multilaterales Handelsübereinkommen gem. Art. II Abs. 2 WTO-Übereinkommen nun jedoch für alle WTO-Mitglieder verbindlich.⁶⁴ Ausnahmen gelten gem. Art. 20 Abs. 1 GZK 1994 lediglich für Entwicklungsländer, welche keine Vertragsparteien des GZK 1980 waren. Sie können die Anwendung des GZK 1994 für einen Zeitraum von längstens fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens des WTO-Übereinkommens aufschieben. Zusätzlich können diese Entwicklungsländer nach Art. 20 Abs. 2 GZK 1994 die Anwendung des Art. 1 Abs. 2 lit. b) iii) GZK und des Art. 6 GZK für einen Zeitraum von längstens drei Jahren im Anschluss an die Anwendung aller anderen Bestimmungen des GZK 1994 aufschieben. Ebenso wird Entwicklungsländern in begrenztem Maße die Einlegung bestimmter Vorbehalte gem. Ziff. 2 bis 4 Anh. III GZK 1994 zugestanden.

62 Vgl. Ulrich Krüger, in: Eberhard Dorsch (Hrsg. Reinhart Rüsken), Kommentar Zollrecht, Bd. 1, 2001, Vor Art. 28-36 ZK, Rz. 7.

63 ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 119. Wird im weiteren Verlauf der Arbeit nur auf den „GZK“ verwiesen, betrifft dies Regelungen, die sowohl im GZK 1994 gem. ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 119 als auch im GZK 1980 gem. ABl. Nr. L 71 vom 17.03.1980, S. 107 identisch sind. Erfolgt dagegen ein Verweis auf „GZK 1994“, betrifft dieser Regelungen, die nur im GZK 1994 gem. ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 119 enthalten sind oder sich von der vorigen Fassung des GZK 1980 gem. ABl. Nr. L 71 vom 17.03.1980, S. 107 unterscheiden oder v.v..

64 Vgl. Werner Meng würdigt die nunmehr einheitliche Verpflichtungsstruktur der Mitglieder des WTO-Übereinkommens, die an alle multilateralen Handelsübereinkünfte (z.B. auch den GZK) unter dem Dach der WTO gleichermaßen gebunden sind. Sein nachfolgendes Zitat bringt es auf den Punkt: „Man kann also nicht mehr, wie nach der Tokio-Runde, einzelnen Zusatzabkommen à la carte angehören, sondern nach Art. XI und XII nur noch dem WTO-Übereinkommen selbst mit allen zugehörigen multilateralen Handelsübereinkünften.“ S. hierzu Werner Meng, in: Martin Klein / ders. / Reinhard Rode, Die Neue Welthandelsordnung der WTO, WTO-Recht als Steuerungsmechanismus der Neuen Welthandelsordnung, Internationale Wirtschaftspolitik, Bd. 1, Amsterdam 1998, S. 48.

1.6.4 Transaktionswertmethode und Methodenhierarchie der Zollwertermittlung

Die Transaktionswertmethode ist die vorrangige Methode der Zollwertermittlung. Jede Zollwertermittlung beginnt mit der Prüfung, ob die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regel-Methode vorliegen. In 95 % aller Fälle findet die Zollwertfeststellung nach dem Transaktionswert statt.⁶⁵ Die Folgemethoden kommen erst zum Zuge, wenn die Transaktionswertmethode tatbestandlich ausscheidet.

Gem. Art. 1 Abs. 1 GZK ist der Zollwert eingeführter Waren der „Transaktionswert“⁶⁶, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis⁶⁷, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß Artikel 8 GZK und unter der Voraussetzung, dass keiner der vier Ausschlussstatbestände gem. Art. 1 Abs. 1 lit. a) – d) vorliegt. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Transaktionswertmethode sind der Tz. 1.6.4.1 dieses Kapitels und die Voraussetzungen für die Anwendung der Folgemethoden der Tz. 1.6.4.2 dieses Kapitels zu entnehmen.

1.6.4.1 Voraussetzungen für die Anwendung der Transaktionswertmethode (Art. 1 GZK)

Im Folgenden werden die Voraussetzungen für die Anwendung der Transaktionswertmethode gem. Art. 1 Abs. 1 GZK dargestellt.

1.6.4.1.1 Eingeführte Waren

Nur Waren, d.h. bewegliche Gegenstände und elektrischer Strom⁶⁸, können der Verzollung unterliegen, wenn sie tatsächlich in das Zollgebiet des Einfuhrlandes verbracht werden.⁶⁹

65 Vgl. Müller-Eiselt / Vonderbank, a.a.O., Rz. 46; vgl. ebenso die tabellarisch aufbereiteten Ergebnisse einer GATT-Befragung zur prozentualen Anwendungshäufigkeit der Zollwertmethoden aus dem Jahr 1982 in Saul L. Sherman / Hinrich Glashoff, a.a.O., S. 199, Rz. 617 mit genauem Quellverweis in Fn. 140.

66 Umfassend behandelt u.a. von Hinrich Glashoff / Johannes Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT): Transaktionswert, RIW/AWD 1979, S. 832.

67 Das bedeutet: Der sog. „Kontraktpreis“ bzw. „Rechnungspreis“ werde „bei den meisten Einführen [...] dem Transaktionswert entsprechen und [könne] als Zollwert anerkannt werden [...]“, wie Hinrich Glashoff / Johannes Haubenreisser, in: Neues Zollwert-System (GATT): Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW/AWD 1980, S. 186, 187, prognostizierten.

68 Vgl. Abs. 5 Uabs. 1 DV Zollwertrecht, abgedruckt in: VSF Z 5101.

69 Vgl. Abs. 5 Uabs. 2 DV Zollwertrecht, abgedruckt in: VSF Z 5101.

1.6.4.1.2 Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland

Die Transaktion, die zur Ausfuhr der Ware in das Einfuhrland⁷⁰ führt, muss als „Kaufgeschäft“ anzusehen sein. Der Passus „Verkauf zur Ausfuhr“ ist mithin gleichbedeutend mit „Kauf zur Einfuhr“. Im Weiteren wird somit eruiert, wie der Begriff „Kaufgeschäft“ im Übereinkommen zu verstehen ist.

Der Technische Ausschuss für den Zollwert sieht eine „Grundtendenz des Übereinkommens, den Transaktionswert eingeführter Waren in größtmöglichem Umfang für Bewertungszwecke heranzuziehen“⁷¹. Dies sei zu erreichen, indem „der Begriff «Kaufgeschäft» im weitesten Sinne ausgelegt wird.“⁷²

Die Dienstvorschrift der deutschen Zollverwaltung zum Zollwertrecht geht vom Vorliegen eines Kaufgeschäfts aus, wenn der Verkäufer sich verpflichtet, dem Käufer das Eigentum an der Ware zu verschaffen und der Käufer hierfür einen vereinbarten Kaufpreis zu zahlen hat (Abs. 6 Uabs. 1 DV Zollwert VSF Z 5101).

Werk- und Werklieferungsverträge stehen dabei den Kaufverträgen gleich, sofern die Werkleistung außerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft erbracht wurde (Abs. 6 Uabs. 2 DV Zollwert VSF Z 5101).

Der zollwertrechtlich relevante Vertrag muss im Zeitpunkt der Zollschuldentstehung mit dem Ziel der Ausfuhr der Waren in das Zollgebiet des Einfuhrlandes abgeschlossen worden sein.

Angesichts der Tatsache, dass der GZK keine Definition des Begriffs „Kaufgeschäft“ enthält, hat der TCCV eine Liste von Fällen erstellt, in denen eingeführte Waren nicht als Gegenstand eines Kaufgeschäfts angesehen werden.⁷³ Diese Liste enthält folgende nicht abschließende Beispielfälle⁷⁴, welche eine Abgrenzung zum Kaufgeschäft ermöglichen sollen:

- Kostenlose Sendungen (z.B. : Geschenke, Muster, Werbeartikel),

70 Nach Art. 15 Abs. 1 lit. b) GZK umfasst der Ausdruck „Einfuhrland“ auch das Einfuhrzollgebiet (z.B. Europäische Union).

71 Verlautbarungen des TCCV, Teil A: Gutachten Nr. 1.1, S. 1, lit. b), abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, Bd. 2, Fach 3320, 1994.

72 Ebda.

73 Verlautbarungen des TCCV, Teil A: Gutachten Nr. 1.1, S. 1-3, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, Bd. 2, Fach 3320, 1994.

74 Die deutsche DV Zollwert stellt in Abs. 6 Uabs. 3 VSF Z 5101 ergänzend klar, dass auch kein Kaufgeschäft besteht zwischen einem Verkäufer und seinem direkten oder indirekten Vertreter sowie zwischen einem Käufer und seinem direkten oder indirekten Vertreter (1. Anstrich) sowie zwischen einem Verkäufer und seinem Verkaufskommissionär sowie zwischen einem Käufer und seinem Einkaufskommissionär (2. Anstrich).

- Wareneinführen auf Konsignation⁷⁵,
- Waren, die durch Vermittler (z.B. Verkaufskommissionäre) eingeführt werden, die die Waren nicht kaufen, sie aber nach der Einfuhr verkaufen,
- Wareneinführen durch Niederlassungen, denen keine eigene Rechtspersönlichkeit zukommt (Zweigniederlassungen),
- Einführen aufgrund eines Miet- oder Leasingvertrages,
- Leihweise Überlassung von Waren, die Eigentum des Absenders bleiben,
- Waren (Abfall oder Schrott), die zur Vernichtung im Einfuhrland eingeführt werden, wobei der Einführer vom Lieferer für seine Leistung bezahlt wird.

1.6.4.1.3 Ausschlusstatbestände

Ereignet sich ein Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland, dem ein tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis für die eingeführten Waren zugrunde liegt, bedeutet dieser Umstand nicht automatisch eine Anerkennung des Transaktionswerts als Zollwert. Vielmehr muss sichergestellt sein, dass keiner der vier Ausschlusstatbestände des Art. 1 Abs. 1 lit. a) – d) GZK einschlägig ist. Diese Ausschlusstatbestände beschreiben Situationen, in denen vom Normalfall eines Kaufgeschäfts abgewichen wird und deshalb anzunehmen ist, dass sie Einfluss auf den vereinbarten Kaufpreis genommen haben.⁷⁶

Im Einzelnen wird vorausgesetzt, dass

- a) keine Einschränkungen bezüglich der Verwendung und des Gebrauchs der Waren durch den Käufer bestehen, ausgenommen solche, die
 - i) durch das Gesetz oder von den Behörden des Einfuhrlandes auferlegt oder gefordert werden,

⁷⁵ Hierbei ist die Lieferung an ein sog. Konsignationslager gemeint. Ein Konsignationslager ist ein Warenlager, das ein Unternehmer bei einem Abnehmer unterhält und aus dem der Abnehmer bei Bedarf Waren entnehmen kann. Bei einem Konsignationslager bleibt der Lieferer (Konsignant) zivilrechtlicher Eigentümer der im Lager befindlichen Ware. Erst wenn der Abnehmer (Konsignatar) die Ware entnimmt, geht das Eigentum an dieser vom Konsignanten auf den Konsignatar über. Die vorstehenden Erläuterungen sind entnommen aus: OFD Frankfurt/Main, 23.02.2017, S 7100 a A – 004 – St 110, Warenlieferungen in und aus Konsignationslagern, Ziff. 1 und 2, abrufbar unter: <http://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/689919> (Stand: 08.05.2018).

⁷⁶ Vgl. Ulrich Krüger, in: Eberhard Dorsch (Hrsg. Reinhart Rüsken), Kommentar Zollrecht, Bd. 1, 2009, zu Art. 29 ZK Rz. 15.

- ii) das Gebiet abgrenzen, innerhalb dessen die Waren weiterverkauft werden können,
 - iii) sich auf den Wert der Waren nicht wesentlich auswirken;
- b) hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises weder Bedingungen vorliegen noch Leistungen zu erbringen sind, deren Wert im Hinblick auf die zu bewertenden Waren nicht bestimmt werden kann;
- c) kein Teil des Erlöses aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen der Waren durch den Käufer unmittelbar oder mittelbar dem Verkäufer zugutekommt, wenn nicht eine angemessene Berichtigung gemäß Art. 8 GZK erfolgen kann;
- d) der Käufer und der Verkäufer nicht miteinander verbunden sind oder, wenn sie miteinander verbunden sind, der Transaktionswert für Zollzwecke gleichwohl anerkannt werden kann. In welchen Fällen die Zollverwaltung den Transaktionswert anerkennt, ist in Kap. II, Tz. 1 dargelegt.

1.6.4.2 Voraussetzungen für die Anwendung der Folgemethoden (Art. 2 – 7 GZK)

Sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Transaktionswertmethode gem. Art. 1 GZK nicht erfüllt, ist der Zollwert in der nachstehend genannten Reihenfolge nach den folgenden Werten zu ermitteln:

- Transaktionswert für gleiche Waren (Tz. 1.6.4.2.1 dieses Kapitels),
- Transaktionswert für gleichartige Waren (Tz. 1.6.4.2.2 dieses Kapitels),
- Deduktiver Wert (Tz. 1.6.4.2.3 dieses Kapitels),
- Errechneter Wert (Tz. 1.6.4.2.4 dieses Kapitels),
- Hilfswerte nach der Schlussmethode (Tz. 1.6.4.2.5 dieses Kapitels).

1.6.4.2.1 Transaktionswert für gleiche Waren (Art. 2 GZK)

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach dem Transaktionswert (Art. 1 GZK) ermittelt werden, so ist der Zollwert gem. Art. 2 Abs. 1 lit. a) GZK der Transaktionswert gleicher Waren, die zur Ausfuhr in dasselbe Einfuhrland verkauft und im selben oder annähernd im selben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden.

Gem. Art. 15 Abs. 2 lit. a) GZK bedeutet der Ausdruck „gleiche Waren“ Waren, die in jeder Hinsicht – einschließlich der körperlichen Eigenschaften, der Qualität

und des Ansehens – gleich sind. Geringfügige Unterschiede im Aussehen schließen Waren nicht aus, die ansonsten nach der Definition als gleich anzusehen sind.

Zur Ermittlung des Zollwertes ist nun der Transaktionswert gleicher Waren aus einem Kaufgeschäft auf der gleichen Handelsstufe und über im Wesentlichen gleiche Mengen wie die zu bewertenden Waren heranzuziehen (Art. 2 Abs. 1 lit. b) S. 1 GZK). Kann ein solches Kaufgeschäft nicht festgestellt werden, so ist gem. Art. 2 Abs. 1 lit. b) S. 2 GZK der Transaktionswert gleicher Waren heranzuziehen, die auf einer anderen Handelsstufe und/oder in abweichenden Mengen verkauft wurden; dieser Transaktionswert ist hinsichtlich der Unterschiede in Bezug auf die Handelsstufe und/oder die Menge zu berichtigen, wenn diese Berichtigungen auf der Grundlage vorgelegter Nachweise vorgenommen werden können, welche die Richtigkeit und Genauigkeit der Berichtigung klar darlegen, unabhängig davon, ob diese zu einer Erhöhung oder Verminderung des Wertes führt.

Sind die in Art. 8 Abs. 2 GZK angeführten Kosten (Beförderungskosten; Lade- und Entladekosten, Kosten für die Behandlung der eingeführten Waren, die mit ihrer Beförderung zusammenhängen; Versicherungskosten) im Transaktionswert enthalten, so ist eine Berichtigung vorzunehmen, um wesentlichen Unterschieden hinsichtlich dieser Kosten zwischen den eingeführten Waren und den betreffenden gleichen Waren, die sich aus Unterschieden in der Entfernung und der Beförderungsart ergeben, Rechnung zu tragen (Art. 2 Abs. 2 GZK).

„Gleiche Waren“ schließen nach Art. 15 Abs. 2 lit. c) GZK keine Waren ein, die Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen beinhalten, für die keine Hinzurechnung zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nach Art. 8 Abs. 1 lit. b) iv) GZK vorgenommen wurde, weil sie im Einfuhrland erarbeitet wurden.

Waren dürfen nach Art. 15 Abs. 2 lit. d) GZK nur dann als „gleiche Waren“ angesehen werden, wenn sie im selben Land wie die zu bewertenden Waren hergestellt wurden.

Von einer anderen Person hergestellte Waren sind gem. Art. 15 Abs. 2 lit. e) GZK nur in Betracht zu ziehen, wenn es keine gleichen Waren gibt, die von derselben Person hergestellt wurden, die auch die zu bewertenden Waren hergestellt hat.

Wird im Ergebnis bei dieser alternativen Zollwertermittlung mehr als ein Transaktionswert gleicher Waren festgestellt, so ist der niedrigste dieser Werte zur Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Waren heranzuziehen (Art. 2 Abs. 3 GZK).

1.6.4.2.2 Transaktionswert für gleichartige Waren (Art. 3 GZK)

Kann der Zollwert der eingeführten Waren weder nach dem Transaktionswert (Art. 1 GZK) noch nach dem Transaktionswert gleicher Waren (Art. 2 GZK) ermittelt werden, so ist der Zollwert nach dem Transaktionswert gleichartiger Waren zu bestimmen (Art. 3 Abs. 1 GZK).

Gem. Art. 15 Abs. 2 lit. b) GZK bedeutet der Ausdruck „gleichartige Waren“ Waren, die – obwohl sie nicht in jeder Hinsicht gleich sind – gleiche Eigenschaften und gleiche Materialzusammensetzungen aufweisen, die es ihnen ermöglichen, gleiche Aufgaben zu erfüllen und im Handelsverkehr austauschbar zu sein. Bei der Feststellung, ob Waren als gleichartig anzusehen sind, sind unter anderem die Qualität der Waren, ihr Ansehen und das Vorhandensein eines Warenzeichens zu berücksichtigen.

Bis auf den im vorstehenden Absatz erwähnten definitorischen Unterschied gelten im Übrigen bei der Zollwertbestimmung auf Basis des Transaktionswerts gleichartiger Waren die unter Tz. 1.6.4.2.1 dieses Kapitels genannten Bedingungen für die Zollwertbestimmung auf Basis des Transaktionswerts gleicher Waren sinngemäß.

1.6.4.2.3 Deduktiver Wert (Art. 4, 5 GZK)

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach dem Transaktionswert (Art. 1 GZK) und auch nicht nach dem Transaktionswert gleicher Waren (Art. 2 GZK) oder gleichartiger Waren (Art. 3 GZK) ermittelt werden, so ist der Zollwert gem. Art. 4 GZK nach dem deduktiven Wert (Art. 5 GZK) oder, wenn der Zollwert hiernach ebenso nicht ermittelt werden kann, nach dem errechneten Wert (Art. 6 GZK) zu ermitteln; die Zollwertbestimmung nach Art. 5 oder Art. 6 GZK kann auf Antrag des Einführers auch in umgekehrter Reihenfolge erst nach dem errechneten Wert (Art. 6 GZK) und anschließend nach dem deduktiven Wert (Art. 5 GZK) erfolgen.

1.6.4.2.3.1 Grundsatz

Werden die eingeführten Waren bzw. eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in dem Zustand, in dem sie eingeführt wurden, im Einfuhrland verkauft, so ist Grundlage für die Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Waren nach dem deduktiven Wert (Art. 5 Abs. 1 lit. a) GZK) der Preis je Einheit, zu dem die eingeführten Waren bzw. eingeführte gleiche oder gleichartige Waren im selben oder annähernd im selben Zeitpunkt wie die Einfuhr der zu bewertenden Waren in der

größten Menge insgesamt an Personen „auf der ersten Handelsstufe nach der Einfuhr“⁷⁷ verkauft werden, die mit den Personen, von denen sie solche Waren kaufen, nicht verbunden sind.

Hierbei sind abzuziehen:

- entweder die bei Verkäufen im Einfuhrland in der Regel bezahlten bzw. vereinbarten Provisionen oder die üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten für eingeführte Waren derselben Gattung oder Art;
 - Die „Gemeinkosten“ umfassen die direkten und indirekten Kosten für den Absatz der betreffenden Waren.
 - Gem. Art. 15 Abs. 3 GZK bedeutet der Ausdruck „Waren derselben Gattung oder Art“ Waren, die zu einer Gruppe oder einem Bereich von Waren gehören, welche von einer bestimmten Industrie oder von einem bestimmten Industriezweig hergestellt werden; dieser Ausdruck schließt auch gleiche oder gleichartige Waren ein.
 - Verkäufe im Einfuhrland werden dahingehend untersucht, ob sie eingeführte Waren derselben Gattung oder Art wie die zu bewertenden Waren betreffen und zu einer möglichst eng umschriebenen Warengruppe oder einem solchen Warenbereich wie die zu bewertenden Waren gehören und ob für sie die notwendigen Informationen beschafft werden können.⁷⁸ Der Begriff „Waren derselben Gattung oder Art“ umfasst gem. der Erl. Anm. 9 S. 3 zu Art. 5 GZK sowohl Waren aus dem gleichen Land wie die zu bewertenden Waren als auch aus anderen Ländern eingeführte Waren.
- die im Einfuhrland anfallenden üblichen Beförderungs- und Versicherungskosten sowie damit zusammenhängende Kosten;
- ggf. die Beförderungskosten sowie die mit dem Transport zusammenhängenden Aufwendungen bis zum Ort des Verbringens (vgl. hierzu Art. 8 Abs. 2 GZK), sofern die einführende Vertragspartei die Zollwertbemessung auf FOB-Basis vornimmt⁷⁹ und
- Zölle und andere aufgrund der Einfuhr oder des Verkaufes der Waren im Einfuhrland zu zahlende inländische Abgaben

⁷⁷ S. Erl. Anm. 1 zu Art. 5 GZK.

⁷⁸ Vgl. Erl. Anm. 9 S. 2 zu Art. 5 GZK.

⁷⁹ Vgl. Hans-Michael Wolfgang, in: Rüdiger Wolfrum / Peter-Tobias Stoll / Holger P. Hestermeyer, WTO – Trade in Goods, Max Planck Commentaries on World Trade Law, Bd. 5, Leiden/Boston 2011, Art. 5 GZK, Rz. 17.

- Abzugsfähig sind vor allem jene Zölle (einschließlich Antidumping und Ausgleichszölle⁸⁰), deren Höhe durch Anwendung der deduktiven Methode bestimmt werden soll.⁸¹

1.6.4.2.3.2 Alternativer Bemessungszeitpunkt

Werden weder die eingeführten Waren noch eingeführte gleiche oder gleichartige Waren im Zeitpunkt der Einfuhr der zu bewertenden Waren bzw. annähernd im selben Zeitpunkt verkauft, so ist der Zollwert gem. Art. 5 Abs. 1 lit. b) GZK auf der Grundlage des Preises je Einheit zu ermitteln, zu dem die eingeführten bzw. eingeführte gleiche oder gleichartige Waren zum frühesten Zeitpunkt nach der Einfuhr der zu bewertenden Waren in dem Zustand, in dem sie eingeführt wurden, im Einfuhrland verkauft werden, jedoch vor Ablauf von 90 Tagen nach dieser Einfuhr.

In dem Zusammenhang gilt als „frühester Zeitpunkt“ gem. der Erl. Anm. 10 zu Art. 5 GZK der Tag, an dem Verkäufe der eingeführten Waren oder eingeführter gleicher oder gleichartiger Waren über für die Ermittlung des Preises je Einheit ausreichende Mengen vorliegen.

Es dürfen weiterhin nur Preise aus Verkäufen zwischen nicht verbundenen Personen zur Zollwertermittlung herangezogen werden.⁸²

1.6.4.2.3.3 Alternativer Zustand

Werden weder die eingeführten Waren noch eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in dem Zustand, in dem sie eingeführt wurden, im Einfuhrland verkauft, so ist der Zollwert auf Antrag des Einführers auf der Grundlage des Preises je Einheit zu ermitteln, zu dem die eingeführten Waren nach weiterer Be- und Verarbeitung in der größten Menge insgesamt an Personen im Einfuhrland verkauft werden, die mit den Personen, von denen sie solche Waren kaufen, nicht verbunden sind, wobei der durch eine solche Be- und Verarbeitung bewirkten Werterhöhung und den Abzugsposten gem. Art. 5 Abs. 1 lit. a) GZK Rechnung zu tragen ist.

⁸⁰ Vgl. Hans-Michael Wolffgang, a.a.O., Art. 5 GZK, Rz. 18.

⁸¹ Vgl. Hinrich Glashoff / Johannes Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT): Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW/AWD 1980, S. 186, 193.

⁸² Art. 5 Abs. 1 lit. b) GZK gilt vorbehaltlich der übrigen Voraussetzungen des Art. 5 Abs. 1 lit. a) GZK.

1.6.4.2.4 Errechneter Wert (Art. 6 GZK)

Der nach Artikel 6 GZK ermittelte Zollwert eingeführter Waren beruht auf einem „errechneten Wert“. Wie sich dieser zusammensetzt und welchen Hürden die Informationsverschaffung begegnet, ist im Folgenden dargestellt.

1.6.4.2.4.1 Zusammensetzung des „errechneten Wertes“

Der „errechnete Wert“ besteht gem. Art. 6 Abs. 1 GZK aus der Summe folgender Elemente:

- a) den Kosten oder dem Wert des Materials, der Herstellung sowie sonstiger Be- oder Verarbeitungen, die bei der Erzeugung der eingeführten Waren angefallen sind;
- b) einem Betrag für Gewinn und Gemeinkosten, der jenem Betrag entspricht, der üblicherweise von Herstellern im Ausfuhrland bei Verkäufen von Waren der gleichen Gattung oder Art⁸³ wie die zu bewertenden Waren zur Ausfuhr in das Einfuhrland angesetzt wird;
- c) ggf. den Beförderungskosten sowie aller anderen mit dem Transport zusammenhängenden Aufwendungen nach Art. 8 Abs. 2 GZK. Ob solche Kosten in den Zollwert einzubeziehen sind, hängt davon ab, welche Basis in den Ländern bzw. Zollgebieten der einzelnen Vertragsparteien des GATT der Zollbewertung zugrunde gelegt wird. In der EU erfolgt die Zollwertbemessung z.B. auf CIF-Basis, d.h. die Beförderungskosten für die eingeführten Waren bis zum sog. Ort des Verbringens; Lade- und Entladekosten sowie Kosten für die Behandlung der eingeführten Waren, die mit ihrer Beförderung bis zum Ort des Verbringens zusammenhängen und Versicherungskosten sind hinzurechnungspflichtig. Der „errechnete Wert“ soll sich auf diese Weise möglichst einem Ausfuhrpreis annähern, der mit dem Transaktionswert vergleichbar ist.⁸⁴

1.6.4.2.4.2 Informationsverschaffung

Keine Vertragspartei darf gem. Art. 6 Abs. 2 S. 1 GZK von einer nicht in ihrem eigenen Gebiet ansässigen Person verlangen oder sie dazu verpflichten, Buchhaltungskonten oder andere Unterlagen zur Ermittlung des „errechneten Wertes“ zur

83 Die Definition des Ausdrucks „Waren derselben Gattung oder Art“ enthält Art. 15 Abs. 3 GZK.

84 Vgl. Hinrich Glashoff / Johannes Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT): Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW/AWD 1980, S. 186, 195.

Überprüfung vorzulegen oder zugänglich zu machen. Angaben, die vom Hersteller der Waren zur Ermittlung des Zollwerts nach dem „errechneten Wert“ gemacht werden, können jedoch gem. Art. 6 Abs. 2 S. 2 GZK durch die Behörden des Einfuhrlandes mit Zustimmung des Herstellers überprüft werden, vorausgesetzt, dass sie die Regierung des betroffenen Landes rechtzeitig vorher benachrichtigen und diese keine Einwendungen gegen das Prüfungsverfahren erhebt.

Die Verwendung der Methode des „errechneten Wertes“ ist gem. der Erl. Anm. 1 letzter Satz zu Art. 6 GZK im Allgemeinen auf die Fälle beschränkt, in denen Käufer und Verkäufer miteinander verbunden sind und der Hersteller bereit ist, den Behörden des Einfuhrlandes die erforderlichen Preisberechnungen zu liefern und gegebenenfalls später notwendig werdende Überprüfungen möglich zu machen.

1.6.4.2.5 Hilfwert nach der Schlussmethode (Art. 7 GZK)

Kann der Zollwert der eingeführten Waren nicht nach Art. 1 bis 6 GZK ermittelt werden, ist der Zollwert gem. Art. 7 GZK hilfsweise nach der Schlussmethode zu bestimmen.

1.6.4.2.5.1 Grundsätze

Der Zollwert ist nach Art. 7 Abs. 1 GZK durch zweckmäßige Methoden, die mit den Leitlinien und allgemeinen Bestimmungen dieses Übereinkommens sowie mit Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens⁸⁵ vereinbar sind, sowie auf der Grundlage von im Einfuhrland verfügbaren Daten zu ermitteln.

Als Bewertungsmaßstab greift die Schlussmethode grundsätzlich auf die in den Art. 1 bis 6 GZK festgelegten Methoden zurück. Diese dürfen nun jedoch mit angemessener Flexibilität angewandt werden.

Der Einführer kann gem. Art. 7 Abs. 3 GZK auf Antrag beanspruchen, dass ihm der nach Art. 7 GZK ermittelte Zollwert und die hierbei angewandte Methode schriftlich mitgeteilt werden.

1.6.4.2.5.2 Grenzen der Schlussmethode

Der Zollwertermittlung nach der Schlussmethode darf nach Art. 7 Abs. 2 GZK nicht zur Grundlage haben:

85 Laut Hinrich Glashoff / Johannes Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT): Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW/AWD 1980, S. 186, 196, kommt dem Hinweis in Art. 7 GZK auf Art. VII des GATT keine praktische Bedeutung zu.

- a) den Verkaufspreis im Einfuhrland von Waren, die in diesem Land hergestellt wurden;
- b) ein Verfahren, nach dem jeweils der höhere von zwei Alternativwerten für die Zollbewertung heranzuziehen ist;
- c) den Inlandsmarktpreis von Waren im Ausfuhrland;
- d) andere Herstellungskosten als jene, die bei dem „errechneten Wert“ für gleiche oder gleichartige Waren nach Art. 6 GZK ermittelt wurden;
- e) den Ausfuhrpreis der Waren für ein anderes als das Einfuhrland;
- f) Mindestzollwerte;
- g) willkürliche oder fiktive Werte.

1.6.5 Zollwertrechtliche Verbundenheit

Die Frage, wann bestimmte Geschäftsbeziehungen zueinander in einem zollwertrechtlichen Verbundenheitsverhältnis stehen, lässt sich zumeist nicht auf Anhieb eindeutig beantworten. Das liegt daran, dass die Legaldefinition der zollwertrechtlichen Verbundenheit (s. Tz. 1.6.5.1 dieses Kapitels) entweder unbestimmte Rechtsbegriffe enthält oder aber die zur Tatbestandsmäßigkeit führenden Informationen nur schwerlich vom Zollwertanmelder zu erlangen sind.

1.6.5.1 Legaldefinition gem. Art. 15 Abs. 4 GZK

Die Legaldefinition der zollwertrechtlichen Verbundenheit gem. Art. 15 Abs. 4 GZK ist abschließend. Hiernach sind Personen⁸⁶ nur dann als zollwertrechtlich verbunden anzusehen, wenn:

- a) **sie der Leitung des Geschäftsbetriebs der jeweils anderen Person angehören**

Die Leitungsfunktion des Geschäftsbetriebs muss von einer Person X des Unternehmens A wechselseitig auch in Bezug auf ein anderes Unternehmen B ausgeübt werden. Hat eine Person Y wiederum die Leitung von diesem Unternehmen B und zugleich vom Unternehmen A inne, ist der Tatbestand erfüllt. Eine einzige Person, die zwei in einer transaktionalen Geschäftsbeziehung stehende Unternehmen leitet, unterfällt nicht dem Tatbestand des Buchstaben a), da der (deutsche) Wortlaut im Plural steht („sie“) und der

86 Nach der Erl. Anm. zu Art. 15 Abs. 4 GZK schließt der Begriff „Personen“ juristische Personen ein.

Passus „der jeweils anderen Person“ das Reziprozitätserfordernis formuliert.⁸⁷

b) sie Teilhaber oder Gesellschafter von Personengesellschaften sind

Ist eine Person Teilhaber oder Gesellschafter von beiden am grenzüberschreitenden Kaufgeschäft beteiligten⁸⁸ Personengesellschaften, tritt der zollwertrechtliche Verbundenheitsfall ein. Nach deutschem Recht zählen im Wesentlichen die offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft, stille Gesellschaft und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu den Personengesellschaften, im angloamerikanischen Recht gehören die sog. Partnerships hierzu. Ein Kommanditist einer Käufer-Kommanditgesellschaft, der zugleich Partner einer Verkäufer-Partnership ist, würde in dieser exemplarischen Konstellation eine Verbundenheit begründen.⁸⁹

c) sie sich in einem Arbeitgeber-Arbeitnehmerverhältnis zueinander befinden

Insbesondere bei diesem Tatbestandsmerkmal muss zunächst geprüft werden, ob über die Einfuhrwaren ein echter Kaufvertrag zwischen zwei selbstständigen Rechtssubjekten geschlossen wurde. Ein denkbarer Fall, der die Verbundenheit vorliegend indiziert, wäre etwa ein von einem Angestellten des Verkäufers in Personalunion geführtes rechtlich selbstständiges Käuferunternehmen.⁹⁰ Lässt jedoch ein Arbeitgeber Waren von der unselbstständigen Niederlassung seines Arbeitnehmers einführen, mangelt es an einem echten Kaufgeschäft und damit bereits an einem Verkauf zur Ausfuhr i.S.v. Art. 1 Abs. 1 GZK, sodass die Transaktionswertmethode ausscheidet. Gleiches

87 Während der englische und französische Wortlaut ebenfalls eine Reziprozität voraussetzen, sieht die spanische Fassung dieses Tatbestandes eine einzige Person als ausreichend an, um eine Verbundenheit zu bejahen. Im Ergebnis macht das jedoch keinen Unterschied. Bekommt eine Person X neben der Leitung des Unternehmens A auch die Leitung des Unternehmens B übertragen, wird das Unternehmen B gleichsam von einer Person des Unternehmens A auf Leitungsebene vertreten. Für eine Kommentierung der unterschiedlichen Sprachfassungen des Art. 15 Abs. 4 lit. a) GZK vgl. Saul L. Sherman / Hinrich Glashoff, a.a.O., S. 22 (C 91-C92) sowie S. 187, Fn. 123.

88 Saul L. Sherman / Hinrich Glashoff, a.a.O., S. 187, Rz. 563, heben den offensichtlich fehlenden Zusammenhang zwischen bestehender Teilhaberschaft und vorliegender Transaktionsbeteiligung hervor (“Apparently the partnership need have nothing to do with the transaction at hand, [...]”).

89 Vgl. Erich Dittmar, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmungen, ZfZ 1981, S. 290.

90 Ebda.

gilt, wenn Lieferer oder Bezieher lediglich eine unselbstständige Vertreterfunktion des anderen innehaben.⁹¹

d) eine beliebige Person unmittelbar oder mittelbar 5 v.H. oder mehr der im Umlauf befindlichen stimmberechtigten Anteile oder Aktien beider Personen besitzt, kontrolliert oder innehat

- Der Wortlaut dieses Tatbestandes stellt auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ab. Nach deutschem Recht fallen hierunter vor allem die Aktiengesellschaften (AG), die Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Die GmbH ist gleichwohl von dieser Fallgruppe ausgenommen, da deren Geschäftsanteile sich nicht im Umlauf befinden können.⁹² Geschäftsanteile einer GmbH können nach deutschem Recht nur durch Gesellschafter abgetreten werden und diese Rechtshandlung bedarf nach § 15 Abs. 3 GmbHG eines in notarieller Form geschlossenen Vertrags.⁹³
- Kaum zu überblicken dürfte für den Zollwertanmelder sein, wer außerhalb der bilateralen Geschäftsbeziehung der Kaufvertragsparteien eine etwaige Beteiligung von mindestens 5 Prozent an beiden Kapitalgesellschaften besitzt, kontrolliert oder innehat, welche in die zollwertrechtlich maßgebliche Transaktion involviert sind. Dass irgendeine beliebige Person mit ihrer mindestens fünfprozentigen Beteiligung an beiden betroffenen Kapitalgesellschaften deren zollwertrechtliche Verbundenheit verursachen kann, dürfte es für den Zollwertanmelder angesichts der üblicherweise volatilen Beteiligungsverhältnisse im Kapitalmarkt nahezu unmöglich machen, die im Umlauf befindlichen stimmberechtigten Anteile oder Aktien stets aktuell im Zeitpunkt der jeweiligen Preisvereinbarung zu eruieren und hieraus entsprechende Rückschlüsse auf eine mögliche Verbundenheit zu ziehen.

e) eine von ihnen unmittelbar oder mittelbar die andere kontrolliert

Gem. der Erl. Anm. zu Art. 15 Abs. 4 lit. e) GZK wird angenommen, dass eine Person eine andere kontrolliert, wenn die eine rechtlich oder tatsächlich in der Lage ist, der anderen Beschränkungen aufzuerlegen oder Anweisungen

91 Ebda.

92 Vgl. Erich Dittmar, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmungen, a.a.O., S. 291.

93 Durch den Gesellschaftsvertrag kann die Abtretung der Geschäftsanteile an weitere Voraussetzungen geknüpft, insbesondere von der Genehmigung der Gesellschaft abhängig gemacht werden (§ 15 Abs. 5 GmbHG).

zu erteilen. Allein die Hypothese, mindestens eine Person könne in den vorgenannten Situationen von gewissen Kontrollbefugnissen Gebrauch machen, führt nach dem Wortlaut zur Tatbestandsmäßigkeit. Auf die faktische Ausübung der Beschränkungs- oder Weisungspositionen kommt es danach nicht an.⁹⁴

f) beide von ihnen unmittelbar oder mittelbar von einer dritten Person kontrolliert werden

g) sie zusammen unmittelbar oder mittelbar eine dritte Person kontrollieren

Die o.g. Fälle e) bis g) schildern somit sehr weit gefasste Kontrollszenarien, die alle möglichen Eingriffsmodelle, aus denen sich eine „unwirkliche“ Preisgestaltung ergeben könnte, abbilden sollen.⁹⁵ Dadurch schließen die tatbestandlichen Fallgruppen e) – g) auch die Beteiligung an einer GmbH in die Verbundenheitsdefinition ein.

oder

h) sie Mitglieder derselben Familie sind.

- Der GZK und der UZK definieren anderes als der ZK den Passus „Mitglieder derselben Familie“ nicht genauer.
- Laut Art. 143 Abs. 1 lit. h) S. 2 ZK-DVO wurden Personen nur dann als Mitglieder derselben Familie angesehen, wenn sie in einem der folgenden Verwandtschaftsverhältnisse zueinander standen:
 - Ehegatten,
 - Eltern und Kind,
 - Geschwister (auch Halbgeschwister),
 - Großeltern und Enkel,

94 Gerhard Koschel geht einschränkend nur dann von einem „Kontrollieren“ aus, wenn eine Person auf die Geschäfte einer anderen derart Einfluss ausüben kann, dass sie z.B. in ihrer Preisgestaltung und Kalkulation nicht frei ist; s. sinngemäß Gerhard Koschel, Das neue Zollwertrecht, Köln 1980, S. 21, zu Artikel 1 Abs. 2 und 3 VO (EWG) Nr. 1224/80 (ZWVO).

95 Vgl. Erich Dittmar, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmungen, a.a.O., S. 291; für eine weitergehende Kommentierung der tatbestandlichen Kontrollszenarien gem. Art. 15 Abs. 4 lit. e) – g) GZK vgl. Saul L. Sherman / Hinrich Glashoff, a.a.O., S. 188.

- Onkel oder Tante und Nefte oder Nichte,
- Schwiegereltern und Schwiegersohn oder Schwiegertochter,
- Schwäger und Schwägerinnen.

1.6.5.2 Stellung eines Alleinvertreters oder Alleinkonzessionärs gem. Art. 15 Abs. 5 GZK

Personen, die dadurch miteinander verbunden sind, dass die eine von ihnen Alleinvertreter oder Alleinkonzessionär der anderen ist, gelten gem. Art. 15 Abs. 5 GZK unabhängig von der Bezeichnung nur dann als verbunden, wenn auf sie eines der Kriterien des Art. 15 Abs. 4 GZK (s. Tz. 1.6.5.1 dieses Kapitels) zutrifft.

Die Begriffe „Alleinvertreter“ und „Alleinkonzessionär“ bezeichnen nicht zwei völlig verschiedene und sich gegenseitig ausschließende Rechtsinstitute, sondern sind als Sammelbegriffe für die verschiedenen Gestaltungsformen zu verstehen, die in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten entweder unter dieser oder jener Bezeichnung vertragliche Bindungen erfassen, mit denen in erster Linie gebietliche Vertriebsrechte entgeltlich übertragen werden und darüber hinaus unentgeltlich das Recht zur Herstellung des eingeführten Erzeugnisses eingeräumt wird.⁹⁶

Da die Verbundenheitsdefinition in Art. 15 Abs. 4 GZK abschließend ist, erweitert Art. 15 Abs. 5 GZK diese nicht. Nach der Erl. Anm. zu Art. 15 Abs. 4 lit. e) GZK wäre jedoch jeder Alleinvertreter über Art. 15 Abs. 4 lit. e) GZK mit dem Verkäufer verbunden, denn jeder Verkäufer wird seinen Alleinvertreter dergestalt kontrollieren, dass er ihm Beschränkungen auferlegt und Anweisungen erteilt (Gebietszuteilung und -schutz, Konkurrenzverbot usw.). Nach teleologischer Reduktion sind Alleinvertreter aber wohl nur dann als verbunden zu erachten, wenn sie wenigstens ein zusätzliches Verbundenheitskriterium gem. Art. 15 Abs. 4 GZK erfüllen, welches nicht schon im Verhältnis zwischen Alleinvertreter und Verkäufer qua Alleinvertretervertrag angelegt ist (z.B. finanzielle Beteiligung oder eine andere als die für das Alleinvertretungsverhältnis typische Kontrolle).⁹⁷

96 S. EuGH-Urteil v. 17. Februar 1977, C-82/76 – Farbwerke Hoechst AG, ECLI:EU:C:1977:33, Ziff. 12 der Entscheidungsgründe.

97 Vgl. hierzu die Anmerkung von Gerhard Koschel, Das neue Zollwertrecht, Köln 1980, S. 21 f., zu Artikel 1 Abs. 2 und 3 VO (EWG) Nr. 1224/80 (ZWVO).

1.7 Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien

Da Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien in der Regel leichter zu manipulieren sind, sehen die Finanzbehörden oft die latente Gefahr, dass verbundene Unternehmen auf diesem Wege Gewinne grenzüberschreitend verlagern und folglich die Verteilung des Steueraufkommens unter den transaktionsbeteiligten Ländern nach ihrem Belieben steuern.⁹⁸ Der Steuerpflichtige wird aus ertragsteuerlichen Gründen zumeist ein Interesse daran haben, seine Gewinne in die Konzerngesellschaft sog. Niedrigsteuerländer („Steuroasen“) zu verlagern, um so im Ergebnis einen höheren Jahresüberschuss / niedrigeren Jahresfehlbetrag⁹⁹ zu erzielen.

1.7.1 Definition und Wesensmerkmale von Verrechnungspreisen

Als Verrechnungspreis bezeichnet man einen Wertansatz für Güter und Dienstleistungen, die innerhalb einer Unternehmung oder eines Unternehmensverbundes ausgetauscht werden. Anders als ein Marktpreis, der sich unter Wettbewerbsbedingungen im freien Spiel der Marktkräfte durch Angebot und Nachfrage herausbildet, „ist der Verrechnungspreis das Ergebnis zweckorientierter Leistungsbewertung innerhalb eines vom externen Markt isolierten Betriebs- bzw. Unternehmensverbundes.“¹⁰⁰

Sofern im weiteren Verlauf der Arbeit Ausführungen zum Verrechnungspreis gemacht werden, wird damit der sog. Konzernverrechnungspreis betrachtet. Dieser ist erfolgsrechnerisch wirksam und dadurch steuerlich relevant. Der Konzernver-

98 Die UNCTAD gibt in ihrem World Investment Report 2015 einen Überblick über die Hauptgründe für Steuerumgehungen. Ermöglicht werden diese u.a. durch Ausnutzung des internationalen Steuergefälles (unterschiedliche Steuersätze in unterschiedlichen Ländern) mittels Transpreismanipulationen; vgl. UNCTAD, World Investment Report 2015, Geneva 2015, S. 192, Table V.1., abrufbar unter: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2015_en.pdf (Stand: 08.05.2018).

99 Der Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag ist das Ergebnis, das in einer Periode erwirtschaftet wurde. Es entsteht aus dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit sowie dem außerordentlichen Ergebnis nach Abzug der Einkommens- und Ertragssteuern, vgl. Näheres hierzu unter: <http://www.wirtschaftslexikon24.com/d/jahresueberschuss-jahresfehlbetrag/jahresueberschuss-jahresfehlbetrag.htm> (Stand: 08.05.2018).

100 Hubertus Baumhoff, in: Manfred Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl., Köln 2012, Rz. 3.2.

rechnungspreis fungiert als Größe für die Erfolgsermittlung rechtlich selbstständiger Gesellschaften eines internationalen Konzerns. Als solcher wird er zwischen autonomen Rechtsträgern vereinbart und effektiv geschuldet.¹⁰¹

1.7.2 Wachsende Bedeutung des „Intercompany-Geschäfts“ im Welthandel

Schon 1970 soll ein Sechstel (16,67 %) des Weltsozialprodukts allein von multinationalen Unternehmen produziert worden sein.¹⁰² Multi- bzw. transnationale Unternehmen bestehen nach einer Definition der OECD-Mitgliedstaaten „aus Gesellschaften oder anderen Einheiten, die sich in privatem, staatlichem oder gemischtem Eigentum befinden, in verschiedenen Ländern ansässig und so miteinander verbunden sind, dass einer oder mehrere dieser Unternehmensteile in der Lage sind, einen wesentlichen Einfluss auf die Tätigkeit der anderen Teile auszuüben und insbesondere gemeinsam mit ihnen über Kenntnisse und Ressourcen zu verfügen.“¹⁰³

Im Jahr 2000 betrugen die US-amerikanischen Ein- und Ausfuhren, an denen multinationale Unternehmen beteiligt waren, fast 80 %. Diese multinationalen Unternehmen beschäftigten im vorgenannten Erhebungsjahr 18 % aller US-amerikanischen Arbeitnehmer. Die Verkäufe von ausländischen Tochtergesellschaften, die mehrheitlich US-amerikanischen multinationalen Unternehmen gehören, waren im Bereich des produzierenden Gewerbes zweimal so groß wie die gesamten US-Exporte.¹⁰⁴

101 Vgl. Hubertus Baumhoff, in: Manfred Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Aufl., Köln 2012, Rz. 3.3. Neben der hier aufgegriffenen Erfolgsermittlungsfunktion von Verrechnungspreisen können diese auch andere Funktionen unabhängig voneinander haben und sich in ihrer Höhe unterscheiden, vgl. Hubertus Baumhoff, a.a.O., Rz. 3.2.

102 Vgl. Erich Dittmar, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmungen, a.a.O., S. 291.

103 S. Anhang zur Erklärung der Regierungen der OECD-Mitgliedstaaten vom 21.6.1976 über die internationalen Investitionen und die multinationalen Unternehmen, Ziff. 8, abgedruckt im Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft 1976 II 1516, Zitat wiedergegeben von und entnommen aus Luzius Wildhaber, Multinationale Unternehmen und Völkerrecht, in: Internationalrechtliche Probleme multinationaler Korporationen, Berichte DGVR Heft 18, Heidelberg / Karlsruhe 1978, S. 7, 13 f., abrufbar unter: http://www.dgfir.de/workspace/media/documents/dgvr-berichte-band_18.pdf (Stand: 08.05.2018).

104 Vgl. Felix Tintelnot, Global Production with Export Platforms, Penn State 2012, S. 2, Fn. 1, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/news_e/news13_e/rese_12sep13_paper1_e.htm.pdf (Stand: 08.05.2018) mit Verweis auf Andrew B. Bernard / J. Bradford Jensen / Peter K. Schott, Importers, Exporters and Multinationals: A Portrait of Firms in the

Laut einer Studie des statistischen Amtes der Europäischen Union (Eurostat) gab es z.B. im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland im Jahr 2007 ca. 11.200 von drittländischen Konzernen kontrollierte¹⁰⁵ Tochtergesellschaften, die insgesamt 775 Milliarden Euro erwirtschafteten und über 1,82 Millionen Arbeitnehmer beschäftigten.¹⁰⁶ Für die meisten EU-Staaten spielen US-Muttergesellschaften hierbei die wichtigste Rolle (in Zypern 70 % und in den Niederlanden 67 % der gesamten Umsatzerlöse von nicht durch EU-Unternehmen kontrollierte Tochtergesellschaften).¹⁰⁷

Umgekehrt berichteten deutsche Mutterkonzerne Eurostat, dass deren 11.300 nicht-europäische Tochtergesellschaften im Jahr 2008 Umsatzerlöse in Höhe von rund 682 Milliarden Euro generierten und knapp 2,31 Millionen Arbeitnehmer beschäftigten.¹⁰⁸ 41 % des genannten Umsatzvolumens steuerten in dem Zusammenhang wiederum US-Tochtergesellschaften bei.¹⁰⁹

Die Ausdehnung wirtschaftlicher Aktivitäten eines Unternehmens auf das Hoheitsgebiet mehrerer Volkswirtschaften liegt nicht zuletzt in der vertikalen Arbeitsteilung bzw. Spezialisierung begründet. Danach wird ein komplexer Herstellungsprozess eines Gutes in mehrere aufeinander folgende „Teilverrichtungen“¹¹⁰ zerlegt, wobei jeder Teil von spezialisierten Arbeitern ausgeführt wird.

U.S. that Trade Goods, in: Producer Dynamics: New Evidence from Micro Data, NBER Chapters, Chicago 2009, p. 513, 516, abrufbar unter: <http://www.nber.org/chapters/c0500.pdf> (Stand: 08.05.2018).

105 „Kontrolle“ bedeutet hier die Möglichkeit, die allgemeine Unternehmenspolitik festzulegen, indem gegebenenfalls die Personen in die Unternehmensleitung berufen werden können. In diesem Zusammenhang gilt Unternehmen A als von der institutionellen Einheit B kontrolliertes Unternehmen, wenn B – direkt oder indirekt – mehr als die Hälfte der Stimmrechte der Anteilseigner oder mehr als die Hälfte der Gesellschaftsanteile von A kontrolliert (Art. 2 lit. b) der VO (EG) Nr. 716/2007 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 20. Juni 2007 zu gemeinschaftlichen Statistiken über die Struktur und Tätigkeit von Auslandsunternehmenseinheiten, veröffentlicht im ABl. Nr. L 171 vom 29.06.2007, S. 17).

106 Vgl. Szymon Bielecki, Activities of multinational enterprises – Eurostat’s approach, European Commission, Eurostat, Unit G2 Structural Business Statistics, S. 18, abrufbar unter: http://www.google.de/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&ved=0ahUKEwjS2-7f5MDJAhUFqg4KHfscBUUQFggjMAE&url=http%3A%2F%2Ffunstats.un.org%2Funds%2Ftrade%2Fs_geneva2011%2Fpresentations%2Fthu-pm%2Fszymon-bielecki.ppt&usg=AFQjCNHKh27nLkVg0_A9z8j8Ea8FZNzVlg (Stand: 08.05.2018).

107 Vgl. Szymon Bielecki, a.a.O., S. 19.

108 Vgl. Szymon Bielecki, a.a.O., S. 16.

109 Vgl. Szymon Bielecki, a.a.O., S. 17.

110 S. Wirtschaftslexikon.co zum Begriff „Spezialisierung“, abrufbar unter: <http://www.wirtschaftslexikon.co/d/spezialisierung/spezialisierung.htm> (Stand: 08.05.2018).

Der Anstieg der vertikalen Spezialisierung hat vor allem dazu geführt, dass in der globalen Wertschöpfungskette der Handel mit Zwischenerzeugnissen enorm gestiegen ist. Während nach der internationalen Handelsstatistik der WTO aus dem Jahr 2013 auf die zehn größten Warenhändler nahezu 60 % des Welthandels entfallen, nimmt der Handel mit Zwischenerzeugnissen etwa die Hälfte des Welthandels ein. Die meisten dieser globalen Wertschöpfungs- bzw. Produktionsketten haben multinational agierende Unternehmen eingerichtet. Unter den multinationalen US-Unternehmen macht beispielsweise das „Intercompany-Geschäft“, d.h. der Austausch von Waren und Dienstleistungen zwischen verbundenen Unternehmen, ein Drittel aus.¹¹¹

Laut einem Bericht der OECD fanden im Jahr 2012 ca. 60 % des weltweiten Handels innerhalb multinationaler Unternehmen statt.¹¹² Der Anteil am Welthandel, der auf globale Wertschöpfungsketten unter Koordination durch verbundene Unternehmen entfällt, soll im Jahr 2013 nach dem World Investment Report 2013 der UNCTAD¹¹³ bereits bei ca. 80 % gelegen haben.

Das „Intercompany-Geschäft“ erlangt im Welthandel somit eine stetig wachsende Bedeutung.

1.7.3 Zunehmende Zweifel der Zollverwaltung an der Unbeeinflussbarkeit von Verrechnungspreisen

Die Anzweiflungsrate von Zollverwaltungen in Bezug auf Zollwerte, die auf Basis von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Parteien angemeldet wurden, lässt sich nicht genau quantifizieren. Nach einer globalen Umfrage der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft EY aus dem Jahr 2007, in der mit Vertretern von 850 multinationalen Unternehmen in 24 Ländern Interviews zu Transferpreis-Trends und -Praktiken geführt wurden, gaben 19 % aller befragten Muttergesellschaften an, dass die Zollwertermittlung auf der Grundlage der Transferpreise für dieselben Waren infrage gestellt wurden oder umgekehrt.¹¹⁴

111 Vgl. WTO, International Trade Statistics 2013, S. 5 u. 187, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/res_e/statistics/its2013_e/its2013_e.pdf (Stand: 08.05.2018).

112 Vgl. Patrick Love, OECD Insights – Debate the issues, Price fixing, 26. März 2012, abrufbar unter: <http://oecdinsights.org/2012/03/26/price-fixing> (Stand: 08.05.2018).

113 Vgl. UNCTAD, World Investment Report 2013, Geneva 2013, S. 10, abrufbar unter: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2013_en.pdf (Stand: 08.05.2018).

114 Vgl. EY, 2007 – 2008 Global Transfer Pricing Survey, December 2007, S. 20, abrufbar unter: http://www.ub.unibas.ch/digi/a125/sachdok/2012/BAU_1_5682903_2007_2008.pdf (Stand: 08.05.2018).

Das nachfolgende Balkendiagramm zeigt die vorrangigen Länder, in denen nach der vorgenannten Umfrage die Zollwertermittlung auf der Grundlage der Transferpreise für dieselben Waren bei der Muttergesellschaft infrage gestellt wurde oder umgekehrt:

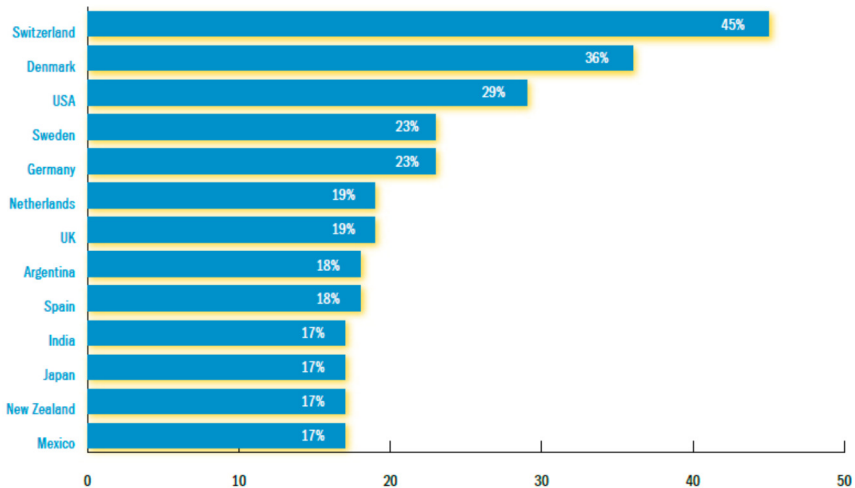


Abbildung 1: Vorrangige Länder, in denen die Zollwertermittlung auf der Grundlage der Transferpreise für dieselben Waren bei der Muttergesellschaft infrage gestellt wurde oder umgekehrt (Erhebungsjahr: 2007)¹¹⁵

In den letzten Jahren ist zu konstatieren, dass Steuer- und Zollverwaltungen Preisvereinbarungen unter verbundenen Kaufvertragsparteien zunehmend unter den Verdacht stellen, möglicherweise durch die Verbundenheit beeinflusst zu sein. Mangels klarer und hinreichend bestimmter Regeln für eine exakte Transferpreisbestimmung sehen Steuer- oder Zollverwaltungen vor allem in Industrie- und Schwellenländern weltweit im kritischen Hinterfragen von internationalen Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen Potential zur Steigerung der Steuer- oder Zolleinnahmen.¹¹⁶

Um missbräuchlichen Verrechnungspreis- bzw. Zollwertgestaltungen entgegenzuwirken, hat nicht zuletzt das Maßnahmenpaket der OECD zur Verminderung

¹¹⁵ Balkendiagramm entnommen aus: EY, 2007 – 2008 Global Transfer Pricing Survey, December 2007, S. 20, abrufbar unter: http://www.ub.unibas.ch/digi/a125/sachdok/2012/BAU_1_5682903_2007_2008.pdf (Stand: 08.05.2018).

¹¹⁶ Vgl. PWC, International Transfer Pricing 2013/2014, S. 13, abrufbar unter: <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf> (Stand: 08.05.2018).

steuerlicher Bemessungsgrundlagen und Gewinnverlagerungen, sog. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), beigetragen.¹¹⁷

Nach einer globalen Transferpreis-Umfrage der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft EY aus dem Jahr 2010 sehen viele Regierungen im Bereich der Transferpreise Potential, Steuermehreinnahmen zu erzielen.¹¹⁸ So sind der Umfang, die Bedeutung und die Häufigkeit von gezielten Transferpreis-Prüfungen gestiegen. Gaben im Jahr 2007 noch 52 % der Befragten an, einer Transferpreis-Prüfung unterzogen worden zu sein, waren es 2010 bereits zwei Drittel.¹¹⁹ Verhängten die Finanzbehörden im Jahr 2010 in einer von fünf Prüfungen Sanktionen als Folge von Transferpreisanpassungen, taten sie dies im Jahr 2005 lediglich in einer von 25 Prüfungen.¹²⁰ Die Anzahl der von staatlichen Stellen transferpreislich geprüften Unternehmen hat sich von 2005 bis 2010 in China auf 12 % verdreifacht und in Indien auf 11 % nahezu verdoppelt.¹²¹

Der Informationsaustausch zwischen Steuer- und Zollbehörde steigt ebenso weiter an. So berichteten im Jahr 2007 im Rahmen einer repräsentativen Umfrage 33 % von insgesamt 850 befragten Muttergesellschaften in 24 Ländern von einem In-

117 Vgl. die zahlreichen BEPS Aktionspunkte der OECD unter: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> (Stand: 08.05.2018).

118 EY befragte Leiter von Steuerabteilungen und Finanzvorstände von 877 multinationalen Unternehmen in 25 Ländern zu internationalen Steuerangelegenheiten unter besonderer Berücksichtigung der Transferpreisthematik, vgl. Näheres hierzu in EY, 2010 Global Transfer Pricing Survey, Addressing the challenges of globalization, 2011, S. 1 ff., abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf) (Stand: 08.05.2018).

119 EY, 2010 Global Transfer Pricing Survey, a.a.O., S. 3.

120 EY, 2010 Global Transfer Pricing Survey, a.a.O., S. 3.

121 EY, 2010 Global Transfer Pricing Survey, a.a.O., S. 3.

formationsaustausch zwischen Steuer- und Zollbehörde, als sie einer Transferpreis- oder Zoll-Prüfung unterzogen wurden.¹²² Unter Berücksichtigung zahlreicher staatlicher¹²³, zwischenstaatlicher¹²⁴ sowie supranationaler¹²⁵ Aufrufe und Empfehlungen zur Intensivierung des Informationsaustauschs in Zoll- und Steuer-sachen aus der jüngeren Vergangenheit ist davon auszugehen, dass der Informationsaustausch und die Prüfungskompetenzen der Zoll- und Steuerbediensteten heutzutage noch weiter ausgebaut sind. Die globale und verwaltungsübergreifende Sensibilisierung mit Blick auf die fiskalischen Risiken, die durch unlautere Verrechnungspreisbildung entstehen können, führte in den letzten (ungefähr)

122 EY, 2007 – 2008 Global Transfer Pricing Survey, December 2007, a.a.O., S. 20.

123 Z.B. Bundesrechnungshof Deutschlands, Jahresbericht 2010, Bemerkungen Nr. 59 „Die Zusammenarbeit zwischen Steuer- und Zollbehörden wird verbessert“, abrufbar unter: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/bemerkungen-jahresberichte/jahresberichte/2010/teil-iii-sonstige-pruefungs-und-beratungsergebnisse/allgemeinefinanzverwaltung/langfassungen/2010-bemerkungen-nr-59-die-zusammenarbeit-zwischen-steuer-und-zollbehoerden-wird-verbessert> (Stand: 08.05.2018) sowie Antwort der deutschen Bundesregierung auf die Frage, in welcher Weise nachgeordnete Behörden des Bundesministeriums der Finanzen aktiv an der Bekämpfung von Steuerhinterziehung mitwirken und inwieweit diese Behörden mit den Ländern kooperieren (mit Begründung und differenziert nach Behörden und Steuerarten), Deutscher Bundestag, Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Harald Koch, Dr. Axel Troost, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE – Drucksache 17/13411 – Strafbefreiende Selbstanzeige nach der Selbstanzeige einer Person des öffentlichen Lebens, BT-Drs. 17/14071 vom 24.06.2013, zu Frage 26, S. 11 ff., abrufbar unter: <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/17/140/1714071.pdf> (Stand: 08.05.2018).

124 Z.B. OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2017, Kap. I, Ziff. 1.138, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#WWynHHbwCpo (Stand: 10.08.2017) oder OECD, Effective Inter-Agency Co-Operation in Fighting Tax Crimes and other Financial Crimes, Second Edition, 2013, Chapter 1, G. Recommendations, pp. 26 et seq., abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-%20agency-cooperation-report.pdf> (Stand: 08.05.2018).

125 Innerhalb der EU soll der Informationsaustausch zwischen Zoll- und Steuerbehörde effizienter gestaltet werden, vgl. z.B. European Commission, Commission Implementing Decision of 17.2.2017 concerning the adoption of annual work programmes for 2017 for the Customs 2020 and Fiscalis 2020 programmes and on the financing of the programmes for expenditure to be committed by DG Taxud from the 2017 budget lines 140201 and 140301, C(2017) 826 final, S. 23, abrufbar unter: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/financing_decision_2017_customs_fiscalis.pdf (Stand: 08.05.2018).

zwei Dekaden auch seitens der Zollverwaltungen zu einer stetigen Zunahme von Zweifeln an der Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen.¹²⁶

1.7.4 Problemaufriss: Ursachen zollbehördlicher Zweifel

Sind Unternehmen i.S.v. Art. 15 Abs. 4 GZK verbunden, jedoch in unterschiedlichen Ländern ansässig und dort jeweils als rechtlich selbstständige Einheiten anzusehen, kann über Preisvereinbarungen für grenzüberschreitende Lieferungen und sonstige Leistungen Einfluss auf die Betriebsausgaben und -einnahmen der Einheiten und somit letztlich auf die Höhe des erwirtschafteten und zu versteuernden Gewinns genommen werden. Nach § 4 Abs. 1 S. 1 des deutschen Einkommensteuergesetzes (EStG) ist der steuerliche Gewinn definiert als der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.¹²⁷

Obzwar dieser Gewinn für jedes rechtlich selbstständige Unternehmen aufgrund des sog. Trennungsprinzips getrennt zu ermitteln ist, bilden international verbundene Unternehmen gleichwohl eine ökonomische Einheit, deren Hauptziel es ist, die Profitabilität innerhalb der gesamten Unternehmensgruppe zu maximieren. Soweit im Unternehmensverbund eine rechtlich selbstständige Verbundteileneinheit (Gliederunternehmen) Betriebseinnahmen (z.B. Umsatzerlöse aus Warenver-

126 Thomas Möller berichtet, dass in der Praxis im Rahmen der Warenabfertigung bei der Zollverwaltung häufig allein aufgrund des als Verrechnungspreis bezeichneten Preises Zweifel bestehen bleiben, s. Thomas Möller (Diss. Univ. Freiburg i. Brsg.), Verrechnungspreis und Zollwert, Witten 2004, S. 214.

127 Weiterführende Erläuterungen sowie ein anschauliches Schema zur zweistufigen Gewinnermittlung vermittelt Franz Wassermeyer, in: ders. / Hubertus Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Köln 2014, S. 32 ff.. Die Einnahme-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 des deutschen EStG ist lediglich eine vereinfachte Form der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG, die den steuerlichen Gewinnbegriff aber nicht ändert, vgl. dazu Gerrit Frotscher, in: Gerrit Frotscher / Matthias Geurts, EStG, 2011, § 4 EStG Rz. 5a.

käufen) und Betriebsausgaben (z.B. Aufwendungen aus Wareneinkäufen) veranlasst hat, werden sie dieser Einheit regelmäßig¹²⁸ auch zugeordnet. Jedes Gliedunternehmen ist folglich ein eigenständiges Steuersubjekt und unterliegt in seinem jeweiligen Domizilstaat der unbeschränkten Steuerpflicht.¹²⁹

Als potentielle Stellschraube der Gewinnverlagerung kommt u.a. die steuerlich vorteilhafte Justierung der aus Warenverkäufen resultierenden Betriebseinnahmen und der aus Wareneinkäufen resultierenden Betriebsausgaben in Betracht.

Gelangen veräußerte Waren physisch aus einem Drittland in ein Zollgebiet wie die Europäische Union, müssen sie zollrechtlich bewertet werden, sofern der anwendbare Zollsatz größer als 0 % ist und keine außertariflichen Zollbefreiungen greifen. Bedingt durch die Interdependenz zwischen der Höhe des Zollwerts und der Höhe des steuerlichen Gewinnsubstrats im Einfuhrland hegen Zollbehörden vermehrt Zweifel am angemeldeten Zollwert, dem eine Preisvereinbarung zwischen verbundenen Vertragspartnern zugrunde liegt.

Lastet auf bestimmten Waren ein hoher Einfuhrzoll oder ist der Einfuhrzoll höher als die ertragsteuerliche Belastung¹³⁰ im Einfuhrland, könnten manche verbundene Unternehmen der Versuchung erliegen sein, ihre Verrechnungspreise marktunüblich herabzusetzen, um so Zollabgaben zu sparen.

Neben dem Hauptanreiz der steuerlichen Gewinnschmälerung im Einfuhrland könnten verbundene Unternehmen ihre Verrechnungspreise ebenso marktunüblich heraufsetzen, um ggf. die einfuhrabgabenrechtliche Vorzugsbehandlung eines Präferenzabkommens in Anspruch zu nehmen.¹³¹

128 Der Regelfall der steuerrechtlichen Anerkennung der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen setzt voraus, dass sie vertraglich vereinbart und tatsächlich erbracht wurden, vgl. Franz Wassermeyer, in: ders. / Hubertus Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, a.a.O., S. 32 f..

129 Vgl. Hubertus Baumhoff, in: Franz Wassermeyer / ders., Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, a.a.O., S. 1.

130 Unter die Ertragsteuern fallen nach deutschem Verständnis die Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und die daran anknüpfenden Annexsteuern (Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer), vgl. <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/ertragsteuern.html> (Stand: 08.05.2018).

131 Besteht zwischen einem Ausfuhr- und einem Einfuhrland/-zollgebiet ein sog. Präferenzabkommen und wurde die im Ausfuhrland/-zollgebiet hergestellte Ware dort nicht vollständig gewonnen oder hergestellt sondern bei deren Herstellung Vormaterialien ohne präferenzielle Ursprungseigenschaft des Ausfuhrlandes/-zollgebiets (VoU) verwendet, müssen gem. der Verarbeitungsliste des einschlägigen Präferenzabkommens bestimmte Bedingungen erfüllt sein, damit die im Ausfuhrland/-zollgebiet hergestellte Ware trotz der Verwendung von VoU als Ursprungserzeugnis des Ausfuhrlandes/-zollgebiets angesehen werden kann. Zumeist müssen die VoU als Bedingung bestimmte Wertklauseln

Durch die vom freien Markt entkoppelte Preisbildung zwischen verbundenen Unternehmen und die vorgenannten wesentlichen Steuerungsmotive erklären sich die grundsätzlich vorherrschenden Zweifel der Zollbehörde an der Unbeeinflusstheit angemeldeter Zollwerte.

Die Zweifel der Zollverwaltungen an angemeldeten Zollwerten, die infolge von Transaktionen zwischen Verbundenen im Einfuhrzeitpunkt ermittelt wurden, sind ferner der gängigen konzerninternen Praxis geschuldet, Transferpreise durch nachträgliche Zahlungen einer Vertragspartei zugunsten der anderen Vertragspartei rückwirkend anzupassen. Diese Praxis dient dem Herstellen des Fremdvergleichs zwischen verbundenen Vertragsparteien bei der Preissetzung. Nachträgliche Preisanpassungen innerhalb des Unternehmensverbundes ziehen stets auch eine Überprüfung und Korrektur des vormals angemeldeten Zollwertes nach sich. All diese Faktoren sind im Wesentlichen ursächlich für die bestehenden Vorbehalte und steigenden Nachforschungsaktivitäten der Zollverwaltungen¹³² im Zusammenhang mit der zollwertrechtlichen Anerkennung von Transaktionswerten, die verbundene Personen für Warenlieferungen¹³³ festgelegt oder ausgehandelt haben.

erfüllen. Sie stellen Vomhundertsätze des tatsächlich gezahlten Preises für die Ausfuhrware ab Werk des Herstellers (Ab-Werk-Preis) dar. Je höher der Ab-Werk-Preis der hergestellten Ware, desto mehr VoU können folglich bei der Herstellung der Ausfuhrware verwendet werden, um die Ausfuhrware mit einem Präferenznachweis versehen zu können. Vgl. grundlegend dazu Thomas Möller/Gesa Schumann, Warenursprung und Präferenzen: Handbuch und systematische Darstellung, 8. Aufl., Köln 2016, Ziff. 4.2.4.3, S. 88 ff..

132 In einer umfangreichen multinationalen Befragung von 446 Fachleuten auf dem Gebiet des globalen Handels von importierenden und exportierenden Unternehmen aus 11 Ländern (Asiens, Lateinamerikas und den USA) wurde mehrheitlich davon berichtet, dass die Zollverwaltung solche Unternehmen verstärkt auf dem Prüfungsradar hat, deren Verrechnungspreisstatuten nachträgliche Preisanpassungen erlauben. S. diesbzgl. das folgende Zitat aus Thomson Reuters / KPMG International, 2015 Global Trade Management Survey, 2015, S. 6, abrufbar unter: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/2015-global-trade-management-survey.pdf> (Stand: 08.05.2018): “Many large importers and exporters have policies that permit retroactive adjustments of values. This increases a company’s risk because the value of related-party transactions is an area of increased scrutiny for customs authorities across the globe.”

133 Da nur Warenlieferungen mit Drittlandsbezug einer zollwertrechtlichen Betrachtung unterzogen werden, werden auch nur diese und kein grenzüberschreitender Dienstleistungsaustausch im Rahmen dieser Arbeit behandelt.

1.8 Notwendigkeit der wissenschaftlichen Auseinandersetzung

International tätige Unternehmen angemessen zu besteuern, fordern die meisten Industrieländer der Welt in der öffentlichen Debatte seit Langem. Um dieses Ziel zu erreichen, haben mittlerweile nicht mehr nur Industrieländer sondern auch aufstrebende Entwicklungs- und Schwellenländer, in denen verbundene Unternehmen wirtschaftlich aktiv sind, ein starkes Interesse daran, ihre Bemessungsgrundlage für die Verzollung von Wareneinfuhren und die Versteuerung von Gewinnen in adäquater Höhe zu sichern, aber auch Doppelbesteuerungen zu vermeiden.¹³⁴

Unter sonst gleichen Bedingungen (*ceteris paribus*) steht die Höhe des Verrechnungspreises in einem direkten proportionalen Verhältnis zur Höhe des Zollwertes und zur Höhe der Betriebsausgaben. Letztgenannte beeinflussen wiederum die Höhe des zu versteuernden Gewinns. Die gegenseitige Abhängigkeit der zollwert- und steuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen sowie die vernommenen Schwierigkeiten, mit denen Finanzverwaltungen und Wirtschaftsbeteiligte hinsichtlich der Anwendung der im Verbundenheitsfall einschlägigen zollwert- und steuerrechtlichen Vorschriften konfrontiert sind, veranlassten in den Jahren 2006 und 2007 die Weltzollorganisation und die OCED zur Einberufung zweier gemeinsamer internationaler Konferenzen zum Thema Transferpreis- und Zollwertermittlung.¹³⁵ Hierbei kamen Zollverwaltungen, Steuerverwaltungen, multinationale Unternehmen, internationale Organisationen, Beratungsunternehmen und akademische Institutionen zusammen. Die Teilnehmer arbeiteten verrechnungspreis- und zollwertrechtliche Überschneidungen heraus, identifizierten Probleme und diskutierten mögliche Lösungsansätze im Hinblick darauf, welche grundlegenden Opportunitäten der Annäherung zwischen Transferpreis und Zollwert existieren und künftig erstrebenswert sind. So wichtige Denkanstöße die erwähnten Konferenzen für den Meinungsaustausch auch gaben, blieben doch am Ende zahlreiche Fragen offen. Wenngleich die vorliegende Dissertation nicht auf sämtliche dieser Fragen eine Antwort wird geben können, so unternimmt sie den Versuch, das spezielle Grundübel der Verbundenheit aus zollwertrechtlicher Perspektive, nämlich die (anfänglichen) Zweifel der Zollverwaltung an der Anerkennung des Transaktionswertes, eingehend zu beleuchten, um schließlich Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien zu entwickeln.

134 Vgl. WCO, Topics Valuation, Activities and Programmes, Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/activities-and-programmes/customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx> (Stand: 08.05.2018).

135 Ebda.

Die wissenschaftliche Auseinandersetzung mit diesem Thema ist nicht nur wegen der vorliegend unzureichenden und weitgehend unbestimmten Zollwertvorschriften notwendig, sondern begründet sich auch aus dem anhaltend kontroversen Diskurs in der Fachliteratur¹³⁶ sowie alarmierenden Ergebnissen von Unternehmensbefragungen, die (mutmaßlich) auf Unklarheiten und Unverständnis mit Blick auf die zollwertrechtliche Handhabung von Transferpreisen zurückzuführen sind.

Über sämtliche Wirtschaftszweige hinweg berücksichtigen, einer globalen Transferpreis-Umfrage aus dem Jahr 2013 zufolge, nur 21 % der multinationalen Unternehmen zur Gänze zollrechtliche Gesichtspunkte bei ihren Entscheidungen über die Transferpreisgestaltung.¹³⁷ Speziell in Unternehmen der Automobilindustrie wissen zwar 84 % um etwaige Auswirkungen ihrer Transferpreisplanung auf die Zoll- und Abgabenbelange, 42 % der Befragten dieser exemplarisch ausgewählten Branche sahen indirekte Steuern jedoch als signifikant Streitstiftende Materie an.¹³⁸

Nach einer anderen Umfrage des Medienunternehmens Thomson Reuters und der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft KPMG aus dem Jahr 2015 unter 446 Fachleuten des globalen Handels von Import- und Exportunternehmen aus 11 Ländern sehen knapp ein Viertel (23 %) die Einfuhrzollbewertung und mehr als ein Fünftel (21 %) Transferpreise als höchstes Risiko hinsichtlich Strafen, anderer staatlicher

136 Vgl. etwa die Forderung von William M. Methenitis und Steve C. Wrappe nach einer Anleitung, wie Transferpreisdaten zweckdienlich zu nutzen sind, damit die Umstände des Kaufgeschäfts aus zollwertrechtlicher Sicht veranschaulicht werden, in: William M. Methenitis / Steve C. Wrappe, *The Growing Need for Harmonization Of Transfer Pricing and Customs Valuation, Tax Management Transfer Pricing Report*, Vol. 17, No. 8, 2008, p. 14 (“Guidance on how to appropriately use transfer pricing data to demonstrate circumstances of sale is needed.”); vgl. ferner Liu Ping / Caroline Silberztein, *Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?*, WCR, Vol. 1, No. 1, 2007, S. 36, 38, zur Frage “How can we improve compliance?”, Beitrag abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/39265412.pdf> (Stand: 08.05.2018).

137 Vgl. EY, *Navigating the choppy waters of international tax, 2013 Global Transfer Pricing Survey*, S. 19, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/\\$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-2013_Global_Transfer_Pricing_Survey/$FILE/EY-2013-GTP-Survey.pdf) (Stand: 08.05.2018).

138 EY, *Navigating the choppy waters of international tax, 2013 Global Transfer Pricing Survey*, S. 19, a.a.O.: “Forty-two percent of parent respondents said indirect taxes were a significant area of controversy, [...]”.

Sanktionen oder erhöhter Einfuhrkosten an.¹³⁹ Die nachstehenden Balkendiagramme¹⁴⁰ geben Aufschluss über die prozentuale Risikowahrnehmung von Unternehmen:

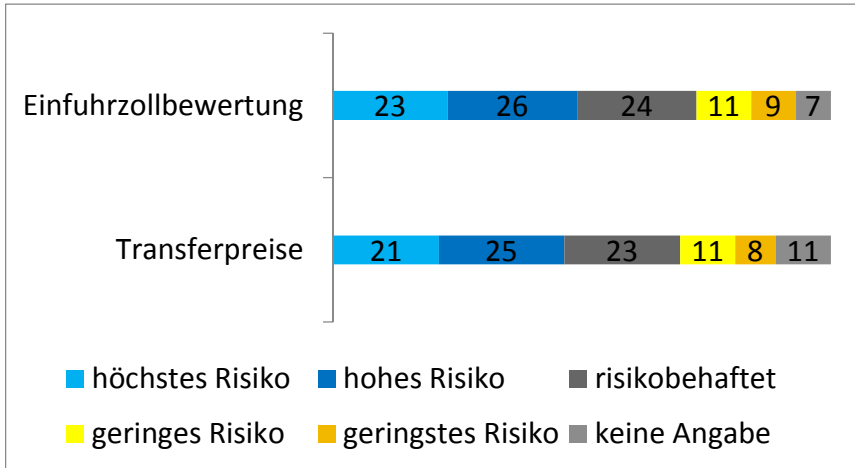


Abbildung 2: Risikowahrnehmung von Unternehmen in Prozent

Differenzierter betrachtet, wird die Transferpreisfestlegung von großen Exportunternehmen als höchstes Risiko und von Importunternehmen jeder Größe als eines der ersten drei Risiken eingestuft.¹⁴¹

Im Jahr 2015 veröffentlichte die Weltzollorganisation (nachstehend: WCO) einen umfangreichen Leitfaden zum Thema Zollwert- und Transferpreisermittlung, der die bisherigen Erkenntnisse auf diesem Gebiet zusammenfasst. Allzu große Erwartung dämpfend, schickt er aber gleich in der Einleitung voraus, kein endgültiges Patentrezept zur Bewältigung der Problemstellung zur Verfügung zu stellen,

139 Thomson Reuters / KPMG International, 2015 Global Trade Management Survey, a.a.O., S. 10.

140 Auszug aus der Grafik „Perception of risk“ von Thomson Reuters / KPMG International, 2015 Global Trade Management Survey, a.a.O., S. 10; beachte: Durch zugelassene Mehrfachnennungen bei den zur Auswahl stehenden handelsbezogenen Aktivitäten, welche hier nicht einzeln aufgeführt wurden, können einzelne Balken aufsummiert weniger als 100 % betragen.

141 Vgl. Thomson Reuters / KPMG International, 2015 Global Trade Management Survey, a.a.O., S. 16.

da diese derzeit noch vom Technischen Ausschuss für den Zollwert diskutiert werde.¹⁴²

Die vorliegende Abhandlung möchte inmitten aller Diskussionen und schriftlichen Äußerungen verschiedentlicher Urheber einen wissenschaftlichen Beitrag zur Fortentwicklung des Zollwertrechts liefern.

2. Untersuchungsgegenstand und -gang

Das Zollwertrecht auf der Grundlage des GZK bildet den hauptsächlichen Untersuchungsgegenstand der Arbeit. Mit Blick auf den thematischen Schwerpunkt der Abhandlung werden daneben die Teilgebiete des internationalen Steuerrechts¹⁴³ behandelt, die Anknüpfungspunkte zum Fremdvergleichsgrundsatz im GZK aufweisen.

Kapitel II benennt zunächst die Voraussetzungen zur Anwendung der Transaktionswertmethode für den Fall, dass die Kaufvertragsparteien i.S.d. Art. 15 Abs. 4 GZK miteinander verbunden sind. Nach Feststellung der Auslegungsbedürftigkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK wird dieser im Kapitel III gem. der völkerrechtlichen Auslegungsregeln konkretisiert. Ausgehend von den dabei gewonnenen Erkenntnissen entwickelt Kapitel IV zollwertrechtliche Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien. Als Bestandteil dieses Kapitels wird in Tz. 5 auch der Umgang mit Verrechnungspreisanpassungen behandelt. Kapitel V untersucht sodann das Verhältnis zwischen zollrechtlichem Transaktionswert und steuerlichem Verrechnungspreis. Daran schließt sich in Kapitel VI eine Auseinandersetzung mit Vorschlägen internationaler Organisationen zur Harmonisierung beider Rechengrößen an. Den Schlusspunkt der Arbeit bildet die Zusammenfassung und Bewertung der Ergebnisse in Kapitel VII.

142 WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, S. 4, Tz. 1.1., abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/-/media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx> (Stand: 08.05.2018).

143 Das Internationale Steuerrecht umfasst alle „[...] nationalen, völker- und europarechtlichen Normen mit Steuerfolgen für den internationalen, d. h. grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehr“, s. Roman Seer, in: Klaus Tipke / Joachim Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., Köln 2015, § 1, Rz. 83 m.w.N..

3. Datenmaterial und Untersuchungsmethoden

Zur Erstellung der Arbeit wurde zahlreiche Datenmaterial (Primär- und Sekundärquellen) problemorientiert untersucht und zielgerichtet ausgewertet.

Als Primärquellen wurden vor allem Rechtsgrundlagen (z.B. GZK oder DBA), Rechtsprechung (z.B. EUGH- oder BFH-Urteile), Empfehlungen oder Vorschläge von internationalen Organisationen (z.B. OECD oder ICC), verwaltungsinterne Dienstvorschriften bzw. Erlasse (z.B. Dienstvorschrift Zollwert der deutschen Zollverwaltung, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren des deutschen BMF oder Memorandum der kanadischen Zollverwaltung über die Transaktionswertmethode für verbundene Personen) und Ergebnisse von Unternehmensbefragungen (z.B. Global Transfer Pricing Survey oder Global Trade Management Survey) verwendet.

Die gesichteten Sekundärquellen umfassten insbesondere Kommentare (z.B. Max Planck Commentaries on World Trade Law oder Kommentierungen des Zollwertrechts der EU), Fachzeitschriften (z.B. ICLQ oder World Customs Journal), Lehrbücher (z.B. zum Völkerrecht oder zu Verrechnungspreisen), fachspezifische Nachschlagewerke (z.B. Worldwide Transfer Pricing Reference Guide) und anderweitige Berichte bzw. Gutachten (z.B. UN Report of the Study Group of the International Law Commission oder UNCTAD Word Investment Report).

Für die Bearbeitung des Themas wurden die rechtswissenschaftlichen Untersuchungsmethoden der Auslegung, Analyse und Bewertung der o.g. Quellen angewandt.

II. Anwendung der Transaktionswertmethode bei Verbundenheit

Die Tatsache, dass Käufer und Verkäufer i.S.v. Art. 15 Abs. 4 GZK miteinander verbunden sind, darf zollwertrechtlich kein Grund sein, den Transaktionswert als unannehmbar anzusehen (Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 1 GZK). Nichtsdestotrotz weitet sich der Umfang der Prüfungskompetenz der Zollbehörde in diesem Fall aus. Welche Voraussetzungen für die Anerkennung von Verrechnungspreisen als Transaktionswert vorliegen müssen, wird in diesem Kapitel behandelt.

1. Voraussetzungen für die Anerkennung von Verrechnungspreisen

Art. 1 Abs. 2 GZK enthält zwei Alternativen, nach denen der Transaktionswert anerkannt werden kann. Zum einen nach dem Prüfverfahren (Tz. 1.1 dieses Kapitels) und zum anderen nach dem Vergleichsverfahren (Tz. 1.2 dieses Kapitels).

1.1 Prüfverfahren (Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK)

Die Verbundenheit von Käufer und Verkäufer im Sinne von Art. 15 Abs. 4 GZK erlaubt der Zollbehörde, die Begleitumstände des Kaufgeschäfts eingehend zu prüfen und den Transaktionswert als Zollwert anzuerkennen, sofern die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat (Erl. Anm. 2 S. 1 zu Art. 1 Abs. 2 GZK).

Es ist gem. der Erl. Anm. 2 S. 2 zu Art. 1 Abs. 2 GZK jedoch nicht daran gedacht, eine Untersuchung dieser Umstände in allen Fällen vorzunehmen, in denen Käufer und Verkäufer miteinander verbunden sind. Eine solche Untersuchung ist nur erforderlich, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Preis anerkannt werden kann (Erl. Anm. 2 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK).

1.2 Vergleichsverfahren (Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK)

Bei einem Kaufgeschäft zwischen verbundenen Personen wird der Transaktionswert gem. Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK anerkannt und die Waren werden nach Art. 1 Abs. 1 GZK bewertet, wenn der Einführer darlegt, dass dieser Wert einem der nachfolgenden im selben oder annähernd im selben Zeitpunkt bestehenden Werte sehr nahekommt:

- i) dem Transaktionswert bei Verkäufen an nicht verbundene Käufer gleicher oder gleichartiger Waren zur Ausfuhr in das gleiche Einfuhrland,
- ii) dem Zollwert gleicher oder gleichartiger Waren, der nach dem deduktiven Wert gem. Art. 5 GZK festgesetzt wurde,
- iii) dem Zollwert gleicher oder gleichartiger Waren, der nach dem errechneten Wert gem. Art. 6 GZK festgesetzt wurde,
- iv) dem Transaktionswert bei Verkäufen an nicht verbundene Käufer zur Ausfuhr in das gleiche Einfuhrland für Waren, die den eingeführten Waren mit Ausnahme des Umstandes, dass sie ein anderes Erzeugungsland haben, gleich sind, vorausgesetzt, dass die Verkäufer in den beiden Transaktionen nicht miteinander verbunden sind.¹⁴⁴

Nach Art. 1 Abs. 2 lit. b) letzter Satz GZK sind bei der Anwendung der vorstehenden Vergleiche dargelegte Unterschiede bezüglich der Handelsstufe, der Menge, der in Art. 8 GZK aufgezählten Hinzurechnungspositionen sowie der Kosten, die der Verkäufer bei Verkäufen an nicht verbundene Käufer¹⁴⁵, nicht aber bei solchen an verbundene Käufer, trägt, zu berücksichtigen.

Die in Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK vorgesehenen Vergleiche sind auf Antrag des Einführers durchzuführen und dienen nur zu Vergleichszwecken (Art. 1 Abs. 2 lit. c) S. 1 GZK). Alternative Transaktionswerte dürfen nach Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK nicht festgesetzt werden (Art. 1 Abs. 2 lit. c) S. 2 GZK).

Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK gibt dem Einführer zollwertrechtlich die Möglichkeit darzulegen, dass der Transaktionswert einem zuvor von der Zollverwaltung anerkannten Vergleichswert sehr nahe kommt und daher nach Art. 1 GZK anerkannt werden kann, Erl. Anm. 4 S. 1 zu Art. 1 Abs. 2 GZK. Zumeist mangelt es dem Zollwertanmelder in der Praxis hingegen an der Informationserlangung über derartige Vergleichswerte, sollte der verbundene Verkäufer gleiche oder gleichartige Waren nicht auch an unverbundene Käufer in das gleiche Einfuhrland ausführen.

144 Die in Art. 1 Abs. 2 lit. b) iv) vorgesehene Methode, welche zum Nachweis der Wahrung des Fremdvergleichs des angemeldeten Transaktionswertes dienen sollte, war nur im GZK 1980 enthalten. Im GZK 1994 ist Art. 1 Abs. 2 lit. b) iv) ersatzlos gestrichen worden.

145 In Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK bedeutet der Begriff „nicht verbundene Käufer“ Käufer, die in keinem konkreten Anwendungsfall mit dem Verkäufer verbunden sind, s. Erl. Anm. 4 letzter Satz zu Art. 1 Abs. 2 GZK.

2. Fremdvergleichsmaßstab

Die Zollverwaltung wird regelmäßig keinen Grund haben, den angemeldeten Transaktionswert aus einem Kaufgeschäft zwischen verbundenen Personen anzuzweifeln, wenn sich der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Verrechnungspreis am sogenannten Fremdvergleichsmaßstab bzw. Fremdvergleichsgrundsatz orientiert. Die Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK beschreibt den Fremdvergleichsgrundsatz und die Rechtsfolge von dessen Beachtung wie folgt:

Kann aufgezeigt werden, dass Käufer und Verkäufer, obwohl nach Art. 15 Abs. 4 GZK miteinander verbunden, voneinander kaufen oder einander verkaufen, als wenn sie nicht miteinander verbunden wären, so würde dies zeigen, dass der Preis durch diese Verbundenheit nicht beeinflusst wurde.

Im internationalen Steuerrecht wird der Maßstab des Fremd- oder Drittvergleichs auch als „arm's-length-principle“ oder (eingedeutscht) als „arm's-length-Prinzip“ bezeichnet. Der Begriff stammt ursprünglich aus der Fechttersprache. Die Fechter müssen sich in einem angemessenen Abstand (auf Armes Länge) gegenüberstehen, um einen fairen Kampf zu gewährleisten.¹⁴⁶

3. Konstellationen zollbehördlicher Entscheidungen

3.1 Keine Zweifel an Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen

Zweifelt die Zollverwaltung nicht daran, dass der Preis anerkannt werden kann, so wird er nach der Erl. Anm. 2 S. 4 zu Art. 1 Abs. 2 GZK anerkannt, ohne dass die Begleitumstände des Kaufgeschäfts nach Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK näher geprüft und weitere Informationen vom Einführer verlangt werden. Beispielsweise kann die Zollverwaltung schon früher die Verbundenheit untersucht haben oder sie kann schon über ausführliche Informationen über den Käufer und den Verkäufer verfügen und sie kann bereits anhand einer solchen Untersuchung oder Information zu dem Ergebnis gekommen sein, dass die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat (Erl. Anm. 2 letzter Satz zu Art. 1 Abs. 2 GZK).

Eine Eruierung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts sowie die damit verbundene Erörterung der Frage nach der Beeinflussung des Preises nach Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK entfällt mit der antragsgemäßen Darlegung eines Vergleichswertes

146 Vgl. Manfred Klein, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Lieferbeziehungen im internationalen Konzern, BB 1995, S. 225, 227 sowie Xaver Ditz, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Ableitung einer rechtsformneutralen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerrecht, Berlin 2004, S. 1, Fn. 2 m.w.N..

nach Art. 1 Abs. 2 lit. b) u. c) GZK (vgl. Erl. Anm. 4 S. 2 zu Art. 1 Abs. 2 GZK). Verfügt die Zollverwaltung schon über ausreichende Informationen, die sie ohne weitere eingehende Untersuchung zu dem Ergebnis kommen lassen, dass einer der in Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK vorgesehenen Vergleichswerte gefunden wurde, so liegt gem. der Erl. Anm. 4 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK kein Grund vor, den Einführer darlegen zu lassen, dass der Vergleich auch hier zum Erfolg führt. Der angemeldete Transaktionswert muss sodann von der Zollverwaltung akzeptiert werden.

3.2 Zweifel an Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen

Die Zollverwaltung wird den angemeldeten Transaktionswert immer dann anzweifeln, wenn der in diesem enthaltene Verrechnungspreis offensichtlich nicht fremdvergleichsüblich ist, sondern als durch die Verbundenheit beeinflusst betrachtet werden kann.

Hat die Zollverwaltung aufgrund der vom Einführer oder auf andere Art beigebrachten Informationen Gründe für die Annahme, dass die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat, teilt sie nach Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 3 GZK dem Einführer ihre Gründe mit und gibt ihm ausreichende Gelegenheit zur Gegenäußerung. Auf Antrag des Einführers sind ihm gem. Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 4 GZK die Gründe schriftlich mitzuteilen.¹⁴⁷

147 Vgl. hierzu „Beschluss zu Füllen, in denen die Zollverwaltungen berechnete Zweifel an der Richtigkeit oder Genauigkeit des angegebenen Wertes haben“ aus: Uruguay-Runde, Trade Negotiations Committee, Ministerbeschluss vom 15. Dezember 1993, bestätigt durch die Schlussakte von Marrakesch vom 15. April 1994, ratifiziert seitens der EG durch Ratsbeschluss vom 22. Dezember 1994 (ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 1). Der Beschluss ist abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 2, Zollwertbeschlüsse der Uruguay-Runde (deutsch), Fach 3116, 1995, S. 1 f..

III. Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK

“[...] a decision maker should not ignore relevant rules of international law applicable in the relations between the parties but rather, should incorporate the existence of such rules into legal reasoning when appropriate.”¹⁴⁸

Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, wie die Einhaltung oder Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK zu bestimmen ist. Eine rechtssichere Antwort auf diese Frage verlangt zwingend nach einer dem Regelungsziel verpflichteten Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK.

1. Auslegungsbedürftigkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK

Die Verfasser des GZK brachten in dessen Präambel unter Verweis auf die Bestimmungen des Art. VII GATT den Wunsch zum Ausdruck, „Regeln für ihre Anwendung auszuarbeiten, die eine größere Einheitlichkeit und Bestimmtheit bei ihrer Durchführung gewährleisten.“

Es ist daher zu untersuchen, ob die Rechtslage des GZK bei der Zollwertermittlung von Transaktionen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien bestimmt genug ist, damit die Zollverwaltungen der WTO-Mitglieder diesen möglichst einheitlich anwenden können.

Die Bejahung der Frage, ob der Zollwert nach der Transaktionswertmethode bestimmt werden kann, wenn Käufer und Verkäufer miteinander verbunden sind, ist u.a. an das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzung in Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK geknüpft. Danach darf die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst haben.

148 Benn McGrady, Fragmentation of International Law or „Systemic Integration“ of Treaty Regimes: EC – Biotech Products and the Proper Interpretation of Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties, Journal of World Trade, Vol. 42, Issue 4, 2008, p. 589, 606. Zitat in deutscher Sprache, vom Verfasser übersetzt: „[...] ein Entscheidungsträger sollte keine in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbaren relevanten Regeln des Völkerrechts unbeachtet lassen, sondern sollte das Bestehen solcher Regeln in die rechtliche Würdigung mit einbeziehen.“

Die hierzu ergangene Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK verdeutlicht zunächst generell-abstrakt die Geltung des Fremdvergleichsmaßstabes:

Kann aufgezeigt werden, dass die nach Art. 15 Abs. 4 GZK miteinander verbundenen Vertragsparteien voneinander kaufen oder einander verkaufen, als wenn sie nicht miteinander verbunden wären, so würde dies zeigen, dass der Preis durch diese Verbundenheit nicht beeinflusst wurde.

In der Erl. Anm. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK folgen in den Sätzen 4 und 5 zwei Beispiele, die der Zollverwaltung Anhaltspunkte liefern, in welchen Fällen der Fremdvergleichsgrundsatz gewahrt ist.

1. Beispiel (Erl. Anm. 3 S. 4 zu Art. 1 Abs. 2 GZK):

Ist der Preis im Einklang mit der in der betreffenden Branche üblichen Preispraxis¹⁴⁹ festgelegt worden oder so wie der Verkäufer die Preise für Verkäufe an Käufer festsetzt, die nicht mit ihm verbunden sind, so zeigt dies, dass der Preis durch die Verbundenheit nicht beeinflusst wurde.

2. Beispiel (Erl. Anm. 3 S. 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK):

Wird aufgezeigt, dass der Preis für die Deckung aller Kosten zuzüglich eines Gewinnes ausreicht, der dem allgemeinen Gewinn des Unternehmens innerhalb eines repräsentativen Zeitraums (zum Beispiel auf jährlicher Grundlage) bei Verkäufen von Waren der gleichen Gattung oder Art entspricht, so würde dies zeigen, dass der Preis nicht beeinflusst wurde.

Das erste Beispiel konkretisiert den Fremdvergleichsmaßstab dergestalt, dass es einen ersten gedanklichen Ansatz zu dessen Überprüfung formuliert. Demzufolge kann die übliche Preispraxis der betreffenden Branche ein Vergleichsindikator sein. Die Annahme einer Preisbeeinflussung ist sodann widerlegt, wenn der konzerninterne Verkäufer seine Preis in gleicher Weise wie ein unabhängiger Verkäufer derselben Branche festlegt (externer Vergleichswert im zollwertrechtlichen Sinne). Ebenso ist der Nachweis erbracht, dass die Verbundenheit nicht ursächlich für eine Preisbeeinflussung ist, wenn der Verkäufer seine Preise konzernintern und gegenüber fremden Dritten in gleicher Weise festsetzt (interner Vergleichswert im zollwertrechtlichen Sinne).

149 Für einen Einblick in Verrechnungspreissysteme der Branchen Pharmahandel, Bekleidungsherstellung und -handel, Automobilzulieferer, Elektrowerkzeuge, Motoren- und Anlagenbau sowie Anlagen- und Maschinenbau vgl. Andreas Sinzig / Holger Kahle, Praxis der Verrechnungspreissysteme in ausgewählten Branchen, Herne 2013.

Im zweiten Beispiel sind methodische Parallelen zur Zollwertermittlung nach dem errechneten Wert gem. Art. 6 GZK erkennbar. Über die Kostendeckung hinausgehend, muss der Verkaufspreis einen Gewinnanteil enthalten, der mit vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen verprobt wird. Als vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle im zollwertrechtlichen Sinne gelten Verkäufe von Waren der gleichen Gattung oder Art. Das zweite Beispiel in der Erl. Anm. 3 S. 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK legt mithin eine inzidente Prüfung des Art. 6 Abs. 1 lit. a) bis c) GZK im Rahmen der Prüfung des Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK nahe.

Die zwei in der Erl. Anm. 3 S. 4 u. 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK genannten Beispiele stehen weder in einer hierarchischen Ordnung noch legen Sie den Prüfungsumfang des Fremdvergleichsmaßstabes fest. Sie beinhalten lediglich Indizien für die Durchführung des Fremdvergleichs. Es ist folglich zollwertrechtlich nicht ausgeschlossen, anderweitig, d.h. losgelöst von den beiden Beispielen, die Fremdvergleichskonformität einer Transaktion zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien zu überprüfen.

Im GZK fehlt eine kohärente Methodik zur Prüfung des Bestehens oder Fehlschlagens des Fremdvergleichstests. Eine solche Methodik bzw. ein solcher Prüfungsmodus ist aber für eine einheitliche und transparente Rechtsanwendung in Verbundenheitsfällen unerlässlich.

Die Unbestimmtheit des Fremdvergleichsmaßstabes im GZK bedarf somit der Auslegung.

2. Völkerrechtliche Auslegungsregeln

Nach Art. 18 Abs. 2 i. V. m. Ziff. 1 Anh. II GZK trägt ein Technischer Ausschuss unter der Schirmherrschaft des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens für die einheitliche Auslegung und Anwendung des GZK Sorge. Zudem beinhaltet der GZK besondere Regeln und Verfahren über die Streitbeilegung.¹⁵⁰

Daneben verwaltet die WTO in Anhang II des WTO-Übereinkommens eine Vereinbarung über Regeln und Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten (Engl.: „Dispute Settlement Understanding“, abgekürzt: DSU) und unterhält damit ein eigenes Streitbeilegungssystem (Art. III Abs. 3 WTO-Übereinkommen), das gegenüber den besonderen Streitbeilegungsregeln des GZK nach Art. 1 Abs. 2 DSU subsidiär angewendet wird. Dieses Streitbeilegungssystem ist gem. Art. 3 Abs. 2

150 Art. 19 Abs. 3-5 GZK 1994, Anh. II Ziff. 2 lit. f), Ziff. 3, Ziff. 9 und Ziff. 21 GZK 1994, zusammengefasst in Anh. 2 DSU (DSU befindet sich in Anh. 2 WTO-Übereinkommen.).

S. 1 DSU ein zentrales Element zur Gewährleistung von Sicherheit und Vorhersagbarkeit für das multilaterale Handelssystem der WTO, zu welchem der GZK zählt. Es dient nach Art. 3 Abs. 2 S. 2 DSU zur Erhaltung der Rechte und Pflichten der Mitglieder nach den erfassten Abkommen und zur Klärung der bestehenden Bestimmungen jener Abkommen in Übereinstimmung mit den üblichen Auslegungsregeln des öffentlichen internationalen Rechts.

Solche üblichen Auslegungsregeln des öffentlichen internationalen Rechts sind die Auslegungsregeln des Wiener Übereinkommens über das Recht der Verträge (nachstehend: Wiener Vertragskonvention, abgekürzt: WVK), die im Abkommensrecht der WTO weithin zur Anwendung gelangen.¹⁵¹

Als multilaterale Handelsübereinkunft (völkerrechtlicher Vertrag) in Anhang 1A des WTO-Übereinkommens unterfällt der GZK gleichsam den Auslegungsregeln der WVK.¹⁵² Die von der Vertragsrechtskonferenz der Vereinten Nationen erarbeitete WVK ist ebenso ein völkerrechtlicher Vertrag und am 27.01.1980 in Kraft getreten.¹⁵³ Er gilt unmittelbar nur für die Vertragsstaaten¹⁵⁴, es sei denn, einer Regelung der WVK kommt der Charakter kodifizierten Gewohnheitsrechts zu bzw. eine Regelung ist im Laufe der Zeit zum Gewohnheitsrecht erwachsen (vgl. Art. 38 WVK).¹⁵⁵ Die allgemeine Auslegungsregel des Art. 31 WVK unterfällt dem Völkergewohnheitsrecht¹⁵⁶ und wird somit als „Ausdruck einer allgemeinen,

151 Vgl. UN, General Assembly, Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law, Report of the Study Group of the International Law Commission, Finalized by Martti Koskenniemi, A/CN.4/L.682, 13. April 2006, Ziff. 167 f., abrufbar unter: http://legal.un.org/ilc/documentation/english/a_cn4_l682.pdf (Stand: 08.05.2018).

152 Die deutsche Fassung der WVK ist abgedruckt in BGBl. II 1985, S. 926. Zur Begründung der Anwendbarkeit der völkerrechtlichen Auslegungsregeln des WVK auf das GATT 1994 und damit auch auf den GZK vgl. Marius Mrozek (Diss. Univ. Mannheim), Europäisches Marktordnungsrecht, die WTO und die Osterweiterung – Das Steuerungsinstrumentarium des EU-Agrarrechts am Beispiel der Marktordnungen für Getreide und Zucker im Lichte der WTO und zugleich eine rechtsvergleichende Analyse der Agrarordnungen Polens in der Vorbereitungsphase, Berlin 2003, S. 106 ff. m. w. N.

153 Vgl. Moris Lehner, in: Klaus Vogel / ders., DBA, 6. Auflage, München 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rz. 46.

154 Beispielsweise gehören die USA und Frankreich nicht zu den Vertragsstaaten der WVK.

155 So auch Wolfgang Graf Vitzthum, in: ders. / Alexander Proelß, Völkerrecht, 7. Aufl., Berlin / Boston 2016, Rz. 115.

156 Vgl. Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad), Judgment, I.C.J. Reports 1994, p. 6, 21, no. 41, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/83/083-19940203-JUD-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018); Oil Platforms (Islamic Republic of Iran v. United States of America), Preliminary Objection, Judgment, I.C.J. Reports 1996, p. 803, 812, no. 23, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/90/090-19961212-JUD-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018); Kasikili / Sedudu Island (Botswana/Namibia),

als Recht anerkannten Übung“¹⁵⁷ bei der Auslegung faktisch jedweder völkerrechtlicher Verträge angewendet.¹⁵⁸

2.1 Auslegung nach Art. 31 Abs. 1 und 2 WVK

Nach Art. 31 Abs. 1 WVK ist ein völkerrechtlicher Vertrag wie der GZK nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen. Für die Auslegung eines Vertrags ist der Zusammenhang vorrangig aus dem Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen herzustellen (vgl. den einleitenden Passus in Art. 31 Abs. 2 WVK).

Wie bereits festgestellt, können der Vertragswortlaut des Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK und die Erläuternden Anmerkungen in Anlage I GZK (hier: Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK) bei der Durchführung des Fremdvergleichs nur unzureichend dem Wunsch der Präambel des GZK nach einer „größere[n] Einheitlichkeit und Bestimmtheit“ entsprechen.

Deshalb erhebt sich die Frage, wie das Zollwertrecht in diesem Punkt unter Beachtung des Regelungsziels und -zwecks konkretisiert werden kann.

Das Schrifttum neigt der Ansicht zu, dass Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK und dessen Erl. Anm. die Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (nachstehend: OECD-VPL) im Wesentlichen und im weiteren Sinne eröffnen.¹⁵⁹ Begründet wird diese Ansicht vor allem mit der Erl. Anm. 3 S. 2 zu Art. 1 Abs. 2 GZK. Sie fordert die Bereitschaft der Zollverwaltung, die maßgebenden Gesichtspunkte des Kaufgeschäfts zu untersuchen, einschließlich der Art und Weise, nach der Käufer und Verkäufer ihre Handelsbeziehungen gestalten und wie der betreffende Preis zustande gekommen ist, um feststellen zu können, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat. Diese Erl. Anm. „beinhaltet eine komplette Analyse der fraglichen Transaktion [unter Verbundenen]“¹⁶⁰ und unkontrollierten Transaktionen um zu bestimmen, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusste (die Prüfung dieser Aspekte sollte immer zum Zweck der Vergleichbarkeit erfolgen, da sich zeigt,

Judgment, I. C. J. Reports 1999, p. 1045, 1059, no. 18, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/98/098-19991213-JUD-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018).

157 S. Art. 38 Abs. 1 lit. b) IGH-Statut; vgl. dazu auch Graf Vitzthum, a.a.O., Rz. 131 m. w. N..

158 Vgl. UN, General Assembly, Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law, a.a.O., Ziff. 427.

159 Vgl. statt vieler Juan Martín Jovanovich (Masterthesis McGill Univ. Montreal), Customs Valuation and Transfer Pricing, Is it Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?, Series on International Taxation, Vol. 28, Den Haag / London / New York, 2002, S. 14 ff..

160 Klammerzusatz vom Verfasser eingefügt.

dass der GZK nur diesen Mechanismus vorsieht, um zu bestimmen, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusste). Wir können den Schluss ziehen, dass der Wortlaut der Erl. Anm. zu Art. 1 Abs. 2 GZK weit genug gefasst ist, eine Transferpreisanalyse gem. den detaillierteren Regeln der OECD-VPL zur Ermittlung, ob die Verbundenheit den Transaktionswert beeinflusste, zu erlauben. Als detailliertes Regelwerk, welches (gänzlich oder teilweise) von einer großen Anzahl von Ländern übernommen wurde, scheinen die OECD-VPL eine adäquate Ergänzung zu Art. 1 Abs. 2 GZK und dessen Erl. Anm. zwecks Bestimmung des Fremdvergleichscharakters von Transaktionen zwischen verbundenen Vertragsparteien zu sein. Sie könnten auch die geeignete und einheitliche Anwendung der Regeln des GZK im Verbundenheitsfall erleichtern und damit einem klar formulierten Ziel der Präambel nachkommen.¹⁶¹

Nach dieser teleologischer Auslegung wird für die weitgehende Anwendung der OECD-VPL plädiert.

Ein solches Vorgehen mag zwar aus praktischen Erwägungen heraus gelegen erscheinen. Es ist jedoch fraglich, inwieweit Treu und Glauben sowie der Wortlaut, Ziel und Zweck des GZK die Anwendung der OECD-VPL auch rechtsdogmatisch rechtfertigen können. Die Rechtsdogmatik erforscht das positive Recht durch dessen Ausdeutung bzw. Auslegung mit den Methoden der Rechtsfindung und durch systematisches Erfassen und Verarbeiten seiner Quellen, Begriffe und Rechtsinstitute.¹⁶² Die Völkerrechtsquelle der Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK beschreibt tatbestandsseitig den in den OECD-VPL definierten Begriff des Fremdvergleichsgrundsatzes. Die Schlussfolgerung, dass diesem im GZK verankerten Grundsatz im Zusammenhang mit den übrigen Bestimmungen des GZK einschließlich Präambel und Anlagen stets die Bedeutung der OECD-VPL zukommen muss, nur weil die OECD-VPL sich eingehend mit dem Fremdvergleichsgrundsatz aus transferpreisrechtlicher Sicht befassen, wäre in Anwendung der Auslegungsregeln in Art. 31 Abs. 1 und 2 WVK jedenfalls nicht zulässig. Die OECD-VPL stellen insbesondere keine in Art. 31 Abs. 2 WVK genannten Erklärungen anlässlich des Vertragsabschlusses des GZK dar, die sodann einen rechtlichen Zusammenhang zum GZK hätten. Für die Auslegung des GZK stünde mit diesem gem. Art. 31 Abs. 2 WVK im Zusammenhang außer dem Vertragswortlaut samt Präambel und Anlagen

161 Vom Verfasser weitgehend wortgetreu in die deutsche Sprache übersetztes Zitat aus: Juan Martín Jovanovich (Masterthesis McGill Univ. Montreal), *Customs Valuation and Transfer Pricing, Is it Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?*, a.a.O., S. 16.

162 S. Lexikoneintrag auf [wissen.de](http://www.wissen.de) zu Rechtswissenschaft, abrufbar unter: <http://www.wissen.de/lexikon/rechtswissenschaft> (Stand: 08.05.2018).

- a) jede sich auf den Vertrag beziehende Übereinkunft, die zwischen allen Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses getroffen wurde;
- b) jede Urkunde, die von einer oder mehreren Vertragsparteien anlässlich des Vertragsabschlusses abgefasst und von den anderen Vertragsparteien als eine sich auf den Vertrag beziehende Urkunde angenommen wurde.

Die Auslegung der offenen Umschreibung des Fremdvergleichsgrundsatzes und der Begleitumstände des Kaufgeschäfts im GZK kann aber gleichwohl in bestimmten Fällen den OECD-VPL zollwertrechtlich den Sinn und Zweck einer rechtsausfüllenden Orientierungshilfe beimessen. In welchen Fällen die OECD-VPL rechtsdogmatisch für die zollrechtliche Transaktionswertmethode zur Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes bzw. der Begleitumstände des Kaufgeschäfts verwendet werden dürfen, ist bislang in Literatur und Rechtsprechung nicht eindeutig geklärt.

Die in den Jahren 2006 und 2007 stattgefundenen zwei gemeinsamen Konferenzen von WCO und OECD zum Thema Transferpreis- und Zollwertbestimmung trugen unstreitig zur näheren fachlichen Auseinandersetzung mit beiden Rechtsgebieten bei. Im Nachgang der Konferenz aus dem Jahr 2007 wurde unter dem Eindruck der gehaltenen Fachvorträge ein kleines Expertengremium (sog. Focus Group) damit beauftragt, für die identifizierten Reibungspunkte beider Rechtsgebiete Lösungsansätze zu diskutieren und schließlich Empfehlungen für die Harmonisierung der Transferpreis- und Zollwertbestimmung abzugeben. Im Frühjahr 2008 empfahl diese Expertengruppe dem Technischen Ausschuss für den Zollwert bei der WCO¹⁶³ u. a., einen geeigneten Leitfaden für den gegenwärtigen GZK zu entwickeln, der die Verwendung von Transferpreismethoden gem. OECD-VPL zum Nachweis der Fremdvergleichsüblichkeit von Preisen für Zollzwecke erlaubt.¹⁶⁴ Dieser Leitfaden wurde im Jahr 2015 von der WCO veröffentlicht.¹⁶⁵ Er trägt wichtige Fundstellen (z.B. der OECD, des Technischen Ausschusses für den Zollwert und der ICC) des Zollwert- und Transferpreisrechts zusammen, arbeitet methodische Gemeinsamkeiten heraus und hebt vor allem den praktischen Nutzen von Transferpreisinformationen für die zollwertrechtliche

163 Institution gem. Art. 18 Nr. 2 GZK i.V.m. Anh. II GZK.

164 Vgl. Michael E. Murphy / Holly E. Files, The Intersection of Transfer Pricing and Customs Valuation: Challenges (and Opportunities) for Multinational Enterprises, Int. T.L.R. 2009, pp. 149 et. seq..

165 WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/~media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx> (Stand: 08.05.2018).

Prüfung von Transaktionen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien hervor.¹⁶⁶ In diesem Leitfaden nicht enthalten ist jedoch eine juristische Herleitung, die schematisch aufzeigt, in welchen Fällen derartige Transferpreisinformationen unter Zugrundelegung der OECD-VPL für die Überprüfung der Fremdvergleichsüblichkeit von Transaktionen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien eine normzweckkonkretisierende Funktion für das Zollwertrecht haben.

Eine solche juristische Herleitung könnte sich in Anwendung der Auslegungsmethode nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK ergeben (siehe Tz. 2.2 dieses Kapitels).

2.2 Auslegung nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK

Zur Vermeidung einer „Fragmentierung“ und eines „Auseinanderdriften(s)“ der verschiedenen Völkerrechtsakte, verkörpert Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK eine Auslegungsmethode, die auf „deren konsistente Verknüpfung im Sinne der Einheit des Völkerrechts als in sich schlüssige und widerspruchsfreie Rechtsordnung“¹⁶⁷ abzielt.

Nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK ist bei der Auslegung jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz in gleicher Weise zu berücksichtigen.

Diese Auslegungsmethode verfolgt das Prinzip der sog. „systematischen Integration“¹⁶⁸. Es handelt sich um ein allgemeineres Prinzip der Auslegung (auch „Generalschlüssel“ oder „Master Key“¹⁶⁹ genannt), das auf dem Wesen internationa-

166 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, a.a.O., insbes. Kap. 4 und 5.

167 Matthias Herdegen, Völkerrecht, 15. Aufl., München 2016, § 5 Rz. 21, Herdegen weist a.a.O. in Rz. 22 auch auf die Gefahren einer solchen Auslegung hin (dynamische Vertragsauslegung, offene Rechtsfortbildung). Problematisch sei das weite Mandat zur Harmonisierung nach Herdegens Auffassung, wenn es sich nur auf die Lösung echter Normkonflikte beschränke. Vorliegend geht es jedoch nicht um die Lösung eines Normkonflikts, sondern um die Konkretisierung eines Normzwecks im Falle etwaiger Regelungsüberlappungen.

168 Vgl. Campbell McLachlan, The Principle of Systemic Integration and Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention, ICLQ, Vol. 54, 2005, pp. 279-320, abrufbar unter: http://www.biiicl.org/files/2140_campbell_mclachlan_the_principle_of_systemic_integration.pdf (Stand: 08.05.2018).

169 Äußerung von Ms. Xue Hanqin, Botschafterin Chinas in den Niederlanden und Mitglied der Völkerrechtskommission, während einer Debatte der Völkerrechtskommission, vgl. hierzu UN, General Assembly, Fragmentation of International Law: Difficulties Arising

ler Abkommen beruht, die als ein Teil des Völkerrechts ggf. nur einen durch andere Völkerrechtsnormen beschränkten Geltungsbereich beanspruchen können. Eine Auslegung mittels Bezugnahme auf ein solches Prinzip gilt für alle Fragen, die in Anwendung des betroffenen völkerrechtlichen Vertrages aufkommen, aber nicht anhand seines ausdrücklichen Wortlauts und auch nicht anderweitig durch diesen selbst gelöst werden können.¹⁷⁰

Nach dem Prinzip der systematischen Integration sucht man für den Fall einer Regelungsüberschneidung, eines Regelungskonflikts oder einer Regelungsinkonsistenz einen Bezug zur normativen Umgebung der internationalen Verpflichtung und seiner Zielvorgabe.¹⁷¹ Kann ein derartiger Bezug hergestellt werden, wird der Regelungsbeitrag des völkerrechtlichen Normumfeldes zu dieser gemeinsam verpflichtenden Zielvorgabe extrahiert¹⁷² und die fragliche Übereinkunft mit Bedacht auf den vorhandenen Regelungsbeitrag aus anderen Völkerrechtsquellen ausgelegt.¹⁷³

Kritisch wird diese Auslegungsmethode jedoch dann zu hinterfragen sein, wenn durch ihren Gebrauch die Bestimmungen des eigentlich anzuwendenden Rechts (z.B. eines völkerrechtlichen Abkommens wie des GZK) verdrängt werden würden.¹⁷⁴

Die Auslegungsmethode des Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK könnte als Mittel zur Eruierung der Normzweckkonkretisierung des Fremdvergleichsgebots in Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK i.V.m. der Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK dienen.

from the Diversification and Expansion of International Law, a.a.O., Ziff. 420 und Campbell McLachlan, The Principle of Systemic Integration and Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention, a.a.O., S. 280 f..

170 Vgl. Campbell McLachlan, The Principle of Systemic Integration and Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention, a.a.O., S. 279 f., 311.

171 Vgl. UN, General Assembly, Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law, a.a.O., Ziff. 420, 423.

172 United Nations, General Assembly, Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law, a.a.O., Ziff. 412 f..

173 Vgl. Campbell McLachlan, The Principle of Systemic Integration and Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention, a.a.O., S. 290 f..

174 Vgl. etwa "Separate Opinion of Judge Higgins" to Oil Platforms (Islamic Republic of Iran vs. United States of America), Judgment, I.C.J. Reports 2003, p. 225, 238 et. seq., no. 48 et seq., abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/90/090-20031106-JUD-01-03-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018).

2.2.1 Normative Umgebung des Zollwertrechts

Sowohl innerhalb als auch außerhalb des WTO-Übereinkommens sind Bezüge zum Zollwertrecht und zu Konsequenzen von Preisunterschreitungen im normalen Handelsverkehr mit Waren im Allgemeinen und im besonderen Fall der Verbundenheit erkennbar.

2.2.1.1 Innerhalb des WTO-Übereinkommens

Jede Preisvereinbarung, die im internationalen Gütertausch den Fremdvergleich außer Acht lässt, könnte innerhalb der WTO-Übereinkommen schlimmstenfalls ein unzulässiges Preisdumping oder eine verbotene Subvention indizieren. Beides wird von den Vertragsparteien des GATT verurteilt (vgl. Art. VI und Art XVI GATT). Sollten diese schädlichen Folgen dennoch eintreten, besteht nach Art. VI GATT nebst dazugehörigem WTO-Übereinkommen zur Durchführung des Art. VI des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994¹⁷⁵ (Engl.: „Agreement on Implementation of Article VI of the GATT“, auch „Anti-Dumping Agreement“ genannt, abgekürzt: ADA) sowie nach dem zur Konkretisierung des Art. XVI GATT erlassenen WTO-Übereinkommen über Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen¹⁷⁶ (Engl.: „Agreement on Subsidies and Countervailing Measures“, abgekürzt: SCMA) die Ermächtigung zur Erhebung und Festsetzung von Antidumping- oder Antisubventionszöllen.

Preisdumping bedeutet nach Art. VI Ziff. 1 S. 1 GATT die Einfuhr von Erzeugnissen eines Landes auf den Markt eines anderen Landes zu einem geringeren Preis als ihrem normalen Wert¹⁷⁷. Dies kann einer bei einem Vertragspartner bestehenden Produktion erheblichen Schaden zufügen oder die Schaffung einer inländischen Produktion empfindlich verzögern. Im Sinne des Art. VI Ziff. 1 S. 2 GATT ist ein Erzeugnis, das von einem Lande in ein anderes ausgeführt wird, dann als zu einem unter seinem normalen Wert liegenden Preise auf den Markt des Einfuhrlandes gebracht anzusehen, wenn der Preis dieses Erzeugnisses

- a) niedriger ist als der vergleichbare Preis, der im normalen Handelsverkehr für ein gleichartiges Erzeugnis gefordert wird, das zum Verbrauch in dem exportierenden Lande bestimmt ist, oder

175 ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 103.

176 ABl. Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 156.

177 Eine Dumpingspanne von weniger als 2 % ist unerheblich und führt zur Einstellung einer Antidumpinguntersuchung seitens der zuständigen Behörden (vgl. Art. 5 Abs. 8 ADA). Die Dumpingspanne muss damit 2 % oder größer sein, um ggf. Sanktionen (z.B. Antidumpingzölle) für gedumpte Waren zu verhängen.

- b) beim Fehlen eines solchen Preises auf dem Inlandsmarkt des letztgenannten Landes, wenn der Preis des ausgeführten Erzeugnisses niedriger ist als
 - i. der höchste vergleichbare Preis für die Ausfuhr eines ähnlichen Erzeugnisses nach einem dritten Land im normalen Handelsverkehr oder
 - ii. die Herstellungskosten dieses Erzeugnisses im Ursprungslande, zuzüglich eines angemessenen Aufschlags für Verkaufskosten und Gewinn.

Die Vertragsparteien des GATT erkennen nach Art. XVI Ziff. 2 GATT an, dass die Gewährung einer Subvention bei der Ausfuhr einer Ware durch eine Vertragspartei für andere einführende oder ausführende Vertragsparteien nachteilige Auswirkungen haben, unbillige Störungen ihrer normalen Handelsinteressen hervorrufen und die Erreichung der Ziele des GATT (z.B. Meistbegünstigung nach Art. I, Gleichbehandlung eingeführter und inländischer Waren nach Art. III) behindern kann.

Im Sinne des Art. 1 Ziff. 1.1 lit. a) 1. ii) i. V. m. lit. b) SCMA liegt eine Subvention vor, wenn eine Regierung oder öffentliche Körperschaft im Gebiet eines Mitglieds (nachstehend: Regierung) eine finanzielle Beihilfe leistet, d.h. wenn z.B. eine Regierung auf normalerweise zu entrichtende Abgaben verzichtet oder diese nicht erhebt (z.B. durch Gewährung von Steuergutschriften) und dadurch ein Vorteil übertragen wird.

Eine ernsthafte Schädigung der Interessen eines anderen WTO-Mitglieds i.S.d. Art. 5 lit. c) SCMA kann hierbei beispielsweise entstehen, wenn die Subvention eine bedeutende Preisunterschreitung durch die subventionierte Ware im Vergleich mit dem Preis einer gleichartigen Ware eines anderen Mitglieds auf demselben Markt oder einen erheblichen Preisdruck, Preisrückgang oder Absatzverlust auf demselben Markt bewirkt (s. Art. 6. Ziff. 6.3 lit. c) SCMA).

Gestatten die Regierungen der WTO-Mitglieder ihren Wirtschaftsakteuren durch die nationale Gesetzgebung somit, Preise zu vereinbaren, die dem Fremdvergleich zuwiderlaufen, sollte die zolltarifliche Einführung eines Ausgleichszolls nicht lange auf sich warten lassen. Die Frage nach der zollwertrechtlichen Anerkennung eines unzulässigerweise geminderten Transaktionswertes im Verbundheitsfalle bleibt daneben bestehen. Deshalb interessiert an dieser Stelle, ob die WTO-Übereinkommen ihren Mitgliedern in der normativen Umgebung des Zollwertrechts völkerrechtliche Preisbildungsvorgaben machen, die für Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien nützlich sein können.

Dass nur eine Zollwertbemessung auf Grundlage eines Fremdvergleichspreises den übergeordneten Antidiskriminierungsprinzipien des GATT, d.h. dem Prinzip

der Meistbegünstigung nach Art. I sowie dem Prinzip der Gleichbehandlung eingeführter und inländischer Waren nach Art. III, Rechnung trägt, ist in Tz. 2.2.6.2.2 dieses Kapitels dargelegt.

2.2.1.2 Außerhalb des WTO-Übereinkommens

Eine Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Normengefüge der Zollwertvorschriften des GZK könnte sich durch Einbindung in einen systematischen Gesamtzusammenhang zu völkerrechtlichen Nachbardisziplinen außerhalb des WTO-Übereinkommens ergeben, die ihrerseits den normativen Wertmaßstab des Fremdvergleichs als Maxime der Rechtsanwendung verankert haben.

Die nachstehend umrissene Rolle des Zollwerts als eine Determinante des internationalen Wirtschaftsverkehrs offenbart einen Nexus zu benachbarten Rechtsgebieten mit übereinstimmendem Wertungskonzept.

Der für eingeführte Waren gezahlte Preis (Anschaffungskosten) und die Zollbelastung (Anschaffungsnebenkosten) wirken sich direkt auf die Höhe des Gewinns eines Unternehmens aus. Als Einflussgröße auf den Gewinn tangieren Zollwerte auch die steuerliche Sphäre der Gewinnabgrenzung und -zuordnung im innerkonzernlichen Güteraustausch mit Drittlandsbezug.

Werden Verrechnungspreise von Unternehmen vereinbart, die in verschiedenen Steuerrechtsordnungen ansässig sind, könnte es zu einer (wirtschaftlichen) Doppelbesteuerung kommen, wenn ein Staat die Verrechnungspreise bzw. Transaktionswerte für unangemessen erachtet und einseitig korrigiert, der andere Staat aber keine gleichlautende Korrektur vornimmt.¹⁷⁸ Um u.a. die Angemessenheit von Verrechnungspreisen und Gewinnen in Abstimmung mit den transaktionsbeteiligten Staaten zu überprüfen und dadurch Doppelbesteuerung zu vermeiden, schließen Staaten zumeist sog. Doppelbesteuerungsabkommen.

Doppelbesteuerungsabkommen bilden als völkerrechtliche Verträge im Wesentlichen das internationale Steuerrecht. Das internationale Steuerrecht kennzeichnet die Gesamtheit der Rechtsvorschriften eines Staates, welche die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte regeln.¹⁷⁹ Zum internationalen Steuerrecht gehört damit auch der Regelungskreis des Zollwertrechts und als multilaterale

178 Vgl. 1. Beispielsfall von Gerrit Frotscher, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl., München 2015, S. 5, Rz. 11.

179 Für eine allgemeine Definition des „Internationalen Steuerrechts“ siehe Gerrit Frotscher, a.a.O., S. 10, Rz. 27 m.w.N.; für eine differenziertere Begriffsbestimmung hinsichtlich der Klassifizierung des „Internationalen Steuerrechts“ im engeren und weiteren Sinne vgl. statt vieler Moris Lehner, in: Klaus Vogel / ders., DBA, 6. Auflage, München 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rz. 3 m. w. N..

Handelsübereinkunft des WTO-Übereinkommens auf völkervertragsrechtlicher Grundlage der GZK.

2.2.2 Regelungsüberschneidende Zielvorgabe mit Völkerrechts-satzqualität

Das ADA umfasst zwar jede Art von Preisdumping, definiert jedoch – anders als das SCMA – keine näheren Grundsätze zur besonderen Preisgestaltung unter verbundenen Kaufvertragsparteien. Ein Hauptgrund dafür, dass das während der Tokio-Runde (1973 – 1979) ausgehandelte SCMA auch Regelungen zur Transferpreisbildung enthält, liegt in der Beeinflussung ihres Entstehens durch den sog. DISC-Fall¹⁸⁰. Der DISC-Fall behandelt (vereinfacht dargestellt) ein steuerliches Gestaltungsmodell aus dem US-amerikanischen Einkommensteuergesetz¹⁸¹, wonach speziell für die Abwicklung und Förderung von Ausfuhrgeschäften gegründete Gesellschaften, sog. Domestic International Sales Corporations (abgekürzt: DISC), unabhängig vom tatsächlich erzielten Verkaufspreis aus dem Ausfuhrgeschäft unter bestimmten Voraussetzungen einen zusätzlichen Gewinnanteil der Unternehmensgruppe für die Exportförderung zugewiesen bekommen konnten.¹⁸² Die einer DISC zugewiesenen Gewinne unterlagen aber faktisch zur Hälfte nicht der US-amerikanischen Einkommensteuer. Für diesen beträchtlichen Gewinnanteil konnte die Besteuerung auf unbestimmte Zeit aufgeschoben werden. Lediglich eine Hälfte des Gewinns einer DISC war in Form einer Dividende an die Anteilseigner (z.B. Muttergesellschaft) steuerpflichtig auszuschütten.¹⁸³

Dieses Gestaltungsmodell verstieß einerseits gegen den seit 1924 im US-amerikanischen Einkommensteuergesetz verbrieften Fremdvergleichsgrundsatz¹⁸⁴ und sorgte für eine enorme Einkommensverlagerung von der US-Muttergesellschaft auf eine DISC.¹⁸⁵ Andererseits war die Regelung zur steuerli-

180 Siehe hierzu den WTO-Panel-Report zur United States Tax Legislation (DISC), L/4422 – 23S/98, 2 November 1976, abrufbar unter: https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/73discec.pdf (Stand: 08.05.2018).

181 Betroffen sind die IRC §§ 991 – 997.

182 Vgl. WTO-Panel-Report zur United States Tax Legislation (DISC), L/4422 – 23S/98, 2 November 1976, a.a.O., Ziff. 13.

183 Vgl. WTO-Panel-Report zur United States Tax Legislation (DISC), L/4422 – 23S/98, 2 November 1976, a.a.O., Ziff. 12.

184 Vgl. WTO-Panel-Report zur United States Tax Legislation (DISC), L/4422 – 23S/98, 2 November 1976, a.a.O., Ziff. 9.

185 Vgl. WTO-Panel-Report zur United States Tax Legislation (DISC), L/4422 – 23S/98, 2 November 1976, a.a.O., Ziff. 18.

chen Begünstigung einer DISC als verbotene Ausfuhrsubvention zu qualifizieren.¹⁸⁶ Als Konsequenzen dieser steuerlichen Begünstigung (Ausfuhrsubvention) wurde mit einer (nicht mehr fremdüblichen) Herabsetzung der Ausfuhrpreise, einem Anstieg der Vertriebsanstrengungen und einem Anstieg des Gewinns je Einheit im Ausfuhrsektor gerechnet.¹⁸⁷

Die Verpflichtung zur fremdvergleichsgerechten Preisgestaltung im Warenaustausch zwischen miteinander verbundenen Vertragspartnern ist völkerrechtlich daher im SCMA (WTO-Übereinkommen) sowie in zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen (keine WTO-Übereinkommen) niedergelegt.

2.2.2.1 Innerhalb des WTO-Übereinkommens

Das SCMA normiert im Zusammenhang mit verbotenen Ausfuhrsubventionen die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Vereinbarung von Preisen für Ausfuhrwaren, die Gegenstand einer Lieferung von einem Verkäufer an einen verbundenen Käufer sind.

Nach Art. 3 Ziff. 3.1 lit. a) SCMA gehören u.a. die im Anhang I SCMA beschriebenen Maßnahmen oder Bedingungen zu den verbotenen Subventionen. Anhang I verbietet u.a. in lit. e) SCMA eine Ausfuhrsubvention in Form der vollständigen oder partiellen Freistellung und dem vollständigen oder partiellen Erlass oder Aufschub von direkten Steuern oder Sozialabgaben, die von Industrie- oder Handelsunternehmen gezahlt wurden oder zu zahlen sind, soweit die Freistellung, der Erlass oder der Aufschub spezifisch ausfuhrgebunden sind. Am Ende dieser Fallgruppe wird auf die Fußnote 59 (bei laufender Nummerierung im SCMA, sonst Fn. 3 in Anh. I SCMA) verwiesen. Die Sätze 2 – 4 dieser Fußnote verdienen eine Hervorhebung. Sie lauten wie folgt:

Die Mitglieder bekräftigen erneut den Grundsatz, dass die Preise für Waren im Rahmen von Geschäften zwischen Ausfuhrunternehmen und ausländischen Käufern, die unter ihrer Kontrolle oder unter der gleichen Kontrolle wie sie stehen, für Steuerzwecke diejenigen Preise sein sollten, die zwischen unabhängigen, selbstständig handelnden Unternehmen berechnet würden. Jedes Mitglied kann ein anderes Mitglied auf administrative oder andere Praktiken hinweisen, die diesem Grundsatz zuwiderlaufen und die zu einer beträchtlichen Ersparnis an direkten Steuern bei Ausfuhrgeschäften führen. Unter solchen Umständen werden sich die Mitglieder in der Regel um Beilegung ihrer Differenzen bemühen, indem sie die

186 Vgl. WTO-Panel-Report zur United States Tax Legislation (DISC), L/4422 – 23S/98, 2 November 1976, a.a.O., Ziff. 69.

187 Vgl. WTO-Panel-Report zur United States Tax Legislation (DISC), L/4422 – 23S/98, 2 November 1976, a.a.O., Ziff. 73.

Möglichkeiten bestehender bilateraler Steuerabkommen oder anderer spezifischer internationaler Mechanismen in Anspruch nehmen, ohne dass dadurch die Rechte und Pflichten der Mitglieder nach dem GATT 1994 einschließlich des im vorstehenden Satz geschaffenen Rechts auf Konsultationen berührt würden.

Satz 2 dieser Fußnote bringt allgemein die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zum Ausdruck. Satz 4 dieser Fußnote schlägt eine Brücke von einer multilateralen Handelsübereinkunft der WTO zu bilateralen Steuerabkommen außerhalb des WTO-Übereinkommens. Detailfragen hinsichtlich der Durchführung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Zusammenhang mit Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien sollten sich daher aus bilateralen Steuerabkommen erschließen.

2.2.2.2 Außerhalb des WTO-Übereinkommens

In den weltweit abgeschlossenen DBA hat sich der Fremdvergleichsgrundsatz als Instrument und Zielvorgabe der Angemessenheitsprüfung bezüglich der zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Bedingungen im Liefer- und Leistungsaustausch (z.B. Preisvereinbarungen) etabliert.¹⁸⁸

Der Fremdvergleichsmaßstab ist der bisher einzige Maßstab, auf den sich die internationale Staatengemeinschaft einigen konnte.¹⁸⁹ Dieser gewährt insofern ein hohes Maß an rechtlicher Sicherheit. Andere Herangehensweisen zur Bestimmung einer angemessenen Gewinnabgrenzung, wie z. B. eine globale formelhafte Gewinnaufteilung, konnten sich aus vielfältigen Gründen nicht durchsetzen.¹⁹⁰

DBA unter Beteiligung von OECD-Mitgliedsländern folgen meist dem sog. OECD-Musterabkommen. Die Einhaltung des Fremdvergleichs fordern u.a. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA (Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte) und Art. 9 Abs. 1 (Gewinnabgrenzung zwischen selbstständigen verbundenen Unternehmen) OECD-MA.

Sind Entwicklungs- und Schwellenländer Vertragspartner eines DBA, stützt sich der Abkommenstext meist auf das sog. Musterabkommen der Vereinten Nationen

188 Vgl. Xaver Ditz, Die Grenzen des Fremdvergleichs – Zugleich Plädoyer für ein Festhalten am Fremdvergleichsgrundsatz, FR, 2015, S. 115, 119.

189 Vgl. Axel Eigelshoven in Klaus Vogel / Moris Lehner, DBA, 6. Aufl., München 2015, OECD-MA 2005, Art. 9 Rz. 62.

190 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. I, Ziff. 1.16 ff.; vgl. ferner Joann Weiner, Using the Experience in the U.S. States to Evaluate Issues in Implementing Formula Apportionment at the International Level, TNI, Vol. 13, No. 26, December 1996, p. 2113.

zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen entwickelten Ländern und Entwicklungsländern (nachstehend: UN-MA¹⁹¹). Art. 7 Abs. 2 und Art. 9 Abs. 1 des UN-MA und des OECD-MA 2014 weisen inhaltlich weitgehend Parallelen auf. Zwar hat die UN anders als die OECD den sog. autorisierten OECD-Ansatz (Engl.: „Authorised OECD Approach“, abgekürzt: AOA) nicht in Art. 7 Abs. 2 UN-MA übernommen.¹⁹² UN-MA und OECD-MA gehen in Art. 7 Abs. 2 jedoch jeweils im Grundsatz von der Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte und der Betriebsstättengewinnabgrenzung unter Beachtung des Fremdvergleichsmaßstabes aus.

Die Zielvorgabe der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes überschneidet sich in den jeweiligen DBA-Regelungen und dem GZK.

Exemplarisch wird die normative Umsetzung dieser Zielvorgabe anhand zweier Regelungen aus dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und einiger anderer Steuern in der Fassung der Neubekanntmachung vom 4. Juni 2008¹⁹³ (nachstehend: DBA D-USA) kurz dargestellt.

191 UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Counties, United Nations Publications, New York, 2011, abrufbar unter: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf (Stand: 08.05.2018).

192 Bislang war nach deutschem DBA-Verständnis eine Betriebsstätte im Rahmen der Einkünftezuordnung nur eingeschränkt selbstständig, da fiktive Rechtsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte grds. nicht anerkannt wurden, vgl. BMF, Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze), IV B 5 – S 1341/07/10004, 25. August 2009, BStBl I 2009, S. 888. Nach dem „Authorized OECD Approach“ (AOA) gilt für die Betriebsstätte nunmehr die uneingeschränkte Selbstständigkeitsfiktion im Hinblick auf die grenzüberschreitende Gewinnabgrenzung. Daraus folgt, dass die rechtlich unselbstständige Betriebsstätte grds. auch im Innenverhältnis zum Stammhaus wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln ist, s. hierzu Carsten Pohl, in: Walter Blümich (Hrsg. Bernd Heuermann / Peter Brandis), Bd. 5, 135. Aufl., München 2017, AStG, § 1, Rz.11 m.w.N.. Der „autorisierte OECD-Ansatz“ geht somit von der fiktiven uneingeschränkten Selbstständigkeit der Betriebsstätte aus, da in Konzernen organisatorisch kein Unterschied zwischen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft besteht, vgl. diesbzgl. Heinz-Klaus Kroppen (PWC), Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Authorized OECD Approach bei Betriebsstätten, 14. Juli 2014, S. 6, abrufbar unter: https://www.uni-duesseldorf.de/redaktion/fileadmin/redaktion/Fakultaeten/Juristische_Fakultaet/Drueen/DVSt/Praesentationen/21._DVSt_Kroppen.pdf (Stand: 08.05.2018).

193 BGBl. II 2008, S. 611 (Abkommensneufassung) / 851 (Berichtigung der Abkommensneufassung).

1.) Art. 7 Abs. 2 DBA D-USA

Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden [...] in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die gewerblichen Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen ausgeübt hätte.

Art. 7 Abs. 2 DBA USA gibt den Fremdvergleichsgrundsatz als Zurechnungsmaßstab für beide Vertragsstaaten verbindlich vor.¹⁹⁴ Danach sind die Gewinne, die die Betriebsstätte bei gleicher oder ähnlicher Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbstständiges und unabhängiges Unternehmen hätte erzielen können, maßgebend.¹⁹⁵

Das Ziel und der Inhalt des Fremdvergleichs nach Art. 7 Abs. 2 DBA D-USA in der Auslegung der Vorschrift gem. dem autorisierten OECD-Ansatz entsprechen denen des Fremdvergleichs im Bereich von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen i.S.d. Art. 9 DBA D-USA.¹⁹⁶ Durch die Annahme der fiktiven Vonselbstständigung der Betriebsstätte zielt Art. 7 DBA D-USA nicht darauf ab, das Ergebnis des Unternehmens zwischen Betriebsstätte und Stammhaus aufzuteilen, sondern der Betriebsstätte das Ergebnis zuzurechnen, das sie erzielt hätte, wenn sie als rechtlich selbstständiges Unternehmen gehandelt hätte.¹⁹⁷

2.) Art. 9 Abs. 1 DBA D-USA

Art. 9 Abs. 1 DBA D-USA lautet in verkürzter und eingangs leicht geänderter Wortwahl wie folgt:

Wenn zwei miteinander verbundene Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

194 Vgl. Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München, 137. Erg.-Lfg. Januar 2017, USA, Art. 7, Rz. 186 unter Verweis auf Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA, Art. 7, Rz. 325.

195 Vgl. Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., USA, Art. 7, Rz. 186.

196 Vgl. Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., USA, Art. 7, Rz. 187 m.w.N..

197 Vgl. Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., USA, Art. 7, Rz. 187 u. 191.

Wird nach dieser Vorschrift die Angemessenheit des vereinbarten Entgelts als Vorstufe einer etwaigen Gewinnkorrektur überprüft, darf diese Angemessenheitsprüfung ausschließlich nach dem „dealing-at-arm's-length“-Prinzip erfolgen.¹⁹⁸ Art. 9 Abs. 1 DBA D-USA bestimmt somit das Ersetzen fremdvergleichswidriger durch fremdvergleichskonforme Preise unter der Voraussetzung, dass das innerstaatliche Steuerrecht der Vertragsparteien des DBA dies erlaubt.¹⁹⁹

Obwohl der Fremdvergleichsgrundsatz international anerkannt ist und ihm zuweilen der Charakter des Völkergewohnheitsrechts zugesprochen wird²⁰⁰, bekennt sich die internationale Steuerrechtsliteratur nicht einhellig zu dieser Auffassung.²⁰¹ Doch auch wenn für die weitere Untersuchung nicht von einem Erstarren des Fremdvergleichsgrundsatzes zum Völkergewohnheitsrecht ausgegangen wird, stellt die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes immer dann eine gegenseitige Obliegenheit in internationalen Abkommen über die Aufteilung nationaler Besteuerungsansprüche dar, wenn sich – wie im o.g. DBA-Beispiel – die Abkommensparteien hierauf geeinigt haben. Das genügt jedoch, um dieser Zielvorgabe in jenen Fällen Völkerrechtssatzqualität zu verleihen.

Die Zielvorgabe im geprüften DBA D-USA stimmt damit mit derjenigen im GZK überein.

198 Vgl. Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., USA Art. 9, Rz. 9 unter Verweis auf F. Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA Art. 9, Rz. 22.

199 Vgl. Axel Eigelshoven, in: Klaus Vogel / Moris Lehner, DBA, 6. Aufl., München 2015, OECD-MA 2005, Art. 9 Rz. 3.

200 Vgl. Chantal Thomas, Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method, Berkeley Journal of International Law, Vol. 14, No. 1, 1996, pp. 99 et. seqq.; vgl. ebenso Reuven S. Avi-Yonah, International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime, Cambridge / New York u.a. 2007, S. 2 u. 6 f. m.w.N. sowie ders., Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime, Bulletin for International Taxation, Vol. 61, No. 4, 2007, S. 130.

201 Rutsel Silvestre J. Martha argumentiert etwa im Rahmen eines Exkurses zur weltweit einheitlichen Besteuerung, dass es jedem Staat grundsätzlich freisteht, welche Methode er in der Steuerrechtsordnung für die Definition des weltweiten Einkommens bzw. die Einkommensabgrenzung seiner Steuersubjekte wählt (“It is submitted that, absent any prohibitive rule of general international law as to the employment of that method of allocating or attributing income, a holder of fiscal jurisdiction who is entitled to tax the worldwide income of its nationals is free to choose any method of defining worldwide income.”), s. diesbzgl. Rutsel Silvestre J. Martha (Diss. Univ. Leiden), The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction, Series on International Taxation, Vol. 9, Deventer/ Boston 1989, S. 85.

Mit Blick auf die Streitbeilegungspraxis der WTO dürfen WTO-Übereinkommen – wie vorliegend der GZK – gem. Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK auch unter Berücksichtigung von Völkerrechtssätzen aus Nicht-WTO-Übereinkommen – wie vorliegend DBA – ausgelegt werden.²⁰²

2.2.3 Regelungsbeitrag zur Durchführung des Fremdvergleichs

Innerhalb der WTO-Übereinkommen, insbesondere dem SCMA, fehlt es an einem Regelungsbeitrag zur Durchführung des Fremdvergleichs (z.B. Verwendung spezieller Verrechnungspreisregeln oder -methoden) für verbundene Transaktionen.²⁰³

Die DBA als solche formulieren im Abkommenstext auch stets nur die Zielvorgabe der Einhaltung des Fremdvergleichsmaßstabes (vgl. exemplarisch Art. 7 Abs. 2 und Art. 9 Abs. 1 DBA D-USA). Die völkerrechtliche Normsetzung der Zielvorgabe deckt sich insoweit sinngemäß mit der im GZK.

202 Der Bericht der UN, General Assembly, Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law, a.a.O., führt in Ziff. 446 (Fn. 624) Streitfälle an, in denen die vom Streitbeilegungsorgan der WTO eingesetzte Sondergruppe (Engl.: „Panel“) ein WTO-Abkommen durch Verweis auf ein Nicht-WTO-Abkommen interpretiert („The Panel [...] applied a non-WTO treaty in order to operate a renvoi [...]“); vgl. hierzu Panel Report Chile – Price Band System and Safeguard Measures Relating to Certain Agricultural Products, 3 May 2002, WT/DS207/R, paras. 7.81-7.86, abrufbar unter: [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=\(%20wt/ds207/r*%20not%20rw*\)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUIChanged=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=(%20wt/ds207/r*%20not%20rw*)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUIChanged=true#) (Stand: 08.05.2018); vgl. ebenso den Bericht des Einspruchsgremiums (Engl.: Appellate Body) im Streitbeilegungsverfahren der WTO: Appellate Body Report, EC-Regime for the Importation, Sale and Distribution of Bananas, WT/DS27/AB/R, adopted 25 September 1997, DSR 1997:II, p. 591, 661, para. 167. Vgl. überdies z.B. Bezugnahme auf „Agenda 21“ und „Rio Declaration“ (beides keine WTO-Übereinkommen) in Report of the Appellate Body, United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products, AB-1998-4, 12 October 1998, WT/DS58/AB/R, para. 154, abrufbar unter: [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=\(%20wt/ds58/ab/r*%20not%20rw*\)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUIChanged=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=(%20wt/ds58/ab/r*%20not%20rw*)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUIChanged=true#) (Stand: 08.05.2018); mit einer Aufarbeitung dieses Falls im Hinblick auf die zur Auslegung vom „Appellate Body“ herangezogenen Völkerrechtsquellen außerhalb der WTO-Übereinkommen befasst sich auch UN, General Assembly, Fragmentation of International Law, a.a.O., Ziff. 168.

203 Vgl. Jens Wittendorff, Transfer Pricing and the Arm’s Length Principle in International Tax Law, Series on International Taxation, Vol. 35, Alphen aan den Rijn / The Netherlands 2010, S. 287.

Eine Vielzahl der weltweit abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen geht auf das Musterabkommen der OECD zurück. Das OECD-Musterabkommen hat seit 1963 einen starken Wiederhall beim Abschluss, bei der Anwendung und Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen gefunden (MA-Kommentar zu den Grundlagen des Abkommensrechts Nr. 12). Die Literatur betont zuweilen immer wieder seine „Vorbildwirkung“²⁰⁴ im internationalen Steuerrecht. Obgleich das OECD-Musterabkommen und die dazu gehörenden Kommentare eine Empfehlung des Rates der OECD i.S.v. Art. 5 lit. b) OECD-Übereinkommen an die Mitgliedstaaten der OECD sind²⁰⁵, hat sich der Einfluss des OECD-Musterabkommens weit über die OECD-Mitgliedstaaten hinaus ausgeweitet.²⁰⁶

Der GZK und das OCED-Musterabkommen (nachstehend auch OECD-MA)²⁰⁷ legen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für zollwertrechtliche und steuerliche Zwecke gemeinsam den Fremdvergleichsmaßstab an.

Art. 1 GZK und Art. 9 OCED-MA zielen gleichermaßen auf die Einhaltung des Fremdvergleichsmaßstabes zwischen verbundenen Vertragspartnern ab und überschneiden sich somit in der methodischen Vorgehensweise.

Art. 9 Abs. 1 OECD-MA betrachtet zunächst Unternehmen als verbunden, wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind.

204 So etwa Matthias Ruffert / Christian Walter, a.a.O., S. 248, Rz. 661.

205 Vgl. Moris Lehner, in: Klaus Vogel / ders., DBA, 6. Auflage, München 2015, Grundlagen des Abkommensrechts, Rz. 34.

206 Vgl. Ziff. 1 der Stellungnahmen von Nichtmitgliedstaaten der OECD zum OECD-MA, die Bestandteil der amtlichen Ausgabe des OECD-MA und seines Kommentars sind, u.a. abgedruckt in: Klaus Vogel / Moris Lehner, DBA, 6. Aufl., München 2015, Grundlagen des Abkommensrechts.

207 Die Grundsätze für die Besteuerung von multinationalen Unternehmen sind im Musterabkommen auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der OECD (OECD-MA) enthalten, das die Grundlage bildet für das weite Netz bilateraler Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen zwischen den Mitgliedstaaten der OECD einerseits und zwischen OECD-Mitgliedstaaten und Nichtmitgliedstaaten andererseits (siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Einführung, Ziff. 8). Das OECD-Musterabkommen, 2014, ist abrufbar in englischer Sprache unter: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/2014-model-tax-convention-articles.pdf> (Stand: 08.05.2018).

In diesen Fällen erlaubt Art. 9 Abs. 1 OECD-MA Gewinnkorrekturen, wenn die beiden verbundenen Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Dann dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens (auf Grundlage der nationalen Steuervorschriften) zugeordnet und entsprechend besteuert werden.²⁰⁸

Der vorstehende Absatz ist nach dem OECD-Musterkommentar (nachstehend: OECD-MK) zu Art. 9 Abs. 1 Nr. 2 OECD-MA²⁰⁹ nur anzuwenden, wenn zwischen den beiden Unternehmen besondere Bedingungen vereinbart oder auferlegt worden sind. Eine Berichtigung der Bücher verbundener Unternehmen ist aber nicht zulässig, wenn die Geschäfte zwischen diesen Unternehmen unter den Bedingungen des freien Marktes (Arm's-length-Prinzip) abgewickelt worden sind.

Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen sind mithin geboten, wenn z.B. der von diesen vereinbarte Preis nicht fremdvergleichskonform ist.²¹⁰ Unter dem Ausdruck der vereinbarten Bedingungen in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA ist grundsätzlich alles zu subsumieren, was Gegenstand der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen und damit Gegenstand des schuldrechtlichen Leistungsaustauschs zwischen den verbundenen Unternehmen ist, sodass neben dem Preis sämtliche weiteren Geschäftsbedingungen einzubeziehen sind.²¹¹ Diese Vereinbarungskonditionen können sich allerdings nach dem in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA angelegten Prüfmaßstab nur insofern auswirken, als deren Qualität den Preis im Fremdvergleich beeinflusst.²¹² Die Vereinbarungskonditionen bilden indes stets (nur) die Grundlage für die Überprüfung der Verrechnungspreise.²¹³

208 Hinweis: Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entspricht wörtlich dem Art. 9 Abs. 1 DBA D-USA (s. Tz. 2.2.2.2 dieses Kapitels).

209 OECD-Musterkommentar zu Art. 9, 2014, abrufbar in englischer und französischer Sprache durch Anklicken des „READ“-Buttons unter: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014/commentary-on-article-9-concerning-the-taxation-of-associated-enterprises_mtc_cond-2014-43-en (Stand: 08.05.2018)

210 Vgl. Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA Art. 9, Rz. 2a.

211 Vgl. Erlass des deutschen BMF vom 30. März 2016, GZ: IV B 5 -S 1341/11/10004-07 // DOK: 2016/0291611, Ziff.1 mit Bezug auf die BFH-Urteile vom 17. Dezember 2014, I R 23/13, und vom 24. Juni 2015, I R 29/14, abrufbar unter: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerecht/Allgemeine_Informationen/2016-03-30-Nichtanwendung-der-BFH-Urteile-I-R-23-13-und-I-R-29-14.pdf?__blob=publicationFile&v=1 (Stand: 08.05.2018).

212 Ebda.

213 Ebda.

Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK erkennt ebenso einen Verrechnungspreis nur an, wenn die Verbundenheit diesen nicht beeinflusst hat, d.h. der Verrechnungspreis einem Fremdvergleich standhält. Der Regelungswille der Verfasser von OECD-MA und GZK beruht folglich auf einem harmonisierten Regelungsziel.

OECD-MA und OECD-MK sagen wie der GZK nichts darüber aus, wann verbundene Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen, insbesondere bei der vorliegend bedeutsamen Verrechnungspreisbestimmung, von den Bedingungen unabhängiger Unternehmen abweichen. Diese Frage kann aber anhand der in den OECD-VPL niedergelegten Grundsätze näher untersucht werden. Das OECD-MA, der OECD-MK und die OECD-VPL erzeugen zwar keine unmittelbare Rechtswirkung gegenüber OECD-Mitgliedern²¹⁴, sie haben lediglich Empfehlungscharakter i.S.v. Art. 5 lit. b) des OECD-Übereinkommens²¹⁵. Die OECD-Mitglieder sind jedoch nach Art. 18 lit. b) der OECD-Verfahrensordnung²¹⁶ aufgefordert, die Empfehlungen etwa beim Abschluss oder der Auslegung von völkerrechtlichen Vereinbarungen auf dem Gebiet des internationalen Steuerrechts (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen) zu berücksichtigen, soweit ihnen dies zweckmäßig erscheint. Durch die nahegelegte Beachtung oktroyieren die Empfehlungen den OECD-Mitgliedern damit faktisch eine „gelockerte Rechtspflicht, aber immerhin eine wirkliche Rechtspflicht“²¹⁷ im weiteren Sinne auf.

214 Weder OECD-MA noch OECD-MK sind eigene Rechtsquellen, ihnen kommt keine normative Wirkung (z.B. im Sinne eines völkerrechtlichen Vertrages) zu, vgl. Rudolf Mellnhoff, in: Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München 2015, 6. Beitrag: Heranziehung von OECD-Musterabkommen und -Musterkommentar, Rz. 3-6.

215 Das OECD-Übereinkommen vom 14. Dezember 1960 ist abrufbar unter: <http://www.oecd.org/berlin/dieoecd/ubereinkommenuberdieorganisationfurwirtschaftlichezusammenarbeitundentwicklung.htm> (Stand: 08.05.2018).

216 OECD, Rules of Procedures of the Organisation (Verfahrensordnung), 2013, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/legal/Rules%20of%20Procedure%20OECD%20Oct%202013.pdf> (Stand: 08.05.2018).

217 Georg Dahm, Die völkerrechtliche Verbindlichkeit von Empfehlungen internationaler Organisationen, DÖV, 1959, S. 361, 364. Während Georg Dahm die völkerrechtliche Verbindlichkeit von Empfehlungen ohne Bezug zu Regelungen des internationalen Steuerrechts vornehmlich an Beispielen bestimmter UN-Organe (z.B. Generalversammlung oder Sicherheitsrat) und bestimmter UN-Sonderorganisationen (z.B. Internationale Zivilluftfahrtorganisation oder Internationale Arbeitsorganisation) nach ihrem Verbindlichkeitsgrad kategorisiert, greift Klaus Vogel die Empfehlung der zitierten Art wortgetreu von Georg Dahm auf und stellt sie in den Kontext des internationalen Steuerrechts. Er stuft dabei die OECD-MA als eine solche Empfehlung an die OECD-Mitgliedstaaten ein. S. hierzu Klaus Vogel, Double Tax Treaties and Their Interpretation, Int'l Tax & Bus. Law., Vol. 4, Issue 1, 1986, S. 41, Fn. 214, abrufbar unter: <http://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil> (Stand: 08.05.2018).

Da auch Doppelbesteuerungsabkommen zwischen zwei oder mehreren Staaten geschlossen werden, unterliegen sie ebenso wie der GZK den Auslegungsregeln der WVK als kodifiziertem Völkergewohnheitsrecht.²¹⁸

Die allermeisten OECD-Staaten und eine Vielzahl von Nicht-OECD-Staaten schließen regelmäßig DBA nach dem Wortlaut oder in Anlehnung an den Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA ab. Eine Auslegung des DBA nach Treu und Glauben gem. Art. 31 Abs. 1 WVK erfordert sodann regelmäßig die Beachtung des OECD-MA und des OECD-MK zu diesem Artikel.²¹⁹

Die Steuerverwaltungen der OECD-Mitgliedstaaten wie auch zahlreicher OECD-Nichtmitglieder sowie die Zollverwaltungen der WTO-Mitgliedstaaten mit Wertzollsystem²²⁰ beurteilen die Verrechnungspreisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz. Hierfür steht für steuerliche Zwecke ein „breiter Kanon international akzeptierter Verrechnungsmethoden zur Verfügung“²²¹, die in den Verrechnungspreisleitlinien niedergelegt sind (Ziff. 1 OECD-MK zu Art. 9 OECD-MA).

Folgt ein Doppelbesteuerungsabkommen inhaltlich oder sogar wortwörtlich den Fremdvergleichsbestimmungen des Art. 9 Abs. 1 OECD-MAs, entspricht ein Rückgriff auf die Empfehlungen der OECD und zwar vorliegend insbesondere auf die OECD-VPL zur Durchführung des Fremdvergleichs der Auslegungsregel gem. Art. 31 Abs. 1 WVK. Die OECD-VPL geben nämlich nach Treu und Glauben Aufschluss über die gewöhnliche, den Bestimmungen eines solchen DBAs in ihrem Zusammenhang zukommende Bedeutung. Sie stellen im Lichte seines Zieles und Zweckes einen konkreten Regelungsbeitrag zur Durchführung des Fremdvergleichs dar.

218 Vgl. Andreas Bullen (Diss. Univ. Oslo), *Arm's Length Transaction Structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing*, IBFD Doctoral Series, Vol. 20, Amsterdam 2011, S. 27.

219 Vgl. hierzu sowie zur Auslegung von DBA bei Abweichung vom OECD-MA Michael Lang / Florian Brugger, *The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation*, 23 *Australian Tax Forum*, 2008, S. 95, 99 ff., abrufbar unter: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_austrianforum_95ff.pdf (Stand: 08.05.2018).

220 Hiervon weitestgehend ausgenommen ist die Schweiz. Sie ist der einzige WTO-Staat mit überwiegend spezifischen Zöllen (wichtigster: Gewichtszoll). Nähere Informationen liefert Lukas Bühlmann, *Verzollung in die Schweiz: Do's und Don'ts*, 2011, S. 5 ff., abrufbar unter: http://br-news.ch/wp-content/uploads/2013/08/berlin_buehlmann.pdf (Stand: 08.05.2018).

221 Roland Hummel, in: *Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung*, München 2015, 37. Beitrag: Fremdvergleich und hypothetischer Fremdvergleich, Rz. 22.

Die OECD-VPL geben multinationalen Unternehmen eine Anleitung und Orientierungshilfe hinsichtlich der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes für die Bewertung von grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen für steuerliche Zwecke.²²² Berichte der OECD über Verrechnungspreise – wie die OECD-VPL – „bilden Expertenmeinungen von hoher Qualität und entfalten damit erhebliche Autorität.“²²³

2.2.3.1 Verweise in DBA auf OECD-VPL

Ungeachtet der weitreichenden Beachtung der OECD-VPL durch sachgerechte Auslegung (vgl. Tz. 2.2.3 dieses Kapitels) beinhalten zahlreiche DBA sogar direkte oder indirekte Verweise auf die OECD-VPL im Hinblick auf die Durchführung des Fremdvergleichs.

2.2.3.1.1 DBA zwischen OECD-Staaten

Das DBA zwischen zwei OECD-Staaten wie z.B. der Bundesrepublik Deutschland und den Vereinigten Staaten von Amerika enthält sowohl direkte als auch indirekte Verweise auf die OECD-VPL im anliegenden Protokoll zum DBA, das Bestandteil des Abkommen ist.

Ziff. 4 S. 2 u. 3 des Protokolls zum DBA D-USA zu Art. 7 (Gewerbliche Gewinne) verweist direkt auf die OECD-VPL:

Zur Ermittlung der einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne sind die OECD-Verrechnungspreisleitlinien unter Berücksichtigung der unterschiedlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten eines Einheitsunternehmens anzuwenden. Daher kann zur Ermittlung der Einkünfte einer Betriebsstätte jede der dort zur Berechnung eines fremdvergleichskonformen Ergebnisses als geeignet beschriebenen Methoden angewendet werden, **sofern die Anwendung dieser Methoden gemäß den Leitlinien erfolgt.**

Zur Bestimmung einer dem Fremdvergleich entsprechenden Vergütung für interne Geschäftsbeziehungen (z.B. Warenlieferungen) sind gem. Ziff. 4 S. 2 des Protokolls zum DBA D-USA die identifizierten und tatsächlich durchgeführten internen Geschäftsvorfälle mit Geschäften zwischen unabhängigen Unternehmen

222 Vgl. OECD, Erläuterung der Bedeutung der „Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010“, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> (Stand: 08.05.2018).

223 Gerrit Frotscher, a.a.O., S. 335, Rz. 955.

zu vergleichen. Die Vergleichbarkeitsprüfung ist in entsprechender Anwendung der Regeln der OECD-VPL durchzuführen.²²⁴

Nach Ziff. 4 S. 2 des genannten Protokolls sind die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne ausdrücklich in Anwendung der OECD-VPL zu ermitteln. Damit ist in dem Kontext eine entsprechende Anwendung gemeint, da Betriebsstätte und Stammhaus keine verbundenen Unternehmen sind, aber wie solche behandelt werden.²²⁵ Demgemäß sind die gesamten OECD-VPL und nicht nur Teile davon (analog) anzuwenden.²²⁶

Die angemessene Vergütung für eine Leistungsbeziehung (Engl.: „Dealing“) ist nach Ziff. 4 S. 3 des erwähnten Protokolls in (analoger) Anwendung der von den OECD-VPL anerkannten Verrechnungspreismethoden zu ermitteln. Diese Verrechnungspreismethoden der OECD-VPL werden als für die Bestimmung eines dem Fremdvergleich genügenden Ergebnisses geeignet angesehen.²²⁷

Ziff. 22 lit. i) dd) des Protokolls zum DBA D-USA zu Art. 25 Abs. 5 u. 6 (Verständigungsverfahren) legt fest, dass nach einem erfolglosen Verständigungsverfahren die Schiedsstelle ihre Entscheidung u.a. durch Anwendung der OECD-Kommentare, -Leitlinien oder -Berichte zu den jeweils einschlägigen Teilen des OECD-Musterabkommens trifft.

Geht es z.B. im Zusammenhang mit Lieferungen und Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen um die Anwendung eines Gewinnvergleichs, wird die Schiedsstelle den OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu folgen haben.²²⁸ Da die Schiedsstelle Streitfälle auf der Grundlage des Art. 9 Abs. 1 DBA D-USA unter Berücksichtigung der OECD-VPL entscheiden kann, dient die Anwendung der OECD-VPL bei der Durchführung des Fremdvergleichs gem. Art. 9 Abs. 1 DBA D-USA, auch ohne direkten Verweis, der Vermeidung potentieller Streitfälle und der sachgerechten Rechtsanwendung der Abkommensnorm. Ziff. 22 lit. i) dd) des o.g. Protokolls verweist demnach indirekt auf die Anwendung der OECD-VPL bei der Durchführung des Fremdvergleichs gem. Art. 9 Abs. 1 DBA D-USA.

224 So Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., USA, Art. 7, Rz. 240.

225 Vgl. Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., USA, Art. 7, Rz. 242.

226 Ebda.

227 Vgl. Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., USA, Art. 7, Rz. 242.

228 Vgl. Ulrich Wolff, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., USA, Art. 25, Rz. 55.

2.2.3.1.2 DBA zwischen OECD-Mitgliedern und -Nichtmitgliedern

Nicht nur DBA zwischen OECD-Mitgliedern beinhalten Verweise auf die OECD-VPL im Zusammenhang mit der Durchführung des Fremdvergleichs, sondern auch DBA zwischen OECD-Mitgliedern und Nichtmitgliedern.

So beinhaltet z.B. das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Volksrepublik China zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachstehend: DBA D-CN)²²⁹ im anliegenden Protokoll die zum Abkommen gehörende Vereinbarung zu Art. 7 (Unternehmensgewinne)²³⁰, dass die Vertragsstaaten ihre Bereitschaft äußerten, sich bei der Auslegung und Anwendung dieses Artikels auf den Kommentar zum OECD-Musterabkommen, d.h. auf den OECD-MK, zu beziehen.

Ziff. 18 des OECD-MK zu Art. 7 (Unternehmensgewinne) bezieht Stellung zu der Frage, wie bei der Anwendung des Art. 7 Abs. 2 OECD-MA vorzugehen ist.

Erster Schritt:

Der erste Schritt erfordert die Identifizierung der durch die Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeiten. Dies sollte mittels einer funktionalen und tatsächlichen Analyse geschehen (**die Anleitung in den „Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“ werden für diese Zwecke relevant sein**). Bei diesem Schritt werden die wirtschaftlich bedeutsamen Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten der Betriebsstätte ermittelt. Die Analyse sollte, soweit dies erheblich ist, die Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten der Betriebsstätte im Zusammenhang mit den Tätigkeiten und Verantwortlichkeiten des Unternehmens als Ganzen betrachten, insbesondere der Teile des Unternehmens, die Transaktionen mit der Betriebsstätte durchführen.

Zweiter Schritt:

Beim zweiten Schritt wird unter entsprechender Anwendung der Grundsätze, die zur Anwendung des Grundsatzes des Fremdverhaltens zwischen verbundenen Unternehmen entwickelt worden sind (**diese Grundsätze sind in den „Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“ niedergelegt**) die Vergütung für jede Transaktion unter Bezugnahme

229 BGBl. II 2015, S. 1647.

230 Art. 7 Abs. 2 DBA D-CN ist identisch mit Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2008, der die Gewinnermittlung der Betriebsstätte im Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch zwischen Stammhaus und Betriebsstätte unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes postuliert.

auf die von dem Unternehmen durch die Betriebsstätte oder durch die anderen Teile des Unternehmens ausgeübten Funktionen, genutzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken ermittelt.

Weiterhin stellt Ziff. 14 OECD-MK zu Art. 7 (Unternehmensgewinne) klar, dass die Grundregel für die Gewinnzurechnung bei Betriebsstätten dem Grundsatz des Fremdvergleichs („arm’s length principle“) entspricht, der im OECD-MK 2008 zu Art. 9 erörtert wird. In Art. 9 werden Regeln für die Ermittlung der Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates, das mit einem verbundenen Unternehmen des anderen Vertragsstaates Geschäftsbeziehungen unterhält, behandelt (Ziff. 1 letzter S. MK zu Art. 7). Systembedingt muss sich diese Gewinnermittlung zwischen in unterschiedlichen Staaten ansässigen verbundenen Unternehmen auch an den Auslegungsregeln des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. OECD-VPL orientieren.

Durch die gegenseitige Bezugnahme auf den OECD-MK bekennen sich die Vertragsparteien des DBA D-CN grundsätzlich zur Anwendung der OECD-VPL im Hinblick auf die Funktions- und Risikoanalyse sowie die daraus abgeleitete Verrechnungspreisermittlung. Auch wenn nur im Protokoll zu Art. 7 DBA D-CN auf den OECD-MK Bezug genommen wird, muss sich die Durchführung des Fremdvergleichs für die Festsetzung einer angemessenen Vergütung von Transaktionen nach dem Sinn und Zweck der Regelung auch in Art. 9 Abs. 1 DBA D-CN an die klare Aufforderung des OECD-MK, die OECD-VPL anzuwenden, halten. Die Bezugnahme auf den OECD-MK ist somit als indirekter Verweis auf die OECD-VPL zu werten.

2.2.3.1.3 DBA zwischen Nicht-OECD-Mitgliedern

Die meisten Schwellenländer²³¹ und sämtliche Entwicklungsländer gehören nicht zu den OECD-Mitgliedern. Verweise auf die OECD-VPL in DBA zwischen Nicht-OECD-Mitgliedern finden sich daher regelmäßig nicht. Dennoch strahlen das OECD-MA und die OECD-VPL auch auf DBA zwischen Nicht-OECD-Mitgliedern aus. Sie können beispielsweise in den Teilen, in denen sich Nicht-OECD-Mitglieder zum Text der Artikel des OECD-MAs und den im OECD-MK

231 Lediglich drei Schwellenländer – Mexiko, Chile und Türkei – sind Mitglieder der OECD, vgl. den Beitrag auf OECD Home, About the OECD, Members and partners, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/about/membersandpartners> (Stand: 08.05.2018).

vertretenen Auslegungen bekennen²³², die Verhandlungsgrundlage für den Abschluss eines DBA zwischen Nicht-OECD-Mitgliedern bilden.²³³ Die Regelung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA wird nach den offiziellen Stellungnahmen einer Vielzahl von Nicht-Mitgliedern zum OECD-MA nicht infrage gestellt. Beispielhaft sei hier das DBA zwischen den Nicht-OECD-Mitgliedern Malta und Russland vom 24. April 2013 erwähnt, dessen Art. 9 Abs. 1 sich mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA deckt.²³⁴

2.2.3.2 Verweise im nationalen Steuerrecht auf OECD-VPL

In zahlreichen Nicht-OECD-Ländern wie z.B. Albanien, Georgien, Namibia, den Philippinen, Serbien und Südafrika²³⁵ gibt es im nationalen Steuerrecht oder den steuerrechtlichen Verwaltungsanweisungen Verweise auf die OECD-VPL.²³⁶ So wie Namibia und Südafrika bewerten die meisten afrikanischen Staaten die Fremdvergleichskonformität von grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen

232 Vgl. hierzu die offiziellen Stellungnahmen von Nicht-OECD-Mitgliedern zu den einzelnen Artikeln des OECD-MAs, die als eigener Abschnitt („Non-OECD Economies’ Positions on the OECD Model Tax Convention“) Bestandteil der amtlichen Ausgabe des OECD-MAs und des OECD-MKs sind, abrufbar durch Anklicken der „READ“-Buttons im vorgenannten Abschnitt unter: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en (Stand: 08.05.2018).

233 Vgl. Einführung OECD-MA, B. Der Einfluss des OECD-Musterabkommens, Ziff. 14, Satz 2.

234 DBA zwischen Malta und Russland, unterzeichnet am 24. April 2013 (LN 159 of 2013), in Kraft getreten am 22. Mai 2014 (LN 150 of 2014), abrufbar unter: <http://www.mfsa.com.mt/pages/viewcontent.aspx?id=196> (Stand: 08.05.2018); der Abkommenstext basiert weitgehend auf dem OECD-MA, für einen kurzen Überblick siehe u.a. PWC, Tax Alert, Direct Tax Services, Malta-Russia Double Taxation Treaty, April 2013, abrufbar unter: https://www.pwc.com/mt/en/publications/assets/maltarussia_double_taxation_treaty.pdf (Stand: 08.05.2018).

235 Sofern im Einzelfall keine speziellen Regelungen bestehen (z.B. in DBA), folgt Südafrika den OECD-VPL und verweist darauf in einschlägigen Verwaltungsanweisungen, vgl. OECD, Transfer Pricing Country Profile, South Africa, 22 January 2013, Ziff. 2, abrufbar unter: http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/SouthAfrica_TPCountryProfile_Jan2013.pdf (Stand: 08.05.2018) sowie SARS, Section 31 of the Income Tax Act, 1962: Determination of the Taxable Income of Certain Persons from International Transactions: Transfer Pricing, Practice Note No. 7, 6 August 1999, Ziff. 3.2, abrufbar unter: <http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Notes/LAPD-IntR-PrN-2012-11%20-%20Income%20Tax%20Practice%20Note%207%20of%201999.pdf> (Stand: 08.05.2018).

236 WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, S. 22, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/~media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx> (Stand: 08.05.2018).

verbundenen Vertragsparteien auf Grundlage der OECD-VPL.²³⁷ Seit dem 1. Januar 2012 gelten auch in Russland neue nationale Transferpreisbestimmungen, die den Regeln der OECD-VPL folgen.²³⁸

2.2.3.3 Praktische Anwendung der OECD-VPL ohne Verweis

Wie bereits in Tz. 2.2.3.1.3 dieses Kapitels festgestellt, sind in DBA zwischen Nicht-OECD-Mitgliedern regelmäßig keine Verweise auf die OECD-VPL enthalten. Dies liegt darin begründet, dass vor allem Schwellen- und Entwicklungsländer zu den Nicht-OECD-Mitgliedern zählen und diese Länder ihren DBA zu meist das UN-MA (neueste Version aus dem Jahr 2011) zugrunde legen.²³⁹ Das OECD-MA diene jedoch als Vorlage für die ursprüngliche und revidierte Fassung des UN-MAs²⁴⁰, das vor allem das Interesse von Entwicklungs- und Schwellenländern nach einer umfassenden Quellenbesteuerung berücksichtigte. Art. 9 Abs. 1 UN-MA gibt Art. 9 Abs. 1 OECD-MA wortgetreu wieder. Wie das OECD-MA enthält auch das UN-MA eine Kommentierung zu den einzelnen Artikeln des Musterabkommens (nachstehend: UN-MK). An der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes lässt Rz. 2 zu Art. 9 UN-MK keinen Zweifel, wenn er betont, dass eine solche Anwendung eine nationale Ermächtigungsnorm voraussetzt. In Rz. 3 Uabs. 1 zu Art. 9 UN-MK wird auf den Standpunkt der vormaligen UN-Expertengruppe aus dem Jahr 1999 Bezug genommen. Sie vertrat die Ansicht und sprach zugleich die Empfehlung aus, dass die OECD-VPL als international vereinbarte Prinzipien von den Vertragsparteien bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes befolgt werden sollten. Die UN-Expertengruppe aus dem Jahr

237 Vgl. EY, Transfer pricing updates across Africa, EY Africa Tax Conference, September 2014, S. 5 f., abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Transfer-pricing-updates-across-Africa/\\$FILE/EY-Transfer-pricing-updates-across-Africa.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Transfer-pricing-updates-across-Africa/$FILE/EY-Transfer-pricing-updates-across-Africa.pdf) (Stand: 08.05.2018).

238 Vgl. Alexey L. Overchuk, Federal Tax Service of Russia, Implementing Transfer Pricing in Russia, abrufbar unter: http://www.oecd.org/tax/tax-global/Russia_Implementing_TP.pdf (Stand: 08.05.2018).

239 Zwar gibt es daneben auch noch das Modell der Anden-Gruppe (heutige Bezeichnung: Anden-Gemeinschaft) als Gegenmodell zum OECD-MA, das einige lateinamerikanische Staaten (Bolivien, Chile, Ecuador, Kolumbien, Peru) im Jahr 1971 entwarfen (Beitritt Venezuelas 1973, Ausscheiden Chiles 1976) und das dem Interesse von Entwicklungsländern nach einer uneingeschränkten Quellenstaatsbesteuerung gerecht werden sollte, vgl. Gernot Brähler, Internationales Steuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 8. Aufl., Wiesbaden 2014, S. 97 f.. Aufgrund dessen, dass das Anden-Modell kaum angewendet wurde und damit praktisch bedeutungslos blieb, wird im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter hierauf eingegangen.

240 Vgl. Einführung OECD-MA, B. Der Einfluss des OECD-Musterabkommens, Ziff. 14, Satz 3.

2011 konnte sich zu einem solch einmütigen Bekenntnis zu den OECD-VPL (zunächst) nicht durchringen (vgl. Rz. 3 Uabs. 2 zu Art. 9 UN-MK). Diese Zurückhaltung war wohl auch auf den Umstand zurückzuführen, dass zu der Zeit noch ein im Jahr 2009 von der UN-Expertengruppe für internationale Zusammenarbeit in Steuersachen eingesetztes Unterkomitee für Transferpreise und praktische Fragen am Entwurf einer eigenen praxisorientierten Richtlinie zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i.S.v. Art. 9 UN-MA arbeitete. Im Oktober 2012 veröffentlichte die UN zunächst einen Entwurf und im Mai 2013 schließlich die finale Version dieser Richtlinie²⁴¹, die die Bezeichnung „UN Transfer Pricing Manual“²⁴² trug. Inhaltlich ist das UN Transfer Pricing Manual weitgehend konsistent mit den OECD-VPL. Insbesondere die Ausführungen zu den Verrechnungsmethoden im sechsten Kapitel lassen keine methodischen Differenzen zwischen dem UN-Manual und den OECD-VPL erkennen.²⁴³ Lediglich das zehnte Kapitel behandelt länderspezifische Besonderheiten z.B. Brasiliens, Chinas und Indiens, die – sofern von den OECD-VPL abweichend und im Rahmen dieser Arbeit relevant – in Tz. 2.2.3.4 dieses Kapitels aufgegriffen werden.

In vielen Nicht-OECD-Mitgliedstaaten koinzidiert die nationale Gesetzgebung zur Verrechnungspreisgestaltung – auch ohne Verweis auf die OECD-VPL im DBA oder im nationalen Steuerrecht bzw. in steuerrechtlichen Verwaltungsanweisungen – dennoch weitgehend mit den OECD-VPL.²⁴⁴ Trotz des Mangels etwaiger Verweise auf die OECD-VPL im nationalen Steuerrecht bzw. in steuerrechtlichen Verwaltungsanweisungen und im DBA betrachten Steuerzahler, Steuererwerbungen und sogar die Judikative die OECD-VPL in vielen Ländern als relevante Informations- und Auslegungsquelle.

241 UN, Economic and Social Council, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, Ninth session, E/C.18/2013/4, Geneva, 9 August 2013, S. 4, Ziff. 7, abrufbar unter: http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=E/C.18/2013/4&Lang=E (Stand: 08.05.2018).

242 UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, ST/ESA/347, New York 2013, abrufbar unter: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Manual_TransferPricing.pdf (Stand: 08.05.2018).

243 Vgl. Jens Wittendorff, U.N. Transfer Pricing Manual – The Choice Between International Consistency and Conflict, Tax Notes International 2012, S. 569 f., abrufbar unter: <http://corit-academic.org/wp-content/uploads/2011/12/U.N.-Transfer-Pricing-Manual-The-Choice-Between-International-Consistency-and-Conflict-Jens-Wittendorff-Tax-Notes-International-November-5-2012.pdf> (Stand: 08.05.2018) oder Axel Eigelshoven / Alexander Ebering, Das Fremdvergleichsprinzip neu interpretiert: Das „Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries“ der Vereinten Nationen, IStR 2014, S. 16 f..

244 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, S. 22, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/~media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx> (Stand: 08.05.2018).

Exemplarisch sei in dem Zusammenhang ein Urteil des Hohen Gerichts von Kenia (Nicht-OECD-Mitglied) im Fall Unilever Kenya Ltd. gegen die kenianische Steuerbehörde erwähnt, in dem der Richter Alnashir Visram zur Bedeutung der OECD-VPL wie folgt Stellung bezog ²⁴⁵:

„Ich zweifle nicht daran, dass die (steuerlichen) Grundsätze der OECD zum Einkommen und Vermögen sowie die relevanten Leitlinien wie die OECD-VPL, anhand derer die Einhaltung des Fremdvergleichsmaßstabes überprüft werden kann, nicht bloß zur entspannten Lektüre da sind. Die OECD-VPL bildeten sich in anderen Rechtsordnungen nach erheblichen Diskussionen heraus und berücksichtigen geeignete Faktoren zur Erzielung von allen Parteien gerecht werdenden Ergebnissen. Es wäre daher für jedes Gericht töricht, die international akzeptierten Unternehmensgrundsätze außer Acht zu lassen, sofern diese nicht mit dem eigenen Recht kollidieren. Alles andere wäre in hohem Maße kurzsichtig.“

In Ermangelung klar widersprechender Rechtsvorschriften oder Richtlinien zur Durchführung des Fremdvergleichs in einem Land ist vernünftigerweise anzunehmen, dass die OECD-VPL einen signifikanten Einfluss auf die Methoden der Verrechnungspreisbestimmung in diesem Land haben werden.²⁴⁶ Die OECD-VPL werden somit weltweit auch zwischen den meisten Staaten, die keinen Verweis auf die OECD-VPL in ihre DBA aufgenommen haben, praktisch bei der Durchführung des Fremdvergleichs angewandt. In der praktischen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes konnten sie sich demnach als einflussreichste Orientierungshilfe auch unter Nicht-OECD-Mitgliedern behaupten.²⁴⁷ Die OECD bietet Nicht-Mitgliedern regelmäßig die Gelegenheit zum Austausch und zur Einflussnahme in Transferpreisfragen.²⁴⁸

245 Sinngemäße und leicht gekürzte Übersetzung eines Auszugs aus dem Urteil des „High Court of Kenya“ in Nairobi, Income Tax Appeal No. 753 of 2003, dated and delivered at Nairobi 5 October 2005, 9. Abs. von unten (ohne Ziff.), abrufbar unter: <http://kenyalaw.org/caselaw/cases/view/12804> (Stand: 08.05.2018).

246 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, S. 22, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/~media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx> (Stand: 08.05.2018).

247 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, S. 21, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/key-issues/revenue-package/~media/36DE1A4DC54B47109514FFCD0AAE6B0A.ashx> (Stand: 08.05.2018).

248 Z.B. dient das von der OECD ausgerichtete „Global Forum on Transfer Pricing“ Nicht-OECD-Mitgliedern als Plattform zum Meinungsaustausch im Bereich des Transferpreisrechts, vgl. für einen Überblick über die Einbindung der Nicht-OECD-Mitglieder in die Arbeit der OECD in Transferpreisfragen den Bericht von Marlies de Ruiter (OECD), Overview

2.2.3.4 Anwendung (teilweise) anderer Regeln als OECD-VPL

Nur wenige Länder auf der Welt wenden zumindest teilweise andere Verrechnungspreisregeln als die OECD-VPL zur Durchführung des Fremdvergleichs an. Beispielhaft wird im Rahmen dieser Arbeit auf ausgewählte länderspezifische Besonderheiten Brasiliens, Chinas und Indiens nachfolgend kurz eingegangen.

2.2.3.4.1 Brasilien

Brasilien nimmt transferpreisrechtlich eine solche Sonderstellung ein. Die brasilianischen Verrechnungspreisregeln²⁴⁹ weichen stark vom internationalen Standard der OECD-VPL ab. Es existieren keine gewinnorientierten Methoden. Innerkonzernliche Transaktionen müssen auf rein transaktionsorientierten Methoden beruhen, wobei bei der Kostenaufschlagsmethode und der Wiederverkaufsmethode Gewinnmargen gesetzlich festgelegt sind. Eine Funktions- und Risikoanalyse schreibt das brasilianische Steuerrecht ebenso nicht vor. Nichtsdestotrotz gilt der Fremdvergleichsgrundsatz auch in Brasilien.²⁵⁰ Die methodische Herangehensweise zur Überprüfung der Fremdvergleichskonformität einer Transaktion zwischen verbundenen Parteien mit einem externen Geschäftsvorfall unterscheidet sich hingegen in der Ausgestaltung des brasilianischen Steuerrechts von den OECD-VPL.

2.2.3.4.2 China

Die chinesische Steuerverwaltung erkennt die OECD-VPL und die Verrechnungspreismethoden grundsätzlich an.²⁵¹ Die OECD-VPL sind jedoch aus chinesischer Sicht unzureichend, da sie zu einer zu geringen Vergütung für typische

of the OECD work on transfer pricing, 2012, abrufbar unter: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Marlies_de_Ruiter_1206_Helsinki_text.pdf (Stand: 08.05.2018).

249 S. hierzu EY, Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2016-17, 2017, Brazil, OECD Guideline treatment, S. 67, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf) (Stand: 08.05.2018).

250 Vgl. UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York 2013, ST/ESA/347, Ziff. 10.2.1.1 ff.

251 EY, Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2016-17, 2017, China, OECD Guideline treatment, S. 94, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf) (Stand: 08.05.2018).

Unternehmensaktivitäten in China führen.²⁵² In öffentlich zugänglichen Datenbanken fehlt es bislang noch an ausreichendem Datenmaterial zu geeigneten lokalen Vergleichsunternehmen.²⁵³ Standortvorteile (Engl.: „Location-Specific Advantages“, abgekürzt: LSA) wie gut ausgebildete kostengünstige Arbeitskräfte müssten überdies mittels Anpassungsrechnung stärker in der Verrechnungspreisbildung berücksichtigt werden.²⁵⁴ Zum Teil entfernt sich die chinesische Auffassung doch sehr von den OECD-VPL. Deutlich wird dies zum Beispiel daran, dass als Alternative zur TNMM die Gewinnaufteilungsmethode auch für Routineunternehmen vorgeschlagen wird und selbst Routineunternehmen den Residualgewinn beanspruchen könnten, wenn ein multinationaler Konzern seine Produktion und Montageaktivitäten einschließlich der Mehrheit der operativ tätigen Mitarbeiter nahezu gänzlich nach China verlagert hat. Hergeleitet wird diese Sichtweise über eine spezielle Beitragsanalyse, welche an die Stelle der Funktions- und Risikoanalyse i.S.d. OECD-VPL tritt und das Steuersubstrat nach dem Beitrag eines Unternehmens zum Wertschöpfungsprozess bemisst.²⁵⁵

2.2.3.4.3 Indien

Das indische Steuerrecht fußt überwiegend auf den OECD-VPL. Im Allgemeinen erkennen die indischen Steuerbehörden die OECD-VPL an und beziehen sich auch auf diese, soweit das nationale Recht damit im Einklang steht.²⁵⁶ Im nationalen Recht gibt es sowohl die fünf Verrechnungspreismethoden gem. OECD-VPL (siehe Kapitel IV, Tz. 2) als auch eine andere Auffangmethode („any other method“), die zur Bestimmung eines Fremdvergleichspreises geeignet ist. Sollte

252 Vgl. Axel Eigelshoven / Alexander Ebering, Das Fremdvergleichsprinzip neu interpretiert: Das „Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries“ der Vereinten Nationen, IStR 2014, S. 16, 18.

253 Vgl. UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, a.a.O., Ziff. 10.3.2.1 ff..

254 Vgl. hierzu die Anpassungsrechnung am Beispiel eines chinesischen Auftragsentwicklers in UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, a.a.O., Ziff. 10.3.3.9.

255 Vgl. UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, a.a.O., Ziff. 10.3.5.1. ff. und 10.3.6.1. ff. sowie eine kritische Bewertung aus deutscher bzw. OECD-Sicht in Axel Eigelshoven / Alexander Ebering, Das Fremdvergleichsprinzip neu interpretiert: Das „Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries“ der Vereinten Nationen, a.a.O., S. 18 ff..

256 EY, Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2016-17, 2017, India, OECD Guideline treatment, S. 196, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf) (Stand: 08.05.2018).

es mehr als einen Fremdvergleichspreis geben, bestimmten die indischen Transferpreisregeln bis September 2015, dass das arithmetische Mittel²⁵⁷ als Fremdvergleichspreis heranzuziehen ist. Falls die Abweichung zwischen dem arithmetischen Mittel fremdüblicher Preise und des Preises der zu überprüfenden Transaktion 3 % oder einen anderen von der indischen Steuerverwaltung bekanntgegebenen Prozentsatz für solch eine Transaktion nicht überschritt, wurde der Transferpreis als fremdüblich erachtet.²⁵⁸ Anderenfalls erfolgte eine Preisanpassung auf den Wert des arithmetischen Mittels. Im Oktober 2015 änderte die indische Steuerverwaltung, Central Board of Direct Taxes (CBDT), diesen Ansatz. Unter bestimmten Voraussetzungen (z.B. Verfügbarkeit von mindestens sechs Vergleichswerten) muss der geprüfte Transferpreis nun zwischen der 35. und 65. Perzentile liegen, um als fremdüblich anerkannt zu werden.²⁵⁹ Damit setzt das CBDT der international gängigen Methodik zur Einengung der Bandbreite durch Ausschneiden von 25 v.H. der kleinsten und 25 v.H. der größten Werte (Bildung der sog. interquartilen Bandbreite) ein eigenes mathematisch statistisches Verfahren entgegen.

Seit 2013 gelten sog. Safe-Harbor-Bestimmungen, die von den Steuerbehörden akzeptierte Mindestsätze an operativen Gewinnmargen im Verhältnis zu betrieblichen Aufwendungen für bestimmte Kategorien internationaler Transaktionen festlegen (z.B. Herstellung und Export von Fahrzeugteilen). Transferpreise können damit quasi-gesetzlich vorgegeben werden. Die Anwendung der Safe-Harbor-Regeln stellt jedoch lediglich eine Option für den Steuerpflichtigen dar. Be ruft sich der Steuerpflichtige jedoch in einem bestimmten Jahr oder auch über einen mehrjährigen Zeitraum bis zu fünf Jahren hierauf, soll er in dieser Zeit nicht berechtigt sein, ein Verständigungsverfahren nach einem geltenden DBA einzu-berufen.²⁶⁰

257 Vgl. EY, Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2016-17, 2017, India, Priorities/pricing methods, S. 197, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf) (Stand: 08.05.2018).

258 Vgl. UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, a.a.O., Ziff. 10.4.5.

259 Vgl. EY, Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2016-17, 2017, India, Priorities/pricing methods, S. 197, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf) (Stand: 08.05.2018).

260 Vgl. EY, Worldwide Transfer Pricing Reference Guide, 2016-17, 2017, India, Relevant regulations and rulings, Safe-harbor provisions, S. 195, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf) (Stand: 08.05.2018).

Standortvorteile müssten nach Ansicht der indischen Finanzverwaltung in der Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden. Bestehende Standortvorteile könnten zwischen den verbundenen Vertragspartnern über die Gewinnaufteilungsmethode aufgeteilt werden.²⁶¹

2.2.4 Bilaterale Anwendung der Fremdvergleichsregeln

Fraglich ist, ob sämtliche Vertragsparteien des auslegungsbedürftigen Abkommens (GZK) auch zugleich Vertragsparteien des für Auslegungszwecke herangezogenen anderen Abkommens (z.B. DBA) sein müssen.

In der Literatur werden verschiedene Ansätze diskutiert, wie der Passus in Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK zu verstehen ist. Der Wortlaut der fraglichen Formulierung, derzufolge „[...] jeder in den Beziehungen zwischen den Vertragsparteien anwendbare einschlägige Völkerrechtssatz“ bei der Auslegung zu berücksichtigen sei, ist mehrdeutig. Damit könnte nach herrschender Meinung²⁶² gemeint sein, dass

- a) sämtliche Vertragsparteien des auszulegenden Abkommens zugleich auch Vertragsparteien des zur Auslegung verwendeten anderen Abkommens sein müssen (restriktiver Ansatz) oder
- b) auf ein anderes Abkommen für Auslegungszwecke Bezug genommen werden darf, sofern nur die (potentiellen) Streitparteien zugleich Vertragsparteien des anderen Abkommens sind (divergenter Ansatz) oder
- c) eine zur Auslegung genutzte Regelung aus einem anderen Abkommen als Völkergewohnheitsrecht behandelt wird, soweit das andere Abkommen nicht zwischen allen Mitgliedern des auszulegenden Abkommens in Kraft getreten ist (gewohnheitsrechtlicher Ansatz) oder
- d) eine einschlägige Regelung aus einem anderen Abkommen für Auslegungsfragen herangezogen werden kann, auch wenn nicht alle Vertragsparteien des auszulegenden Abkommens Vertragsparteien des anderen Abkommens sind,

261 Vgl. Axel Eigelshoven / Alexander Ebering, Das Fremdvergleichsprinzip neu interpretiert: Das „Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries“ der Vereinten Nationen, a.a.O., S. 20 sowie UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, a.a.O., Ziff. 10.4.7.3.

262 Vgl. z.B. Campbell McLachlan, The Principle of Systemic Integration and Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention, a.a.O., S. 314 f., Ziff. 15.

vorausgesetzt dass die besagte Regelung von allen Vertragsparteien des auslegungsbedürftigen Abkommens implizit (stillschweigend) akzeptiert oder zumindest toleriert wird (umfassender Ansatz).²⁶³

Würde man dem restrikten Ansatz unter a) bei der Auslegung einer multilateralen Übereinkunft der WTO wie z.B. dem GZK folgen, wäre eine exakte Übereinstimmung der beiden Abkommen angehörenden Vertragsparteien höchst unwahrscheinlich, sodass die Auslegungsregel des Art. 31 Abs. 3 lit. c) GZK praktisch ins Leere liefe. Überdies würde ein stetiger Mitgliederzuwachs in multilateralen Abkommen Folgendes bedeuten: Je mehr Mitglieder sich einer bestimmten multilateralen Übereinkunft anschließen, desto mehr schneiden sich diese multilateralen Abkommen vom übrigen Völkerrecht ab.²⁶⁴ Genau solch ein völkerrechtlich inkonsistenter Zustand soll aber durch Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK verhindert werden.

Die Inflexibilität des restriktiven Ansatzes unter a) würde die Fragmentierung des Völkerrechts eher begünstigen als vermeiden. Der restriktive Ansatz unter a) wird daher als untauglich verworfen.²⁶⁵

263 Dieses umfassenden Ansatzes hat sich die WTO in Streitfällen bereits mehrmals bedient, vgl. z.B. Appellate Body Report, United States – Import Prohibition of Certain Shrimp and Shrimp Products, AB-1998-4, 12 October 1998, WT/DS58/AB/R, para. 130, abrufbar unter: [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=\(%20wt/ds58/ab/r%20not%20rw*\)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICanged=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=(%20wt/ds58/ab/r%20not%20rw*)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICanged=true#) (Stand: 08.05.2018).

264 Anne van Aaken und Gabrielle Marceau argumentieren, dass das Prinzip der systematischen Integration ad absurdum geführt werde, wenn ein WTO-Übereinkommen nur dann mittels eines Rechtssatzes aus einem anderen Nicht-WTO-Abkommen ausgelegt werden dürfte, sofern sämtliche WTO-Mitglieder zugleich auch Mitglieder jenes anderen Nicht-WTO-Übereinkommens wären. „Mit anderen Worten: Je erfolgreicher ein multilaterales Übereinkommen wäre, desto mehr müsste man dieses isoliert [vom übrigen Völkerrecht] betrachten.“ (Klammereinschub vom Verfasser vorgenommen) Siehe hierzu Anne van Aaken, Defragmentation of Public International Law Through Interpretation: A Methodological Proposal, *Indiana Journal of Global Legal Studies*, Vol. 16, No. 2, 2009, S. 483, 498; vgl. ebenso Gabrielle Marceau, *WTO Dispute Settlement and Human Rights*, *EJIL* 2002, S. 753, 780 ff..

265 Wie viele Teile der Literatur lehnt auch Benn McGrady den restrikten Ansatz trotz dessen Befürwortung durch den Panel Report, *European Communities – Measures Affecting the Approval and Marketing of Biotech Products*, WT/DS291/R, WT/DS292/R, WT/DS293/R, Corr. 1 and Add. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 and 9, adopted 21 November 2006, para. 7.68, abrufbar unter: [https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=\(%20wt/ds291/r%20not%20rw*\)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICanged=true#](https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/FE_S_S006.aspx?Query=(%20wt/ds291/r%20not%20rw*)&Language=ENGLISH&Context=FomerScriptedSearch&languageUICanged=true#) (Stand: 09.06.2015), ab. S. hierzu Benn

Ebensowenig erscheint die Verfolgung des gewohnheitsrechtlichen Ansatzes unter c) vorliegend geeignet. Wie unter Tz. 2.2.2.2 dieses Kapitels dargelegt wurde, rechnet die internationale Steuerrechtsliteratur die Regelung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht einhellig zum Völkergewohnheitsrecht. Der gewohnheitsrechtliche Ansatz unter c) wird somit bei der weiteren Untersuchung nicht zum Tragen kommen.

Der divergente Ansatz unter b) und der umfassende Ansatz unter d) halten dagegen die realistische Möglichkeit aufrecht, dass Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK zur Abstimmung eines einheitlichen Deutungsrahmens in Bezug auf Verpflichtungen aus multilateralen Übereinkommen anwendbar bleibt.²⁶⁶ Nach beiden Ansätzen bedarf es keiner zwingenden Übereinstimmung der beiden Abkommen (des auslegungsbedürftigen und des anderen Abkommens) angehörenden Vertragsparteien, um dem Auslegungsprinzip der systematischen Integration Geltung zu verschaffen. Beide Ansätze ermöglichen eine Anwendung des Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK auf jegliche Übereinkommen in einer flexiblen Art und Weise.²⁶⁷

Der divergente Ansatz unter b) muss dabei vor dem Hintergrund der naturgemäß bilateralen Verpflichtungen, die aus einer multilateralen WTO-Übereinkunft wie dem GZK erwachsen, betrachtet werden. Allein die Tatsache, dass alle WTO-Mitglieder an das jeweilige multilaterale Übereinkommen gebunden sind, ändert nichts daran, dass WTO-Übereinkommen zumeist „Bündel bilateraler Rechte und Pflichten“²⁶⁸ enthalten.

McGrady, Fragmentation of International Law or „Systemic Integration“ of Treaty Regimes: EC – Biotech Products and the Proper Interpretation of Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties, a.a.O., p. 613 et seqq..

266 Vgl. Benn McGrady, Fragmentation of International Law or „Systemic Integration“ of Treaty Regimes: EC – Biotech Products and the Proper Interpretation of Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties, a.a.O., p. 613.

267 Ebda.

268 Grundlegend entwickelt wurde diese Auffassung von Bruno Simma, Bilateralism and Community Interests in the Law of State Responsibility, in: Yoram Dinstein / Mala Tabory, International Law at a Time of Perplexity: Essays in Honour of Shabtai Rosenne, Dordrecht (Netherlands) u.a. 1989, S. 821 f.; Weitere Völkerrechtler haben diese Ansicht aufgegriffen und bestätigt, vgl. etwa Michael J. Hahn, Die einseitige Aussetzung von GATT-Verpflichtungen als Repressalie, Heidelberg 1996, S. 101 ff. oder Linos-Alexander Sicilianos, The Classification of Obligations and the Multilateral Dimension of the Relations of International Responsibility, EJIL, 2002, S. 1127, 1133 f. oder Joost Pauwelyn, A Typology of Multilateral Treaty Obligations: Are WTO Obligations Bilateral or Collective in Nature?, EJIL 2003, S. 907, 925 ff..

Die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK i. V. m. der Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK ist ebenso eine bilaterale (reziproke) Verpflichtung, die bei grenzüberschreitenden Transaktionen mit Drittlandsbezug jeweils seitens der beiden verbundenen Kaufvertragsparteien zollwertrechtlich zu erfüllen ist.

Einer bilateralen Verpflichtung aus dem GZK (Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes) kann daher richtigerweise nur „im Lichte sonstiger bilateral zwischen denselben Parteien anwendbaren Verpflichtungen“²⁶⁹ völkerrechtskonsistent nachgekommen werden. Als sonstige bilaterale Verpflichtung, die denselben Vertragspartnern der zollwertrechtlichen Transaktion darüber hinaus gleichsam die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes auferlegt, kommen ggf. die Fremdvergleichsregelungen aus einem bestehenden DBA in Betracht.

Gerichtliche Entscheidungen (z.B. des Internationalen Gerichtshof²⁷⁰) oder Panel- bzw. Appellate Body Reports binden für gewöhnlich stets nur die Streitparteien.²⁷¹ Die Auslegung der Verpflichtung zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes aus dem GZK kann in einem konkreten Anwendungsfall unter dem Regime des Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK mithin auch nur zwischen den (potenziellen) Streitparteien wirken.

Zum besseren Verständnis möge das nachstehende Beispiel dienen:

Die verbundenen Unternehmen A (mit Sitz in Staat Z, WTO-Mitglied) und B (mit Sitz in Staat Y, WTO-Mitglied) stehen im gegenseitigen Warenaustausch. Zwischen den Staaten Y und Z besteht ein DBA, das eine Regelung zur Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen nach Maßgabe des Fremdvergleichs enthält. Bei Einfuhr von Waren des Unternehmens A (Verkäufer) in Staat Y erkennt die Steuerverwaltung des Staates Y 500 GE (fremdüblicher Verrechnungspreis für Warenlieferung gem. o.g. DBA-Regelung) als Kosten des Wareneinsatzes von Unternehmen B (Käufer) an, die Zollverwaltung korrigiert den Zollwert jedoch von den ursprünglich angemeldeten 500 GE (fremdüblich) auf 1000 GE (fremdunüblich), um dadurch Zollmehreinnahmen zu generieren. Die Zollverwaltung des Staates Z sieht dagegen umgekehrt bei der Einfuhr von Waren des Unternehmens B (Verkäufer) keine Veranlassung, den nach DBA-Regelung

269 Campbell McLachlan, *The Principle of Systemic Integration and Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention*, a.a.O., S. 315, Ziff. 17 lit. a).

270 S. Art. 59 IGH-Statut: Die Entscheidung des Gerichtshofs ist nur für die Streitparteien und nur in Bezug auf die Sache bindend, in der entschieden wurde.

271 Vgl. Benn McGrady, *Fragmentation of International Law or „Systemic Integration“ of Treaty Regimes: EC – Biotech Products and the Proper Interpretation of Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, a.a.O., p. 604.

von der Steuerverwaltung des Staates Z für fremdüblich erachteten Verrechnungspreis zollwertrechtlich abzuändern. Aus diesem Sachverhalt könnte sich potentiell ein Streit zwischen den Staaten Y und Z (potentielle Streitparteien) entwickeln, da sich beide Staaten auf Basis des GZK reziprok dazu verpflichtet haben, nur solche Verrechnungspreise der Zollwertermittlung zugrunde zu legen, die dem Fremdvergleich standhalten. Laut Sachverhalt werden Waren des Unternehmens A bei der Einfuhr in Staat Y durch eine fremdunübliche Verzollungspraxis gegenüber den Waren des Unternehmens B bei der Einfuhr in Staat Z zollwertrechtlich benachteiligt. In den geschilderten konkreten Anwendungsfällen wird die Auslegung der Fremdvergleichsregelung des GZK unter Berufung auf Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK lediglich Bindungswirkung zwischen den Staaten Y und Z entfalten.

Vereinzelte Stimmen der Literatur sehen in den WTO-Übereinkommen zwar kollektive Erwartungen und damit einhergehend kollektive Verpflichtungen mit Blick auf das Verhalten von Regierungen in Handelsangelegenheiten verkörpert.²⁷² Insbesondere der Meistbegünstigungsgrundsatz in Art. I GATT diene danach dem Schutz bestimmter Erwartungen der WTO-Mitglieder (s. Tz. 2.2.6.2.2.1 dieses Kapitels).²⁷³ Teilen die allgemein gehaltenen Erwartungen im größeren Kontext des GATT alle WTO-Mitglieder gemeinsam, manifestieren sich jedoch die Verpflichtungen in den konkreteren Durchführungsbestimmungen des GZK – wie vorliegend die Verpflichtung zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes – auf bilateraler Ebene.²⁷⁴ Würde die Zollverwaltung eines WTO-Mitglieds gegenüber der Zollverwaltung eines anderen WTO-Mitglieds den Fremdvergleichsgrundsatz bei der Zollwertermittlung bilateral missachten, wirkt sich dieses Fehlverhalten nicht auf die diesbezügliche Vertragserfüllung derjenigen WTO-Mitglieder aus, deren Zollverwaltungen sich an den Fremdvergleichsgrundsatz des GZK halten. Deswegen wird für die Zwecke der hiesigen Prüfung die zollwertrechtliche Fremdverhaltenspflicht bei der Verrechnungspreisbildung als jeweils kasuistisch (einzelfallbezogen) bilateral und nicht als abstrakt kollektiv eingestuft. Letztlich kann die Frage der Kategorisierung der in den WTO-Übereinkommen normierten Verpflichtungen als entweder bilateral oder multila-

272 Vgl. Chios Carmody, *WTO Obligations as Collective*, EJIL, Vol. 17, No. 2, 2006, p. 419, 421 et seqq., abrufbar unter: <http://ejil.org/pdfs/17/2/81.pdf> (Stand: 08.05.2018).

273 Vgl. Chios Carmody, *WTO Obligations as Collective*, a.a.O., p. 424 et seqq..

274 Chios Carmody konzediert in dem Zusammenhang: “[...] while realities can manifest themselves bilaterally, they have an impact upon general expectations.” S. hierzu Chios Carmody, *WTO Obligations as Collective*, a.a.O., p. 432.

teral aber dahinstehen, da der umfassende Ansatz unter d) auch unter der Annahme, dass die sich aus den WTO-Übereinkommen ergebenden Verpflichtungen kollektiver Natur sind, die Anwendung des Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK erlaubt.²⁷⁵

Der nach dem umfassenden Ansatz unter d) durchzuführende Test, ob eine Regelung aus einem anderen Abkommen von allen Vertragsparteien des auslegungsbedürftigen Abkommens implizit (stillschweigend) akzeptiert oder zumindest toleriert wird, läuft im Umkehrschluss auf die Frage hinaus, ob die Anwendung einer solchen Regelung die Rechte und Pflichten der anderen WTO-Mitglieder, die keine Vertragsparteien des anderen Abkommens sind, beeinträchtigt wird.²⁷⁶ Da zollwertrechtlich immer die Fremdvergleichskonformität des Verrechnungspreises für jede Einzeltransaktion zu beurteilen ist, werden andere WTO-Mitglieder als die am Warenaustausch beteiligten Staaten regelmäßig keine Beeinträchtigung ihrer Rechte und Pflichten durch Anwendung einer Fremdvergleichsregelung aus einem anderen als dem auslegungsbedürftigen Abkommen erfahren.

Folglich unterstützen der umfassende Ansatz unter d) und (hilfsweise) auch der divergente Ansatz unter b) die bilaterale Anwendung von Fremdvergleichsregeln aus einer anderen Völkerrechtsquelle als dem GZK.

2.2.5 Normzweckkonkretisierung des GZK nach dem Prinzip der systematischen Integration

Einer Normzweckkonkretisierung des GZK in Bezug auf die zollwertrechtliche Durchführung des Fremdvergleichsgrundsatzes bedarf es nur dann, wenn die jeweils betroffene Zollrechtsordnung eines Staates oder Zollgebietes keine expliziten Regelungen hierzu getroffen hat.

Fehlen solche expliziten Regelungen (wie z.B. im Zollrecht der Europäischen Union), kann der Normzweck des GZK nach dem Prinzip der systematischen Integration unter bestimmten Voraussetzungen im Lichte der anderweitig bestehenden multi- oder bilateralen Verpflichtungslage auf völkerrechtlicher Ebene konkretisiert werden.

Das nachfolgende Prüfungsschema zur Normzweckkonkretisierung des GZK nach dem Prinzip der systematischen Integration ist für die weit überwiegende

275 So auch Benn McGrady, *Fragmentation of International Law or „Systemic Integration“ of Treaty Regimes: EC – Biotech Products and the Proper Interpretation of Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, a.a.O., p. 614.

276 Vgl. Benn McGrady, *Fragmentation of International Law or „Systemic Integration“ of Treaty Regimes: EC – Biotech Products and the Proper Interpretation of Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties*, a.a.O., p. 614.

Zahl der Staaten anwendbar, die WTO-Mitglieder sind und deren Zollrecht auf den völkerrechtlichen Regelungen des GZK beruht.

Unter folgenden Voraussetzungen ist es völkerrechtlich geboten, für die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Zollwertrecht auf eine bestehende völkerrechtliche Fremdvergleichsregelung zwischen den am Warenaustausch beteiligten Vertragsstaaten zurückzugreifen:

- 1. Es gibt keine näheren Regelungen zur Durchführung des Fremdvergleichsgrundsatzes im anwendbaren Zollrecht eines zur Zollbewertung verpflichteten Staates.**
- 2. Zwischen den Vertragsstaaten, die an dem zollwertrechtlich relevanten Geschäftsvorfall (z.B. Wareneinfuhr aufgrund eines Kaufvertrages) beteiligt sind, besteht eine völkerrechtliche Vereinbarung (z.B. ein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen), die Regeln zum Fremdvergleichsgrundsatz enthält bzw. auf deren Grundlage Regeln zur Durchführung des Fremdvergleichs in die nationale Gesetzgebung oder Verwaltungspraxis implementiert wurden.**
- 3. Die Anwendung dieser Regeln ruft den intendierten Nutzeffekt (effet utile) hervor. Dabei verdrängt sie weder eine Norm des anwendbaren Zollrechts noch steht sie im Widerspruch zum Wortlaut und Sinn des anwendbaren Zollrechts.**

Da das Abkommensrecht kein zwingendes Völkerrecht darstellt, besteht keine Verpflichtung eines Staates, Abkommen (z.B. Doppelbesteuerungsabkommen) abzuschließen.²⁷⁷ Mit dem Fehlen eines Abkommens, das rechtsausfüllende Fremdvergleichsregeln beinhaltet, bleibt für die behandelte Auslegungsmethode des Prinzips der systematischen Integration zollwertrechtlich kein Raum.

Der intendierte Nutzeffekt (Franz.: effet utile) liegt in der zollwertrechtlichen Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Näheres zur auslegungsrechtlichen Herkunft des effet utile findet sich in Ziff. 2.2.6 dieses Kapitels. Dort wird auch erörtert, ob die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK in den rechtlichen Grenzen der o.g. Nr. 3 verläuft. Die o.g. Nr. 3 ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK nur zur Anwendung gelangen darf, wenn die Regeln zur Durchführung des Fremdvergleichs aus einem anderen völkerrechtlichen Abkommen nicht im Widerspruch zur auszulegenden Rechtsquelle (hier: GZK) stehen. Das andere Abkommen ist nicht statt der auszulegenden

277 Vgl. Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA Vor Art. 1 Vorbemerkung Rz. 10.

Rechtsquelle anzuwenden und es kann auch nicht die Anwendbarkeit der auszulegenden Rechtsquelle einschränken. Dem anderen Abkommen kommt schlicht die hermeneutische Funktion zu, die Frage, wie der Verpflichtung zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK rechtssicher nachgekommen werden kann, zu beleuchten.²⁷⁸

2.2.6 Völkergewohnheitsrechtlicher Effektivitätsgrundsatz

Das gefundene Ergebnis der Auslegung sollte überdies dem sog. Effektivitätsgrundsatz gerecht werden. Dieser Grundsatz ist im Wege der Abstraktion aus der teleologischen Auslegung des Völkerrechts entwickelt und zu einem völkergewohnheitsrechtlichen Grundsatz verfestigt worden.²⁷⁹ Er fordert, einen Vertrag – über den teleologischen Ansatz der bestmöglichen Erreichung seines Gestaltungsziels und Regelungszwecks hinausgehend – so auszulegen, dass auch der intendierte Nutzeffekt (*effet utile*) eintritt.²⁸⁰ Die Auslegungsmethode des Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK ruft zweifelsfrei den intendierten Nutzeffekt hervor, der in der zollwertrechtlichen Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes liegt. Gleichwohl darf sich die Auslegung nach dem Effektivitätsgrundsatz nicht in Widerspruch zum Wortlaut und Sinn des Vertrages setzen.²⁸¹ Da der Wortlautwiderspruch einer faktischen Normverdrängung gleichkäme, die in der juristischen Hermeneutik ebenso unzulässig wäre, untersucht Tz. 2.2.6.1 dieses Kapitels ein etwaiges Vorliegen dieser beiden verwandten Negativvoraussetzungen.

278 Vgl. Benn McGrady, Fragmentation of International Law or „Systemic Integration“ of Treaty Regimes: EC – Biotech Products and the Proper Interpretation of Article 31 (3) (c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties, a.a.O., p. 607.

279 So Wolff Heintschel von Heinegg, in: Knut Ipsen, Völkerrecht, 6. Aufl., München 2014, § 12 Rz. 16; die Berücksichtigung des Effektivitätsgrundsatzes („principle of effectiveness“) im hermeneutischen Argumentationsprozess wird ebenso angeführt in UN, General Assembly, Fragmentation of International Law: Difficulties Arising from the Diversification and Expansion of International Law, a.a.O., Ziff. 412.

280 Diese Auslegung spiegelt die lateinische Maxime „ut res magis valeat quam pereat“ wider, vgl. hierzu Arthur Watts, The International Law Commission 1949-1998, Vol. 2: The Treaties, Part II, Oxford 1999, S. 684; eine englische Übersetzung ist abrufbar unter: <http://definitions.uslegal.com/u/ut-res-magis-valeat-quam-pereat> (Stand: 08.05.2018).

281 Vgl. PCIJ, Case of the S.S. „Wimbledon“, PCIJ Series A, No. 1, Judgment of 17 August 1923, S. 15, 24 f., abrufbar unter: http://www.icj-cij.org/files/permanent-court-of-international-justice/serie_A/A_01/03_Wimbledon_Arret_08_1923.pdf (Stand: 08.05.2018); vgl. ferner ICJ, Interpretation of Peace Treaties with Bulgaria, Hungary and Romania (Second Phase), Advisory Opinion, 18 July 1950, ICJ Reports 1950, S. 221, 229, abrufbar unter: <http://www.icj-cij.org/files/case-related/8/008-19500718-ADV-01-00-EN.pdf> (Stand: 08.05.2018).

Die Prüfung, ob eine Auslegung nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK dem „Sinn des Vertrages“ entspricht, verlangt eine tiefergehende Betrachtung. Zwar betrifft die Auslegung hier die Fremdverhaltensregelung im GZK. Dieser darf natürlich zuvörderst durch Anwendung des Prinzips der systematischen Integration nicht seines Sinns beraubt werden. Doch handelt es sich beim GZK um das Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII GATT. Wenn daher im vorliegenden Fall der „Sinn des Vertrages“ aufrechterhalten bleiben soll, so bedeutet dies zugleich, dass die von der Auslegung des Fremdvergleichs nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK tangierten Grundsätze des GATT gewahrt sein müssen.²⁸² Diese Prüfung befindet sich in Tz. 2.2.6.2 dieses Kapitels.

2.2.6.1 Normverdrängung / Wortlautwiderspruch im GZK

Die Verwendung der OECD-VPL bzw. der BEPS-Abschlussberichte über die Auslegungsmethode des Art. 31 Abs. 3 lit. c) GZK (Normzweckkonkretisierung des GZK nach dem Prinzip der systematischen Integration) würde die einschlägigen Bestimmungen des GZK nicht verdrängen oder sich in Widerspruch zu deren Wortlaut setzen. Hier geht es um die Bestimmungen in Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK i. V. m. den hierzu ergangenen Erl. Anm. 3 S. 3 – 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK.

Die allgemeine Beschreibung des Fremdvergleichsgrundsatzes in der Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK sowie die beiden genannten Beispiele in der Erl. Anm. 3 S. 4 u. 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK werden durch die OECD-VPL bzw. die BEPS-Abschlussberichte lediglich inhaltlich konkretisiert. Werden bei der zollwertrechtlichen Überprüfung, ob der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Verrechnungspreisfestlegung gewahrt ist, die vorliegend angewandte Verrechnungsmethode und anderweitige OECD-Bestimmungen zur Auslegung des Fremdvergleichs näher beleuchtet, bedeutet das nicht, dass sie dem Wortlaut der Normen im GZK widersprechen oder sogar die Methoden zur Zollwertbestimmung ersetzen. Letztere bleiben für die Zollwertermittlung stets maßgebend und rechtsverbindlich. Die Auslegung und Überprüfung des Fremdverhaltens führt nicht zu einem Anwendungsvorrang der OECD-Verrechnungsregeln gegenüber den einschlägigen Zollwertnormen im GZK.

282 Das hier vertretene weitgehende Verständnis vom „Sinn des Vertrages“ beugt Inkonsistenzen in Grundsatzfragen durch Normkorrelationen innerhalb des GATT vor. Aus diesem Grund werden neben dem GZK nicht nur die Grundsätze des Art. VII GATT, sondern auch mögliche weitere mit der Auslegung des Fremdvergleichs zusammenhängende Grundsätze des GATT in die Prüfung einbezogen.

2.2.6.2 Sinn des GZK und Grundsätze des GATT

2.2.6.2.1 Sinn des GZK

Der Sinn des GZK ist es, als Regelwerk für die Anwendung der Bestimmungen des Artikels VII GATT eine größere Einheitlichkeit und Bestimmtheit bei ihrer Durchführung zu gewährleisten, wie die Präambel verheißt.

Weiter soll er für ein gerechtes, einheitliches und neutrales Systems der Bewertung von Waren für Zollzwecke, das die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließt, sorgen. Einfache und objektive Kriterien seien dabei Richtschnur der Zollwertermittlung nach dem GZK (vgl. Präambel zum GZK).

Durch die Konkretisierung der Fremdvergleichsregelung nach dem Prinzip der systematischen Integration bleibt die beschriebene Zielsetzung der Begründer des GZK auch in Verbundenheitsfällen bestehen. Diese Auslegungsmethode stellt die Einheitlichkeit und Bestimmtheit bei der Durchführung des Fremdvergleichs sicher. Willkürlichen oder verwaltungs eigenen zollwertrechtlichen Fremdvergleichstests wird dadurch die Grundlage entzogen.

Die Auslegungsmethode des Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK beraubt dem GZK somit nicht seines Sinns sondern stiftet selbigen in Transaktionen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien.

2.2.6.2.2 Grundsätze des GATT

Als übergeordnete Verfassung multilateraler Zoll- und Handelsangelegenheiten enthält das GATT naturgemäß keine so hohe zollwertrechtliche Regelungstiefe wie der GZK. Da Letztgenannter zur Durchführung des Art. VII GATT ausgehandelt wurde, stellt sich die Frage, ob die entwickelte Normzweckkonkretisierung nach dem Prinzip der systematischen Integration mit den Grundsätzen des Art. VII GATT vereinbar ist.

Überdies könnte die Auslegungsmethode nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK die Antidiskriminierungsprinzipien des GATT berühren. Die multilaterale Handelsübereinkunft des GATT leiten mithin zwei übergeordnete Antidiskriminierungsprinzipien, welche die sachgerechte Durchführung des Fremdvergleichs in der Preisbildung sowohl im Zollwert- als auch im Steuerrecht suggeriert. Betroffen sind zum einen das Prinzip der Meistbegünstigung nach Art. I GATT sowie zum

anderen das Prinzip der Gleichbehandlung eingeführter und inländischer Waren nach Art. III GATT.²⁸³

2.2.6.2.2.1 Meistbegünstigung (Art. I GATT) und Zollwertbestimmung (Art. VII GATT)

Alle Vorteile, Vergünstigungen, Vorrechte oder Befreiungen, die von einem Vertragspartner für ein Erzeugnis gewährt werden, das aus irgendeinem anderen Land stammt oder für irgendein anderes Land bestimmt ist, werden nach Art. I Ziff. 1 S. 1 GATT sofort und bedingungslos auch auf jedes gleichartige Erzeugnis ausgedehnt, das aus den Gebieten anderer Vertragspartner stammt oder für sie bestimmt ist. Diese Bestimmung bezieht sich gem. Art. I Ziff. 1 S. 2 GATT auf Zölle und andere Abgaben jeder Art, die die Einfuhr oder Ausfuhr belasten oder anlässlich der Einfuhr oder Ausfuhr erhoben werden.

Die Meistbegünstigungsklausel fordert die grundsätzlich vorteilsgleiche und dadurch einheitliche Erhebung von Zoll unter allen Vertragspartnern. Dies setzt zwingend auch eine einvernehmliche Auffassung über die Bemessungsgrundlage für die Zollerhebung voraus. Wird der Zoll anhand des Wertes einer Ware bemessen, soll der Zollwert der eingeführten Ware gem. Art. VII Ziff. 2 lit. a) GATT nach dem wirklichen Wert der eingeführten Ware oder nach dem wirklichen Wert einer gleichartigen Ware bestimmt werden; er darf nicht nach dem Werte von Waren einheimischen Ursprungs oder nach willkürlich angenommenen oder fiktiven Werten bestimmt werden.

Der wirkliche Wert soll nach Art. VII Ziff. 2 lit. b) GATT der Preis sein, zu dem in einem von der Gesetzgebung des Einfuhrlandes bestimmten Zeitpunkt und Ort diese Waren oder gleichartige Waren im normalen Handelsverkehr unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs verkauft oder angeboten werden.

Sofern die Zollwertvorschriften eines Einfuhrlandes oder Zollgebiets einen Preis als Zollwert anerkennen, der nicht im normalen Handelsverkehr unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zustande gekommen ist, könnte die Bemessungsgrundlage dergestalt modifiziert werden, dass eine ungerechtfertigte Vorteilsgewährung mit der Folge eines Verstoßes gegen die Meistbegünstigungsklausel des Art. I GATT eintritt. Da im Warenaustausch zwischen verbundenen Vertragsparteien die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes eine Transaktion zu den Bedingungen des freien Wettbewerbs weitgehend simuliert, entspricht die Zollwertbemessung auf der Grundlage von Fremdvergleichspreisen den Anforderungen

283 Vgl. Holger P. Hestermeyer, in: Rüdiger Wolfrum / Peter-Tobias Stoll / ders., WTO – Trade in Goods, Max Planck Commentaries on World Trade Law, Bd. 5, Leiden / Boston 2011, Art. III GATT, Rz. 1.

der Meistbegünstigungsklausel des Art. I GATT. Letztere bezieht sich auf die Gesamtheit der Vorschriften und Förmlichkeiten für die Einfuhr oder Ausfuhr sowie auf alle anderen Fragen, die u.a. in Ziffer 4 des Artikels III GATT behandelt werden (siehe Tz. 2.2.6.2.2.2 dieses Kapitels).

Es ist demnach festzustellen, dass die Überprüfung der Angemessenheit zollwertrechtlich angemeldeter Fremdvergleichspreise mittels Auslegung nach dem Prinzip der systematischen Integration im Sinne der Art. I und VII des GATT ist.

2.2.6.2.2.2 Gleichbehandlung eingeführter und inländischer Waren (Art. III GATT)

Die Erzeugnisse des Gebietes eines Vertragspartners, die in das Gebiet eines anderen Vertragspartners eingeführt werden, sollen gem. Art. III Ziff. 4 S. 1 GATT keiner ungünstigeren Behandlung unterworfen werden, als sie gleichartigen Erzeugnissen einheimischen Ursprungs in Bezug auf alle Gesetzesbestimmungen, Verwaltungsanordnungen oder Vorschriften bezüglich des Verkaufs, des Verkaufsangebotes, des Ankaufs, der Beförderung, Verteilung und Verwendung dieser Erzeugnisse auf dem inneren Markt gewährt wird.

Das Gleichbehandlungsgebot erstreckt sich auf alle Gesetzesbestimmungen, Verwaltungsanordnungen oder Vorschriften, die u.a. den Verkauf und den Ankauf der Erzeugnisse regeln. Es knüpft damit auch an die Bestimmungen des direkten Steuerrechts (z.B. Verrechnungspreisregeln) an. Bestehen demnach im nationalen Steuerrecht Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz, die auf den OECD-VPL bzw. den BEPS-Abschlussberichten beruhen, müssen diese Regelungen auch für grenzüberschreitende Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen, d.h. für die Preisbildung eingeführter Waren, gelten. Anderenfalls könnte eine unzulässige Bevor- oder Benachteiligung dieser eingeführten Waren gegenüber den inländischen Waren eintreten. Die Konsequenz daraus wären negative Veränderungen der Wettbewerbsbedingungen zwischen eingeführten und inländischen Waren, die durch Art. III Ziff. 4 GATT verhindert werden sollen.²⁸⁴

Die zollwertrechtliche Überprüfung eines Verrechnungspreises für eine grenzüberschreitende Transaktion unter Zuhilfenahme steuerlicher Verrechnungspreisvorschriften bezweckt folglich die Gleichbehandlung eingeführter und inländischer Waren gem. Art. III GATT. Das Prinzip der systematischen Integration setzt

284 Vgl. Holger P. Hestermeyer, in: Rüdiger Wolfrum / Peter-Tobias Stoll / ders., WTO – Trade in Goods, Max Planck Commentaries on World Trade Law, Bd. 5, Leiden/Boston 2011, Art. III GATT, Rz. 80 m.w.N. hinsichtlich div. WTO-Streitbeilegungsverfahren zu diesem Thema.

zwar auf einer völkerrechtlichen Ebene an. Es greift jedoch wegen der erforderlichen Transformation der völkerrechtlichen Normen ins nationale Recht eines Staates²⁸⁵ auf die inländischen Verrechnungspreisregeln durch. Damit trägt das Prinzip der systematischen Integration der Gleichbehandlung eingeführter und inländischer Waren gem. Art. III GATT Rechnung.

2.2.7 Bindung der WTO-Mitglieder an den GZK

Mit der Ratifizierung des WTO-Übereinkommens verpflichten sich die WTO Mitglieder, ihr (supra-) nationales Zollwertrecht in Übereinstimmung mit den völkerrechtlichen Vorgaben des GZK zu setzen. Die WCO gibt in einem Dokument aus dem Jahr 2000 (Checklist / Guidelines on drafting national valuation legislation for implementation of the WTO Valuation Agreement gem. Anh. I²⁸⁶) folgende rechtlich unverbindliche Empfehlungen hinsichtlich der Umsetzung des GZK ins (supra-)nationale Zollwertrecht ab.

- Zwingend sollten folgende Vorschriften in die (supra-)nationale Gesetzgebung übernommen werden:
 - die Art. 1 – 8 (Kern) GZK,
 - der Anhang I (Erläuternde Anmerkungen) GZK,
 - der Regeln über die Reihenfolge der Anwendung der Methoden,
 - der Regeln über die Berücksichtigung der allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätze,
 - der Regeln über die Priorität der Transaktionswertmethode und die Verknüpfung von Art. 1 und 8 GZK.

285 Vgl. zur innerstaatlichen Wirksamkeit völkerrechtlicher Normen durch Transformation die unterschiedlichen Sichtweisen nach der monistischen und dualistischen Theorie, die erläutert werden von Michael Schwenke, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., MA Vor Art. 1 Vorbemerkung Rz. 10 f..

286 Dieses Dokument ist nicht (mehr) öffentlich zugänglich. Es wird vom „Technical Committee on Customs Valuation“ unter der Dok.-Nr. VT0123E1 geführt, vgl. hierzu WCO, Draft Agenda for the 11th Session of the Technical Committee on Customs Valuation (Monday 30 October to Friday 3 November 2000), Brussels, 20 October 2000, VT0113E2, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/resources/~media/2324E780D15C46518BB20996C167B941.ashx> (Stand: 08.05.2018). Auf Anfrage hat die WCO dem Verfasser das Dokument zur Verfügung gestellt. Es ist auszugsweise in Anhang I wiedergegeben. Eine Darstellung des wesentlichen Inhalts der „Checklist / Guidelines“ findet sich ebenfalls in Otfried Schwarz / Kurt Wockenfoth, Zollrecht Kommentar, Bd. 1/1, 3. Aufl., 80. Lfg., Köln 2016, zu Vorbem. Art. 69 ff. UZK, Rz. 26.

- Nicht zwingend, aber zweckmäßig wäre die Übernahme:
 - der Art. 9 – 17 GZK,
 - der Art. 18 – 24 GZK,
 - der Entscheidungen des Ausschusses für den Zollwert bei der WTO,
 - der Verlautbarungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert bei der WCO,
 - der Erwägungen zu alternativen Einfuhrtypen (Behandlung nicht-kommerzieller Einfuhren, nicht-direkter Einfuhren),
 - der Erwägungen zum Prüfungssystem nach der Einfuhr im Hinblick auf Art. 13 und 17 sowie die WTO Entscheidung Nr. 6.1 (Aufbewahrung von Unterlagen, Prüfungsrecht),
 - des Allgemeinen Kommentars zur Einführung,
 - der Präambel zum GZK.
- Nicht geeignet zur Übernahme in die (supra-)nationale Gesetzgebung wären dagegen:
 - der Anhang II (Technischer Ausschuss für den Zollwert der WCO) sowie
 - der Anhang III (Sondergruppen).

Die obenstehende Auflistung der zwingend oder aus Gründen der Zweckmäßigkeit nach Ansicht der WCO ins (supra-)nationale Zollwertrecht zu implementierenden oder zu berücksichtigenden Bestimmungen, Entscheidungen oder anderweitigen Auslegungshilfen schränkt den Gestaltungsspielraum der WTO-Mitglieder für die Aufnahme eigenständiger Rechtsnormen in vielen völkerrechtlich bereits geregelten Fragen des Zollwertrechts ein. Auch die zollwertrechtliche Deutungshoheit obliegt überwiegend den völkerrechtlich begründeten Ausschüssen für den Zollwert bei der WTO bzw. WCO. Demgemäß sind für Fragen der Anwendung und Auslegung des (supra-)nationalen Zollwertrechts stets die völkerrechtlichen Erkenntnisquellen zu beachten.

Folgerichtig führt z.B. Art. 74 Abs. 3 lit. a) UZK aus, dass der Zollwert entsprechend den Grundsätzen und allgemeinen Bestimmungen des Übereinkommens zur Durchführung von Artikel VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (GZK) und des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (GATT) zu ermittelt ist, sofern beim Anlangen in der Schlussmethode eine Zollwertbestimmung nach Art. 74 Abs. 1 UZK ausscheidet.

Gerade die Fremdvergleichsregelung gem. der Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK bietet jedoch den WTO-Mitgliedern ein gewisses Maß an (supra-)nationalen Gestaltungsmöglichkeiten, welches von den meisten Zollrechtsordnungen ungenutzt bleibt. Insoweit kann die völkerrechtliche Auslegung dieser Regelung nach dem Prinzip der systematischen Integration eine einheitliche und bestimmte Selbstbindung der WTO-Mitglieder hinsichtlich der zollwertrechtlichen Durchführung des Fremdvergleichs gewährleisten.

2.2.8 Auslegungsdiskrepanzen durch einzelstaatliche Völkerrechtssubjektivität

Die zollwertrechtliche Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach dem Prinzip der systematischen Integration könnte in einer Zollunion zu Diskrepanzen durch die einzelstaatliche Völkerrechtssubjektivität ihrer Mitglieder führen. Das bedeutet: In einer Zollunion (z.B. EU), welche aus mehreren einzelstaatlichen Völkerrechtssubjekten besteht (z.B. Mitgliedstaaten der EU), kann es vorkommen, dass sich die völkerrechtlichen Vereinbarungen (z.B. bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen), die einzelne Staaten mit anderen Drittländern eingehen und die den Fremdvergleichsgrundsatz zum Gegenstand haben, voneinander unterscheiden. Es wäre danach möglich, dass die jeweiligen einzelstaatlichen Regelungen zum Fremdvergleich und dessen Durchführung eventuell ebenso voneinander abweichen. Hieraus könnte sich eine Diskrepanz in der Zollwertermittlung durch unterschiedliche Verrechnungspreisregeln einzelner Staaten derselben Zollunion ergeben.

Dass verschiedene Staaten einer Zollunion in Anwendung ihrer verschiedenen einzelstaatlichen Verrechnungspreisvorschriften zu verschiedenen Ergebnissen in der Verrechnungspreisfestlegung kommen, stellt zwar eine Diskrepanz dar. Solange diese Diskrepanz aber nicht erheblich ist, ist sie wegen der auch auf dem freien Markt zu beobachtenden Preisvolatilität nicht zu beanstanden. Als erheblich sollte eine Diskrepanz in der für Zollwertzwecke relevanten Preisfestlegung eingestuft werden, wenn übliche in der Mehrheit der Einzelstaaten einer Zollunion geltende Preisbandbreiten für vergleichbare Transaktionen (vgl. die Vergleichbarkeitsmerkmale zur Abgrenzung von Transaktionen in Kapitel IV, Tz. 3.6) deutlich über- oder unterschritten werden. In diesem Falle ist das Prinzip der systematischen Integration zur Konkretisierung und Überprüfung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK nicht geeignet. Stattdessen könnten repräsentative Preisbandbreiten für vergleichbare Transaktionen in den meisten anderen Staaten der Zollunion als Fremdvergleichsmaßstab dienen. Eine Untersuchung der Preisbandbreiten anderer Mitglieder der Zollunion ist aber nur dann nötig, wenn sich

die Verrechnungspreisvorschriften eines Mitgliedes, über das die Einfuhrzollbemessung und -erhebung abgewickelt werden soll, von den Verrechnungspreisvorschriften der meisten anderen Mitglieder der Zollunion signifikant unterscheiden.

Der Eintritt einer erheblichen Auslegungsdiskrepanz ist im Zollwertrecht der EU aber eher theoretischer Natur. Sämtliche Mitgliedstaaten der EU, die zum sogenannten Zollgebiet der Union gem. Art. 4 UZK gehören, haben sich im Hinblick auf die Preisbildung für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen zum Fremdvergleichsgrundsatz bekannt. Ihre einzelstaatlichen Verrechnungspreisregeln zur Durchführung des Fremdvergleichs folgen grundsätzlich den OECD-VPL. Dies gilt selbst für die sechs Mitgliedstaaten der EU, die zwar zum Zollgebiet der Union gehören, aber keine OECD-Mitglieder sind (teilweise ausgenommen: Malta).²⁸⁷

3. Zwischenergebnis

Um eine einheitliche und bestimmte Durchführung des Art. VII GATT auch in Verbundenheitsfällen zu garantieren, bedarf der Fremdvergleichsgrundsatz im GZK zwingend einer Konkretisierung. Hierfür eignet sich grundsätzlich die Auslegung nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK. Die Unklarheit, wie der Fremdvergleich zollwertrechtlich durchzuführen ist, kann anhand eines entsprechenden Regelungsbeitrags in anderen völkerrechtlichen Abkommen bzw. in den aufgrund eines völkerrechtlichen Abkommens erlassenen nationalen Gesetzen zur Verrechnungspreisbestimmung beseitigt werden. Einen derartigen Regelungsbeitrag könnten die OECD-VPL bzw. die nach Maßgabe der OECD-VPL im nationalen Recht verankerten Verrechnungspreisregeln liefern.

Erkennt ein Staat zwar steuerrechtlich den Fremdvergleichsgrundsatz an, füllt ihn aber mittels (teilweise) anderer Regeln als den OECD-VPL inhaltlich aus, steht

²⁸⁷ Hierzu zählen Bulgarien, Rumänien, Litauen, Kroatien, Malta und Zypern (Stand: 08.05.2018). Im Einzelnen können die relevanten Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz und der besondere Stellenwert der OECD-VPL in diesen Länder entnommen werden aus: EY, *Worldwide Transfer Pricing Reference Guide*, 2016-17, 2017, *Relevant regulations and rulings und / oder OECD Guideline treatment*, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/\\$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide/$FILE/ey-worldwide-transfer-pricing-reference-guide.pdf) (Stand: 08.05.2018). Beachte: Maltas nationale Transferpreisregeln sind nicht besonders detailliert. Sie beschränken sich auf die Normierung der Anforderung, dass Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen müssen. Etwaige Durchführungsbestimmungen (z.B. auf Grundlage der OECD-VPL) zur methodischen Überprüfung, ob der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde, sind im maltesischen Steuerrecht hingegen nicht verankert.

zollwertrechtlich einem Rückgriff auf diese Durchführungsbestimmungen nichts entgegen, sofern die Voraussetzungen für eine Normzweckkonkretisierung des GZK nach dem Prinzip der systematischen Integration (s. Tz. 2.2.5 dieses Kapitels) vorliegen.²⁸⁸

Eine Konkretisierung der bilateralen Verpflichtung zur zollwertrechtlichen Anmeldung von Fremdvergleichspreisen gem. Art. 1 GZK ist mithilfe einer anderen bilateralen Verpflichtung der Transaktionsbeteiligten zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zulässig. Die bilaterale Verpflichtung der Transaktionsbeteiligten zur zollwertrechtlichen Anmeldung von Fremdvergleichspreisen geht einher mit einer reziproken Verpflichtung der am Warenaustausch beteiligten WTO-Mitglieder, nur solche Zollwerte anzuerkennen, die fremdüblich sind. Das Prinzip der systematischen Integration nützt der Normzweckkonkretisierung des GZK, ohne im Widerspruch zu dessen Wortlaut und Sinn zu stehen und ohne betroffene GATT-Grundsätze zu verletzen. Diese Auslegungsmethode bindet die WTO-Mitglieder bei der Prüfung der Fremdvergleichskonformität angemeldeter Transaktionswerte. Sie beugt damit einer Fragmentierung des Zollwertrechts vor.

Meist enthalten bilaterale DBA Bestimmungen zum Fremdvergleichsgrundsatz, den die Vertragsparteien des DBA in ihren nationalen Gesetzen hinsichtlich seiner Durchführung regeln. Da jeder Vertragspartei eines DBA die Eigenschaft eines Völkerrechtssubjekts zukommt, sind Diskrepanzen bei der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach dem Prinzip der systematischen Integration in einer Zollunion nicht auszuschließen. Durch auftretende Auslegungsdiskrepanzen relativiert sich in bestimmten Ausnahmefällen die Anwendbarkeit der Auslegungsmethode gem. Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK (s. Tz. 2.2.8 dieses Kapitels).

288 Da die Anwendung anderer Regeln als den OECD-VPL für die transferpreisrechtliche Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht dem internationalen Standard entspricht, werden etwaige Sonderfälle im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter thematisiert.

IV. Zollwertrechtliche Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien

Die Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien ist gegenüber der Zollbehörde nur dann nachzuweisen, wenn diese begründete Zweifel an der Anerkennung des angemeldeten Transaktionswerts äußert. Tz. 1 dieses Kapitels gibt einen von der deutschen Zollverwaltung herausgegebenen Katalog möglicher Anhaltspunkte für eine Preisbeeinflussung wieder. Bei Vorliegen mindestens eines Anhaltspunktes steht die Zollbewertung zunächst unter dem Verdacht der Preisbeeinflussung. Dieser mündet nicht selten in eine Anzweiflung, ob der zollwertrechtlich angemeldete Verrechnungspreis dem Fremdvergleich standhält.

Mit den im vorigen Kapitel III gewonnenen Erkenntnissen zur Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK können die Verrechnungspreismethoden gem. OECD-VPL sowie die entsprechenden BEPS-Abschlussberichte ggf. für die Überprüfung der Fremdvergleichskonformität des angemeldeten Zollwertes herangezogen werden (siehe Tz. 2 dieses Kapitels). Des Weiteren dient die Prüfung der sogenannten Begleitumstände des Kaufgeschäfts der Verifizierung des angemeldeten Zollwertes, sofern dieser seitens der Zollverwaltung in Zweifel gezogen wird. Was der Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts nach der Auslegungsmethode des Prinzips der systematischen Integration aus der transferpreisrechtlichen Sphäre unterfällt und zollwertrechtlichen Nutzen bezüglich des Nachweises der Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen entfaltet, wird in Tz. 3 behandelt. Tz. 4 zeigt potentielle Bewertungsdifferenzen zwischen OECD- und GZK-Methoden auf. Mit der Frage, wann eine Preisbeeinflussung infolge von nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen anzunehmen ist, befasst sich Tz. 5.

1. Anhaltspunkte für eine Preisbeeinflussung

1.1 Auszug aus Dienstvorschrift (DV) Zollwert der deutschen Zollverwaltung

Anhaltspunkte für eine Preisbeeinflussung können nach Abs. 31 S. 1 der Dienstvorschrift Zollwert der deutschen Zollverwaltung²⁸⁹ insbesondere dann vorliegen, wenn

- a) es sich um als Intercompany-, Transfer- oder Verrechnungspreise bezeichnete Preise handelt und sich aus den betrieblichen Unterlagen ergibt, dass die Preise an den verbundenen Käufer auf andere Art und Weise gebildet werden, als an nicht verbundene Käufer,
- b) abweichende Preise für gleiche oder ähnliche Waren bei Verkäufen zwischen Unabhängigen bekannt sind,
- c) die Handelsspanne beim Weiterverkauf im Vergleich zur branchenüblichen Handelsspanne deutlich abweicht,
- d) die Verrechnungspreise nachträglich erhöht werden,
- e) periodenweise (monatlich, quartalsweise oder am Ende des Geschäftsjahres) sog. Anpassungs- bzw. Ausgleichszahlungen zwischen den verbundenen Unternehmen erfolgen,
- f) der Gewinn des Unternehmens auf eine sog. „targeted arm’s length margin“ (Zielmarge) angepasst wird,
- g) die sog. Netto- oder Bruttomarge oder eine andere betriebswirtschaftliche Kennzahl des Unternehmens oberhalb der mittels Datenbankanalyse ermittelten fremdüblichen Vergleichsspanne liegt (z.B. : Vergleichsspanne für fremdübliche Bruttomarge 26,5 % bis 29,2 %, Bruttomarge des geprüften Unternehmens 35,8 %),
- h) der Verkäufer dem verbundenen Käufer im Zusammenhang mit den eingeführten Waren nachträglich einen Vermögensvorteil (durch den Ansatz bzw. die Erhöhung eines Aktivpostens oder den Wegfall bzw. die Verminderung eines Passivpostens) ohne Gegenleistung zuwendet und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (sog. verdeckte Einlage),
- i) festgestellt wird, dass der Verkäufer auf Zahlungen (z.B. Lizenzgebühren, Finanzierungszinsen) verzichtet, die ihm vertraglich zustehen,

289 Bundesministerium der Finanzen (Deutschland), DOK 2016/0792978, III B 1 – Z 5101/16/10001, 29.08.2016, Fassung vom 10.11.2017, abgedruckt in: VSF Z 5101.

- j) Nutzungsrechte an Warenzeichen und Urheberrechten vom verbundenen Verkäufer gewährt werden, hierfür jedoch keine Entgelte im Verkaufspreis der Waren berücksichtigt worden sind und auch keine Lizenzgebühren gezahlt werden,
- k) der verbundene Verkäufer die Kosten für Design, Entwürfe und Zeichnungen trägt, diese jedoch nicht dem Käufer weiterbelastet oder im Preis berücksichtigt hat.

1.2 Anmerkungen zum Auszug aus DV Zollwert der deutschen Zollverwaltung

Jeder einzelne Anhaltspunkt für eine mögliche Preisbeeinflussung gem. des nicht abschließenden Katalogs in Abs. 31 der Dienstvorschrift Zollwert der deutschen Zollverwaltung (Tz. 1.1 dieses Kapitels) berührt verschiedene Aspekte des Fremdverhaltensgrundsatzes in Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen. Dadurch, dass es sich nur um verwaltungsinterne Anhaltspunkte (Indizien) handelt, muss nicht zwangsläufig bei Vorliegen eines oder mehrerer Indizien auch zugleich eine Preisbeeinflussung vorliegen. Bei einigen Anhaltspunkten, insbesondere jenen unter lit. a), c) und h) bis k) aus o.g. Tz. 1.1 dieses Kapitels, ist auf den ersten Blick zwar recht offensichtlich, dass der Fremdverhaltensgrundsatz mit hoher Wahrscheinlichkeit sowohl aus steuerlicher als auch aus zollwertrechtlicher Sicht missachtet wurde. Bei anderen Anhaltspunkten, insbesondere jenem unter lit. b) aus o.g. Tz. 1.1 dieses Kapitels ist das weniger offensichtlich, aber gleichwohl nicht auszuschließen. Es bedarf demnach stets einer Betrachtung des Einzelfalls, damit aus der Annahme Gewissheit wird. Die tatsächliche Feststellung einer Preisbeeinflussung kann ggf. durch einen Fremdvergleichstest mithilfe der Verrechnungspreismethoden (siehe hierzu Tz. 2 dieses Kapitels) oder durch Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts (siehe hierzu Tz. 3 dieses Kapitels) erfolgen.

Der Anhaltspunkt unter lit. g) aus o.g. Tz. 1.1 dieses Kapitels verwundert durch seine einseitig profiskalische Ausrichtung mit Blick auf die Zollvereinnahmung. Warum die deutsche Zollverwaltung von einem Indiz für eine Preisbeeinflussung nur in dem Fall ausgeht, wenn die Netto- oder Bruttomarge oder eine andere betriebswirtschaftliche Kennzahl des Unternehmens oberhalb der mittels Datenbankanalyse ermittelten fremdüblichen Vergleichsspanne liegt, ist objektiv nicht nachvollziehbar.²⁹⁰ Dieser fragwürdige Anhaltspunkt ignoriert den Fremdver-

290 Stefan Vonderbank führt als Begründung einerseits einen Passus auf Seite 4 des keinerlei Rechtswirkung entfaltenden WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing,

gleichsgrundsatz und schürt Konfliktpotential sowohl innerhalb der Zollverwaltung als auch zwischen der Steuer- und Zollverwaltung. Gem. diesem Anhaltspunkt wäre ein Unterschreiten der fremdüblichen Vergleichsspanne mit der zu erwartenden Folge eines Anstiegs des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises aus zollwertrechtlicher Sicht grundsätzlich unproblematisch und unter Verweis auf Abs. 30 S. 2 DV Zollwert der deutschen Zollverwaltung nur in besonderen Fällen zu problematisieren. Es widerspricht dem geltenden Recht des GATT und des GZK, den Fremdvergleichsgrundsatz außer Acht zu lassen, solange sich die Zolleinnahmen dadurch mehren. Unabhängigen Käufern ist es schlichtweg fremd, höhere Preise als unbedingt nötig von unabhängigen Verkäufern anzuerkennen und an diese zu zahlen. Überbewertete Preise geben nicht den wirklichen Wert der eingeführten Ware i.S.v. Art. VII Ziff. 2 lit. a) GATT wieder.

Ebenso rechtlich zweifelhaft dürfte eine in der Literatur vertretende Ansicht sein, wonach ein Verrechnungspreis, der

- nach der Kostenaufschlagsmethode gebildet wurde, aus zollwertrechtlicher Sicht anerkannt werden könne, wenn u.a. der angewandte Kostenaufschlag innerhalb oder oberhalb der Bandbreite fremdüblicher Kostenaufschläge liegt²⁹¹;
- nach der Wiederverkaufspreismethode gebildet wurde, aus zollwertrechtlicher Sicht anerkannt werden könne, wenn u.a. die vom Einführer erzielte Bruttomarge innerhalb oder unterhalb der Bandbreite fremdüblicher Bruttomargen liegt²⁹²;

a.a.O., an, in dem es heißt: “Such transactions may be examined by Customs to determine whether the price declared for the imported goods is ‘influenced’ by the relationship. In other words, is the price at which the goods have been sold at a lower level than it would have been had the parties not been related and the price had been freely negotiated?” Andererseits verweist er auf ein EuGH-Urteil v. 24. April 1980, C-65/79 – Chatain, ECLI:EU:C:1980:108, das zur Zollwertverordnung von 1968 erging, welche am theoretischen Wertbegriff nach der BBZ ausgerichtet war. Vgl. hierzu Stefan Vonderbank, Zollwertrechtliche Behandlung von Verrechnungspreisanpassungen, Hintergrund und Analyse des Vorabentscheidungsersuchens des Finanzgerichts München vom 15.9.2016, 14 K 1974/15, ZfZ 2017, S. 170, 179. Welche Aussagekraft der Verfasser dieser Arbeit dem vorgenannten EuGH-Urteil für das geltende Zollwertrecht beimisst, kann Tz. 5.2 dieses Kapitels entnommen werden.

291 Stefan Vonderbank, Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung, IStR 2016, S. 329, 332.

292 Stefan Vonderbank, Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung, a.a.O., S. 332. Es handelt sich hierbei um den profiskalischen Umkehrschluss zum oben in Tz. 1.1 dieses Kapitels unter lit. g) genannten Anhaltspunkt für eine Preisbeeinflussung.

- nach der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode gebildet wurde, aus zollwertrechtlicher Sicht anerkannt werden könne, wenn u.a. die vom Einführer erzielte Nettomarge innerhalb oder unterhalb der Bandbreite fremdüblicher Nettomargen liegt²⁹³.

Eine Überbewertung des Preises mag vielleicht aus dem eingeschränkten Blickwinkel einer Einnahmeverwaltung kein Zollproblem darstellen. Bei näherer Betrachtung entpuppt sie sich jedoch als (völker-)rechtswidrig.

Nachstehend wird das Konfliktpotential einer einseitig profiskalischen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes zugunsten der Zollverwaltung kurz exemplarisch dargestellt:

Innerhalb der Zollverwaltung könnte ein fremdunüblich hoher Ab-Werk-Preis für präferenzbegünstigte Ausfuhrwaren zur Ausstellung eines Präferenznachweises im Ausfuhrland/-zollgebiet mit der Folge einer ungerechtfertigten Inanspruchnahme einer Zollpräferenz im Einfuhrland/-zollgebiet führen. Ein fremdüblicher Ab-Werk-Preis hätte hingegen nach der Listenbedingung des einschlägigen Präferenzabkommens (hier angenommen: Wertklausel) keine ausreichende Be- oder Verarbeitung der entsprechenden Vormaterialien ergeben. Im ungünstigsten Falle einer präferenzbegünstigten Einfuhr zu einem Präferenzzollsatz von 0 % würde die Zollverwaltung des Einfuhrlandes/-zollgebiets bei Duldung einer Überbewertung des gezahlten oder zu zahlenden Warenpreises gar keine Zolleinnahmen erzielen.²⁹⁴

Die im Anhaltspunkt unter lit. g) aus o.g. Tz. 1.1 dieses Kapitels zum Ausdruck kommende profiskalische Sichtweise der deutschen Zollverwaltung hätte sich damit ins Gegenteil verkehrt.

Darüber hinaus wird eine fremdunüblich niedrige Gewinnmarge von der Steuerverwaltung des Einfuhrlandes nicht akzeptiert werden, da sie den zu versteuern den Gewinn und damit die steuerliche Bemessungsgrundlage reduziert. Die Steuerverwaltung müsste daraufhin den zu niedrigen Gewinn korrigieren. Sollte sich herausstellen, dass – wie im Regelfall – ein fremdunüblich hoher Warenbezugspreis, d.h. für das geprüfte Unternehmen ein kostenwirksamer überhöhter Wareneinsatz, ursächlich für den zu niedrigen Gewinn ist, findet zumeist eine Ausgleichszahlung vom Verkäufer an den Käufer statt. Durch die Ausgleichszahlung

293 Stefan Vonderbank, Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung, a.a.O., S. 333.

294 Vgl. zu den grundsätzlichen Präferenzregelungen Thomas Möller / Gesa Schumann, Warenursprung und Präferenzen: Handbuch und systematische Darstellung, a.a.O., Ziff. 4.2, S. 75 ff. (insbes. zu Wertklauseln Ziff. 4.2.4.3, S. 88 ff.).

stellen sich idealerweise der Warenpreis und die Gewinnmarge auf fremdüblichem Niveau ein. Der Käufer wird in einem solchen Fall einen Erstattungsantrag bei der Zollverwaltung einreichen und versuchen, die zollwertrechtliche Bemessungsgrundlage herabzusetzen und den zu viel gezahlten Zoll erstattet zu bekommen. Letztlich birgt der Anhaltspunkt unter lit. g) aus o.g. Tz. 1.1 dieses Kapitels daher für die Zollverwaltung die Gefahr eines Bumerang-Effekts. In jedem Fall wäre ein überhöhter Warenpreis in der Geschäftsbeziehung verbundener Unternehmen eine vereinbarte oder auferlegte Bedingung i.S.d. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA, die von den Bedingungen abweicht, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden.

Es ist der deutschen Zollverwaltung dringend anzuraten, sowohl das Über- als auch das Unterschreiten der fremdüblichen Vergleichsspanne prinzipiell als Anhaltspunkt für eine Preisbeeinflussung anzusehen.

Tz. 5 dieses Kapitels setzt sich gesondert mit der Frage auseinander, in welchen Fällen nachträgliche Preis- oder Gewinnanpassungen, auf welche die Anhaltspunkten d) bis f) aus o.g. Tz. 1.1 Bezug nehmen, zollwertrechtlich als Preisbeeinflussung gewertet werden müssen.

2. Fremdvergleichstest mithilfe der OECD-Verrechnungspreismethoden

Im Zuge der Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK über die Auslegungsmethode in Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK wäre zu untersuchen, ob die verbundenen Parteien des Ausfuhrrechtsgeschäfts von Waren (z.B. Käufer und Verkäufer) in Vertragsstaaten eines DBA ansässig sind und dieses DBA eine Regelung zur steuerlichen Gewinnkorrektur beim Vorliegen nicht fremdvergleichskonformer Bedingungen mit Blick auf die kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen dieser verbundenen Parteien enthält.

Beispiel:

Die amerikanische Muttergesellschaft Harry's Hats Corporation mit Sitz in Dallas (USA) schließt mit ihrer deutschen Tochtergesellschaft Harry's Hats GmbH mit Sitz in Köln (Deutschland) einen Kaufvertrag über Cowboyhüte und führt diese Waren anschließend per Luftfracht über den Flughafen Köln/Bonn (Deutschland) in die EU aus. Die Harry's Hats Corporation (Verkäufer) ist mit der Harry's Hats GmbH (Käufer) verbunden i.S.v. Art. 15 Abs. 4 GZK und Art. 9 Abs. 1 DBA Deutschland – USA. Die Lieferung von Waren stellt eine kaufmännische Beziehung zwischen den verbundenen Vertragsparteien dar, für die das Fremdvergleichsgebot gem. Art. 9 Abs. 1 DBA Deutschland – USA gilt.

Da Art. 9 Abs. 1 DBA Deutschland – USA dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA wortgetreu entspricht, ist für dessen Auslegung der OECD-Musterkommentar heranzuziehen. Letztgenannter verweist für die Anwendung des Grundsatzes des Fremdverhaltens auf die OECD-VPL für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen.

Um festzustellen, ob die in den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind, beschreibt Kap. II OECD-VPL verschiedene Verrechnungspreismethoden.

Diese Methoden werden in „geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden“ und „geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden“ eingeteilt.²⁹⁵ Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden umfassen die Preisvergleichsmethode bzw. CUP-Methode (comparable uncontrolled price method), die Wiederverkaufspreismethode bzw. RSP-Methode (resale price method) und die Kostenaufschlagsmethode bzw. C+-Methode (cost plus method). Zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden gehören die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (transactional net margin method, abgekürzt: TNMM) und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (transactional profit split method).

Die Standardverrechnungspreismethoden der OECD entsprechen im Wesentlichen den Zollwertermittlungsmethoden des GZK. In welchen Punkten die OECD-Standardmethoden und die GZK-Methoden grundsätzlich vergleichbar sind und wo Unterschiede bestehen, wird im Folgenden aufgezeigt. Ebenso wird jede OECD-Verrechnungspreismethode hinsichtlich ihres zollwertrechtlichen Nutzens untersucht.

2.1 Grundsätzlich vergleichbare Methoden (GZK / OECD)

Die OECD-VPL schreiben – anders als das Zollwertrecht – keine feste Anwendungsreihenfolge der Verrechnungspreismethoden vor. Jeder Einzelfall bedarf einer Prüfung mit Blick auf die Wahl der am besten geeigneten Methode. Sollte jedoch der Fall eintreten, dass sowohl eine geschäftsvorfallbezogene Standardmethode als auch eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können, ist die geschäftsvorfallbezogene Standardmethode der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode vorzuziehen.²⁹⁶ Darüber hinaus gebührt immer der Preisvergleichsmethode der Vorrang, sofern

²⁹⁵ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.1.

²⁹⁶ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.3.

diese und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig anwendbar sind.²⁹⁷

Die konzeptionelle Anlage der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden weist Gemeinsamkeiten zu den Folgemethoden im Zollwertrecht²⁹⁸ auf. Folgende Gegenüberstellungen werden methodisch untersucht:

- Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren (GZK) und CUP-Methode (OECD)
- Deduktive Methode (GZK) und Wiederverkaufspreismethode (OECD)
- Methode des errechneten Wertes (GZK) und Kostenaufschlagsmethode (OECD).

Die Notwendigkeit für diese Gegenüberstellung ergibt sich aus dem bisherigen methodischen Prüfpfad bei zollwertrechtlichen Zweifeln an der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien.²⁹⁹ Im Zollwertrecht herrscht eine strenge Methodenhierarchie vor. Hegt die Zollbehörde Zweifel am angemeldeten Transaktionswert i.S.d. Art. 1 GZK, die aus ihrer Sicht nicht ausgeräumt werden können, so muss sie von Rechts wegen die Transaktionswertmethode verlassen und den Zollwert in Anwendung einer Folgemethode (Art. 2, 3, 5 – 7 GZK) ermitteln. Sind die rechtlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Folgemethoden des Transaktionswertes gleicher Waren, des Transaktionswertes gleichartiger Waren, der deduktiven Methode und der Methode des errechneten Wertes nicht erfüllt, endet der methodische Prüfpfad schließlich bei der Schlussmethode. Letztgenannte bedient sich erneut der vorgenannten Folgemethoden, wendet sie aber flexibler an³⁰⁰ und macht sich lediglich ihre konzeptionelle Anlage zunutze (nachstehend: „doppelter Folgemethodendurchlauf“ genannt). Die konzeptionelle Anlage der Folgemethoden dient derzeit dem Nachweis der Beeinflusstheit oder Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien. Obwohl die Transaktionswertmethode verlassen wurde, ist es dennoch möglich, dass der ursprünglich angemeldete Transaktionswert nach dem Beschreiten des methodischen Prüfpfades als

297 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.3 u. Ziff. 2.15.

298 Folgemethoden sind die Zollwertmethoden, die der Transaktionswertmethode gem. Art. 1 GZK hierarchisch nachfolgen.

299 Vgl. zu den zollwertrechtlichen Validierungsmethoden eines Transferpreises PWC, International Transfer Pricing 2013 / 14, Abschnitt: Transfer prices below the acceptable customs value, letzter Aufzählungspunkt, S. 151, abrufbar unter: <https://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2013-final.pdf> (Stand: 08.05.2018).

300 Vgl. Verlautbarungen des TCCV, Teil A: Gutachten Nr. 12.1 und 12.2, je Ziff. 2, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 2, Fach 3320, 1994.

Zollwert anerkannt wird, wenn in flexibler Anwendung der Folgemethoden dessen Unbeeinflusstheit festgestellt wird. Bei Feststellung einer Preisbeeinflussung setzt die Zollbehörde den Zollwert dagegen abweichend fest. Fraglich ist, ob es rechtsmethodisch eines solchen Umweges über die hierarchische Prüfung der Folgemethoden bedarf, wenn der Zollwertermittlung ein Transaktionswert zwischen verbundenen Unternehmen zugrunde liegt. Ein Verlassen der Transaktionswertmethode bei Zweifeln an der Unbeeinflusstheit des angemeldeten Zollwertes ist rechtlich nicht geboten, sofern die Zollbehörde hinreichend prüfen kann, ob der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde. Hierzu können nach dem Prinzip der systematischen Integration unter bestimmten Voraussetzungen die OECD-Verrechnungspreismethoden dienen. Inwieweit sich die konzeptionelle Anlage der GZK-Folgemethoden und OECD-Standardmethoden ohnehin gleicht, ist Gegenstand der nachstehenden Ausführungen.

Anmerkung

Die z.T. der Literatur zu entnehmenden weiteren zwei Gegenüberstellungs-paare³⁰¹ bestehend aus:

- (1) Transaktionswertmethode (GZK) – Prüfverfahren (vgl. Kap. II, Tz. 1.1) – und Preisvergleichsmethode (OECD) bzw. Kostenaufschlagsmethode (OECD) sowie
- (2) Transaktionswertmethode (GZK) – Vergleichsverfahren (vgl. Kap. II, Tz. 1.2) – und Preisvergleichsmethode (OECD).

werden aus den nachfolgenden Gründen im Methodenvergleich (GZK / OECD) vernachlässigt:

Die in der Gegenüberstellung zu (1) dem Prüfverfahren der zollwertrechtlichen Transaktionswertmethode zugeordneten OECD-Standardmethoden stützen sich nur auf nicht abschließende Beispielfälle gem. Erl. Anm. 3 S. 4. u. 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK und keine eigenständigen Zollwertermittlungsmethoden (vgl. Kap. III, Tz. 1).

Das Vergleichsverfahren der zollwertrechtlichen Transaktionswertmethode in der Gegenüberstellung zu (2) umfasst in Art. 1 Abs. 2 lit. b) i) – iii) GZK die nach den Folgemethoden der Art. 2, 3, 5 und 6 GZK ermittelten Zoll- bzw. Transaktionswerte. Die zollwertrechtlichen Folgemethoden werden ohnehin separat im Hinblick auf Gemeinsamkeiten mit und Unterschiede zu den entsprechenden OECD-Standardmethoden untersucht. Lediglich Art. 1 Abs. 2 lit. b) iv) GZK

301 Vgl. etwa Thomas Möller (Diss. Univ. Freiburg i. Brsg.), Verrechnungspreis und Zollwert, Witten 2004, S. 253 m.w.N..

1980 hätte darüber hinaus eine besondere Methode für zollwertrechtliche Vergleichszwecke zugelassen, die in dieser Form nicht auf eine Folgemethode (z.B. Art. 2 GZK) zurückgegangen wäre. Aufgrund der Tatsache, dass Art. 1 Abs. 2 lit. b) iv) GZK 1980 nicht in den GZK 1994 überführt sondern ersatzlos gestrichen wurde, erübrigt sich eine weitere Auseinandersetzung mit dieser völkerrechtlich außer Kraft gesetzten Regelung.

2.1.1 Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren und CUP-Methode

2.1.1.1 CUP-Methode nach OECD-VPL

Im Rahmen der Preisvergleichsmethode³⁰² wird ein Waren- oder Dienstleistungspreis aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall mit einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen verglichen. Unterscheiden sich beide Preise, könnten möglicherweise die Bedingungen der kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen nicht fremdvergleichskonform sein. Infolgedessen wäre der konzerninterne Preis durch den Fremdpreis zu ersetzen.

Ein Fremdgeschäftsvorfall ist nach Kap. II, Ziff. 2.15 OECD-VPL mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d.h. es handelt sich um einen „Fremdvergleichsgeschäftsvorfall“), wenn

- keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigen Unternehmen den Preis auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen vermag
- oder
- hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.

Wesentliche Vergleichsmerkmale sind Art der Ware, Produktqualität, Funktions- und Risikoprofil der Vertragspartner, Absatzvolumen, geografisches Absatzgebiet, Vertragsbedingungen, Handelsstufe, Währungsrisiken, in den Produkten verkörperte immaterielle Werte usw..

Die Preisvergleichsmethode kann als innerer oder äußerer Preisvergleich angewendet werden.³⁰³

302 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.14 – 2.26.

303 Vgl. Wolf Witt, in: Alexander Vögele / Thomas Borstell / Gerhard Engler, Verrechnungspreise, 4. Auflage, München 2015, Kap. G, Rz. 29 ff..

Beim inneren Preisvergleich untersucht man, ob ein verbundenes Unternehmen neben der fragwürdig bepreisten Warenlieferung an ein anderes verbundenes Unternehmen auch unabhängige Unternehmen mit den gleichen oder zumindest mit vergleichbaren Waren zu vergleichbaren Konditionen beliefert. Sofern dies geschieht, können die vereinbarten Verrechnungspreise mit den Preisen aus dem Verkauf von Waren an ein unabhängiges Unternehmen verglichen werden. Gleicht der Verrechnungspreis dabei annähernd dem fremden Dritten in Rechnung gestellten Preis, ist der Fremdvergleichstest bestanden.

Beim äußeren Preisvergleich werden Preise, die beim Verkauf von Waren von einem unabhängigen Unternehmen an ein anderes unabhängiges Unternehmen ausgehandelt werden, mit den konzernintern vereinbarten Verrechnungspreisen verglichen. Externe Preisinformationen können insbesondere bei solchen Produkten leicht eingeholt werden, die austauschbar sind und für die gleichzeitig ein großer Markt besteht.³⁰⁴ Beispielsweise sind Preise für börsennotierte Rohstoffe relativ einfach am Börsenkurs abzulesen. Demgegenüber fehlen in der Praxis häufig externe Preisinformationen über Waren, für die im Markt nur in begrenztem Umfang gleichwertige Ersatzprodukte existieren. Die Durchführung des äußeren Preisvergleichs hängt somit von der Verfügbarkeit entsprechenden Datenmaterials zu Preisen unabhängiger Unternehmen ab.

304 Vgl. Wolf Witt, a.a.O., Rz. 30.

2.1.1.2 Vergleich: Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren und CUP-Methode

Vergleichskriterien	Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren gem. Art. 2 / 3 GZK	Preisvergleichsmethode gem. Kap. II / Kap. III OECD-VPL
Allgemeine Verwendung der Methode/n	Ist Zollwertermittlung nach Art. 1 GZK (Transaktionswertmethode) nicht möglich, ist Art. 2 GZK (Transaktionswert gleicher Waren) anwendbar. Scheiden Art. 1 und 2 GZK aus, kann der Zollwert nach Art. 3 GZK (Transaktionswert gleichartiger Waren) bestimmt werden.	Sind Daten über Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle vorhanden, stellt die Preisvergleichsmethode die direkteste und verlässlichste Methode für die Überprüfung der Wahrung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Sie ist dann allen anderen Methoden vorzuziehen (vgl. Ziff. 2.15).
Anforderungen an Fremdvergleichsgeschäftsvorfall (mit und ohne Berichtigungsgebot)	Vorliegen von Transaktionswerten gleicher / gleichartiger Waren, die zur Ausfuhr in dasselbe Einfuhrland wie die zu bewertende Ware verkauft wurden (Art. 2 / 3 Abs. 1 lit. a) GZK). 1. Ohne Berichtigungsgebot: Kaufgeschäft über gleiche bzw. gleichartige Waren auf der gleichen Handelsstufe und über im Wesentlichen gleiche Mengen wie die zu bewertenden Waren (Art. 2 bzw. 3 GZK) 2. Mit Berichtigungsgebot: a) ein Kaufgeschäft auf der gleichen Handelsstufe, jedoch über eine abweichende Menge;	Vorliegen von Preisen aus einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen (vgl. Ziff. 2.14) 1. Ohne Berichtigungsgebot: Produkteigenschaften und allgemeine Geschäftsfunktionen³⁰⁵ sind mit denen aus konzerninternem Geschäftsvorfall vergleichbar (vgl. Ziff. 2.17) 2. Mit Berichtigungsgebot: a) Produkteigenschaften mit konzerninternem Geschäftsvorfall vergleichbar, allgemeine Geschäftsfunktionen weichen jedoch ab

305 Allgemeine Geschäftsfunktionen sind z.B. Forschung und Entwicklung, Produktion, Vertrieb, Produktmanagement, Qualitätssicherung, Logistik, Lagerhaltung, Marketing, Rechnungsabwicklung, Kundendienst, Management und Administration, Versicherungsleistungen, vgl. Alexander Vögele / Jean-Benoit Vögele, in: Alexander Vögele / Thomas Borstell / Gerhard Engler, Verrechnungspreise, a.a.O., Kap. E, Rz. 124 ff..

Vergleichskriterien	Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren gem. Art. 2 / 3 GZK	Preisvergleichsmethode gem. Kap. II / Kap. III OECD-VPL
	b) ein Kaufgeschäft auf einer anderen Handelsstufe, jedoch über im Wesentlichen gleiche Menge; c) ein Kaufgeschäft auf einer anderen Handelsstufe und über eine abweichende Menge (Erl. Anm. 1 S. 2 zu Art. 2 / 3 GZK)	b) allgemeine Geschäftsfunktionen mit konzerninternem Geschäftsvorfall vergleichbar, Produkteigenschaften weichen jedoch ab. c) Produkteigenschaften und allgemeine Geschäftsfunktionen nicht mit konzerninternem Geschäftsvorfall vergleichbar (vgl. Ziff. 2.17)
Bestimmung des fremdvergleichsüblichen Preises nach Berichtigung	Unterschiede beim konzerninternen und -externen Geschäftsvorfall in Bezug auf Handelsstufe und / oder Menge bedürfen preislicher „Berichtigungen auf der Grundlage vorgelegter Nachweise[...], welche die Richtigkeit und Genauigkeit der Berichtigung klar darlegen, unabhängig davon, ob diese zu einer Erhöhung oder Verminderung des Wertes führt.“ (Art. 2 Abs. 1 lit. b) GZK)	Unterschiede beim konzerninternen und -externen Geschäftsvorfall mit Preisauswirkungen in Bezug auf Produkteigenschaften und / oder allgemeinen Geschäftsfunktionen sind so anzupassen, dass Preisauswirkungen beseitigt werden (vgl. Ziff. 2.17). Informationen über grundsätzlich vergleichbare Wirtschaftsgüter mit unterschiedlichen Eigenschaften können möglicherweise von den Warenmärkten beschafft oder aus den Händlerpreisen abgeleitet werden (vgl. Bsp. in Ziff. 2.24).
Preisbeeinflussung durch unterschiedliche Lieferbedingungen	Wesentlichen Unterschieden hinsichtlich Transport- und Versicherungskosten zwischen den eingeführten Waren und den betreffenden gleichen bzw. gleichartigen Waren, die sich aus Unterschieden in der Entfernung und der Beförderungsart ergeben, ist Rechnung zu tragen (Art. 2 / 3 Abs. 2 GZK)	Unterschiede in den Lieferbedingungen hinsichtlich Transport und Versicherung haben einen eindeutigen und leicht feststellbaren Einfluss auf den Preis. Der Fremdpreis muss daher entsprechend den Unterschieden in den Lieferbedingungen berichtigt werden (Ziff. 2.25).

Vergleichskriterien	Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren gem. Art. 2 / 3 GZK	Preisvergleichsmethode gem. Kap. II / Kap. III OECD-VPL
Größere Produktunterschiede zulässig?	Nein, Waren in Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen müssen entweder gleich oder gleichartig sein (Art. 2 / 3 Abs. 1 GZK i. V. m. Art. 15 Abs. 2 GZK)	Nein, „ein geringfügiger Unterschied bei den Wirtschaftsgütern, die bei konzerninternen Geschäftsvorfällen und bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen geliefert werden, [kann] den Preis bereits erheblich beeinflussen“ (Ziff. 2.16).
Bewertungszeitpunkt vergleichbarer Waren	Die gleichen bzw. gleichartigen Waren müssen „im selben oder annähernd im selben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt“ worden sein (Art. 2 / 3 Abs. 1 lit. a) GZK). Als annähernd im selben Zeitpunkt ausgeführt gilt für die deutsche Zollverwaltung ein Zeitpunkt, der nicht mehr als 60 Tage vor oder nach der Ausfuhr der zu bewertenden Ware liegt (Abs. 97 i.V.m. Abs. 100 Uabs. 2 DV Zollwert, VSF Z 5101).	Der Zeitpunkt, zu dem der Preis festgelegt wurde (z.B. Verkaufszeitpunkt), ist für die Bewertung vergleichbarer Waren maßgeblich (vgl. Ziff. 2.22 OECD-VPL ³⁰⁶). Dieser Zeitpunkt kann sich nach Ziff. 2.22 OECD-VPL auf eine spezielle Zeit, ein spezielles Datum oder einen speziellen Zeitraum (über den z.B. Durchschnittspreise bestimmt worden sind) beziehen. Beim Vergleich zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen wird angenommen, dass diese „ungefähr zum selben Zeitpunkt“ erfolgen (vgl. Bsp. in Ziff. 2.24). Konkretisiert wird dieser unbestimmte Passus jedoch nicht weiter. ³⁰⁷

306 Diese Ziffer bezieht sich vornehmlich auf Rohstoffgeschäfte und wurde im Zuge der BEPS-Initiative durch OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2015, Ziff. 2.16E, ausgearbeitet. Der erwähnte BEPS-Abschlussbericht ist abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page56 (Stand: 08.05.2018). Ziff. 2.16E des vorgenannten BEPS-Abschlussberichts wurde schließlich in Ziff. 2.22 der OECD-VPL 2017 übernommen.

307 Nach Ziff. 3.68 OECD-VPL stellen Informationen hinsichtlich der Bedingungen der vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfälle, die im gleichen Zeitraum wie der konzerninterne Geschäftsvorfall begonnen oder durchgeführt wurden („zeitgleicher Fremdgeschäftsvorfall“), die verlässlichsten Informationen für eine Vergleichbarkeitsanalyse dar.

Vergleichskriterien	Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren gem. Art. 2 / 3 GZK	Preisvergleichsmethode gem. Kap. II / Kap. III OECD-VPL
Maßgebender Wert bei Feststellung mehrerer Fremdvergleichswerte (Preisbandbreite)	Zur Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Waren ist der niedrigste der potentiell in Frage kommenden Werte heranzuziehen (Art. 2 / 3 Abs. 3 GZK).	Liegt der vom Steuerpflichtigen seiner Einkünfteermittlung zugrunde gelegte Fremdvergleichspreis innerhalb der Bandbreite methodologisch ermittelter Fremdvergleichswerte, erfolgen keinerlei Korrekturen (vgl. Ziff. 3.60). Befindet sich der Fremdvergleichspreis hingegen außerhalb der Bandbreite, korrigiert die Steuerverwaltung den Fremdvergleichspreis unter Verwendung statistischer Instrumente mit zentraler Tendenz, z.B. den Median, die Mittelwerte oder die gewichteten Durchschnitte usw., je nach den genauen Merkmalen der Datenreihe (vgl. Ziff. 3.62). ³⁰⁸

2.1.1.3 Auswertung des Vergleichs

Die zollwertrechtliche Methode der Ermittlung des Transaktionswertes gleicher / gleichartiger Waren und die steuerrechtliche Preisvergleichsmethode weisen im Kern überwiegend Gemeinsamkeiten auf.

Der GZK und die OECD-VPL sehen gleichermaßen lediglich die Fremdgeschäftsvorfälle als tatbestandsmäßig (GZK) bzw. besonders zuverlässig (OECD-VPL) an, in denen möglichst hohe Übereinstimmungen in den Eigenschaften und der Art der Wirtschaftsgüter bestehen. Sowohl der GZK als auch die OECD-VPL achten des Weiteren darauf, dass sich der Fremdgeschäftsvorfall unter vergleichbaren wirtschaftlichen Verhältnissen bzw. ähnlichen Bedingungen (d.h. ungefähr zum selben Zeitpunkt, auf derselben Stufe in der Produktions- bzw. Vertriebskette, über im Wesentlichen gleiche Menge) wie der konzerninterne Geschäftsvorfall ereignet.

308 Nach dem deutschen Steuerrecht (§ 1 Abs. 3 S. 1-4 AStG) korrigiert die Finanzverwaltung den außerhalb der Bandbreite liegenden Fremdvergleichspreis genau auf den Median. Vgl. zum Operieren mit Bandbreiten nach deutschem Steuerrecht auch die kritischen Anmerkungen v. Thomas Kaligin, in: Fritz Lademann, Außensteuergesetz, Handkommentar, 2. Aufl., Stuttgart 2015, § 1 AStG, Rz. 156 f..

Das Verständnis dafür, welche Merkmale wirtschaftliche Verhältnisse vergleichbar machen, ist nach OECD-VPL jedoch deutlich weiter gefasst als nach GZK. Während der zollrechtliche Transaktionswert gleicher / gleichartiger Waren sich mit einem Vergleich der Waren, der Handelsstufe und der Mengen begnügt, legt die Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL zusätzlich Wert auf die Vergleichbarkeit weiterer Faktoren (vgl. hierzu sämtliche Vergleichbarkeitsmerkmale zur Abgrenzung von Transaktionen in Tz. 3.6 dieses Kapitels).

Die steuerrechtliche Preisvergleichsmethode wendet den Fremdvergleichsmaßstab insgesamt profunder an als die zollwertrechtliche Methode der Bestimmung des Transaktionswertes gleicher / gleichartiger Waren. Bei Mengenunterschieden verlässt sich der GZK beispielsweise in der Preisfindung gänzlich auf vorgelegte Preislisten des Verkäufers (objektiver Maßstab aus zollwertrechtlicher Sicht³⁰⁹).

„Hierfür ein Beispiel: bestehen die zu bewertenden eingeführten Waren aus einer Sendung von 10 Einheiten, während die einzigen eingeführten gleichen Waren, für die ein „Transaktionswert“ vorliegt, ein Kaufgeschäft über 500 Einheiten betrafen, und ist festgestellt worden, dass der Verkäufer Mengenrabatte einräumt, so muss bei der Berichtigung die Preisliste des Verkäufers berücksichtigt und der Preis genommen werden, der sich auf einen Verkauf von 10 Einheiten bezieht. Das setzt nicht voraus, dass ein Verkauf von 10 Einheiten tatsächlich stattgefunden hat, sofern sich die Preisliste anhand von Kaufgeschäften über andere Mengen als wahrheitsgemäß erwiesen hat.“³¹⁰

Ob ein Mengenrabatt dem Grunde und der Höhe nach fremdüblich ist, thematisiert das Zollwertrecht – anders als die OECD-VPL – nicht weiter. Die OECD-VPL verlangen hingegen eine Untersuchung der üblichen Mengenrabatte für gleichartige Produkte auf dem maßgeblichen Markt.

„Als [...] Beispiel sei angenommen, dass ein Steuerpflichtiger 1 000 Tonnen eines Produkts für 80 \$ pro Tonne an ein verbundenes Unternehmen in seinem multinationalen Konzern und gleichzeitig 500 Tonnen desselben Produkts für 100 \$ pro Tonne an ein unabhängiges Unternehmen verkauft. Dieser Fall erfordert eine Untersuchung der Frage, ob die Mengenunterschiede eine Berichtigung des Verrechnungspreises erforderlich machen. Es wird der maßgebliche Markt zu erforschen sein, wobei Geschäftsvorfälle mit gleichartigen Produkten zu untersuchen sind, um die üblichen Mengenrabatte festzustellen.“³¹¹

309 Vgl. Erl. Anm. 5 letzter Satz zu Art. 2 / 3 GZK.

310 S. Erl. Anm. 5 S. 2 u. 3 zu Art. 2 / 3 GZK.

311 S. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.26.

GZK und OECD-VPL enthalten inhaltlich gleichlautende Regelungen zur Bereinigung einer etwaigen Preisbeeinflussung durch unterschiedliche Lieferbedingungen.

Der GZK legt bei mehreren in Betracht kommenden Fremdvergleichswerten den niedrigsten Wert, d.h. den für den Zollbeteiligten günstigsten Transaktionswert der Zollwertbemessung zugrunde. Der steuerliche Verrechnungspreis kann ebenso am obersten oder untersten Ende der methodologisch ermittelten Fremdvergleichswerte liegen. Innerhalb der Bandbreite von Fremdvergleichspreisen (sog. Preisbandbreite) akzeptiert die Finanzverwaltung jeden Verrechnungspreis.³¹² Erst die Über- oder Unterschreitung³¹³ der Preisbandbreite bei den Einkaufspreisen veranlasst die Steuerbehörde zur Korrektur des Verrechnungspreises auf den Median, Mittel- oder gewichteten Durchschnittswert.

Die Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL ist flexibler und praxisnäher aber auch weniger konkret als die Transaktionswertbestimmung gleicher / gleichartiger Waren nach GZK. So gestattet Ziff. 2.17 OECD-VPL eine flexiblere Handhabung der Preisvergleichsmethode und eine ggf. erforderliche Ergänzung durch andere geeignete Methoden aus praktischen Erwägungen.

Beide Methoden beabsichtigen, die Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen nur anhand solcher Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle zu überprüfen, die „annähernd“ bzw. „ungefähr“ zum Bewertungszeitpunkt des konzerninternen Geschäftsvorfalles erfolgt sind. So ist für die Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren nach GZK annähernd derselbe Zeitpunkt des Verkaufs zur Ausfuhr wie bei den zu bewertenden Waren maßgebend (Exportpreis zur Ausfuhr in das Einfuhrland bzw. Einfuhrzollgebiet). Die Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL stellt am ehesten auf die Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle ab,

312 Vgl. hierzu das BFH-Urteil vom 6. April 2005, I R 22/04, BFHE 209, 460, welches ausdrücklich anerkennt, dass es „bei der Ermittlung des «fremdüblichen» Preises [...] häufig für die betreffende Leistung nicht «den» Fremdvergleichspreis, sondern eine Bandbreite von Preisen geben wird.“

313 Aus der Erfahrung des Verfassers korrigiert die deutsche Steuerverwaltung die Einkaufspreise regelmäßig nur beim Überschreiten der Bandbreite. Keine Korrektur erfolgt dagegen, wenn die Einkaufspreise des geprüften Unternehmens (deutsche Gesellschaft) unterhalb der fremdüblichen Bandbreite liegen, sofern nicht eine Auslandsgesellschaft zu profitabel ist. Solange ein steuerliches Mehrergebnis erzielt werden kann, hebt die deutsche Steuerverwaltung den Fremdvergleichsgrundsatz damit in der Praxis aus. Diese profiskalische Sichtweise der Steuerverwaltung wird wiederum eine Korrektur des Verrechnungspreises durch die Zollverwaltung auf den niedrigsten Wert der Preisbandbreite hervorrufen. Von einem rechtswidrigen Außerachtlassen des Fremdvergleichsgrundsatzes ist daher in jedem Fall zur Vermeidung von Konfliktpotential zwischen der Steuer- und Zollverwaltung abzuraten.

die „ungefähr zum selben Zeitpunkt“ wie die konzerninternen Geschäftsvorfälle stattgefunden haben.

Ausgangspunkt für die Zollwertermittlung nach der Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren im GZK ist nicht irgendein Verkaufspreis, sondern nur der Preis aus dem Verkaufsgeschäft der Waren zur Ausfuhr in dasselbe Einfuhrland oder dasselbe Einfuhrzollgebiet, in das auch die zu bewertenden Waren ausgeführt worden sind. Der Verkaufspreis muss nicht zwingend mit diesem Exportpreis der in das Einfuhrland bzw. Einfuhrzollgebiet verkauften Waren identisch sein. Daneben kommen z.B. der Inlandspreis im Ausfuhrland, der Exportpreis für ein Drittland im Ausfuhrland oder der Inlandspreis im Einfuhrland / Binnenmarktpreis im Einfuhrzollgebiet als Verkaufspreis in Betracht.³¹⁴ Je nach Verfügbarkeit von Daten zu Fremdgeschäftsvorfällen sieht die Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL zunächst sämtliche Preise als relative Vergleichsgrößen an. Die Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL legt sich nicht auf einen Preis aus einem ganz bestimmten grenzüberschreitenden Verkauf fest. Ihr Anwendungsbereich ist dadurch wesentlich weiter als die Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren gem. Art. 2 / 3 GZK. Natürlich sind andere Preise als der zollwertrechtlich relevante Exportpreis anzupassen. Solange Preise und andere Vergleichbarkeitsfaktoren (z.B. Lieferbedingungen) so angepasst werden können, dass sie für die Preisvergleichsmethode verwendbar sind, ist die Anwendung der Preisvergleichsmethode jederzeit möglich.³¹⁵

2.1.1.4 Zollwertrechtlicher Nutzen der Preisvergleichsmethode

Mithilfe der Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL kann die Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien im Rahmen der zollwertrechtlichen Transaktionswertmethode nachgewiesen werden.

Rechtsmethodische Unterschiede zwischen der Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren nach GZK und der Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL sind aus den nachstehenden Gründen unschädlich:

1. Die Prüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes findet zunächst ausschließlich im Rahmen der zollrechtlichen Transaktionswertmethode statt.

314 Zu den sich vom Exportpreis zur Ausfuhr in die EU unterscheidenden Preisen s. Sandra Rinnert, in: Peter Witte, Zollkodex, Kommentar, 6. Aufl., München 2013, Art. 29 Rz. 20.

315 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.17.

2. Solange der Zollwert nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden kann und etwaige Zweifel an einem angemeldeten Verrechnungspreis innerhalb der Transaktionswertmethode begründet oder widerlegt werden können, bleiben die Folgemethoden, mithin also auch die Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren, außer Betracht.
3. Zur Begründung oder Widerlegung von zollwertrechtlichen Zweifeln am angemeldeten Verrechnungspreis bietet die Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL international anerkannte Bestimmungen zur Durchführung des Fremdvergleichs. Die Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL für zollwertrechtliche Belange (Transaktionswertmethode) setzt voraus, dass im konkreten Fall der Fremdvergleichsgrundsatz wie im GZK unbestimmt ist und seine Auslegung die Verwendung der OECD-Verrechnungspreismethoden zur Prüfung der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen nahelegt (siehe hierzu Kap. III „Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK“). Anderenfalls sind die im einzelstaatlichen Recht vorgesehenen Verrechnungspreisregeln anzuwenden, sofern sie aufgrund eines völkerrechtlichen Abkommens zwischen den Sitzstaaten der Transaktionsbeteiligten erlassen wurden.
4. Sollten nach Durchführung des Fremdvergleichs etwaige Zweifel an der Unbeeinflusstheit des angemeldeten Verrechnungspreises im Rahmen der Transaktionswertmethode nicht ausgeräumt worden sein, darf sodann der Prüfpfad entlang der Folgemethoden (z.B. Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren) beschritten werden.
5. Die Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren nach GZK und die Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL können daher ggf. eigenständig und separat, jedoch nicht zusammen innerhalb der zollwertrechtlichen Normen der Art. 1 bis 3 GZK zur Anwendung kommen.

Nichtsdestotrotz fördert der Vergleich zwischen der Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren und der Preisvergleichsmethode die Erkenntnis zutage, dass die Gemeinsamkeiten gegenüber den Unterschieden überwiegen. Selbst an den Stellen, an denen bei der erstmaligen Anwendung der Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren nach GZK (erster Folgemethodendurchlauf) Unterschiede zur Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL herausgearbeitet wurden, muss die bisherige Zollwertpraxis des in der Regel doppelten Folgemethodendurchlaufs bei Zweifeln am angemeldeten Verrechnungspreis mit Blick auf eine flexible Anwendung der Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren gar nicht so weit von dem in o.g. Nr. 3 beschriebenen

Rückgriff auf die Preisvergleichsmethode im Rahmen der Transaktionswertmethode entfernt sein. Hat nach der bisherigen Zollwertpraxis der erste Folgemethodendurchlauf zu keinem Ergebnis geführt, erlaubt Art. 7 GZK (Schlussmethode) an dessen Ende die Zollwertbestimmung durch zweckmäßige Methoden. Meist bedient man sich dabei weiterhin der konzeptionellen Anlage der Folgemethoden, durchläuft sie quasi doppelt, lässt beim zweiten Durchlauf aber diejenigen Voraussetzungen im Sinne der Zweckmäßigkeit (flexiblen Anwendung) außer Acht, die den Anwendungsbereich zu sehr einengen und letztlich der flexiblen Anwendung entgegenstehen würden.

Beispielsweise könnte die deutsche Zollverwaltung bei einer flexiblen Anwendung der Transaktionswertmethode gleicher / gleichartiger Waren den Bewertungszeitpunkt für vergleichbare Wareneinfuhren großzügiger als in der lediglich durch eine Dienstvorschrift verwaltungsintern festgelegten 60 Tage-Grenze (vor oder nach der Ausfuhr der zu bewertenden Ware) auslegen.

Ebenso denkbar wäre, dass die Zollverwaltung nicht nur Vergleichswerte i.S.d. strengen Vorgaben des Art. 1 Abs. 2 lit. b) i) und iv) GZK als Nachweis der Unbeeinflusstheit des angemeldeten Transaktionswerts anerkennt. Mit der Darlegung eines Preises aus dem Verkauf an nicht verbundene Käufer für gleiche Waren zur Ausfuhr in ein anderes Land als das Einfuhrland, in dem aber vergleichbare wirtschaftliche Verhältnisse (vgl. hierzu Tz. 3.6.4 dieses Kapitels) wie im Einfuhrland vorherrschen, dürfte ein Fremdvergleich genauso statthaft sein. Die strenge Vorgabe des Art. 1 Abs. 2 lit. b) i) und iv) GZK, wonach nur Verkäufe zur Ausfuhr in das gleiche Einfuhrland einem zollwertrechtlichen Fremdvergleich zugänglich sein sollen, könnte im zweiten Folgemethodendurchlauf – wie zuvor exemplarisch beschrieben – abgemildert werden.

Was die jeweils betroffene Zollverwaltung in dem Zusammenhang unter Zweckmäßigkeit versteht und wie nach Anlangen in der Schlussmethode der Zollwert schlussendlich ermittelt wird, bleibt hingegen ungewiss.

Der zollwertrechtliche Nutzen der Preisvergleichsmethode liegt darin, dass künftig in einer Vielzahl von Fällen ein aufwendiger doppelter Folgemethodendurchlauf entbehrlich sein wird. Auch wenn die Preisvergleichsmethode in den OECD-VPL nur grobe Vorgaben enthält, gewinnt die Durchführung des Fremdvergleichs im GZK anhand der Preisvergleichsmethode nach OECD-VPL ein Mindestmaß an Bestimmtheit und Rechtssicherheit. Ermessensspielräume ergeben sich natürlich nicht minder in der Preisvergleichsmethode. Ihre Methodik ist aber in den OECD-VPL mit richtungsweisenden und beispielhaften Grundüberlegungen erläutert. So wird zumindest klarer und verständlicher als im GZK, in welchen Fäl-

len Ermessensspielräume für die Anwendung der Preisvergleichsmethode eröffnet sind (z.B. im Rahmen von Anpassungsrechnungen zur Beseitigung etwaiger Preisauswirkungen durch Unterschiede in den Produkteigenschaften und / oder Geschäftsfunktionen beim konzerninternen und fremden Geschäftsvorfall).

Die inzidente Anwendung der Preisvergleichsmethode zur Durchführung des Fremdvergleichs innerhalb der Transaktionswertmethode erfordert über die Vergleichbarkeit der Produkte hinausgehend auch eine Untersuchung seitens der Zollbehörde, „welche Preisauswirkung allgemeinere Geschäftsfunktionen (d.h. wesentliche Vergleichbarkeitsfaktoren nach Kapitel I³¹⁶) haben.“³¹⁷ Ein möglicher Einfluss von Geschäftsfunktionen und anderen Vergleichbarkeitsmerkmalen auf den zollwertrechtlich angemeldeten Verrechnungspreis darf bei Überprüfung seiner Fremdvergleichstauglichkeit nicht – wie bisher – ausgeklammert werden. Näheres hierzu wird in Tz.3.6 dieses Kapitels erläutert.

2.1.2 Deduktive Methode und Wiederverkaufspreismethode

2.1.2.1 Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL

Die Wiederverkaufspreismethode³¹⁸ fragt zunächst nach dem Preis, zu dem ein Produkt, das von einem verbundenen Unternehmen gekauft worden ist, an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Bei diesem Preis handelt es sich um den Wiederverkaufspreis. Von diesem wird eine angemessene Bruttomarge (die „Wiederverkaufspreismarge“ oder „Handelsspanne“) abgezogen. Die Bruttomarge gilt als angemessen, wenn der Wiederverkäufer seine Aufwendungen für den Vertrieb und sonstige betriebliche Aufwendungen hiervon bestreiten und – angesichts der wahrgenommenen Funktionen (unter Berücksichtigung der eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken) – einen angemessenen Gewinn erzielen kann.

Zieht man nun noch die sonstigen Kosten, die mit dem Kauf des Produkts im Zusammenhang stehen (z.B. Transport- und Versicherungskosten, Zollabgaben), von dem um die Handelsspanne reduzierten Wiederverkaufspreis ab, ergibt sich der Fremdvergleichspreis für die ursprüngliche Lieferung zwischen den verbundenen Unternehmen.

316 Fußnote vom Verfasser eingefügt: Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. I, Ziff. 1.36 und 1.42 ff.; die zitierten Textstellen gehen zurück auf OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.36 und 1.42 ff..

317 S. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.17.

318 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.27 – 2.44.

Grafisch kann die Wiederverkaufspreismethode folgendermaßen veranschaulicht werden:

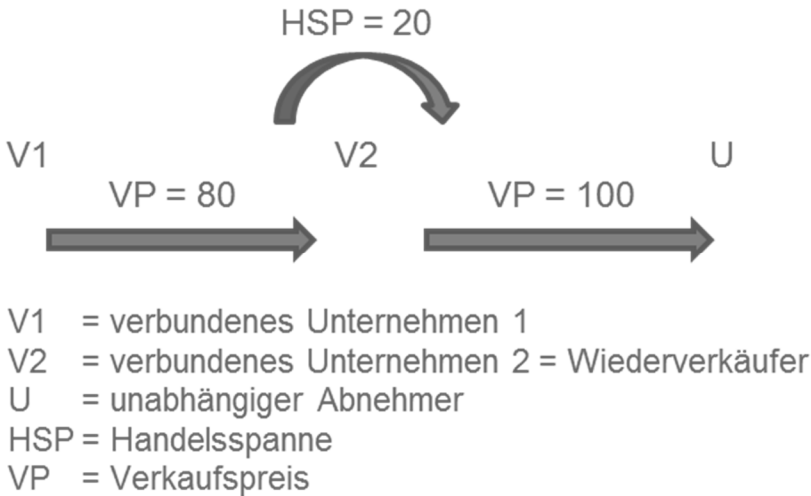


Abbildung 3: Wiederverkaufspreismethode (Ausgangssituation)

Diese Methode eignet sich gem. Kap. II, Ziff. 2.27 OECD-VPL wahrscheinlich am besten für Vertriebsgesellschaften im Konzernverbund.

Bezieht der Wiederverkäufer Waren nicht ausschließlich von verbundenen Unternehmen (konzerninterner Geschäftsvorfall) sondern auch von unverbundenen (fremden) Unternehmen (Fremdgeschäftsvorfall) und ist der konzerninterne Geschäftsvorfall mit dem Fremdgeschäftsvorfall vergleichbar, ermöglicht dies Rückschlüsse auf die Handelsspanne des Wiederverkäufers beim konzerninternen Geschäftsvorfall („interner Vergleichswert“).³¹⁹

Die nachstehende Grafik zeigt die Geschäftsbeziehung, aus der der Wiederverkäufer unter sonst vergleichbaren Bedingungen einen internen Vergleichswert für die Handelsspanne ableiten kann:

319 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.28.

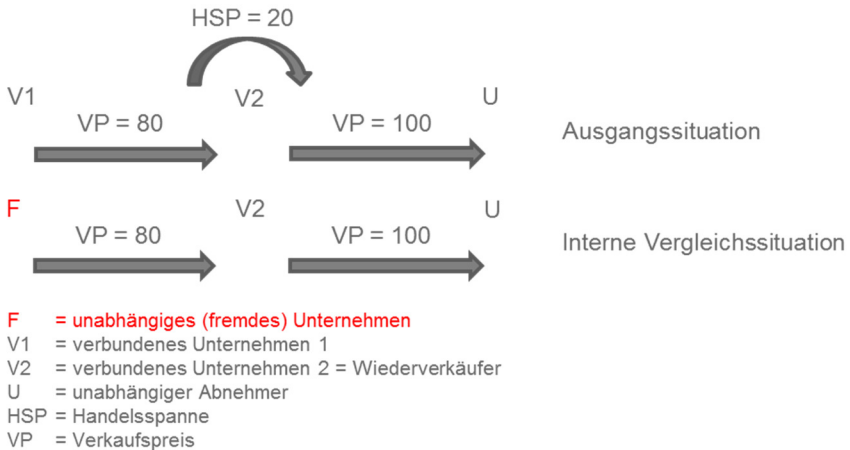


Abbildung 4: Fremdvergleichsgeschäftsvorfall mit internem Vergleichswert für Handels- spanne

Die Handelsspanne, die ein unabhängiges Unternehmen bei Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen erzielt, kann ebenfalls als Richtwert für die Handelsspanne des Wiederverkäufers beim konzerninternen Geschäftsvorfall herangezogen werden („externer Vergleichswert“).³²⁰ Diese für einen externen Vergleichswert maßgebliche Transaktionskette gestaltet sich demnach wie folgt:

320 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.28.

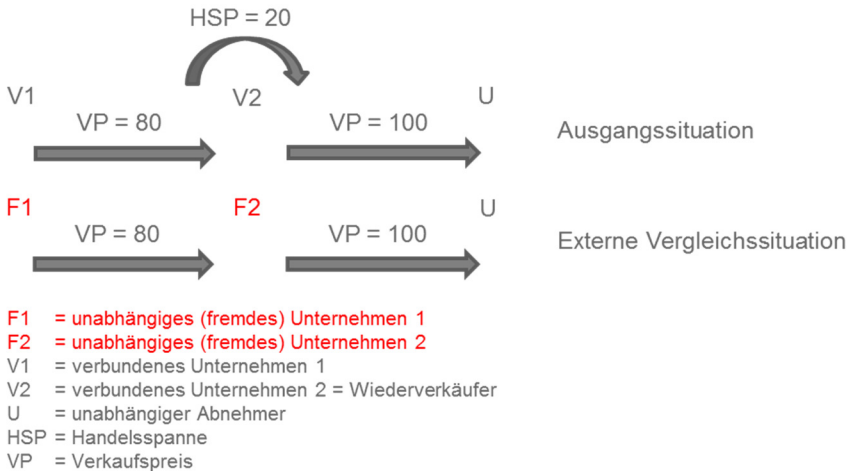


Abbildung 5: Fremdvergleichsgeschäftsvorfall mit externem Vergleichswert für Handels-
spanne

Ein Fremdgeschäftsvorfall ist nach Kap. II, Ziff. 2.29 OECD-VPL mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d.h. es handelt sich um einen „Fremdvergleichsgeschäftsvorfall“), wenn

- keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigen Unternehmen die Handelsspanne auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen vermag oder
- hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.

Unter der Annahme, dass sich (kleinere) Produktunterschiede weniger stark auf die Gewinnspanne als auf den Preis auswirken, bedarf es für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode im Falle von (kleineren) Produktunterschieden auch weniger Anpassungen als bei der Preisvergleichsmethode.³²¹ Sofern keine hinreichend genauen Anpassungen vorgenommen werden können, dürfte die Wiederverkaufspreismethode demnach bei (kleineren) Produktunterschieden eher als die Preisvergleichsmethode für die Ermittlung des Fremdvergleichspreises geeignet sein.

321 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.29.

2.1.2.2 Vergleich: Deduktive Methode und Wiederverkaufspreismethode

Vergleichskriterien	Deduktive Methode gem. Art. 5 GZK	Wiederverkaufspreismethode gem. Kap. II OECD-VPL
Allgemeine Verwendung der Methode	Zollwertermittlung nach Art. 1, 2 und 3 GZK nicht möglich; Verzicht des Zollbeteiligten auf Ausübung seines Antragswahlrechts gem. Art. 4 GZK, den Zollwert nach Art. 6 GZK zu bestimmen	Am besten geeignet für Vertriebsgesellschaften oder Gesellschaften mit Vertriebstätigkeiten (vgl. Ziff. 2.27)
Methode ohne Wiederverkauf der bewertungsgegenständlichen Einfuhrwaren anwendbar?	Ja, sofern Informationen über Verkaufspreise eingeführter gleicher oder gleichartiger Waren vorliegen (vgl. Art. 5 Abs. 1 GZK).	Nein, die Wiederverkaufspreismethode gem. Kap. II Ziff. 2.27 ff. OECD-VPL setzt nach dem konzerninternen Erwerb eines Produkts dessen Weiterveräußerung an ein unabhängiges Unternehmen voraus.
Wiederverkauf an verbundene Person zulässig?	Nein (Art. 5 GZK)	Nein (Ziff. 2.27)
Bestimmung der Wiederverkaufspreismarge	Die Handelsspanne (bzw. der Gewinn ³²²) wird auf Grundlage der von dem oder für den Einführer gelieferten Angaben ermittelt, es sei denn, dass seine Zahlen nicht mit denjenigen in Einklang stehen, die sich bei Verkäufen eingeführter Waren derselben Gattung oder Art im Einfuhrland ergeben (Erl. Anm. 6 S. 2 zu Art. 5 GZK).	Überprüfung der Fremdüblichkeit der Wiederverkaufspreismarge anhand interner und externer Vergleichswerte (vgl. Ziff. 2.28)

322 Nach Erl. Anm. 6 S. 1 zu Art. 5 GZK sind „Gewinn und Gemeinkosten“ als Ganzes anzusehen, d.h. auch die Gemeinkosten sowie Wechselwirkungen zwischen Gewinn und Gemeinkosten unterliegen dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Vergleichskriterien	Deduktive Methode gem. Art. 5 GZK	Wiederverkaufspreismethode gem. Kap. II OECD-VPL
Wiederverkaufspreismarge abhängig von	„Preis je Einheit, zu dem [...] Waren in der größten Menge insgesamt [...] verkauft werden“ (Art. 5 GZK); Vergleichbarkeit der zollwertrechtlichen Abzugspositionen (z.B. Gewinn und Transportkosten) mit Fremdgegeschäftsvorfällen im Hinblick auf: ▪ „bei Verkäufen im Einfuhrland in der Regel bezahlten bzw. vereinbarten Provisionen“ (Art. 5 Abs. 1 lit. a) i) GZK) - oder ▪ „übliche Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten für eingeführte Waren derselben Gattung oder Art“³²³ (Art. 5 Abs. 1 lit. a) i) GZK) - sowie ▪ „im Einfuhrland anfallende[n] übliche[n] Beförderungskosten und Versicherungs- sowie damit zusammenhängende Kosten“ (Art. 5 Abs. 1 lit. a) ii) GZK)	Sicherstellung einheitlicher Rechnungslegungspraxis zwischen konzerninternem Geschäftsvorfall und Fremdvergleichsgeschäftsvorfall (z.B. Verwendung derselben Kostenarten für Berechnung der Bruttospaune), andernfalls Vornahme geeigneter Anpassungen (vgl. Ziff. 2.41); Vergleichbarkeit der in einem konzerninternen Geschäftsvorfall ermittelten Wiederverkaufspreismarge mit der Marge, die in einem oder mehreren Fremdgegeschäftsvorfällen erzielt wurde, mithilfe folgender Merkmale: ▪ Umfang der Tätigkeiten bzw. ausgeübten Funktionen des Wiederverkäufers, dessen eingesetzte Wirtschaftsgüter (z.B. Vertriebsorganisation des Wiederverkäufers) und übernommene Risiken (z.B. Garantieleistung), vgl. Ziff. 2.29 – 2.34, 2.37 – 2.38; ▪ Warenvertriebsweg (z.B. über zwischengeschaltete Gesellschaften), vgl. Ziff. 2.39; ▪ Exklusivrechte des Wiederverkäufers (z.B. ausschließliches Wiederverkaufsrecht), vgl. Ziff. 2.40

323 Der Begriff „Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten beim Verkauf eingeführter Waren derselben Gattung oder Art“ ist gleichbedeutend mit den Begriffen „Handelsspanne“ oder „Kalkulationsaufschlag“, s. Abs. 106 DV Zollwertrecht, abgedruckt in: VSF Z 5101.

Vergleichskriterien	Deduktive Methode gem. Art. 5 GZK	Wiederverkaufspreismethode gem. Kap. II OECD-VPL
Größere Produktunterschiede bei Fremdvergleichs-geschäftsvorfall zulässig?	Nein, Waren, die zur Wiederverkaufspreisfindung herangezogen werden können, müssen zumindest gleichartig i.S.d. Art. 15 Abs. 2 lit. b) GZK sein (Art. 5 Abs. 1 GZK); lediglich Be- oder Verarbeitung der der Zollbewertung unterliegenden Einfuhrware möglich (Art. 5 Abs. 2 GZK)	Ja, „durch eine bessere Vergleichbarkeit der Produkte [wird aber gleichwohl] ein genaueres Ergebnis zu erzielen sein“ (Ziff. 2.31)
Weiterverarbeitung der Waren vor Wiederverkauf zulässig?	Ja, wobei etwaige Werterhöhung sowie Abzüge insbes. für die Kosten der Wertsteigerungsarbeit zu berücksichtigen sind (vgl. Art. 5 Abs. 2 GZK)	Ja, aber Anwendung der Wiederverkaufspreismethode für Fremdvergleichspreisermittlung wird erschwert (vgl. Ziff. 2.35)
Zeitraum bis zum Wiederverkauf	Max. 90 Tagen nach dem Zeitpunkt der Einfuhr der zu bewertenden Waren bzw. gleicher oder gleichartiger Waren (Art. 5 Abs. 1 lit. b) GZK)	„innerhalb kurzer Zeit nach dem Kauf der Waren“, anderenfalls müssen andere Faktoren (z.B. Marktveränderungen, Wechselkurs- oder Kostenänderungen) beachtet werden (Ziff. 2.36)
Herkunft ³²⁴ der fremdvergleichstauglichen Waren	Die für die Wiederverkaufspreisfindung maßgebenden (zumindest gleichartigen) Waren sowie die für die Ermittlung der Wiederverkaufspreismarge herangezogenen Waren derselben Gattung oder Art können sowohl Waren aus dem gleichen Land wie die zu bewertenden Waren als auch aus anderen Ländern eingeführte Waren sein (Art. 5 i.V.m. Erl. Anm. 9 S. 3 zu Art. 5 GZK).	Untergeordnete Rolle, sofern die Marktverhältnisse im Herkunftsland der zu bewertenden Waren mit denen im Herkunftsland der Verkaufspartei des Fremdgeschäftsvorfalls vergleichbar sind bzw. an diese angepasst werden können (vgl. Ziff. 2.27 ff.)

324 Mit „Herkunft“ ist in dem Zusammenhang das Verkaufsland und nicht etwa das präferenzielle oder nicht-präferenzielle Ursprungsland gemeint.

2.1.2.3 Auswertung des Vergleichs

Die größten methodischen Gemeinsamkeiten zwischen der deduktiven Methode gem. GZK und der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL liegen in der Überprüfung der wiederverkaufspreismindernden Abzugspositionen auf Fremdüblichkeit.

Demgemäß ist das Ausmaß der Abzugspositionen für Gewinn und Gemeinkosten, Beförderungs- und Versicherungskosten sowie damit zusammenhängende Kosten zollwertrechtlich auf die übliche Höhe begrenzt. Eine Handelsspanne ist nach Lesart der deutschen Zollverwaltung gem. DV Zollwert, VSF Z 5101 Abs. 107 S. 1 üblich, wenn sie beim Verkauf von Waren derselben Gattung oder Art innerhalb der EU gewöhnlich in der Branche erzielt wird. Kann diese Handelsspanne nicht ermittelt werden, ist der Zollwert nach der nächsten Methode festzustellen (DV Zollwert, VSF Z 5101 Abs. 107 S. 2). Verkaufsprovisionen sind gem. Art. 5 Abs. 1 lit. a) i) GZK nur insoweit abzugsfähig, wie ihre Bezahlung bzw. Vereinbarung im Einfuhrland dem Regelfall entspricht. Ein Regelfall kann angenommen werden, wenn in vergleichbaren Situationen fremde Dritte eine ähnlich hohe Provision bezahlt oder vereinbart hätten.

Der Prüfungsmaßstab des GZK für die beschriebene Ermittlung der Abzugspositionen und damit auch der Wiederverkaufspreismarge deckt sich insoweit mit dem der OECD-VPL. Letztere präzisieren zudem die Merkmale, mit deren Hilfe eine Vergleichbarkeitsanalyse zur Identifizierung verlässlicher Fremdvergleichswerte durchzuführen ist, indem sie im Wesentlichen auf wahrgenommene Funktionen, eingesetzte Wirtschaftsgüter und übernommene Risiken der die Geschäftsvorfälle tätigen Unternehmen abstellen.

Im Übrigen würdigen GZK und OECD-VPL Kosten und Gewinnaufschlag in ihrer Gesamtheit, da sie zueinander in einem inneren Zusammenhang stehen.³²⁵

Als zentrales Element des Fremdvergleichs nach GZK dominiert der Produktbezug. Eine essentielle Anwendungsschranke der deduktiven Methode nach GZK besteht indes in Fremdgeschäftsvorfällen, in denen die eingeführten Waren nicht mindestens gleichartig zu den bewertungsgegenständlichen Waren sind. Denn le-

325 Nach Hubertus Baumhoff, in: Franz Wassermeyer/ ders., Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, a.a.O., S. 325 f., Rz. 5.22 setzt sich die „marktübliche Handelsspanne“ des Wiederverkäufers neben dessen Kosten und dem Gewinnaufschlag auch noch aus der sog. Risikoprämie zusammen. Näheres zur Risikoprämie von Hubertus Baumhoff findet sich a.a.O. auf S. 326, Rz. 5.23.

diglich der Preis aus dem Verkauf der eingeführten zu bewertenden Ware als solcher bzw. eingeführter gleicher oder gleichartiger Waren im Einfuhrland kommt als zollwertrechtlicher Wiederverkaufspreis in Betracht.

Zur Ermittlung der Regelprovisionen oder des üblichen Gewinns bzw. der üblichen Gemeinkosten bedient sich der GZK jedoch nicht bloß gleichartiger Waren, sondern bezieht die Warengattung in den Fremdvergleich ein. Der zollwertrechtliche Warenbegriff wird somit bei Anlegung des Fremdvergleichsmaßstabes erweitert. Von Interesse ist mithin nicht nur die Wiederverkaufspreismarge von Waren, die gleiche Aufgaben wie die zu bewertende Ware erfüllen und im Handelsverkehr austauschbar sind (gleichartige Waren i.S.d. Art. 15 Abs. 2 lit. b) GZK), sondern jene Marge von Waren einer bestimmten Industriebranche oder eines bestimmten Industriezweiges (Waren derselben Gattung oder Art i.S.d. Art. 15 Abs. 3 GZK).

Demnach untersucht die deduktive Methode nach Erl. Anm. 9 S. 2 zu Art. 5 GZK Verkäufe im Einfuhrland, die eingeführte Waren derselben Gattung oder Art wie die zu bewertenden Waren betreffen und zu einer möglichst eng umschriebenen Warengruppe oder einem solchen Warenbereich wie die zu bewertenden Waren gehören und für die die notwendigen Informationen beschafft werden können.

Mit der Zulassung der deduktiven Methode nach GZK trotz fehlendem Wiederverkauf der zu bewertenden Waren unterscheidet sich diese von der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL. Letztere bedarf zu ihrer Anwendbarkeit eines Wiederverkaufs der zu bewertenden Waren.

In der Frage des Produktbezugs unterscheidet sich der GZK ebenso von den OECD-VPL. Die Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL ist auch anwendbar, wenn die fremdvergleichsgegenständlichen Produkte nicht gleich- sondern andersartig (bestenfalls gattungsgleich) zu denen des konzerninternen Geschäftsvorfalles sind (z.B. Toaster und Mixer). Dann müssen aber zumindest die übrigen Vergleichbarkeitsmerkmale nach Tz. 3.6 dieses Kapitels, insbesondere wahrgenommene Funktionen und sonstige wirtschaftliche Verhältnisse, weitgehend übereinstimmen. Ist dies der Fall, wird gem. Kap. II, Ziff. 2.32 OECD-VPL die Wiederverkaufspreismethode ein verlässlicheres Maß für fremdvergleichskonforme Bedingungen darstellen als die Preisvergleichsmethode, es sei denn, dass ausreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um den Produktunterschieden Rechnung zu tragen.

Mitunter können gravierende Unterschiede in der Art der Waren Funktionsunterschiede der am konzerninternen und -externen Geschäftsvorfall beteiligten Parteien bedingen. Die OECD-VPL gestehen daher ein, dass eine bessere Vergleich-

barkeit der Wirtschaftsgüter die Eingrenzung der fremdüblichen Wiederverkaufspreismarge verbessern würde. Ein stärkerer Produktbezug im Vergleich der konzerninternen und -externen Geschäftsvorfälle – etwa auf Ebene gleicher oder zumindest gleichartiger Waren i.S.v. Art. 15 Abs. 2 GZK – trüge folglich zur Ergebnispräzisierung der Wiederverkaufspreismarge nach OECD-VPL bei.

Der GZK und die OECD-VPL stimmen darin überein, dass die Waren vor dem Wiederverkauf weiterverarbeitet werden dürfen. Des Weiteren haben beide Rechtssphären gemeinsam, dass die fremdvergleichstauglichen Waren auch aus anderen Ländern als dem Ausfuhrland der zu bewertenden Waren eingeführt sein können.

Zum Zeitmoment bringen GZK und OECD-VPL einhellig die Intention zum Ausdruck: Je kürzer der Zeitraum bis zum Wiederverkauf ist, desto einfacher und genauer sind die Vergleichswerte zu ermitteln. Der GZK schreibt hierzu tatbestandsmäßig ganz konkret als Wiederverkaufszeitraum max. 90 Tage nach dem Zeitpunkt der Einfuhr der zu bewertenden Waren bzw. gleicher oder gleichartiger Waren vor. Die OECD-VPL verzichten dagegen auf eine exakte Temporalrestriktion. Sie sind dadurch zwar flexibler in der Anwendung und ermächtigen verbundene Unternehmen, über einen längeren Zeitraum hinweg (z.B. 1 Jahr) vereinbarungsgemäß erzielte Gewinnmargen endgültig erst am Jahresende festzulegen. Jedoch nimmt (höchstwahrscheinlich) mit der Zeit der Anpassungsbedarf zwecks Eliminierung anderer Einflussfaktoren (z.B. Marktveränderungen, Wechselkurs- oder Kostenänderungen) stetig zu.

2.1.2.4 Zollwertrechtlicher Nutzen der Wiederverkaufspreismethode

Mithilfe der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL kann die Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien im Rahmen der zollwertrechtlichen Transaktionswertmethode nachgewiesen werden.

Rechtsmethodische Unterschiede zwischen der deduktiven Methode nach GZK und der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL sind aus den nachstehenden Gründen unschädlich:

1. Die Prüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes findet zunächst ausschließlich im Rahmen der zollrechtlichen Transaktionswertmethode statt.

2. Solange der Zollwert nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden kann und etwaige Zweifel an einem angemeldeten Verrechnungspreis innerhalb der Transaktionswertmethode begründet oder widerlegt werden können, bleiben die Folgemethoden, mithin also auch die deduktive Methode, außer Betracht.
3. Zur Begründung oder Widerlegung von zollwertrechtlichen Zweifeln am angemeldeten Verrechnungspreis bietet die Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL international anerkannte Bestimmungen zur Durchführung des Fremdvergleichs. Die Anwendbarkeit der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL für zollwertrechtliche Belange (Transaktionswertmethode) setzt voraus, dass im konkreten Fall der Fremdvergleichsgrundsatz wie im GZK unbestimmt ist und seine Auslegung die Verwendung der OECD-Verrechnungspreismethoden zur Prüfung der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen nahelegt (siehe hierzu Kap. III „Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK“). Anderenfalls sind die im einzelstaatlichen Recht vorgesehenen Verrechnungspreisregeln anzuwenden, sofern sie aufgrund eines völkerrechtlichen Abkommens zwischen den Sitzstaaten der Transaktionsbeteiligten erlassen wurden.
4. Sollten nach Durchführung des Fremdvergleichs etwaige Zweifel an der Unbeeinflusstheit des angemeldeten Verrechnungspreises im Rahmen der Transaktionswertmethode nicht ausgeräumt worden sein, darf sodann der Prüfpfad entlang der Folgemethoden (z.B. deduktive Methode) beschritten werden.
5. Die deduktive Methode nach GZK und die Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL können daher ggf. eigenständig und separat, grundsätzlich jedoch nicht zusammen innerhalb der Art. 1 und 5 GZK zur Anwendung kommen. Eine Ausnahme (d.h. ein Rückgriff auf die Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL innerhalb der deduktiven Methode nach GZK) gilt nur für den Fall, dass innerhalb der deduktiven Methode nach Art. 5 GZK eine Öffnungsklausel zur Heranziehung anderer geeigneter Informationen enthalten ist und diese Informationen unter Verwendung der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL gewonnen werden können. Die Erl. Anm. 6 S. 3 zu Art. 5 GZK, wonach der Betrag für „Gewinn und Gemeinkosten“ auf eine andere als die vom oder für den Einführer gegebene einschlägige Information gestützt werden kann, wenn die Zahlen des Einführers nicht mit den üblichen Zahlen in Einklang stehen, bietet eine solche Öffnungsklausel. Ihr zufolge erscheint es zollwertrechtlich zulässig, die Vergleichbarkeitsmerkmale der Wiederverkaufspreismethode einschließlich

Fremdvergleichswerte nach OECD-VPL im Zweifel auch für das Zollwertrecht zu nutzen (vgl. die in Tz. 2.1.2.2 unter dem Kriterium „Wiederverkaufspreismarge abhängig von“ aufgezählten Vergleichbarkeitsmerkmale der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL). Dadurch wird zwar der Prüfungsumfang der deduktiven Methode hinsichtlich der Fremdüblichkeit des vom Wiederverkaufspreis abzuziehenden Betrages um bestimmte Merkmale (z.B. ausgeübte Funktionen, eingesetzte Wirtschaftsgüter und übernommene Risiken des Wiederverkäufers) ergänzt. Dies impliziert jedoch im ersten Folgemethodendurchlauf nicht zugleich eine Abkehr vom gattungsspezifischen Fremdvergleichsgrundsatz. Trotz Hinzutretens weiterer Vergleichbarkeitsmerkmale bleibt bei der erstmaligen Anwendung der deduktiven Methode die Einschränkung bezüglich der üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten eingeführter Waren derselben Gattung oder Art erhalten, da sonst die Wortlautgrenze des Art. 5 Abs. 1 lit. a) i) GZK in unzulässiger Weise überschritten werden würde.

Bei der erstmaligen Anwendung der deduktiven Methode nach GZK (erster Folgemethodendurchlauf) wurde neben Gemeinsamkeiten auch eine beträchtliche Zahl an Unterschieden zur Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL herausgearbeitet. Die bisherige Zollwertpraxis des in der Regel doppelten Folgemethodendurchlaufs bei Zweifeln am angemeldeten Verrechnungspreis muss mit Blick auf eine flexible Anwendung der deduktiven Methode nach GZK aber gar nicht so weit von dem in o.g. Nr. 3 beschriebenen Rückgriff auf die Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL im Rahmen der Transaktionswertmethode entfernt sein. Hat nach der bisherigen Zollwertpraxis der erste Folgemethodendurchlauf zu keinem Ergebnis geführt, erlaubt Art. 7 GZK (Schlussmethode) an dessen Ende die Zollwertbestimmung durch zweckmäßige Methoden. Meist bedient man sich dabei weiterhin der konzeptionellen Anlage der Folgemethoden, durchläuft sie quasi doppelt, lässt beim zweiten Durchlauf aber diejenigen Voraussetzungen im Sinne der Zweckmäßigkeit (flexiblen Anwendung) außer Acht, die den Anwendungsbereich zu sehr einengen und letztlich der flexiblen Anwendung entgegenstehen würden.

Beispielsweise könnte die deutsche Zollverwaltung bei einer flexiblen Anwendung der deduktiven Methode nach GZK die Zeitspanne bis zum Wiederverkauf der eingeführten Waren oder der eingeführten gleichen bzw. gleichartigen Waren großzügiger als die in Art. 5 Abs. 1 lit. b) GZK festgelegte 90 Tage-Grenze nach der Einfuhr der zu bewertenden Ware auslegen.

Können keine Informationen über eingeführte Waren, die den zu bewertenden Waren mindestens gleichartig sind, eingeholt werden, wäre es für einen Fremdvergleich gem. Art. 1 Abs. 2 lit. b) ii) GZK unter Umständen zweckmäßig und

praktikabel, auch solche Fremdgeschäftsvorfälle zollwertrechtlich zu betrachten, denen es in jeder Hinsicht an produktbezogener Gleichartigkeit im Sinne des Art. 15 Abs. 2 lit. b) i. V. m. Art. 15 Abs. 2 lit. d) GZK fehlt. Auch wenn eine Ware z.B. nicht genau die gleiche Materialzusammensetzung wie die zu bewertende Ware gem. Art. 15 Abs. 2 lit. b) GZK hat oder nicht im selben Land wie die zu bewertende Ware gem. Art. 15 Abs. 2 lit. d) GZK hergestellt wurde, sollte es im Sinne einer lösungsorientierten Rechtsanwendung im zweiten Folgemethodendurchlauf vertretbar sein, derartige Waren in den Fremdvergleich mittels der deduktiven Methode nach GZK gleichsam einzubeziehen.

Was die jeweils betroffene Zollverwaltung in dem Zusammenhang unter Zweckmäßigkeit versteht und wie nach Anlangen in der Schlussmethode der Zollwert schlussendlich ermittelt wird, bleibt hingegen ungewiss.

Der zollwertrechtliche Nutzen der Wiederverkaufspreismethode liegt darin, dass künftig in einer Vielzahl von Fällen ein aufwendiger doppelter Folgemethodendurchlauf entbehrlich sein wird. Auch wenn die Wiederverkaufspreismethode in den OECD-VPL nur grobe Vorgaben enthält, gewinnt die Durchführung des Fremdvergleichs im GZK anhand der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL ein Mindestmaß an Bestimmtheit und Rechtssicherheit. Ermessensspielräume ergeben sich natürlich nicht minder in der Wiederverkaufspreismethode. Ihre Methodik ist aber in den OECD-VPL mit richtungsweisenden und beispielhaften Grundüberlegungen erläutert. So wird zumindest klarer und verständlicher als im GZK, in welchen Fällen Ermessensspielräume für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode eröffnet sind (z.B. im Rahmen von Anpassungsrechnungen zur Beseitigung etwaiger Marktunterschiede oder einer uneinheitlichen Rechnungslegungspraxis zwischen konzerninternem und unabhängigem Geschäftsvorfall).

Die inzidente Anwendung der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL zur Durchführung des Fremdvergleichs innerhalb der Transaktionswertmethode setzt voraus, dass die zu bewertenden Waren nach der Einfuhr verkauft werden. Eine Auseinandersetzung mit der Frage, inwieweit andere eingeführte Waren mit den zu bewertenden Waren vergleichbar (gleich oder gleichartig) sind, entfällt damit. Neuralgisch könnte dagegen die Ermittlung der fremdüblichen Gewinnmarge sein. An dieser Stelle muss die Zollverwaltung die globalökonomische Realität erkennen, dass sich in einer Marktwirtschaft Vergütungen für die Ausübung gleicher Funktionen auch in unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen tendenziell angleichen und die Gewinnmarge (Handelsspanne) nicht ausschließlich produktabhängig ist.³²⁶ Daraus folgt, dass die vom Wiederverkaufspreis der eingeführten

326 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.30.

Ware u.a. abzuziehende Handelsspanne ihre Fremdüblichkeit nicht nur anhand vergleichbarer Handelsspannen von eingeführten Waren derselben Gattung oder Art belegen kann.

Die Vergleichbarkeit der Produkte zwischen der eingeführten zu bewertenden Ware und der Ware aus dem Fremdvergleichsgeschäft ist zwar auch für die Eingrenzung der üblichen Gewinnmarge ein wichtiges Kriterium. Grundsätzlich gilt: Je höher das Maß an produktbezogener Vergleichbarkeit, umso genauer und weniger angreifbar ist das Ergebnis. Denn größere Unterschiede in den Wirtschaftsgütern könnten Unterschiedlichkeiten in den Funktionen indizieren.³²⁷ Die von den transaktionsbeteiligten verbundenen Unternehmen wahrgenommenen Funktionen unter Berücksichtigung des eingesetzten Kapitals und der übernommenen Risiken gehören etwa zu den anderen Vergleichbarkeitsmerkmalen, die neben bestimmten Produkteigenschaften Einfluss auf eine fremdübliche Gewinnmarge haben können. Darüber hinaus könnten die Vertragsbedingungen, die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und die von den Unternehmen verfolgten Geschäftsstrategien als weitere andere Vergleichbarkeitsmerkmale in Betracht kommen.³²⁸

Zum Verhältnis von produktbezogener Vergleichbarkeit und anderen Vergleichbarkeitsmerkmalen weisen die OECD-VPL in Kap. II, Ziff. 2.32, auf Folgendes hin:

„Es kann angebracht sein, den anderen [...] behandelten Vergleichsmerkmalen (wahrgenommene Funktionen, wirtschaftliche Verhältnisse usw.) mehr Gewicht beizumessen, wenn die Gewinnspanne in erster Linie von solchen anderen Merkmalen und nur in zweiter Linie vom gelieferten Produkt selbst abhängt.“

Für die Zollbehörde führt mithin kein Weg daran vorbei, sich bei der Überprüfung der Angemessenheit einer Gewinnmarge neben der Vergleichbarkeit von Waren auch mit den beschriebenen anderen Vergleichbarkeitsmerkmalen³²⁹ zu befassen. Ein möglicher Einfluss von Geschäftsfunktionen und anderen Vergleichbarkeitsmerkmalen auf den vom Wiederverkaufspreis zollwertmindernd in Abzug gebrachten Gewinn- und Kostenanteil darf bei der Überprüfung von dessen Fremdvergleichstauglichkeit nicht – wie bisher – ausgeklammert werden (vgl. Tz. 3.6 dieses Kapitels).

327 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.31.

328 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.36 und 1.42 ff. (ebda. in OECD-VPL 2017).

329 Ebda.

Falls sich die Gesamtbruttomarge eines Unternehmens sowohl aus der Marge für die Vertriebstätigkeit eines bestimmten Produkts als auch aus der Marge für die Erbringung von Dienstleistungen zusammensetzt, interessiert freilich bei der Bestimmung des Zollwertes dieses Produkts gem. der deduktiven Methode nur die Fremdüblichkeit der Bruttomarge, die mit dem Vertrieb des fraglichen Produktes erwirtschaftet wurde und nicht die Gesamtbruttomarge aus beiden Geschäftstätigkeiten.³³⁰

2.1.3 Methode des errechneten Wertes und Kostenaufschlagsmethode

2.1.3.1 Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL

Nach der Kostenaufschlagsmethode³³¹ sind die Kosten anzusetzen, die einem Lieferanten³³² beim konzerninternen Geschäftsvorfall für Lieferungen an einen verbundenen Erwerber entstehen. Diesen Kosten wird ein angemessener, den wahrgenommenen Funktionen und geltenden Marktbedingungen entsprechender Gewinn aufgeschlagen (Kostenaufschlag oder „cost plus mark up“). Rechnet man zu den genannten Kosten des Lieferanten den Kostenaufschlag hinzu, gelangt man zum Fremdvergleichspreis für den konzerninternen Geschäftsvorfall.

Idealerweise entspricht der Kostenaufschlag des Lieferanten beim konzerninternen Geschäftsvorfall der Höhe nach jenem Kostenaufschlag, den derselbe Lieferant bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt („interner Vergleichswert“). Überdies können Informationen über die Höhe des Kostenaufschlags von unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen als Richtwerte dienen (externer Vergleichswert).

Ein Fremdgeschäftsvorfall ist nach Kap. II, Ziff. 2.47 OECD-VPL mit einem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar (d.h. es handelt sich um einen „Fremdvergleichsgeschäftsvorfall“), wenn

- keiner der etwaigen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen oder zwischen den diese Geschäftsvorfälle tätigen Unternehmen den Kostenaufschlag auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen vermag oder

330 Vgl. Stefan Vonderbank, Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung, a.a.O., S. 333.

331 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.45 – 2.61.

332 Dies gilt gleichermaßen für einen Erbringer von Dienstleistungen; da diese Arbeit jedoch dem Zollwertrecht gewidmet ist, welches allein bei Warenlieferungen mit Drittlandsbezug einschlägig ist, wird auf Dienstleistungsaspekte nicht weiter eingegangen.

- hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.

Exkurs: Berry Ratio

Als besonderen Indikator für die Prüfung der Vergütung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles (der z.B. im Vertrieb von Produkten besteht) führen die OECD-VPL in Kap. II, Ziff. 2.106 ff., die sog. „Berry Ratio“ an. Die Literatur ordnet sie als Unterform der Kostenaufschlagsmethode ein.³³³ Die Berry Ratio ist definiert als das Verhältnis von Rohergebnis / Bruttogewinn und betrieblichen Aufwendungen (ohne Wareneinsatz³³⁴). Sie drückt formelhaft aus, welchen Gewinnaufschlag das Unternehmen über seine Aufwendungen hinaus erwirtschaften kann.³³⁵ Kauft z.B. eine Routinevertriebsgesellschaft Waren von einem verbundenen Unternehmen und verkauft diese an ein anderes verbundenes Unternehmen weiter, könnte die Berry Ratio unter bestimmten Voraussetzungen³³⁶ ein angemessener Indikator für den Fremdvergleichstest von Verrechnungspreisen sein.³³⁷

333 Vgl. Martin Przysuski / Srinil Lalapet, A Comprehensive Look at the Berry Ratio in Transfer Pricing, TNI, Vol. 40, No. 8, 2005, p. 759, 765, abrufbar unter: https://uwaterloo.ca/master-of-taxation/sites/ca.master-of-taxation/files/uploads/files/przysuskim_berryratioaper.pdf (Stand: 08.05.2018).

334 Die betrieblichen Aufwendungen sollten den Wareneinsatz deshalb nicht enthalten, da der Wareneinsatz im Wesentlichen ein Indikator für den Wert der zu handelnden Güter ist und keinen Aufschluss über das Ausmaß der von der LRD erbrachten Dienstleistung gibt, s. hierzu Kati Fiehler, Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften, IStR 2007, S. 464, 470 m.w.N..

335 Vgl. auch Andreas Oestreicher / Christoph Vormoor, Verrechnungspreisanalyse mit Hilfe von Unternehmensdatenbanken – Vergleichbarkeit und Datenlage, IStR 2004, S. 95, 103 m.w.N..

336 Vgl. zu den Voraussetzungen einer Berry Ratio OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.107.

337 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.108 sowie Kati Fiehler, Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften, a.a.O., S. 470 f..

2.1.3.2 Vergleich: Methode des errechneten Wertes und Kostenaufschlagsmethode

Vergleichskriterien	Methode des errechneten Wertes gem. Art. 6 GZK	Kostenaufschlagsmethode gem. Kap. II OECD-VPL
Allgemeine Verwendung der Methode	Zollwert kann nicht nach Art. 1, 2, 3 oder 5³³⁸ GZK ermittelt werden; Verbundenheit zwischen Käufer und Verkäufer sowie Bereitschaft des Herstellers, den Behörden des Einfuhrlandes die erforderlichen Preisberechnungen zu liefern und ggf. später notwendig werdende Überprüfungen möglich zu machen (Erl. Anm. 1 letzter S. zu Art. 6 GZK).	Am zweckmäßigsten beim Verkauf von Halbfabrikaten zwischen verbundenen Unternehmen, bei Verträgen zwischen verbundenen Unternehmen über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen bzw. langfristigen Abnahme- und Liefervereinbarungen oder der Erbringung von Dienstleistungen beim konzerninternen Geschäftsvorfall (Ziff. 2.45). Voraussetzung: Lieferant stellt Behörden des Einfuhrlandes Daten zur Preisermittlung zur Verfügung.
Kostenbestandteile	Herstellungskosten (z.B. Material) gem. Art. 6 Abs. 1 lit. a) GZK, dazu gehören auch: ▪ Kosten von Umschließungen gem. Art. 8 Abs. 1 lit. a) ii) GZK sowie ▪ Verpackungskosten (Material und Arbeitskosten) gem. Art. 8 Abs. 1 lit. a) iii) GZK, ▪ anteilig aufgeteilter Wert aller in Art. 8 Abs. 1 lit. b) GZK angeführten Gegenstände oder Leistungen³³⁹,	Direkte Kosten für die Herstellung (z.B. Rohmaterialkosten), Ziff. 2.53; Indirekte Herstellungskosten, die zwar mit dem Fertigungsprozess in einem engen Zusammenhang stehen, aber mehrere Produkte oder Dienstleistungen betreffen (z.B. die Kosten einer Reparaturabteilung mit Serviceleistungen für Ausrüstungen, die der Herstellung verschiedener Produkte dienen), Ziff. 2.53,

338 Gem. Art. 4 GZK kann der Zollwertanmelder auf Antrag nach dem Ausschluss der Methoden nach Art. 1, 2 und 3 GZK auch gleich die Methode des errechneten Wertes nach Art. 6 GZK anwenden.

339 Hierunter fallen Materialbeistellungen gem. Art. 8 Abs. 1 lit. b) i) GZK (z.B. Materialien, Bestandteile oder Teile, die in den eingeführten Waren enthalten sind), Betriebsmittelbeistellungen gem. Art. 8 Abs. 1 lit. b) ii) GZK (z.B. Werkzeuge, Matrizen, Gussformen), Verbrauchsmaterialien gem. Art. 8 Abs. 1 lit. b) iii) GZK (z.B. Öle, Schmiermittel) und

Vergleichskriterien	Methode des errechneten Wertes gem. Art. 6 GZK	Kostenaufschlagsmethode gem. Kap. II OECD-VPL
	die vom Käufer unmittelbar oder mittelbar für die Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung der eingeführten Waren geliefert oder erbracht wurden (Erl. Anm. 3 S. 2 zu Art. 6 GZK). Gemeinkosten³⁴⁰ gem. Art. 6 Abs. 1 lit. b), dazu gehören auch: ▪ die direkten und indirekten Kosten für die Herstellung und den Verkauf der Waren zur Ausfuhr, die nicht von Art. 6 Abs. 1 lit. a) GZK umfasst werden (Erl. Anm. 7 zu Art. 6 GZK), z.B. Kosten der allgemeinen Verwaltung, des Verkaufs, der Entwicklung etc.³⁴¹ Falls vereinbart, Kosten oder Aufwendungen i.S.v. Art. 8 Abs. 2 GZK (Art. 6 Abs. 1 lit. c) GZK).	Betriebliche Aufwendungen des Gesamtunternehmens (z.B. Kosten für eine Aufsichtstätigkeit, die allgemeinen Kosten und die Verwaltungskosten), Ziff. 2.53.
Kosten- und Kostenaufschlagsermittlung	Herstellungskosten sind aufgrund von Angaben zu ermitteln, die sich auf die Herstellung der	Die Daten für den Fremdvergleichsgeschäftsvorfall und den konzerninternen Geschäftsvorfall

geistige Beistellungen gem. Art. 8 Abs. 1 lit. b) iv) GZK (für die Herstellung der eingeführten Waren notwendige Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen, die außerhalb des Einfuhrzollgebiets erarbeitet wurden); für einen systematischen Überblick zu diesem Themenkomplex vgl. Stefan Vonderbank, Zollwertrechtliche Behandlung von Beistellungen Teil 1 und 2, AW-Prax 2011, S. 250 und S. 287.

340 Nach Erl. Anm. 5 S. 1 zu Art. 6 GZK ist der Betrag für Gewinn und Gemeinkosten als Ganzes anzusehen. Vgl. grundlegend zu Gemeinkosten BGH v. 2.11.2000 I ZR 246/98, GRUR 2001, 329 sowie den Beitrag von Sandra Rinnert / Christoph Küppers / Winfried Tilmann, Schadensberechnung ohne Einschluss der Gemeinkosten, in: Festschrift für Horst Helm, München 2002, S. 338.

341 Vgl. Sandra Rinnert, in: Peter Witte, Zollkodex, Kommentar, a.a.O., Art. 30 Rz. 29.

Vergleichskriterien	Methode des errechneten Wertes gem. Art. 6 GZK	Kostenaufschlagsmethode gem. Kap. II OECD-VPL
	zu bewertenden Waren beziehen und vom oder für den Hersteller geliefert werden. Die Ermittlung ist auf die Buchhaltungskonten des Herstellers zu stützen, sofern diese Konten den im Herstellungsland angewendeten allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätzen entsprechen (Erl. Anm. 2 S. 2 zu Art. 6 GZK). Kostenaufschlag und Gemeinkosten müssen mit den Zahlen „in Einklang stehen, die sich üblicherweise beim Verkauf von Waren derselben Gattung oder Art wie die zu bewertenden Waren ergeben, die von den Herstellern im Ausfuhrland zur Ausfuhr in das Einfuhrland hergestellt werden.“ (Erl. Anm. 4 letzter Satz zu Art. 6 GZK)	müssen in der Rechnungslegung einheitlich erfasst sein. In jedem einzelnen Fall sind dieselben Kostenarten zu verwenden (Ziff. 2.52). Beim Vergleich des Kostenaufschlags mit Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen sind Unterschiede hinsichtlich der Art und Höhe der Aufwendungen für die von den Beteiligten wahrgenommenen Funktionen und Risiken zu berücksichtigen (vgl. Ziff. 2.51). Ggf. vereinbaren verbundene Unternehmen im Voraus eine feste Formel als Grundlage für den Kostenaufschlag (Ziff. 2.58). Überprüfung der Fremdüblichkeit des Kostenaufschlags anhand interner und externer Vergleichswerte (vgl. Ziff. 2.46) Die Kostenaufschlagsmethode greift regelmäßig auf Bruttogewinnaufschläge (Aufschlag abzgl. direkter u. indirekter Fertigungskosten) zurück. Gehen vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle jedoch vom Nettogewinnaufschlag aus, müssen neben den direkten und indirekten Fertigungskosten auch die betrieblichen Aufwendungen des Gesamtunternehmens abgezogen werden, um eine gemeinsame Vergleichsebene auf Basis des Nettogewinnansatzes herzustellen (vgl. Ziff. 2.52 u. 2.54).
Kostenaufschlag abhängig von	Vergleichbarkeit des Betrags für Gewinn und Gemeinkosten aus	Vergleich des in einem konzern-internen Geschäftsvorfall ermittelten Kostenaufschlags mit dem

Vergleichskriterien	Methode des errechneten Wertes gem. Art. 6 GZK	Kostenaufschlagsmethode gem. Kap. II OECD-VPL
	dem Verkauf der zu bewertenden Waren mit Verkäufen von Waren derselben Gattung oder Art wie die zu bewertende Ware (vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. b) GZK i. V.m. Erl. Anm. 4 zu Art. 6 GZK). „Waren derselben Gattung oder Art“ sind gem. Art. 15 Abs. 3 GZK Waren, die zu einer Gruppe oder einem Bereich von Waren gehören, welche von einer bestimmten Industrie oder von einem bestimmten Industriezweig hergestellt werden; dieser Ausdruck schließt auch gleiche oder gleichartige Waren ein.	Kostenaufschlag, der in einem oder mehreren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt wurde, mithilfe folgender Merkmale: Vergleichbarkeit der Kostenbemessungsgrundlage (vgl. Ziff. 2.50), der wahrgenommenen Funktionen der beteiligten Parteien sowie von deren eingesetzten Wirtschaftsgütern und übernommenen Risiken (vgl. Ziff. 2.29 – 2.34 u. 2.47).
Größere Produktunterschiede zulässig?	Nein, lediglich Verkäufe zur Ausfuhr in das Einfuhrland, die einer möglichst eng umschriebenen Warengruppe oder einem solchen Warenbereich wie die zu bewertenden Waren angehören, kommen als Vergleichsgröße in Betracht (vgl. Anm. 8 S. 2 zu Art. 6 GZK).	Ja, „durch eine bessere Vergleichbarkeit der Produkte [wird aber gleichwohl] ein genaueres Ergebnis zu erzielen sein“ (Ziff. 2.31 u. 2.47).
Herkunft ³⁴² der Waren	„Waren derselben Gattung oder Art“ i.S.v. Art. 6 Abs. 1 lit. b) GZK müssen aus demselben Land stammen wie die zu bewertenden Waren (Erl. Anm. 8 letzter S. zu Art. 6 GZK).	Untergeordnete Rolle, sofern die Marktverhältnisse im Herkunftsland der zu bewertenden Waren mit denen im Herkunftsland der Verkaufspartei des Fremdgeschäftsvorfalles vergleichbar sind bzw. an diese angepasst werden können (vgl. Ziff. 2.45 ff.).

342 Mit „Herkunft“ ist in dem Zusammenhang das Verkaufsland und nicht etwa das präferenzielle oder nicht-präferenzielle Ursprungsland gemeint.

2.1.3.3 Auswertung des Vergleichs

Die Methode des errechneten Wertes nach GZK und die Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL vereinen Gemeinsamkeiten in der Fremdüblichkeitsprüfung der Herstellungskosten sowie des Betrags für Gewinn und Gemeinkosten.

Der GZK deutet zwar in Anm. 1 S. 2 zu Art. 6 GZK nur unbestimmt an, dass es für die zollwertrechtliche Ermittlung eines „errechneten Wertes“ notwendig sein kann, die Angaben über die Herstellungskosten der zu bewertenden Waren und andere Angaben, die außerhalb des Einfuhrlandes beschafft werden müssen, zu überprüfen. Letztlich wird aber auch diese Überprüfung in Form eines Fremdvergleichs zu vollziehen sein. Unter Zuhilfenahme der OECD-VPL³⁴³ sowie der deutschen Verwaltungsgrundsätze³⁴⁴ sind diesbezüglich vor allem zwei Fragen von Bedeutung:

1. Werden die Kosten nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die der Liefernde auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt?
2. Falls keine Lieferungen gegenüber fremden Dritten erbracht werden: Entsprechen die Kalkulationsmethoden betriebswirtschaftlichen Grundsätzen³⁴⁵?

Im Übrigen legt auch die zollwertrechtliche Methode des errechneten Wertes gem. Erl. Anm. 2 S. 2 zu Art. 6 GZK Wert auf die Anwendung allgemein anerkannter Buchführungsgrundsätze. Nach vorgenannter Anmerkung ist die Kostenermittlung nur dann auf die Buchhaltungskonten des Herstellers zu stützen, wenn diese Konten den im Herstellungsland angewendeten allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätzen entsprechen.

Der Zusammenhang zwischen Gewinn und Gemeinkosten aus zollwertrechtlicher Sicht ist in den Erl. Anm. 5 S. 2 ff. zu Art. 6 GZK beispielhaft dargestellt. Diese nachfolgend wiedergegebene Anmerkung erklärt ferner, warum der Betrag für Gewinn und Gemeinkosten als Ganzes anzusehen ist:

343 S. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.58.

344 BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren oder VGr), 23. Februar 1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.2.4, 2.1.6 lit. c). Die VGr stellen die veröffentlichte Verwaltungsmeinung der deutschen Finanzverwaltung zur Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar.

345 Zu den unterschiedlichen Kostenbegriffen, die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen und zwischen denen der ordentliche Geschäftsführer die Wahl hat, vgl. die Ausführungen von Jürgen Raab, in: Alexander Vögele / Thomas Borstell / Gerhard Engler, Verrechnungspreise, 4. Auflage, München 2015, Kap. D, Rz. 267 ff..

„Wenn [...] in einem bestimmten Fall die Gewinnmarge des Herstellers niedrig ist und seine Gemeinkosten hoch liegen, so können sein Gewinn und seine Gemeinkosten zusammen trotzdem mit dem in Einklang stehen, was sich gewöhnlich bei Verkäufen von Waren derselben Gattung oder Art ergibt. Das kann beispielsweise vorkommen, wenn ein Erzeugnis im Einfuhrland neu auf den Markt gebracht wird und der Hersteller es deshalb in Kauf nimmt, zunächst keinen oder nur einen geringen Gewinn zu erzielen, um seine mit der Einführung des Erzeugnisses zusammenhängenden hohen Gemeinkosten zu decken. Kann der Hersteller darlegen, dass er beim Verkauf der eingeführten Waren aufgrund besonderer handelsbedingter Umstände nur einen geringen Gewinn erzielt, so wird sein tatsächlicher Gewinn berücksichtigt, sofern er triftige kaufmännische Gründe zu dessen Rechtfertigung anführen kann und seine Preispolitik der üblichen Preispolitik des betreffenden Industriezweigs entspricht. Das kann beispielsweise vorkommen, wenn Hersteller wegen eines nicht vorhersehbaren Nachfragerückgangs gezwungen sind, vorübergehend ihre Preise zu senken oder wenn sie Waren zur Ergänzung eines im Einfuhrland hergestellten Warensortiments verkaufen und sich zur Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit mit einem geringen Gewinn begnügen.“

Das Zollwertrecht akzeptiert folglich die Verrechnungspreisgestaltung des drittländischen Verkäufers, wenn sich diese aus kaufmännischer Sicht erklären lässt und an der üblichen Preispolitik des betreffenden Industriezweigs orientiert. Damit beschränkt das Zollwertrecht die Fremdvergleichsbetrachtung von Gewinn und Gemeinkosten auf Waren derselben Gattung oder Art i.S.v. Art. 15 Abs. 3 GZK. Ein dermaßen strenger gattungsspezifischer Fremdvergleichsgrundsatz wie in der Methode des errechneten Wertes nach GZK ist der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL fremd. Wie schon in der Auswertung des Vergleichs zwischen der deduktiven Methode nach GZK und der Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL (s. Tz. 2.1.2.3 dieses Kapitels) ausgeführt wurde, erachtet auch die Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL im Unterschied zur Methode des errechneten Wertes nach GZK Produktunterschiede beim Fremdvergleichsgeschäftsvorfall unter gewissen Voraussetzungen als hinnehmbar.³⁴⁶ Nach der Kostenaufschlagsmethode gem. OECD-VPL muss der Kostenaufschlag (Gewinnmarge) zunächst den wahrgenommenen Funktionen und den Marktbedingungen entsprechen, ehe nach der Vergleichbarkeit der Produkte gefragt wird. Darüber hinaus können sich weitere Vergleichbarkeitsfaktoren auf den Kostenaufschlag

³⁴⁶ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.47, die auf die in den Ziff. 2.29 bis 2.34 für die Wiederverkaufspreismethode beschriebenen Grundsätze verweist.

auswirken. Sie sind in Kap. I der OECD-VPL³⁴⁷ beschrieben und werden allesamt im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL untersucht.

Gemeinsam haben beide Methoden jedoch die Absicht, Gewinn und Gemeinkosten für die zu bewertende Einfuhrware möglichst mit einem Geschäftsvorfall unabhängiger Dritter zu vergleichen, in dem die Produktunterschiede möglichst gering sind. Denn bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL wird nicht minder als im Zollwertrecht „durch eine bessere Vergleichbarkeit der Produkte ein genaueres Ergebnis zu erzielen sein.“³⁴⁸

Die OECD-VPL betonen das unbedingte Erfordernis einer einheitlichen Kostenbemessungsgrundlage zwischen dem konzerninternen Geschäftsvorfall und dem Fremdvergleichsgeschäftsvorfall.³⁴⁹ In der analytischen Logik impliziert der Akt des Vergleichens zweier Glieder, die miteinander in einer Beziehung stehen, immer zuerst „ein Gleichsetzen, ein Verbinden der Glieder [...], eine aequiparatio oder conjunctio.“³⁵⁰ Ein denklogischer Vergleich im Zollwertrecht muss somit ebenso von einer einheitlichen (gleichgesetzten) Kostenbasis ausgehen. Die Kostenbasis nach GZK zählt eine Reihe produktbezogener Kostenelemente einzeln auf (Umschließungs- und Verpackungskosten, Beistellungen). Obgleich die Kostenbemessungsgrundlage in den OECD-VPL auf eine solch detaillierte Einzelaufstellung verzichtet, wird sie die zollwertrechtlich herausgestellten Kostenelemente in gleicher Weise im Sinne der betriebswirtschaftlich gewählten Kalkulationsmethode kostenwirksam berücksichtigen.

347 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.36. und 1.42 ff. (ebda. in OECD-VPL 2017).

348 S. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.47 i.V.m. Ziff. 2.31.

349 Schwierigkeiten begegnet dabei die Kostenermittlung u.a. aufgrund der Verwendung unterschiedlicher Kostenbegriffe in den einzelnen Ansässigkeitsstaaten der Konzerngesellschaften, vgl. Hubertus Baumhoff, in: Franz Wassermeyer / ders., Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Köln 2014, S. 335, Rz. 5.43 i.V.m. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.49 f. u. 2.52.

350 Karl Christian Friedrich Krause, in: Herman Karl von Leonhardi, Die Lehre vom Erkennen und von der Erkenntnis, als erste Einleitung in die Wissenschaft, Vorlesungen für Gebildete aus allen Ständen, Göttingen 1836, S. 105 f., abrufbar unter: https://books.google.de/books?id=ggl_LH3s7QYC&pg=PA105&lpg=PA105&dq=lehre+des+vergleichens&source=bl&ots=YKXnDDqPuG&sig=CFadLTABSa2S8Bc6V79M67_povs&hl=de&sa=X&ved=0ahUKewjdhcLeo-7KAhXqFJoKHXsoBQkQ6AEIKTAD#v=onepage&q=lehre%20des%20vergleichens&f=false (Stand: 08.05.2018).

Eine Bestimmung des Kostenaufschlags, der auf einer Teilkostenrechnung beruht, erachten die OECD-VPL als zulässig.³⁵¹ Nach einem Beispiel in Ziff. 2.48 OECD-VPL errechnet sich der Kostenaufschlag daher nach folgender Formel:

$$\text{Kostenaufschlag (in \%)} = \frac{\text{Verkaufspreis} - \text{Herstellungskosten}}{\text{Herstellungskosten}} \times 100 \%$$

Vollkostenrechnungssysteme erkennen die OECD-VPL im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode gleichsam an.

Teilkostenrechnungssysteme teilen im Unterschied zu Vollkostenrechnungssystemen die Gemein- und Fixkosten mit Hilfe kunden-, produkt- und marktorientierter Deckungsbeiträge den einzelnen Produkten verursachungsgerecht zu.³⁵²

Anders als der GZK betrachten die OECD-VPL Gemeinkosten und Gewinn nicht als Ganzes, sondern ermitteln selbige separat. Die Ermittlung des konzerninternen Fremdvergleichspreises unterscheidet sich dadurch jedoch nicht.³⁵³ Zwar gibt es laut Ziff. 2.49 OECD-VPL mitunter Fälle, in denen keine Beziehung zwischen der Höhe der angefallenen Kosten und dem Marktpreis feststellbar ist (z.B. wenn eine wertvolle Erfindung gemacht worden ist und dem Erfinder dabei nur geringfügige F&E-Kosten³⁵⁴ erwachsen sind). Die feststehende Korrelation zwischen den Kosten (Einzel- und Gemeinkosten) und dem Gewinn bleibt hiervon indes unberührt. Die zollwertrechtliche Gesamtschau von Gewinn und Gemeinkosten

351 Vgl. die Ausführungen zur Brutto- und Nettogewinnanalyse in OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II Ziff. 2.52 u. 2.54.

352 Vgl. Jürgen Raab, in: Alexander Vögele / Thomas Borstell / Gerhard Engler, Verrechnungspreise, 4. Auflage, München 2015, Kap. D, Rz. 306.

353 Vgl. Santiago Ibáñez Marsilla, Customs valuation and transfer pricing, ERA Forum, Vol. 9, No. 3, 2008, p. 399, 405 et. seq.: Marsilla ist im Ergebnis darin zuzustimmen, dass der Unterschied in der Kostenermittlung wohl eher unbeachtlich („unremarkable“) ist, da nicht der separat ermittelte Gewinn des Ausführers sondern die Ermittlung des Zollwertes bzw. Verrechnungspreises interessiere.

354 Viele Positionen der Forschungs- und Entwicklungskosten (F&E-Kosten) sind Einzelkosten, die sich direkt einem F&E-Projekt oder einem Produkt zurechnen lassen, z.B. durch Zeitaufzeichnungen oder Belege. Andere Positionen wiederum sind ganz oder teilweise Gemeinkosten wie etwa Abschreibungen, Wartung oder Werkzeugkosten, s. Lexikonbeitrag aus Haufe, Finance Office Professional, zu Forschungs- und Entwicklungskosten: Kostenrechnung, abrufbar unter: https://www.haufe.de/finance/finance-office-professional/forschungs-und-entwicklungskosten-kostenrechnung_idesk_PI11525_HI572309.html (Stand: 08.05.2018).

begegnet somit bei der Errechnung des fremdüblichen „Grenzübergangspreises“ zwischen verbundenen Vertragsparteien keinen Bedenken.

2.1.3.4 Zollwertrechtlicher Nutzen der Kostenaufschlagsmethode

Mithilfe der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL kann die Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien im Rahmen der zollwertrechtlichen Transaktionswertmethode nachgewiesen werden.

Rechtsmethodische Unterschiede zwischen der Methode des errechneten Wertes nach GZK und der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL sind aus den nachstehenden Gründen unschädlich:

1. Die Prüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes findet zunächst ausschließlich im Rahmen der zollrechtlichen Transaktionswertmethode statt.
2. Solange der Zollwert nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden kann und etwaige Zweifel an einem angemeldeten Verrechnungspreis innerhalb der Transaktionswertmethode begründet oder widerlegt werden können, bleiben die Folgemethoden, mithin also auch die Methode des errechneten Wertes, außer Betracht.
3. Zur Begründung oder Widerlegung von zollwertrechtlichen Zweifeln am angemeldeten Verrechnungspreis bietet die Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL international anerkannte Bestimmungen zur Durchführung des Fremdvergleichs. Die Anwendbarkeit der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL für zollwertrechtliche Belange (Transaktionswertmethode) setzt voraus, dass im konkreten Fall der Fremdvergleichsgrundsatz wie im GZK unbestimmt ist und seine Auslegung die Verwendung der OECD-Verrechnungspreismethoden zur Prüfung der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen nahelegt (siehe hierzu Kap. III „Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK“). Anderenfalls sind die im einzelstaatlichen Recht vorgesehenen Verrechnungspreisregeln anzuwenden, sofern sie aufgrund eines völkerrechtlichen Abkommens zwischen den Sitzstaaten der Transaktionsbeteiligten erlassen wurden.
4. Sollten nach Durchführung des Fremdvergleichs etwaige Zweifel an der Unbeeinflusstheit des angemeldeten Verrechnungspreises im Rahmen der Transaktionswertmethode nicht ausgeräumt worden sein, darf sodann der Prüfpfad entlang der Folgemethoden (z.B. Methode des errechneten Wertes) beschritten werden.

5. Die Methode des errechneten Wertes nach GZK und die Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL können daher ggf. eigenständig und separat, grundsätzlich jedoch nicht zusammen innerhalb der Art. 1 und 6 GZK zur Anwendung kommen. Eine Ausnahme (d.h. ein Rückgriff auf die Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL innerhalb der Methode des errechneten Wertes nach GZK) gilt nur für den Fall, dass innerhalb der Methode des errechneten Wertes nach Art. 6 GZK eine Öffnungsklausel zur Heranziehung anderer geeigneter Informationen enthalten ist und diese Informationen unter Verwendung der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL gewonnen werden können. Die Erl. Anm. 5 S. 6 zu Art. 6 GZK, wonach der Betrag für „Gewinn und Gemeinkosten“ auf andere einschlägige Informationen als die vom oder für den Hersteller der Waren gemachten Angaben gestützt werden kann, wenn die Zahlen des Herstellers nicht mit den üblichen Zahlen für Gewinn und Gemeinkosten in Einklang stehen, bietet eine solche Öffnungsklausel. Ihr zufolge erscheint es zollwertrechtlich zulässig, die Vergleichbarkeitsmerkmale der Kostenaufschlagsmethode einschließlich Fremdvergleichswerte nach OECD-VPL im Zweifel auch für das Zollwertrecht zu nutzen (vgl. die in Tz. 2.1.3.2 unter dem Kriterium „Kostenaufschlag abhängig von“ aufgezählten Vergleichbarkeitsmerkmale der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL). Dadurch wird zwar der Prüfungsumfang der Methode des errechneten Wertes hinsichtlich der Fremdüblichkeit des Kostenaufschlags bzw. des Betrags für Gewinn und Gemeinkosten um bestimmte Merkmale (z.B. ausgeübte Funktionen, eingesetzte Wirtschaftsgüter und übernommene Risiken des Herstellers / Lieferanten) ergänzt. Dies impliziert jedoch im ersten Folgemethodendurchlauf nicht zugleich eine Abkehr vom gattungsspezifischen Fremdvergleichsgrundsatz. Trotz Hinzutretens weiterer Vergleichbarkeitsmerkmale bleibt bei der erstmaligen Anwendung der Methode des errechneten Wertes die Einschränkung bezüglich der üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten eingeführter Waren derselben Gattung oder Art erhalten, da sonst die Wortlautgrenze des Art. 6 Abs. 1 lit. b) GZK in unzulässiger Weise überschritten werden würde.

Bei der erstmaligen Anwendung der Methode des errechneten Wertes nach GZK (erster Folgemethodendurchlauf) wurde neben Gemeinsamkeiten auch eine beträchtliche Zahl an Unterschieden zur Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL herausgearbeitet. Die bisherige Zollwertpraxis des in der Regel doppelten Folgemethodendurchlaufs bei Zweifeln am angemeldeten Verrechnungspreis muss mit Blick auf eine flexible Anwendung der Methode des errechneten Wertes nach GZK aber gar nicht so weit von der zuvor beschriebenen unmittelbaren Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL im Rahmen der Transaktionswertmethode entfernt sein. Hat nach der bisherigen Zollwertpraxis der

erste Folgemethodendurchlauf zu keinem Ergebnis geführt, erlaubt Art. 7 GZK (Schlussmethode) an dessen Ende die Zollwertbestimmung durch zweckmäßige Methoden. Meist bedient man sich dabei weiterhin der konzeptionellen Anlage der Folgemethoden, durchläuft sie quasi doppelt, lässt beim zweiten Durchlauf aber diejenigen Voraussetzungen im Sinne der Zweckmäßigkeit (flexiblen Anwendung) außer Acht, die den Anwendungsbereich zu sehr einengen und letztlich der flexiblen Anwendung entgegenstehen würden.

Beispielsweise könnte die deutsche Zollverwaltung bei einer flexiblen Anwendung der Methode des errechneten Wertes nach GZK bei der Ermittlung der üblichen Gewinne und Gemeinkosten nach Art. 6 Abs. 1 lit. b) GZK auf die in der Erl. Anm. 8 S. 2 zu Art. 6 GZK niedergelegte Einschränkung verzichten, nur Verkäufe zur Ausfuhr in das Einfuhrland zu untersuchen, die zu einer möglichst eng umschriebenen Warengruppe oder einem solchen Warenbereich wie die zu bewertenden Waren gehören.

Können keine Informationen über übliche Gewinne und Gemeinkosten für „Waren derselben Gattung oder Art“ wie die eingeführten zu bewertenden Waren eingeholt werden, wäre es unter Umständen zweckmäßig und praktikabel, auch solche Fremdgeschäftsvorfälle zollwertrechtlich zu betrachten, die nicht in jeder Hinsicht die Definition des Art. 15 Abs. 3 GZK oder die zusätzliche Anforderung des Art. 6 Abs. 1 lit. b) GZK i.V.m. Erl. Anm. 8 S. 3 zu Art. 6 GZK erfüllen.

Auch wenn eine Ware z.B. nicht genau aus demselben Land wie die zu bewertende Ware stammt, sollte es im Sinne einer lösungsorientierten Rechtsanwendung im zweiten Folgemethodendurchlauf vertretbar sein, derartige Waren in die Methode des errechneten Wertes nach GZK gleichsam einzubeziehen.

Um fremdvergleichsadäquat zu ergründen, was unter der üblichen Preispolitik i.S.d. Erl. Anm. 5 S. 4 zu Art. 6 GZK zu verstehen ist, könnten der Zollbehörde im zweiten Folgemethodendurchlauf die Merkmale der OECD-VPL als differenzierte Auslegungshilfe dienen. Hiernach wären die wahrgenommenen Funktionen der beteiligten Parteien, deren eingesetzte Wirtschaftsgüter und übernommene Risiken bei der Eruiierung üblicher Vergleichswerte für Preise, Kosten und Kostenaufschläge zu berücksichtigen.

Ein Fremdvergleich mit Zollwerten gem. Art. 1 Abs. 2 lit. b) iii) GZK, bei dem die Fremdvergleichswaren nicht in jeder Hinsicht mindestens gleichartig im Sinne des Art. 15 Abs. 2 lit. b) i. V. m. Art. 15 Abs. 2 lit. d) GZK sind, könnte im zweiten Folgemethodendurchlauf mangels Verfügbarkeit präziserer Daten von der Zollverwaltung als Nachweis der Unbeeinflusstheit eines angemeldeten Verrechnungspreises akzeptiert werden.

Was die jeweils betroffene Zollverwaltung in dem Zusammenhang unter Zweckmäßigkeit versteht und wie nach Anlangen in der Schlussmethode der Zollwert schlussendlich ermittelt wird, bleibt hingegen ungewiss.

Der zollwertrechtliche Nutzen der Kostenaufschlagsmethode liegt darin, dass künftig in einer Vielzahl von Fällen ein aufwendiger doppelter Folgemethodendurchlauf entbehrlich sein wird. Auch wenn die Kostenaufschlagsmethode in den OECD-VPL nur grobe Vorgaben enthält, gewinnt die Durchführung des Fremdvergleichs im GZK anhand der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL ein Mindestmaß an Bestimmtheit und Rechtssicherheit. Ermessensspielräume ergeben sich natürlich nicht minder in der Kostenaufschlagsmethode. Ihre Methodik ist aber in den OECD-VPL mit richtungsweisenden und beispielhaften Grundüberlegungen erläutert. So wird zumindest klarer und verständlicher als im GZK, in welchen Fällen Ermessensspielräume für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode eröffnet sind (z.B. im Rahmen von Anpassungsrechnungen zur Beseitigung etwaiger Preisauswirkungen durch unterschiedliche Marktverhältnisse im Herkunftsland der Fremdvergleichsware und der zu bewertenden Ware).

Die inzidente Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL zur Durchführung des Fremdvergleichs innerhalb der Transaktionswertmethode konfrontiert die Zollbehörde insoweit mit der betriebswirtschaftlichen Realität des Globalisierungszeitalters, als sie erkennen muss, dass sich in einer Marktwirtschaft Vergütungen für die Ausübung gleicher Funktionen auch in unterschiedlichen Tätigkeitsbereichen tendenziell angleichen und der Kostenaufschlag (Gewinnmarge) nicht ausschließlich produktabhängig ist.³⁵⁵ Die Frage, ob bestimmte Kosten (z.B. Gemeinkosten) und der Gewinn eines verbundenen Unternehmens auf einem fremdvergleichskonformen Niveau liegen, beantwortet sich nicht nur anhand von Vergleichen mit Waren derselben Gattung oder Art, die aus demselben Land wie die zu bewertende Ware ausgeführt und in dasselbe Land wie die zu bewertende Ware eingeführt werden.

Zur Bedeutung der anderen Vergleichbarkeitsmerkmale als der Eigenschaften der Wirtschaftsgüter wird auf die Ausführungen in Tz. 2.1.2.4 sowie in Tz. 3.6 dieses Kapitels verwiesen.

Die hier vertretene Auffassung der inzidenten Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL zur Durchführung des Fremdvergleichs innerhalb der Transaktionswertmethode erfährt überdies noch eine anderweitige Bestätigung. Die Erl. Anm. 3 S. 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK skizziert den Grundriss der Methode des errechneten Wertes nach Art. 6 GZK bzw. der Kostenaufschlagsmethode nach

355 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.47 i.V.m. 2.30.

Ziff. 2.45 ff. OECD-VPL als beispielhafte Nachweismöglichkeit der Unbeeinflusstheit eines zollwertrechtlich angemeldeten Verrechnungspreises.

Das in Rede stehende Beispiel lautet: „wird aufgezeigt, dass der Preis für die Deckung aller Kosten zuzüglich eines Gewinnes ausreicht, der dem allgemeinen Gewinn des Unternehmens innerhalb eines repräsentativen Zeitraums (zum Beispiel auf jährlicher Grundlage) bei Verkäufen von Waren der gleichen Gattung oder Art entspricht, so würde dies zeigen, dass der Preis nicht beeinflusst wurde.“

Da sich das Beispiel in einer Erl. Anm. des GZK findet, ist es von dessen zollwertmethodischer Konzeption geleitet und deshalb in Anlehnung an Art. 6 Abs. 1 lit. b) GZK auch folgerichtig auf Waren der gleichen Gattung oder Art beschränkt. Der beispielhafte Charakter schließt andere Nachweismöglichkeiten der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien im Rahmen der Transaktionswertmethode daher nicht aus. Je nachdem, welcher Fall vorliegt, könnte die Kostenaufschlagsmethode gem. OECD-VPL den Nachweis der Unbeeinflusstheit eines Verrechnungspreises sowohl mittels des vorgenannten Beispiels als auch auf andere Art und Weise führen (z.B. Unterordnung der produktbezogenen Vergleichbarkeit). Der beispielhaft skizzierte Grundriss in der Erl. Anm. 3 S. 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK ließe sich jedenfalls auch mit der Kostenaufschlagsmethode nach OECD-VPL abbilden und ist insoweit mit dieser vereinbar.

Angesichts der verschiedenen Methoden der Kostenermittlung, für die auch die OECD-VPL im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode keine allgemeingültige Regel aufstellen, könnte es zur Vermeidung potentieller Streitigkeiten mit den Finanzbehörden beitragen, wenn verbundene Unternehmen bereits im Voraus mit der Finanzverwaltung in den betroffenen Ländern vereinbaren, welche Kosten als Grundlage für die Kostenaufschlagsmethode in Betracht kommen könnten.³⁵⁶ Hierfür könnte das Instrument einer sogenannten verbindlichen Vorabverständigung oder Vorabzusage (im internationalen Steuerrecht „Advance Pricing Agreement“ genannt, abgekürzt: APA) genutzt werden. Eine Auseinandersetzung mit dieser Thematik enthält Tz. 3.4 dieses Kapitels.

2.2 Gewinnmethoden nach OECD-VPL

Ein Vergleich des erzielten Gewinns zwischen verbundenen und unabhängigen Unternehmen kann Aufschlüsse darüber geben, ob konzerninterne Geschäftsvorfälle unter Bedingungen stattfinden, die – unter sonst gleichen Verhältnissen – von denen unabhängiger Unternehmen abweichen.

³⁵⁶ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.58.

Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode sind in bestimmten Fällen am besten geeignet, die Fremdvergleichskonformität von Verrechnungspreisen im Sinne des Art. 9 OECD-MA zu verifizieren. Für welche Fälle die Gewinnmethoden besonders zweckmäßig erscheinen, wird nachfolgend dargestellt. Zudem wird der zollwertrechtliche Nutzen der Gewinnmethoden herausgearbeitet.

2.2.1 Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)

Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) geht von der Annahme aus, dass sich die Nettomargen von vergleichbaren Unternehmen derselben Branche über einen längeren Zeitraum hinweg angleichen.³⁵⁷ Sie setzt den Gewinn eines Unternehmens aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall in Relation zu einer geeigneten Grundlage (z.B. Kosten, Umsatz, Kapital). Diese Methode weist damit eine deutliche Parallele zur Kostenaufschlags- und Wiederverkaufspreismethode nach OECD-VPL auf.³⁵⁸

Nach der TNMM wird untersucht, ob die Nettogewinnmarge eines verbundenen Unternehmens basierend auf einem bestimmten Indikator (z.B. Gesamtkapitalrendite, Umsatzrendite) bei internen und externen Geschäftsvorfällen vergleichbar ist (interne Vergleichswerte).

Ist diese Untersuchung mangels Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen nicht möglich, bildet die Nettogewinnmarge eines unabhängigen Unternehmens mit vergleichbaren Geschäftsvorfällen sowie einem vergleichbaren Funktions- und Risikoprofil wie das fragliche verbundene Unternehmen den Vergleichsmaßstab (externe Vergleichswerte) für die Überprüfung der Angemessenheit der Nettogewinnmarge jenes verbundenen Unternehmens.³⁵⁹

Diese Methode gilt als unzuverlässig, wenn jede Geschäftspartei wertvolle, einzigartige Beiträge in der Wertschöpfungskette leistet.³⁶⁰ Sobald auch nur das untersuchte Unternehmen über wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Markenrechte, Patente etc.) verfügt, ist die TNMM nicht anwendbar, weil immaterielle Wirtschaftsgüter per definitionem einzigartig sind. Im Umkehrschluss

357 Vgl. Stefan Vonderbank, Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung, IStR 2016, S. 329, 333.

358 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.64; vgl. ebenso Xaver Ditz, Die Grenzen des Fremdvergleichs – Zugleich Plädoyer für ein Festhalten am Fremdvergleichsgrundsatz, FR 2015, S. 119, 120.

359 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.64.

360 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.65. In einem solchen Fall sehen die OECD-VPL die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (siehe Tz. 2.2.3 dieses Kapitels) als die wohl am besten geeignete Methode an.

kann die TNMM immer dann besonders geeignet sein, wenn das untersuchte Unternehmen weitgehend Routinefunktionen erfüllt. Häufig kommt die TNMM bei Routinevertriebsgesellschaften zur Anwendung.

Die OECD-VPL³⁶¹ sehen den Vorteil der TNMM darin, dass die Nettomarge auch bei transaktionsbedingten Unterschieden (z.B. Produktunterschieden) trotz Preisänderung relativ konstant bleibt. Bestimmte Funktionsunterschiede zwischen konzerninternen Geschäftsvorfällen und Geschäftsvorfällen zwischen fremden Dritten wirken sich eher auf Bruttogewinnspannen als auf Nettogewinnindikatoren aus. Die Differenz der Bruttogewinnspannen resultiert z.B. aus uneinheitlichen Buchungsstandards. Demzufolge können in solchen Fällen die Nettogewinnindikatoren annähernd gleich sein, obwohl die Bandbreite der Bruttogewinnspannen sehr groß ist.

Nachteilig ist die TNMM, da für den Steuerpflichtigen zum Zeitpunkt der konzerninternen Geschäftsvorfälle möglicherweise keine ausreichenden Informationen über Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle verfügbar sind.³⁶² Unter Berücksichtigung der öffentlich zugänglichen Informationen (z.B. Jahresabschluss oder Internetpräsenz des Unternehmens) lässt sich in der Praxis nicht immer ganz exakt feststellen, ob das Funktions- und Risikoprofil des untersuchten Unternehmens mit dem des verbundenen Unternehmens vergleichbar ist. Um an adäquate Vergleichsdaten zu gelangen, ist üblicherweise eine Benchmark-Studie zu erstellen. Diese ist zumeist mit hohem Zeitaufwand und zusätzlichen Kosten für den Erwerb von Zugangsrechten zu einschlägigen Unternehmensdatenbanken verbunden.

Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode liefert zuverlässige Ergebnisse stets nur durch Anwendung eines einheitlichen Vergleichsmaßstabes zwischen dem untersuchten Unternehmen und dem für Vergleichszwecke herangezogenen unabhängigen Unternehmen.³⁶³

Gleichartige Funktionen sind per se kein Garant für die Vergleichbarkeit der in Ausübung dieser Funktionen erzielten Nettomargen. Verschiedene Wirtschaftssektoren und verschiedene Märkte können unterschiedliche Gewinnschwellen aufweisen und einer unmittelbaren Vergleichbarkeit entgegenstehen. Da nicht nur

361 Vgl. zu den Ausführungen in diesem Absatz OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.68 u. 2.75.

362 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.71.

363 S. hierzu die Anwendungshinweise bzgl. des auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode anzuwendenden Vergleichsmaßstabes gem. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.74 ff..

Produkt und Funktion die Nettogewinnindikatoren erheblich beeinflussen können, ist auch über diese zwei Faktoren hinaus ein „hoher Ähnlichkeitsgrad“³⁶⁴ zwischen dem verbundenen und dem unabhängigen Unternehmen erforderlich.

Die OECD-VPL nennen in Kap. II, Ziff. 2.77, einige weitere Faktoren, welche die Nettogewinnindikatoren im jeweiligen Wirtschaftszweig direkt beeinflussen können. Dies sind z.B. Gefährdung durch Neueinsteiger, Wettbewerbsposition, Managementeffizienz und individuelle Strategien, Gefahr von Substitutionsprodukten, unterschiedliche Kostenstrukturen (wie sie etwa durch das Alter des Anlagevermögens zum Ausdruck kommen), unterschiedliche Kapitalkosten (z.B. Eigenfinanzierung gegenüber Fremdfinanzierung) und Umfang der Geschäftserfahrung (z.B. ob sich das Unternehmen in einer Anlaufphase befindet oder bereits etabliert ist). Einige dieser Einflussfaktoren können jedoch im Rahmen einer Benchmark-Studie eliminiert werden (z.B. durch Ausschluss von neu gegründeten Unternehmen).

2.2.2 Zollwertrechtlicher Nutzen der TNMM

Der Umstand, dass es zur TNMM kein methodisches Pendant im Zollwertrecht gibt, mag den zollwertrechtlichen Nutzen dieser Gewinnmethode zunächst infrage stellen. Bei genauerer Betrachtung kann durch die TNMM aber sehr wohl in bestimmten Fällen zollwertrechtlich die Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien nachgewiesen werden.

2.2.2.1 Fallstudie 14.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert (TCCV)

Der Technische Ausschuss für den Zollwert (TCCV) finalisierte auf seiner 42. Sitzung in Brüssel vom 18. bis 22. April 2016 eine neue Fallstudie (Case Study 14.1³⁶⁵), die an einem Beispiel deutlich macht, dass die Zollverwaltung auch anhand von Transferpreisinformationen zur Gewinnmethode TNMM feststellen

364 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.75.

365 WCO, Compendium Customs Valuation, TCCV Texts, Case Study 14.1, Use of Transfer Pricing Documentation when Examining Related Party Transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement, Brüssel 2016, abrufbar unter: http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2016/april/~/_/media/WCO/Public/Global/PDF/Topics/Valuation/Instruments%20and%20Tools/Case%20study/CASE%20STUDY%2014_1%20EN.ashx (Stand: 08.05.2018).

kann, ob ein zollwertrechtlich angemeldeter Verrechnungspreis zu Recht in Zweifel gezogen wurde, da der Preis tatsächlich durch die Verbundenheit der Vertragsparteien beeinflusst war oder nicht.³⁶⁶

Diese Fallstudie beinhaltet fundamentale Aussagen zum zollwertrechtlichen Nutzen von Transferpreisstudien, die auf einer Anwendung der TNMM beruhen. Sie wird deshalb nachstehend leicht verkürzt vorgestellt:

2.2.2.1.1 Fakten der Transaktion

XCO, ein Hersteller in Land X verkauft Relais (elektrische Schalter) an seine 100%-ige Tochtergesellschaft ICO, eine Vertriebsgesellschaft in Land I. ICO führt die Relais in Land I ein und kauft keines seiner Produkte von unverbundenen Verkäufern. XCO wiederum verkauft keine Relais oder Waren derselben Gattung oder Art an unverbundene Käufer.

Im Jahr 2012 meldete ICO für seine eingeführten Waren den auf der Handelsrechnung angegebenen Preis als zollrechtlichen Transaktionswert nach Art. 1 GZK an. Die Voraussetzungen des Art. 1 Abs. 1 lit. a) bis c) GZK lagen unproblematisch vor.

Nach der Einfuhr entschied sich der Zoll, die Begleitumstände des Kaufgeschäfts näher zu prüfen, da er an der Akzeptanz (Fremdüblichkeit)³⁶⁷ des vereinbarten Preises und damit am Vorliegen der Voraussetzung gem. Art. 1 Abs. 1 lit. d) GZK zweifelte.

Angaben über Vergleichswerte i.S.v. Art. 1 Abs. 2 lit. b) und c) GZK konnte der Einführer nicht darlegen.

Auf die Nachfrage des Zolls nach zusätzlichen Informationen legte ICO eine Transferpreisstudie für das Jahr 2011 vor, welche von einem unabhängigen Unternehmen im Auftrag von ICO erstellt wurde.

Die Transferpreisstudie hatte die TNMM zum Gegenstand. Sie verglich die operative Marge von ICO mit operativen Margen von Gesellschaften, die vergleichbare Funktionen innehatten, Waren derselben Gattung oder Art vertrieben, auch im Land I ihre Geschäftstätigkeit ausübten und vergleichbare Transaktionen an

366 Vgl. Beitrag auf der offiziellen Website der WCO mit dem Titel: "Important new instrument on transfer pricing and Customs valuation finalised by the Technical Committee on Customs Valuation", aktualisiert am 29. April 2016, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2016/april/important-new-instrument-on-transfer-pricing-and-customs-valuation.aspx> (Stand: 08.05.2018).

367 Klammerzusatz vom Verfasser eingefügt.

unabhängige Unternehmen im selben Zeitraum ausführten. Die allein aus steuerrechtlichen Gründen angefertigte Transferpreisstudie umfasste sämtliche Relais, die ICO von XCO gekauft hat.

Folgende relevante Daten³⁶⁸ konnten den Buchhaltungsunterlagen von ICO entnommen werden:

▪ Umsatzerlöse	100.0
▪ Wareneinsatz ³⁶⁹	82.0
▪ Bruttogewinn	18.0
▪ Betriebsausgaben / Operative Aufwendungen	15.5
▪ Betriebsgewinn / Operatives Ergebnis	2.5
▪ Betriebsgewinnmarge / Operative Gewinnmarge	2.5 % der Umsatzerlöse

Laut der Transferpreisstudie ist es möglich, Unternehmen zu finden, die mit ICO vergleichbar sind.

Die Transferpreisstudie von ICO wurde von den Steuerbehörden in den Ländern I und X im Zusammenhang mit der Verhandlung über eine bilaterale Vorabzusage (APA) überprüft. ICO, XCO und die Steuerbehörden in den Ländern I und X vereinbarten nachfolgend eine solche Vorabzusage (APA). Während der Überprüfung durch die Steuerbehörden in den Ländern I und X stellte ICO Informationen zur Verfügung, aus denen hervorging, dass die Gewinnmarge, die ICO durch den Verkauf seiner Relais realisiert, gemeinhin der Gewinnmarge von unabhängigen Vertriebsgesellschaften in der elektrischen Geräte- und elektronischen Teileindustrie gleicht.

In der Transferpreisstudie wurden acht Vertriebsgesellschaften, die mit ihren Lieferanten nicht verbunden waren, basierend auf einer weitgehenden Ähnlichkeit ihrer Funktionen, Vermögenswerte und Risiken im Vergleich zu ICO ausgewählt.

Die zu Vergleichszwecken verfügbaren Informationen über diese acht Vertriebsgesellschaften bezogen sich auf das Geschäftsjahr 2011. Die operativen Gewinnmargen, die diese unabhängigen Vertriebsgesellschaften erzielten, bildeten eine

368 Die hinter den Positionen aus der Gewinn- und Verlustrechnung stehenden Zahlen sind als Geldeinheiten zu verstehen, sofern sie nicht mit einer Prozentangabe versehen sind.

369 Der engl. Terminus „Cost of Goods Sold (COGS)“ bezeichnet wortwörtlich die „Kosten der verkauften Waren“ und wird im betrieblichen Rechnungswesen „Wareneinsatz“ genannt.

Bandbreite von 0,64 bis 2,79 Prozent. Der Median lag bei 1,93 Prozent. Im Kontext der APA-Verhandlungen wurde die vorgenannte Bandbreite an Gewinnmargen von den Steuerbehörden als fremdüblich akzeptiert. Für die Ermittlung dieser fremdüblichen Bandbreite wurden die operativen Gewinnmargen der acht Vergleichsunternehmen zugrunde gelegt, die sich aus öffentlich zugänglichen Finanzdaten ergaben. Die operative Gewinnmarge von ICO betrug 2,50 Prozent und lag damit innerhalb der Bandbreite.

Die Gewinnmarge in Höhe von 2,50 Prozent, die der Einführer im Einfuhrland erreichte, ist bedingt durch:

- a) den von ICO an XCO tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis,
- b) die eigenen Umsatzerlöse von ICO und
- c) die eigenen Kosten von ICO.

Zollwertrechtliche Hinzurechnungen zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis gem. Art. 8 GZK waren nicht erforderlich. Zudem gab es keine steuerlichen Ausgleichszahlungen für das Jahr 2011.

ICO legte seine Verkaufspreise so fest, dass das Unternehmen mit seiner operativen Gewinnmarge in die fremdvergleichskonforme (interquartile) Zielbandbreite, wie in der Transferpreisstudie dargelegt, fiel. Der an XCO gezahlte oder zu zahlende Preis hat sich über das Jahr hinweg nicht signifikant verändert.

2.2.2.1.2 Beschlussfrage

Enthält die in diesem Fall vorgelegte Transferpreisstudie, die auf der Grundlage der OECD-VPL erstellt und als Grundlage eines bilateralen Vorabverständigungsverfahrens (APA) verwendet wurde, Informationen, welche dem Zoll ermöglichen, Rückschlüsse zu ziehen, ob der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis für die eingeführten Waren durch die Verbundenheit der Vertragsparteien nach Art. 1 GZK beeinflusst wurde oder nicht?

2.2.2.1.3 Analyse

Wegen des Fehlens von Vergleichswerten i.S.v. Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK untersuchte der Zoll die Begleitumstände des Kaufgeschäfts i.S.v. Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK um festzustellen, ob der Transaktionswert anerkannt werden kann.

Nach der Erl. Anm. 3 S. 2 zu Art. 1 Abs. 2 GZK „muss die Zollverwaltung [bei der Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts] bereit sein, die maßgebenden Gesichtspunkte des Kaufgeschäfts zu untersuchen, einschließlich der Art und Weise, nach der Käufer und Verkäufer ihre Handelsbeziehungen gestalten und

wie der betreffende Preis zustande gekommen ist, um feststellen zu können, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat.“

Basierend auf den von ICO erteilten Informationen verkauft XCO keine Waren an unverbundene Käufer. Daher war ICO nicht – wie optional in der Erl. Anm. 3 S. 4 (2. Alt.) zu Art. 1 Abs. 2 GZK vorgegeben – in der Lage aufzuzeigen, dass der Preis in gleicher Weise wie bei Verkäufen an unverbundene Vertragsparteien festgelegt wurde.

Während seiner Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts berücksichtigte der Zoll die Untersuchung der Angaben, die in der Transferpreisstudie dahingehend erörtert wurden, ob der Preis in einer Weise festgelegt worden ist, die im Einklang mit der in der betreffenden Industrie üblichen Preispraxis i.S.v. der Erl. Anm. 3 S. 4 (1. Alt.) zu Art. 1 Abs. 2 GZK steht. In dieser Hinsicht umfasst der Begriff „Industrie“ die Industriebranche oder den Industriesektor, die oder der Waren derselben Gattung oder Art (einschließlich gleicher oder gleichartiger Waren) wie die eingeführten Waren enthält.

Auf der Grundlage der oben stehenden relevanten Daten aus den Buchhaltungsunterlagen von ICO lassen sich folgende Aussagen ableiten:

- Die Zahlen zu den Umsatzerlösen können akzeptiert werden, da ICO seine Produkte ausschließlich an unverbundene Vertragsparteien verkauft. Dabei ist anzunehmen, dass ICO in seinen geschäftlichen Transaktionen mit unverbundenen Vertragsparteien rational danach strebt, seinen Gewinn zu maximieren.
- Die Höhe der Betriebsausgaben wurde untersucht und als zuverlässige Angabe akzeptiert, dass diese Betriebsausgaben von ICO [im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Waren]³⁷⁰ an unverbundene Vertragsparteien / Personen gezahlt wurden. ICO wird bestrebt sein, seine Kosten zu minimieren und diese Ausgaben wurden nicht zum Vorteil des Verkäufers gezahlt.
- Der Wareneinsatz (Engl.: „Cost of Goods Sold“, abgekürzt: COGS) von ICO spiegelt dessen gezahlten oder zu zahlenden Preis an ICO wider und stellt die Transaktion zwischen ICO und seinem verbundenen Unternehmen XCO dar. Dies ist der fragliche Transferpreis.

370 Klammerzusatz vom Verfasser eingefügt, da die Aussage bei buchstäblicher Übersetzung des englischen Originaltextes unverständlich sein könnte und ggf. nach weiterem Klärungsbedarf verlangt hätte. Die betreffende Aussage lautet im englischen Originaltext: “The Operating expenses amount has been examined and accepted as reliable since it is determined that these expenses are paid by ICO to unrelated parties, [...]”

Da die operative Gewinnmarge von ICO innerhalb der fremdvergleichsüblichen Bandbreite liegt und die anderen o.g. Angaben als akzeptabel erachtet wurden, kann abgeleitet werden, dass der Transferpreis in seiner Höhe dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Dieses Beispiel belegt, dass bestimmte Informationen bezüglich der Transaktion von ICO und unverbundenen Vertriebsgesellschaften für den Zoll hilfreich und relevant sein können, wenn es um die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts zwischen XCO und ICO geht.

Die Funktionsanalyse zeigte, dass es keine signifikanten Unterschiede in den Funktionen, Risiken und Vermögenswerten zwischen ICO und den acht unverbundenen Vertriebsgesellschaften gab. Darüber hinaus wurde auf ein angemessenes Niveau an produktbezogener Vergleichbarkeit geachtet. Die Vergleichsunternehmen wurden aus der elektrischen Geräte- und elektronischen Teileindustrie ausgewählt. Sie verkauften damit Waren derselben Gattung oder Art wie die eingeführten Waren.

Somit wurde aufgezeigt, dass die operative Gewinnmarge aus dem Wiederverkauf der eingeführten Waren im Allgemeinen die gleiche wie in der elektrischen Geräte- und elektronischen Teileindustrie ist.³⁷¹ Insbesondere die Transferpreisstudie fand heraus, dass sich die fremdübliche Bandbreite der operativen Gewinnmarge von Vergleichsunternehmen zwischen 0,64 und 2,79 Prozent bewegt. Wie zuvor erwähnt, betrug die operative Gewinnmarge von ICO 2,50 Prozent. Da sämtliche Vergleichsunternehmen Waren derselben Gattung oder Art verkaufen, untermauert die Transferpreisstudie dementsprechend die Erkenntnis, dass der Preis zwischen ICO und XCO in einer Weise festgelegt worden ist, die im Einklang mit der üblichen Preispraxis des betroffenen Industriezweiges steht.

2.2.2.1.4 Schlussfolgerung

Nach Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts im Hinblick auf die Transaktion zwischen den verbundenen Unternehmen ICO und XCO gelangte der Zoll unter Einbeziehung der Analyse in der Transferpreisstudie basierend auf der gewählten Verrechnungspreismethode TNMM und zusätzlichen Angaben betreffend der als notwendig erachteten Betriebsausgaben zu dem Ergebnis, dass die

371 Hiernach folgt eine Fußnote in der Fallstudie mit folgender Ausführung: „In diesem Fall akzeptiert der Zoll die operative Gewinnmarge (Nettogewinnmarge) als genaueren Maßstab von ICOs wirklicher Profitabilität, weil sie verrät, was ICO tatsächlich mit seinen Verkäufen verdient, sobald alle damit verbundenen Ausgaben bezahlt wurden. Nichtsdestotrotz darf unter gewissen Umständen der Bruttogewinn (Engl.: gross profit) vom Zoll berücksichtigt werden, sofern aufgezeigt wird, dass die abgezogenen Ausgaben angemessen waren und dadurch die Festlegung des Verrechnungspreises korrekt war.“

Verbundenheit zwischen den Vertragsparteien gem. der Regelung in Art. 1 Abs. 2 lit. a) GZK den Preis nicht beeinflusste.

Wie der Kommentar 23.1 [des Technischen Ausschusses für den Zollwert bei der WCO]³⁷² herausstellt, muss der Nutzen einer Transferpreisstudie bei der Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts stets einer Einzelfallbetrachtung unterzogen werden.

2.2.2.2 Kommentierung der Fallstudie 14.1 des TCCV

Der TCCV erörtert in seiner Fallstudie eine Transaktion zwischen zwei verbundenen Unternehmen, die ihren vereinbarten Verrechnungspreis in Anwendung der gewinnorientierten Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM) begründet haben. Das ist bemerkenswert, da es zur TNMM kein methodisches Pendant im Zollwertrecht gibt und der TCCV damit deutlicher als je zuvor die Zollverwaltung in die Pflicht nimmt, sich auf transferpreisrechtliche Bestimmungen wie z.B. die OECD-VPL einzulassen und deren Nutzen für das Zollwertrecht zu erkennen.

Wie in der Fallstudie beschrieben, kann es für das Zollwertrecht von Nutzen sein, bei der Hinterfragung der Fremdüblichkeit eines angemeldeten Transaktionswertes eine transferpreisrechtliche Untersuchung (Benchmark-Studie) zu Gewinnmargen vergleichbarer Unternehmen in den Beurteilungsmaßstab mit einzubeziehen. Sie bilden den Ausgangspunkt für die Verifizierung des Wareneinsatzes und damit des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises i.S.v. Art. 1 Abs. 1 GZK. Sofern Waren an unverbundene Unternehmen verkauft werden, können – wie in der Analyse der Fallstudie mit Blick auf ICO geschehen – die Umsatzerlöse (Preise für die an unabhängige Kunden verkauften Waren) als fremdüblich betrachtet werden. Etwas komplexer erscheint dagegen die Prüfung der Angemessenheit von Betriebsausgaben (operativen Aufwendungen). Die Fallstudie kommt im englischen Originaltext der Analyse der operativen Aufwendungen zu folgender Einschätzung:

“The Operating expenses amount has been examined and accepted as reliable since it is determined that these expenses are paid by ICO to unrelated parties, with ICO seeking to minimize its costs and these expenses have not been paid for the benefit of the seller.”³⁷³

372 Klammerzusatz vom Verfasser eingefügt, auf den vorgenannten Kommentar 23.1 wird in Tz. 3.2 dieses Kapitels näher eingegangen.

373 WCO, Compendium Customs Valuation, TCCV Texts, Case Study 14.1, Use of Transfer Pricing Documentation when Examining Related Party Transactions under Article 1.2 (a) of the Agreement, Brüssel 2016, Ziff. 21, 2. Anstrich.

Die Fallstudie unterstellt mit dieser Aussage, dass sämtliche Ausgaben, welche die Vertriebsgesellschaft ICO getätigt hat, ausnahmslos Personen bzw. Parteien zugutekommen, die nicht mit XCO verbunden sind. Folgende Ausgaben können hierbei etwa eine Rolle spielen: Vertriebskosten, Marketingkosten, Personalkosten usw.. Jedwede Art von innerkonzernlichen Kostenbelastungen (z.B. Zinsaufwendungen aufgrund von konzerninternen Darlehen, Kosten aufgrund der Bereitstellung von konzerninternen Dienstleistungen seitens der Muttergesellschaft oder aufgrund des Bestehens einer Kostenumlagevereinbarung) unter Beteiligung von ICO schließt die Fallstudie demnach aus. Das würde bedeuten, dass ICO als rechtlich selbstständige Einheit im Konzernverbund (Finanz-) Dienstleistungen unternehmerisch autark wie ein fremder Dritter bezieht oder erbringt. Ein solcher Fall ist sicherlich theoretisch denkbar, in der Praxis aber wohl eher selten. Häufig legen Unternehmen zur Ausnutzung von Synergieeffekten im Konzernverbund Ressourcen zusammen (z.B. für die Inanspruchnahme zentralisierter Managementdienstleistungen, IT-Unterstützungsdienstleistungen, Buchhaltungs- bzw. Controllingdienstleistungen oder für gemeinsame Werbekampagnen auf den Märkten der Vertragspartner). Dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend, müsste eine Gesellschaft im Konzernverbund, die sich dieser gebündelten Ressourcen bedient, hierfür eine Vergütung an den Dienstleistungserbringer zahlen, sofern die Kosten für diese Leistung verrechenbar sind.³⁷⁴ Der Frage, ob Unternehmen konzerninterne Dienstleistungen nutzen oder anderweitige konzerninterne Vorteile erhalten, sollte beim Ziehen zollwertrechtlicher Rückschlüsse auf den Wareneinsatz anhand o.g. Daten aus den Buchhaltungsunterlagen nachgegangen werden. Denn eine üblicherweise anfallende Vergütung für solche Konzerndienstleistungen hätte Auswirkungen auf die Gewinnmarge und zöge möglicherweise eine Anpassung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises, des Wareneinsatzes, nach sich. Die Fallstudie vereinfacht das vielschichtige Kostengerüst einer Konzerngesellschaft stark, indem sie jegliche Form von konzerninternen Dienstleistungen mit einer lediglich geringen Wertschöpfung (Engl.: „Low

374 Aufgaben, die der Muttergesellschaft aufgrund ihrer Stellung als Gesellschafterin zuzuordnen sind, werden i.d.R. als Gesellschafteraufwand oder Kontrollkosten bezeichnet und können nicht an Tochtergesellschaften weiterbelastet werden. Sie sind somit nicht verrechenbar. Anders verhält es sich mit Kosten für Leistungen, die im Interesse des einzelnen Konzernunternehmens liegen. S. hierzu Dirk Elbert / Marcus Münch, Low Value-Adding Services – Diskussionsentwurf zur Modifikation des Kapitel VII der OECD-Leitlinien – Im Westen nichts Neues?, IStR 2015, S. 341 f.; vgl. ebenso OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 7.1 ff.. Die vorgenannten BEPS-Bestimmungen bilden nunmehr Kap. VII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017.

Value-Adding Intra Group Services³⁷⁵) und Kostenumlagevereinbarungen (Engl.: „Cost Contribution Arrangements“³⁷⁶) thematisch völlig ausblendet.

Zwar wurden in der Fallstudie ausdrücklich keine Ausgleichszahlungen aus steuerlichen Gründen vorgenommen. Das heißt im Umkehrschluss jedoch nicht, dass ein zollwertrechtlich angemeldeter Verrechnungspreis von vornherein nicht anerkannt werden darf, wenn die Option seiner späteren Preisanpassung durch eine Ausgleichzahlung besteht. Die Option einer späteren Preisanpassung bedeutet nicht automatisch eine Preisbeeinflussung (vgl. hierzu Tz. 5 dieses Kapitels).

Mit Blick auf die Beachtung anerkannter Unabhängigkeitskriterien bei der Auswahl von Vergleichsunternehmen ist die Aussage zu den Fakten der Transaktion (vgl. Tz. 2.2.2.1.1 dieses Kapitels) kritisch zu bewerten, dass in der Transferpreisstudie acht unabhängige Vertriebsgesellschaften, die lediglich mit ihren Lieferanten nicht verbunden waren, für Vergleichszwecke ausgewählt wurden, denn dies reicht zur Sicherstellung von deren Unabhängigkeit nicht aus. Wirklich unabhängig und uneingeschränkt vergleichstauglich sind die Vertriebsgesellschaften erst, wenn sie selbst keine Transaktionen zu anderen verbundenen Unternehmen ausführen und zudem auch nicht mit anderen Unternehmen im In- oder Ausland verbunden sind. Anderenfalls besteht immer die Möglichkeit der unsachgemäßen Gewinnaussteuerung.

Auffallend und erstaunlich ist des Weiteren, dass sich die Fallstudie zur zeitlichen Divergenz des Betrachtungszeitraums der Transferpreisstudie (2011) und des Einfuhrzeitraums (2012) mit keiner Silbe äußert. Der TCCV sieht es offenbar als unproblematisch an, die Fremdüblichkeit eines im Jahr 2012 zollwertrechtlich angemeldeten Verrechnungspreises mithilfe einer Transferpreisstudie für das Jahr 2011 nachzuweisen. Der Grund könnte darin liegen, dass die Transferpreisstudie für das Jahr 2011 von den Steuerbehörden im Land X, Sitz des Herstellers XCO, und jenen im Land I, Sitz der Vertriebsgesellschaft ICO, im Zusammenhang mit der Verhandlung eines Vorabverständigungsverfahrens geprüft und nachfolgend auch für sämtliche Transaktionen eine verbindliche Vorabzusage (APA) zwischen XCO, ICO und den Steuerbehörden in den jeweiligen Ländern X und I vereinbart wurde. Eine APA ist per definitionem in die Zukunft gerichtet. Üblicherweise beginnt ihre Laufzeit mit Anfang des Wirtschaftsjahres, in dem der

375 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 7.1 ff. (ebda. in OECD-VPL 2017).

376 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 8.1 ff.. Die vorgenannten BEPS-Bestimmungen bilden nunmehr Kap. VIII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017.

Antrag förmlich gestellt wird.³⁷⁷ Mangels Informationen zum Zeitpunkt der Beantragung der APA ist anzunehmen, dass in der Fallstudie die verbindliche Vorabzusage im Einfuhrzeitraum 2012 gültig war und deshalb die beschriebene zeitliche Divergenz nicht weiter behandelt wurde. Aus einer Unternehmensdatenbank hätten für den Einfuhrzeitraum 2012 ohnehin keine aktuelleren Zahlen als jene für das Jahr 2011 entnommen werden können.

Der Fallstudie ist ein einerseits vereinfachendes und andererseits idealtypisches Gepräge zu Eigen. Ereignet sich in der Realität ein Fall wie in der Fallstudie beschrieben, wird regelmäßig der Nutzen einer Transferpreisstudie einschließlich der Verrechnungspreismethode TNMM für das Zollwertrecht sehr groß sein.

Doch auch ohne Erteilung einer verbindlichen Vorabzusage mit Wirkung für den Einfuhrzeitraum kann die gewinnorientierte TNMM zollwertrechtlichen Nutzen stiften. Eine Transferpreisstudie orientiert sich stets an Vergangenheitswerten. Wird der Zollbehörde zum Nachweis der Unbeeinflusstheit eines angemeldeten Verrechnungspreises eine solche Transferpreisstudie für einen Betrachtungszeitraum vorgelegt, der vor dem zollwertrechtlich maßgebenden Einfuhrzeitpunkt (Annahme der Zollanmeldung) liegt und kann aufgezeigt werden, dass die Gültigkeitsbedingungen für den hypothetischen Abschluss einer APA oder die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen auch im vorgenannten Einfuhrzeitpunkt (weitgehend) noch erfüllt sind, schmälert sich der zollwertrechtliche Nutzen einer Transferpreisdokumentation nicht. Zu den Gültigkeitsbedingungen einer APA zählen z.B. gleich bleibende Verhältnisse bezüglich Marktbedingungen, Marktanteil, Geschäftsvolumen, Verkaufspreise (z.B. keine einschneidenden Änderungen wegen neuer Technologien) etc.³⁷⁸. Näheres zum zollwertrechtlichen Nutzen verbindlicher Vorabzusagen (APAs) kann der Tz. 3.4 dieses Kapitels entnommen werden.

Die Fallstudie bestätigt, dass es nicht allein auf die Vergleichbarkeit der Waren, sondern auch auf andere Vergleichbarkeitsfaktoren (z.B. Funktionen, Risiken, Vermögenswerte) bei der Beurteilung der Angemessenheit eines vereinbarten

377 Vgl. zur Laufzeit einer verbindlichen Vorabzusage das deutsche BMF-Schreiben betr. Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs), 5. Oktober 2006, IV B 4-S 1341-38/06, BStBl. I 2006, S. 594, Ziff. 3.8.

378 S. zu den Gültigkeitsbedingungen (Engl.: „Critical Assumptions“) einer verbindlichen Vorabzusage das deutsche BMF-Schreiben vom 5. Oktober 2006, IV B 4-S 1341-38/06, a.a.O., Ziff. 3.7 lit. b).

Verrechnungspreises ankommt. Die in Betracht zu ziehenden Vergleichbarkeitsfaktoren sowohl produktbezogener als auch anderer Art erläutert der OECD-Abschlussbericht zu den BEPS-Aktionspunkten 8-10, Ziff. 1.36 und 1.42 ff.³⁷⁹ (vgl. auch Tz. 3.6 dieses Kapitels).

Die Fallstudie 14.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert (TCCV) ebnet in jedem Fall den Weg zur Erkenntnis, dass die Zollwertnachprüfung im Zweifelsfall wesentlich erleichtert werden kann, wenn sich die Zollbehörde mit der Dokumentation der angewandten Verrechnungspreismethode auseinandersetzt.

2.2.3 Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zielt darauf ab, den gemeinsamen Gewinn bzw. den gemeinsamen Verlust bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall zwischen verbundenen Unternehmen so aufzuteilen, wie dies unabhängige Unternehmen bei einem solchen Geschäftsvorfall getan oder erwartet hätten. Dadurch soll ein eventueller Einfluss der bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall vereinbarten oder auferlegten besonderen Bedingungen auf den Gewinn beseitigt werden.³⁸⁰ Vornehmlich für hoch integrierte Tätigkeiten³⁸¹ oder in jenen Fällen, in denen beide Geschäftspartner einzigartige und wertvolle Beiträge zum Geschäftsvorfall leisten (wie der Beitrag einzigartiger immaterieller Wirtschaftsgüter), kann die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die am besten geeignete Methode darstellen.³⁸² Sind die Beiträge zum Geschäftsvorfall wirklich einzigartig, gibt es faktisch keine oder nur unzureichende Informationen über zuverlässige Vergleichsgrößen. Sollten dennoch Vergleichsdaten unabhängiger Unternehmen existieren, kann der Wert des Beitrages jedes

379 Ebda. in OECD-VPL 2017.

380 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.114.

381 Ein Beispiel hierfür könnte etwa der weltweite Handel mit Finanzinstrumenten zwischen verbundenen Unternehmen sein, vgl. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 22 July 2010, Part III, Section C, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf> (Stand: 08.05.2018).

382 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.115; vgl. ebenso OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Kap.: Scope of Work for Guidance on the Transactional Profit Split Method, S. 55 ff. (in der englischen Sprachfassung). Zur weiteren Klarstellung, unter welchen Umständen die Gewinnaufteilungsmethode sowohl bei hoch integrierten Tätigkeiten als auch bei einzigartigen und wertvollen Beiträgen am besten geeignet sein soll, hat die OECD vor Ziff. 2.114 der OECD-VPL 2017 sowie in Teil II des vorgenannten BEPS-Kapitels (Scope of revisions of the guidance on the transactional profit split method) bereits zusätzliche bzw. zu dieser Thematik nochmals überarbeitete Leitlinien angekündigt.

verbundenen Unternehmens zu den Geschäftsvorfällen anhand dieser Vergleichsdaten beurteilt werden.³⁸³ Fehlen Vergleichsdaten darüber, wie unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen den Gesamtgewinn bei vergleichbaren Geschäftsvorfällen aufgeteilt hätten, kann die Gewinnaufteilung wie unter Fremden fingiert werden.³⁸⁴ Dies kann mithilfe einer Funktionsanalyse unter Berücksichtigung der eingesetzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken oder anderer objektiver Wertschöpfungskriterien geschehen.³⁸⁵

Die Transaktionsbezogenheit der Gewinnaufteilungsmethode liegt darin begründet, dass nicht der gemeinsame Gewinn aus sämtlichen Geschäften zweier verbundener Unternehmen, sondern der gemeinsame Gewinn aus jedem einzelnen Geschäftsvorfall aufzuteilen ist.³⁸⁶ Eine Zusammenfassung (Aggregation) gleichartiger Geschäftsvorfälle zu einem Geschäft ist jedoch zulässig.³⁸⁷

Gem. Kap. II, Ziff. 2.122 OECD-VPL soll im Allgemeinen die Festlegung des aufzuteilenden Gesamtgewinns und der Aufteilungsfaktoren:

- mit der Funktionsanalyse des geprüften konzerninternen Geschäftsvorfalles im Einklang stehen und insbesondere die Risikoaufteilung zwischen den Beteiligten berücksichtigen;
- der Festlegung des aufzuteilenden Gesamtgewinns und den Aufteilungsfaktoren entsprechen, die zwischen unabhängigen Beteiligten vereinbart worden wären;
- mit der Art des Gewinnaufteilungsansatzes im Einklang stehen (d.h. Beitragsanalyse, Restgewinnanalyse oder ein anderer Ex-ante- oder Ex-post-Ansatz³⁸⁸) und
- auf zuverlässige Weise gemessen werden können.

Soll beispielsweise ein Verrechnungspreis nach der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode ermittelt werden, müssen nach dem Ex-ante-Ansatz

383 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.116.

384 Vgl. auch Hartmut Förster, Der Entwurf zur Aktualisierung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, IStR 2009, S. 720, 723.

385 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.117.

386 Vgl. Klaus Sieker, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., MA, Art. 9, Rz. 262.

387 Ebda.

388 Für eine Erörterung verschiedener analytischer Gewinnaufteilungsansätze vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.124-2.151.

regelmäßig schon im Vorfeld eines Geschäftsvorfalles die Kriterien und Allokationsschlüssel für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode feststehen.³⁸⁹

Die an einem Geschäftsvorfall beteiligten verbundenen Unternehmen haben sich über gemeinsame Rechnungslegungspraktiken und -standards (maßgebliches Bilanzrecht) und eine einheitliche Währung zu verständigen, denn auf Daten der externen Rechnungslegung (Engl.: „financial accounting“) kann sich die Festlegung des aufzuteilenden Gewinns gründen.³⁹⁰ Alternativ ist die Ermittlung des Verteilungsmaßstabes eines Transaktionsergebnisses auch mittels anderer Finanzdaten (z.B. Kostenrechnung – Engl.: „cost accounting“) zulässig, sofern hinreichend geschäftsvorfallbezogene Abrechnungen existieren und die Daten sowohl zuverlässig als auch überprüfbar sind.³⁹¹ „In diesem Kontext erweisen sich produktliniengebundene Erfolgsrechnungen oder Einzelabschlüsse (divisional accounts) möglicherweise als die geeignetsten Aufzeichnungen.“³⁹²

Die OECD-VPL beschreiben nur in groben Zügen, wie das Konzept der Gewinnaufteilungsmethode verstanden werden kann. Die Beschreibung ist aber keineswegs erschöpfend. Die subjektive Herangehensweise des Anwenders (z.B. hinsichtlich Gewichtung einzelner Werttreiber und Bewertung einzelner Funktionen/Risiken) prägt die Gewinnaufteilungsmethode daher in besonderer Weise.

Zusammenfassend muss für die Verrechnungspreisbestimmung somit zunächst ein gemeinsamer Gewinn hypothetisch ermittelt und dann dieser prognostizierte Gewinn nach festgelegten Kriterien aufgeteilt werden. Sobald feststeht, wie hoch der Gewinn der jeweiligen verbundenen Vertragspartei sein soll, kann ein Rückschluss auf die Höhe der hierfür erforderlichen Verrechnungspreise gezogen werden.

2.2.4 Zollwertrechtlicher Nutzen der Gewinnaufteilungsmethode

Zollwertrechtlich könnte sich die Gewinnaufteilungsmethode als nützlich erweisen, wenn (ausnahmsweise) Vergleichsdaten zu Gewinnmargen unabhängiger Unternehmen vorliegen, deren Funktions- und Risikoprofil mit dem verbundenen Unternehmen vergleichbar ist und deren Produktsortiment bestenfalls derselben Branche wie jenes des verbundenen Unternehmens zugehörig ist.

389 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.123.

390 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.131 f..

391 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.132.

392 Ebda.

Ohne Vergleichsdaten unabhängiger Unternehmen hängt der zollwertrechtliche Nutzen der Gewinnaufteilungsmethode von der Verlässlichkeit der vereinbarten Kriterien für die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilung einschließlich der Wahl des Allokationsschlüssels ab.

Da der Verrechnungspreis auf der Grundlage von entweder prognostizierten oder nachträglich ermittelten Finanzdaten³⁹³ anhand eines aus Sicht des betreffenden Unternehmens wirtschaftlich vernünftigen Aufteilungsmaßstabes berechnet wird, ist diese Methode aus steuerlicher Sicht nur bedingt objektiv nachprüfbar und damit nicht selten angreifbar.³⁹⁴ Grundet sich die Verrechnungspreisbestimmung doch auf Gewinnerwartungen, die die am Geschäftsvorfall partizipierenden Akteure (Verkäufer und Käufer) in ihrer unternehmerischen Sphäre für ein bestimmtes Produkt und eine bestimmte Marktsituation einplanen und als fremdvergleichskonform erachten.³⁹⁵

Unsicherheitsmomente, inwieweit die vorgenannten Erwartungen letztlich realisiert werden können und inwieweit die Finanzverwaltung gleichermaßen die Erwartungen für realisierbar hält, bleiben bis zum Abschluss der Betriebsprüfung bestehen. Werden die prognostizierten Finanzdaten tatsächlich verfehlt und wird dies vom Management des Unternehmens zeitnah festgestellt, findet zumeist eine Zahlung zwischen den Transaktionspartnern zum Ausgleich dieser Diskrepanz (Ausgleichszahlung) statt.

Stellt der Betriebsprüfer fest, dass die Aufteilung der Gewinne in einem internationalen Konzern aus seiner Sicht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, nimmt er regelmäßig eine Gewinnkorrektur nach den nationalen Steuervorschriften vor.³⁹⁶

393 Hinsichtlich der unterschiedlichen Bewertungsansätze (Ex-ante oder Ex-post) s. Tz. 4.4 dieses Kapitels.

394 Vgl. Bert Kaminski, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, Neuwied / Kriftel 2001, S. 199 f. sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. II, Ziff. 2.122.

395 Bezeichnend für die Subjektivität und das Streitpotential der Gewinnaufteilungsmethode ist ein Zitat von Klaus Sieker, in: Franz Wassermeyer, a.a.O., MA, Art. 9, a.a.O., Rz. 267: „Es wäre reiner Zufall, wenn zwei Personen zu einer übereinstimmenden Gewinnaufteilung im Einzelfall gelangen.“

396 Im deutschen Steuerrecht könnte eine Gewinnkorrektur z.B. allgemein auf § 1 AStG oder speziell in Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung auf § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gestützt werden. Vgl. zum Begriff einer verdeckten Gewinnausschüttung grundlegend BFH I R 9/85, BStBl. II 1989, 631; BFH I R 172/87, BStBl. II 1989, 673; BFH I R 50/94, BStBl. II 1995, 549; BFH I R 65/96, BStBl. II 1998, 402.

Sind geschäftsvorfallbezogene Parameter (Gewinn, Umsatz, Kosten, Funktions- und Risikobewertung etc.) oder ist der angewandte Allokationsschlüssel zur Aufteilung des Gesamtgewinns für die Finanzverwaltung nicht hinreichend nachvollziehbar, besteht stets die Gefahr der Korrektur des Transaktionsergebnisses und ggf. auch des Verrechnungspreises. Dieser wird jedoch bei einer Einfuhr im Zeitpunkt der Annahme der Zolldanmeldung für die Zollwertermittlung benötigt. Die beschriebenen Unsicherheitsmomente könnten auch die Zollverwaltung zunächst am angemeldeten Transaktionswert zweifeln lassen. Allein die Befürchtung, dass eine Diskrepanz zwischen prognostizierten und realisierten Finanzdaten mit der Folge einer möglichen späteren Ausgleichszahlung eintreten könnte, taugt zollwertrechtlich indes keineswegs als Grund, die Transaktionswertmethode wegen einer Preisbeeinflussung zu verlassen und den Zollwert anhand von Folgemethoden zu ermitteln. Ob etwaige Zweifel der Zollbehörde gerechtfertigt sind, entscheidet sich erst im Rahmen der Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts (siehe Tz. 3 dieses Kapitels).

Hat der Zollwertanmelder – der Empfehlung der OECD folgend – für die Verrechnungspreisbestimmung produktliniengebundene Erfolgsrechnungen oder Einzelabschlüsse (z.B. in Form segmentierter GuV-Daten) verwendet, sollte die zollwertrechtliche Anerkennungsbereitschaft des Verrechnungspreises tendenziell höher sein als bei einer Aggregation von Geschäftsvorfällen, die den Verkauf unterschiedlicher Produkte und eventuell noch die Erbringung diverser Dienstleistungen betreffen. Das Zollwertrecht fragt im Rahmen der Transaktionswertmethode nur nach dem Wert der Einzeltransaktion (Preis) für die eingeführte Ware. Ein Fremdvergleichstest hinsichtlich des Preises für die eingeführte Ware ist bei einer planrechnungsbasierten Zusammenfassung produktlinienpluralistischer und / oder produktfremder Transaktionen somit zollwertrechtlich nicht möglich. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn die über die eingeführte Ware oder zumindest über die Produktlinie der eingeführten Ware hinausgehenden Aggregationsbestandteile mittels Anpassungsrechnung eliminiert werden können.

Findet die Gewinnaufteilungsmethode in der Praxis Anwendung, ist sie nicht selten sehr aufwändig und streitträchtig. Wird der Verrechnungspreis für eine Einfuhrware dennoch nach der Gewinnaufteilungsmethode bestimmt, hält sich der zollwertrechtliche Nutzen in den beschriebenen engen Grenzen.

3. Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts

Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 2 GZK räumt der Zollverwaltung im Verbundenheitsfall die Möglichkeit ein, die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu prüfen und den Transaktionswert anzuerkennen, wenn die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst

hat. Dieses Kapitel widmet sich zunächst der Frage, was definitorisch unter den Begleitumständen des Kaufgeschäfts zu verstehen ist (s. Tz. 3.1 – 3.5). Daran schließt sich die Untersuchung des zollwertrechtlichen Nutzens ausgewählter verrechnungspreisbezogener Unterlagen zum Nachweis der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien an (s. Tz. 3.2 – 3.5). Ebenso wird in dem Kontext behandelt, anhand welcher Merkmale Transaktionen vergleichsweise voneinander abgegrenzt werden können (s. Tz. 3.6). Tz. 4 arbeitet potentielle Bewertungsdifferenzen zwischen den OECD- und GZK-Methoden heraus, bevor in Tz. 5 der Frage nachgegangen wird, unter welchen Voraussetzungen eine Verrechnungspreisanpassung als Preisbeeinflussung zu qualifizieren ist.

3.1 Definitorische Vermessung der „Begleitumstände des Kaufgeschäfts“

Eine Legaldefinition der Begleitumstände des Kaufgeschäfts findet sich weder im GZK noch in dessen Erläuternden Anmerkungen. Letztere enthalten aber in Ziff. 3 S. 1 und 2 zu Art. 1 Abs. 2 GZK die folgenden Aussagen, aus denen eine allgemeine Definition der Begleitumstände des Kaufgeschäfts abgeleitet werden kann:

„Kann die Zollverwaltung den „Transaktionswert“ nicht ohne weitere Nachforschung anerkennen, so gibt sie dem Einführer Gelegenheit zur Beschaffung solcher weitergehender Informationen, die für die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts durch sie erforderlich sein können. In diesem Zusammenhang muss die Zollverwaltung bereit sein, die maßgebenden Gesichtspunkte des Kaufgeschäfts zu untersuchen, einschließlich der Art und Weise, nach der Käufer und Verkäufer ihre Handelsbeziehungen gestalten und wie der betreffende Preis zustande gekommen ist, um feststellen zu können, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat.“

Eine definitorische Vermessung könnte nun wie folgt lauten:

Unter den Begleitumständen des Kaufgeschäfts sind deren maßgebende Gesichtspunkte einschließlich der Art und Weise, wie Käufer und Verkäufer ihre Handelsbeziehungen gestalten und den betreffenden Preis ermittelt haben, zu verstehen.

Gem. Abs. 36 Uabs. 1 der DV Zollwert der deutschen Zollverwaltung (VSF Z 5101) können die Anhaltspunkte für eine Preisbeeinflussung anhand der Begleitumstände des Kaufgeschäftes widerlegt werden. Dabei ist nachzuweisen, dass Käufer und Verkäufer voneinander kaufen oder aneinander verkaufen, als wenn sie nicht miteinander verbunden wären (Fremdverhaltensgrundsatz). Hierfür kann

der Anmelder z.B. eine Verrechnungspreisdokumentation, eine konzerninterne Verrechnungspreisrichtlinie, ein Advance Pricing Agreement (APA) oder andere geeignete Unterlagen vorlegen. Ob diese Unterlagen ausreichend sind, ist von Fall zu Fall zu entscheiden.

Diese beispielhafte Aufzählung schafft eine Überleitung zu Verrechnungspreisdokumentationen (auch Verrechnungspreisstudien genannt), denn sie vermögen in der Regel die definitionsgemäßen Informationen zu den Begleitumständen des Kaufgeschäfts allesamt zu liefern. Es erhebt sich damit zunächst die Frage nach dem zollwertrechtlichen Nutzen von Verrechnungspreisstudien. Im Anschluss steht der zollwertrechtliche Nutzen konzerninterner Verrechnungspreisrichtlinien und verbindlicher Vorabzusagen (APAs) auf dem Prüfstand.

3.2 Zollwertrechtlicher Nutzen von Verrechnungspreisdokumentationen

Bei der einheitlichen Auslegung und Anwendung des GZK spielen die Verlautbarungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert (z.B. Gutachten, Kommentare, Erläuterungen, Fallstudien, Studien) eine bedeutende Rolle³⁹⁷ und sollen von den Vertragsparteien auch berücksichtigt werden³⁹⁸ (vgl. auch Kap. II, Tz. 2.2.7).

Auf der 31. Sitzung vom 25. – 29. Oktober 2010 verabschiedete der Technische Ausschuss für den Zollwert den Kommentar 23.1³⁹⁹, der formell auf der 117. / 118. Sitzung des WCO-Rates vom 23. – 25. Juni 2011 angenommen wurde. Der Kommentar 23.1 trägt den Titel „Untersuchung der Definition «Begleitumstände des Kaufgeschäfts» nach Artikel 1 Abs. 2 Buchstabe a hinsichtlich der Verwendung von Verrechnungspreisstudien“. Er bezieht in den nachfolgenden Ziffern 8 und 9 allgemein Position zu der Frage, inwieweit eine Verrechnungspreisstudie, die vom Einführer für steuerliche Zwecke erstellt und vorgelegt wird, von der Zollverwaltung als Grundlage zur Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts verwendet werden kann:

397 Vgl. Einführende Bemerkungen nebst Studie des TCCV über die Entstehung seiner Verlautbarungen mit Informationen, Anleitungen und Richtlinien über die Bezeichnung und Anwendung dieser Verlautbarungen, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 2, Fach 3310, 1998, S. 3 f., insbes. Rz. 8, 9 und 14.

398 Vgl. Art. 31 Abs. 3 lit. a) WVK.

399 Verlautbarungen des TCCV, Teil B: Kommentar 23.1, S. 73 f., abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 2, Fach 3330, 2011 (Übersetzung in die deutsche Sprache: Guido Sticker).

8. Einerseits kann eine vom Einführer vorgelegte Verrechnungspreisstudie eine gute Informationsquelle sein, wenn sie relevante Informationen über die Begleitumstände des Kaufgeschäfts enthält. Andererseits könnte eine Verrechnungspreisstudie für die Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts nicht erheblich sein, da die im Übereinkommen beschriebenen Methoden zur Feststellung des Wertes der eingeführten Waren von den in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebenen Methoden erheblich abweichen.
9. Demzufolge sollte die Verwendung einer Verrechnungspreisstudie als mögliche Grundlage zur Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts von Fall zu Fall in Betracht gezogen werden. Im Ergebnis können also alle Informationen und Unterlagen, die von einem Einführer geliefert bzw. vorgelegt werden, zur Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts verwendet werden. Eine Verrechnungspreisstudie könnte eine solche Informationsquelle sein.

Dem Technischen Ausschuss für den Zollwert ist darin beizupflichten, dass eine Verrechnungspreisdokumentation auch aus zollwertrechtlicher Sicht eine „gute Informationsquelle“ sein kann (Ziff. 8 S. 1 des Kommentars 23.1).

Die OECD empfiehlt in ihrem BEPS-Abschlussbericht aus dem Jahr 2015 zum Aktionspunkt 13 „Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung“ einen dreistufigen Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation.⁴⁰⁰ Nachstehend werden die drei Berichte kurz erläutert, die nach dem Willen der OECD von nun an den Standard für die Verrechnungspreisdokumentation setzen⁴⁰¹:

400 Vgl. OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, OECD Publishing, Paris 2016, Ziff. 16 ff., abrufbar unter: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315385e.pdf?expires=1496047437&id=id&accname=guest&checksum=F518C14821B68836FB6BB8F05EBDA261> (Stand: 08.05.2018); die vorgenannten BEPS-Bestimmungen wurden in Kapitel V der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 integriert und werden dort unter Ziff. 5.16 ff. geführt.

401 Die OECD-Empfehlungen wurden in Deutschland mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20. Dezember 2016 umgesetzt (BGBl. I 2016, S. 3000). Bereits im Jahr 2006 haben der Rat und die im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der EU-Mitgliedstaaten einen Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD) beschlossen (ABl. Nr. C 176 vom 28. Juli 2006, S. 1), der auch bereits ein sog. „Master File“ und „Local File“ als Bestandteile der Verrechnungspreisdokumentation vorsah (vgl. Ziff. 1

- Stammdokumentation („Master File“):

Sie enthält eine Übersicht an Informationen, die für alle Mitglieder des multinationalen Konzerns relevant sind. Folgende Informationen sollen enthalten sein (vgl. Anhang I):

- Organisationsaufbau (z.B. grafische Darstellung der Rechts- und Eigentumsstruktur des multinationalen Konzerns)
- Beschreibung der Geschäftstätigkeit(en) des multinationalen Konzerns (z.B. Darstellung der wichtigen Faktoren für den Unternehmensgewinn)
- Immaterielle Werte des multinationalen Konzerns (z.B. Beschreibung der Gesamtstrategie des multinationalen Konzerns für F&E und Standorte der wichtigsten F&E-Einrichtungen)
- Konzerninterne Finanztätigkeiten (z.B. Identifizierung der multinationalen Konzernmitglieder mit zentraler Finanzierungsfunktion)
- Finanzlage und Steuerpositionen des multinationalen Konzerns (z.B. konsolidierter Jahresabschluss des multinationalen Konzerns für das betreffende Wirtschaftsjahr sowie Auflistung und Beschreibung steuerlicher Vorabzusagen)

Im Master File werden in der Regel konzerninterne Vereinbarungen erläutert, die für die gesamte Unternehmensgruppe von Bedeutung sind. Typischerweise sind das die konzerninternen Vereinbarungen, welche die größten Transaktionsvolumina ausweisen.

- Einzeldokumentation („Local File“):

Sie bezieht sich speziell auf wesentliche Geschäftsvorfälle des / der inländischen Konzernunternehmens. Folgende Informationen sollen enthalten sein (vgl. Anhang II):

- Inländisches Konzernunternehmen (z.B. Beschreibung der Managementstruktur, Geschäftstätigkeit und Geschäftsstrategie)
- Konzerninterne Geschäftsvorfälle (z.B. Betrag der geleisteten und erhaltenen konzerninternen Zahlungen für jede Art konzerninterner Geschäftsvorfälle, an denen das inländische Unternehmen beteiligt ist)

Anh. zur EU TPD). Die Verwendung der EU-Verrechnungspreisdokumentation war den multinationalen Konzernen jedoch freigestellt (vgl. Ziff. 10 S. 1 Anh. zur EU TPD).

- Finanzinformationen (z.B. jährliche Rechnungslegung und Jahresabschluss des inländischen Unternehmens für das betreffende Wirtschaftsjahr)

Im Local File werden die konzerninternen Vereinbarungen beschrieben, die für die lokalen Konzerngesellschaften eine Rolle spielen.

- Länderbezogener Bericht („Country-by-Country Report“):

Er enthält bestimmte Informationen hinsichtlich der weltweiten Verteilung der Einkünfte des multinationalen Konzerns und der von ihm entrichteten Steuern sowie bestimmte Indikatoren für die Orte wirtschaftlicher Tätigkeit innerhalb des multinationalen Konzerns.

Die Informationen, welche aus der Stammdokumentation und der Einzeldokumentation entnommen werden können, können die Begleitumstände des Kaufgeschäfts in den allermeisten Fällen deutlich erhellen. In Anhang II (Stammdokumentation⁴⁰²) und Anhang III (Einzeldokumentation⁴⁰³) finden sich die von der OECD herausgegebenen Muster für eine Stamm- und eine Einzeldokumentation. Zu jedem o.g. Themengebiet listet das OECD-Muster eine Reihe weiterer Unterpunkte zur möglichen inhaltlichen Ausgestaltung der jeweiligen Dokumentationsart auf.

Nahezu sämtliche Ausführungen in der Stamm- und Einzeldokumentation, die Produkte betreffen (z.B. aus Stammdokumentation: Beschreibung der Lieferkette für besonders umsatzstarke Produkte oder aus Einzeldokumentation: Informationen über die wichtigsten Konkurrenzunternehmen, Beschreibung der wesentlichen konzerninternen Geschäftsvorfälle etc.), haben beim Hinzukommen eines Drittlandbezugs automatisch auch zollwertrechtliche Relevanz mit Blick auf die Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts. Ebenso verhält es sich u.a. mit der Auflistung von Vereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen in Bezug auf immaterielle Werte (z.B. Lizenzvereinbarungen), die in die Einzeldokumentation und je nach Bedeutsamkeit für den gesamten Konzernverbund auch in die Stammdokumentation Eingang findet. Die Nutzung immaterieller Werte (z.B. Lizenzen oder geistige Beistellungen) kann beispielsweise unter bestimmten Voraussetzungen einen zollwertrechtlichen Hinzurechnungstatbestand erfüllen.

402 S. OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, a.a.O., Anhang I zu Kapitel V (ebda. in OECD-VPL 2017).

403 S. OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, a.a.O., Anhang II zu Kapitel V (ebda. in OECD-VPL 2017).

Der länderbezogene Bericht hat dagegen eine eher eingeschränkte zollwertrechtliche Aussagekraft, weshalb darauf verzichtet wurde, das diesbezügliche Musterformular mit in den Anhang der Arbeit aufzunehmen.⁴⁰⁴ Mittelbar zollwertrechtlich von Interesse könnte ggf. die Angabe der wichtigsten Geschäftstätigkeit(en) sein, der bzw. denen das Konzernunternehmen im jeweils betrachteten Steuerhoheitsgebiet nachgeht. Aus der Art der Geschäftstätigkeit (z.B. Einkauf, Beschaffung oder Vertrieb von Produkten) lässt sich aber nur herauslesen, ob generell Warentransaktionen stattgefunden haben könnten und ob dadurch ggf. zollwertrechtliche Tatbestände verwirklicht sein könnten. Die konkreten Informationen über die Warentransaktionen (z.B. Wertschöpfungsanalyse, Angaben zur Lieferkette, Warenbeschreibung und Preisbildung), das Funktions- und Risikoprofil und die ökonomische Analyse der Transaktionen (z.B. Begründung für die Wahl der angewandten Verrechnungspreismethode nebst Analyse der Angemessenheit der Gewinnmarge), die Aufschluss über den Preis einer zollwertpflichtigen Ware geben könnten, sind hingegen der Einzeldokumentation zu entnehmen.

Resümierend ist festzuhalten, dass der zollwertrechtliche Informationsgehalt der Verrechnungspreisdokumentation, insbesondere die Stamm- und Einzeldokumentation, in der weit überwiegenden Zahl der Fälle sehr hoch sein wird.

Dem Technischen Ausschuss für den Zollwert kann jedoch in der weiteren Verlaufbarung nicht gefolgt werden, dass eine Verrechnungspreisstudie für die Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts nicht erheblich sein könnte, da die im GZK beschriebenen Methoden zur Feststellung des Wertes der eingeführten Waren von den in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebenen Methoden erheblich abweichen (Ziff. 8 S. 2 des Kommentars 23.1).

Liegt dem zollwertrechtlich zu würdigenden Sachverhalt ein Kaufgeschäft zwischen verbundenen Vertragsparteien zugrunde, findet die Prüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zunächst ausschließlich im Rahmen der Transaktionswertmethode statt.

Solange der Zollwert nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden kann und etwaige Zweifel an einem angemeldeten Verrechnungspreis innerhalb der Transaktionswertmethode begründet oder widerlegt werden können, bleiben sämtliche Folgemethoden außer Betracht.

Eine zollwertrechtliche Unerheblichkeit von Verrechnungspreisstudien mit etwaigen Unterschieden beim Vergleich der GZK-Methoden mit den OECD-

404 S. OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, a.a.O., Anhang III zu Kapitel V (ebda. in OECD-VPL 2017).

Verrechnungspreismethoden zu begründen, entbehrt jeder Grundlage. Der Technische Ausschuss für den Zollwert erkennt, dass rechtsmethodische Unterschiede zwischen den GZK-Methoden und den OECD-Verrechnungspreismethoden unschädlich sind (vgl. Tz. 2.1.1.4, Tz. 2.1.2.4 sowie Tz. 2.1.3.4 dieses Kapitels). Indes bedarf es bei hinreichend konkreten Regeln zur Durchführung des Fremdvergleichs innerhalb der Transaktionswertmethode keines oder zumindest keines vorschnellen Folgemethodendurchlaufs im GZK. Die hinreichend konkreten Regeln zur Durchführung des Fremdvergleichs lassen sich im Wege der Auslegung herleiten. Es wird insoweit auf Kap. III dieser Arbeit (Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK) verwiesen. Warum der Technische Ausschuss für den Zollwert rechtsmethodische Unterschiede zwischen den GZK-Methoden und den OECD-Verrechnungspreismethoden als einen möglichen Ausschlussgrund für den zollwertrechtlichen Nutzen von Verrechnungspreisstudien ansieht, wenn doch zu Beginn der zollwertrechtlichen Prüfung anhand der Transaktionswertmethode noch gar nicht feststeht, ob ein Einstieg in die Prüfung der Folgemethoden oder ein kompletter Folgemethodendurchlauf im GZK überhaupt notwendig sein wird, bleibt völlig unklar. Die Eigenständigkeit jeder GZK-Methode, d.h. der Transaktionswert- und der Folgemethoden, geht durch die Gewinnung zusätzlicher transaktionsbezogener Hintergrundinformationen aus einer Verrechnungspreisdokumentation nicht verloren. Ebenso wenig bewirkt die informationelle Teilhabe der Zollverwaltung an steuerlichen Verrechnungspreisaufzeichnungen eine rechtliche Verknüpfung zwischen GZK- und OECD-Methoden, die eine Unerheblichkeit von Verrechnungspreisstudien für das Zollwertrecht allein aufgrund von vorhandenen Methodendivergenzen rechtfertigen könnte.

Zutreffend ist, dass eine Verrechnungspreisstudie in bestimmten Verbundenheitsfällen keinen erheblichen Einfluss auf die zollwertrechtliche Beurteilung des Verzollungsvorgangs haben muss. Ursächlich dafür wird aber wohl eher entweder das Nicht-In-Zweifel-Ziehen eines angemeldeten Preises seitens der Zollbehörde oder die inhaltlich spärliche Verrechnungspreisdokumentation der zollwertrechtlich relevanten Begleitumstände des Kaufgeschäfts seitens des Steuerpflichtigen sein.

Da der oben zitierte Satz 2 aus Ziff. 8 des Kommentars 23.1 optional und zurückhaltend formuliert ist⁴⁰⁵, steht es dem Rechtsanwender frei, bei Zweifeln am angemeldeten Zollwert stattdessen den Rat des Satzes 1 aus Ziff. 8 des Kommentars

405 Der englische Originaltext des Kommentars 23.1, Ziff. 8, S. 2, der Verlautbarungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert, a.a.O., lautet: "On the other hand, a transfer pricing study might not be relevant or adequate in examining the circumstances surrounding the sale because of the substantial and significant differences which exist between the

23.1 zu befolgen und eine Verrechnungspreisstudie grundsätzlich als nützliche Quelle für Informationen über die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu betrachten.

Die Ausführungen in Ziff. 9 des Kommentars 23.1 werden uneingeschränkt geteilt.

In der Diskussion um den zollwertrechtlich weithin unstreitigen Nutzen von Verrechnungspreisdokumentationen bleibt am Ende die Frage, ob es notwendig ist, die Analyse der Angemessenheit von Verrechnungspreisen auf Produktebene vorzunehmen. Schließlich können sich die Zollsätze von Produkt zu Produkt unterscheiden. An dieser Frage scheiden sich der Geister.

Manche Autoren befürworten generell eine „Ergänzung der Dokumentation um Zollaspekte“⁴⁰⁶, weil dadurch ein zusätzlicher Nutzen aus dem steuergesetzlichen Dokumentationsaufwand realisiert werden könne, bleiben aber konkretere Ausführungen schuldig.⁴⁰⁷

Andere Autoren weisen auf die berechtigte Sorge der Zollverwaltung hin, dass zwar das steuerliche Gesamtergebnis fremdvergleichskonform, der Preis einzelner Produkte aber gleichwohl mit Blick auf den jeweils anwendbaren Zollsatz manipuliert sein könne, um gezielt einen Einfuhrabgabenvorteil zu erlangen (vgl. Tz. 4.1 dieses Kapitels).⁴⁰⁸ Deswegen sei es für den Zollanmelder durchaus vorteilhaft, anhand einer gesonderten Verrechnungspreisdokumentation auf Produktebene nachzuweisen, dass der Maßstab für die Preissetzung der einzelnen Produkte der Fremdvergleichsgrundsatz und nicht der jeweils anwendbare Zollsatz war.⁴⁰⁹

In manchen Fällen dürfte es dennoch möglich sein, einen etwaigen Manipulationsvorwurf ohne eine gesonderte produkt(linien)bezogene Angemessenheitsanalyse der Verrechnungspreise zu entkräften (z.B. durch Aufzeigen der einheitli-

methods in the Agreement to determine the value of the imported goods and those of the OECD Transfer Pricing Guidelines.”

406 Kay Masorsky / Christian Schoppe / Björn Stumpf, Verrechnungspreis und Zollwert, Über das Spannungsfeld bei der Verwendung des Verrechnungspreises als Basis für den Zollwert, BB 2013, S. 279, 283.

407 Ebda.

408 Vgl. William M. Methenitis / Steve C. Wrappe, The Growing Need for Harmonization Of Transfer Pricing and Customs Valuation, Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 17, No. 8, 2008, p. 15.

409 Ebda.

chen Anwendung der Preissetzungsmethode über Produktlinien hinweg oder Darlegen weitgehender Übereinstimmung der Zollsätze von zollwertrelevanten Produkten).⁴¹⁰

Zum Nachweis der Angemessenheit des Verrechnungspreises, den ein im Drittland ansässiger Verkäufer von seinem verbundenen Käufer (hier zugleich Zollanmelder) verlangt, müsste der Letztgenannte der Zollverwaltung des Einfuhrlandes die Verrechnungspreisdokumentation seines Verkäufers übermitteln. Unter der Annahme, dass die Transaktionen zwischen Verkäufer und Käufer nicht Bestandteil einer Verrechnungspreisdokumentation sind, wäre der Zollanmelder somit auf Informationen angewiesen, die seinem Unternehmen nicht zwingend vorliegen werden. Die Beschaffung der entsprechenden Verrechnungspreisdokumentation von einem drittländischen Verkäufer kann sich mitunter auch im Konzernverbund aufgrund verschiedener konzerninterner Regelungen (z.B. Restriktionen für den Transfer steuer- bzw. betriebswirtschaftlich sensibler Daten an ausländische Behörden) oder anderweitiger konzerninterner Gründe schwierig oder nahezu aussichtslos gestalten.

Die Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen, in denen der zollrechtliche Einführer / Käufer das geprüfte Unternehmen ist, sollte demgegenüber weniger problematisch sein. Auch diese Verrechnungspreisdokumentation liefert der Zollverwaltung – selbst bei Anwendung einer Gewinnmethode – wertvolle Informationen zur zollwertrechtlichen Prüfung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Erlangt die Zollbehörde beispielsweise Kenntnis von fremdüblichen Gewinnmargen und den lokalen Verkaufspreisen des Zollanmelders beim Weiterverkauf der eingeführten Waren, könnte sie in der Lage sein, den Zollwert durch eine sog. Rückschluss-Verpreisung („work back pricing“⁴¹¹) unter Einsatz der Methode des deduktiven Wertes (vgl. Kap. I, Tz. 1.6.4.2.3) näherungsweise

410 Ebda.

411 Hiervon macht bereits die australische Zollverwaltung Gebrauch. Im Rahmen der Erläuterung der Prüfungsschritte zur Beantwortung der Frage, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat, führt sie in dem Kontext aus: “It may at first seem irrelevant to consider local factors as they appear to come into play only after the goods have been duty paid. However, several recent cases of «work back pricing» have come to notice. Under this system, the local firm determines what price the local market will bear; an export price is then constructed to take into account such expenses as shipping, duty, insurance, profit etc.” S. Australian Government, Department of Immigration and Border Protection, Instructions and Guidelines, Customs Valuation, File No: 2008/038154-01, September 2011, S. 119, abrufbar unter: <http://www.border.gov.au/AccessandAccountability/Documents/practice-statements/PS200901-ig-valuation.pdf#search=Valuation%20Instruction%20and%20Guideline> (Stand: 08.05.2018); vgl. ferner William M. Methenitis / Steve C. Wrappe, The Growing Need for Harmonization Of Transfer Pricing and Customs Valuation, a.a.O., p. 15.

zu ermitteln. Danach stünde fest, ob der zuvor als Zollwert angemeldete Verrechnungspreis den Fremdvergleichstest bestanden hat oder nicht.

Im Entfernteren aufkommende Bedenken, dass das umrissene Prüfverfahren der Rückschluss-Verpreisung gegen Art. 7 Abs. 2 lit. a) GZK verstoßen und insoweit bewertungsmethodisch untauglich sein könnte, sind vorliegend unbegründet. Nach Art. 7 Abs. 2 lit. a) GZK darf der Zollwert nicht den Verkaufspreis im Einfuhrland von Waren, die in diesem Land hergestellt wurden, zur Grundlage haben. Die Rückschluss-Verpreisung würde regelmäßig nicht im Rahmen der Schlussmethode des Art. 7 GZK durchgeführt werden sondern innerhalb der Transaktionswertmethode des Art. 1 GZK. Sollten begründete Zweifel der Zollbehörde doch zu einem (vorschnellen) ersten Folgemethodendurchlauf bis zum Anlangen in der Schlussmethode Anlass gegeben haben, bleibt die Rückschluss-Verpreisung unverändert zollwertrechtlich zulässig. Sie beginnt lediglich beim lokalen Verkaufspreis, endet aber durch Subtraktion der in Art. 5 Abs. 1 lit. a) i) – iv) GZK genannten Abzugsposten beim zollwertrelevanten Ausfuhrpreis, den der drittländische Verkäufer an seinen verbundenen Käufer im Einfuhrland verrechnet. Zudem würde es sich im o.g. Beispielsfall nicht um Waren handeln, die im Einfuhrland hergestellt wurden.

Die Frage, ob die Angemessenheit von Verrechnungspreisen auf Produktebene analysiert werden sollte, um den zollwertrechtlichen Nutzen von Verrechnungspreisdokumentationen zu erhöhen, ist nicht pauschal zu beantworten. Sie hängt zollwertrechtlich von der potentiell kritischen Transaktionszahl (z.B. an Produkten oder Produktgruppen mit überdurchschnittlich hohem Zollsatz), der Datenverfügbarkeit und dem Aufwand für die Erstellung einer gesonderten Produktpreisanalyse ab.

Wie exemplarisch aufgezeigt wurde, werden die meisten Verrechnungspreisdokumentationen – entweder nur von einem oder sogar von beiden Transaktionsbeteiligten – den Zollbehörden auch ohne produktspezifische Aufschlüsselung Informationen über die methodische Herangehensweise der Verrechnungspreisbestimmung liefern, mit denen zollwertrechtliche Erkenntnisse über die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes gewonnen werden können.

Die OECD hat in ihrem BEPS-Abschlussbericht zu Aktionspunkt 13 (Kapitel V OECD-VPL) genaue Vorgaben zur Verrechnungspreisdokumentation gemacht. Zumindest die OECD-Mitglieder, die ein DBA eingegangen sind oder eingehen werden, welches eine Regelung entsprechend Art. 9 Abs. 1 OECD-MA enthält, werden gem. Ziff. 1 S. 3 u. 4 OECD-MK zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA die OECD-VPL bzw. BEPS-Abschlussberichte bei der Auslegung einer solchen DBA-Regelung zu verbundenen Unternehmen zu beachten haben. Dazu gehören eben

auch die geschilderten Vorgaben zur Verrechnungspreisdokumentation. Da diese das Auslegungsergebnis einer völkerrechtlichen Norm sind, sollte sich die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts auf Informationen in dieser Verrechnungspreisdokumentation stützen, sofern die Durchführung des Fremdvergleichs im GZK nach dem Prinzip der systematischen Integration konkretisiert werden kann (vgl. Kap. III, Tz. 2.2.5).

3.3 Zollwertrechtlicher Nutzen konzerninterner Verrechnungspreisrichtlinien

Eine konzerninterne Verrechnungspreisrichtlinie⁴¹² stellt ein Regelwerk für Transaktionen innerhalb eines Konzerns dar, welches sich in erster Linie an die mit der Preisbildung betrauten Personen richtet. Sie kann aber auch für externe Leser (z.B. Betriebsprüfer) hilfreich sein. Die Beachtung der Verrechnungspreisrichtlinie soll die Einhaltung des Fremdverhaltensgrundsatzes und die einheitliche Behandlung vergleichbarer Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit der Festlegung der Verrechnungspreise sicherstellen. Sie fungiert damit als Arbeitshilfe und Kontrollsystem innerhalb eines Konzerns.

Wie jede unternehmensinterne Anweisung kann sich auch jede Verrechnungspreisrichtlinie vom Aufbau und Inhalt unterscheiden. Im Wesentlichen beleuchtet sie den Wertschöpfungsprozess sowie die Funktions- und Risikoverteilung einzelner Geschäftseinheiten im Konzern. Anhand der Funktions- und Risikoverteilung auf jeder Wertschöpfungsstufe kann in der Verrechnungspreisrichtlinie schließlich eine Klassifizierung bzw. Charakterisierung der Konzerngesellschaften (z.B. Strategieträger oder Routineunternehmen) vorgenommen werden.⁴¹³ Darauf aufbauend soll die Verrechnungspreisrichtlinie den Preisbildungsverantwortlichen der Konzerngesellschaften regelmäßig die Wahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode (vgl. Tz. 2 dieses Kapitels) erleichtern.

Im Rahmen der Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts geht es der Zollbehörde vor allem darum zu verstehen, wie ein fraglicher Verrechnungspreis zustande gekommen ist. Verbundene Unternehmen, die sich bei der Verrechnungspreisbildung an den Vorgaben einer konzerninternen Verrechnungspreisrichtlinie orientiert haben, verschaffen sich im Zweifel gegenüber der Zollbehörde eine günstigere Ausgangslage, wenn sie dieser Einblicke in die Praxis der

412 Die Ausführungen in diesem Kapitel beruhen auf praktischen Erfahrungen des Verfassers, die in der Zusammenarbeit mit der Transferpreisabteilung einer international tätigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gesammelt werden konnten.

413 Näheres zur Unternehmenscharakterisierung kann Tz. 3.6.2 dieses Kapitels entnommen werden.

Verrechnungspreisbildung auf Grundlage einer bestehenden Verrechnungspreisrichtlinie gewähren. Dadurch kommt der Zollwertanmelder nicht nur seiner Mitwirkungspflicht in Bezug auf die Beantwortung kritischer Nachfragen seitens der Zollverwaltung zu einer zollwertrechtlich relevanten Verrechnungspreisermittlung nach. Er kann darüber hinaus der Zollbehörde ohne Mehraufwand aufzeigen, dass die Verrechnungspreise nicht willkürlich sondern infolge der methodischen Ableitung einer substantiierten Funktions- und Risikoanalyse gebildet worden sind.

Mittels einer konzerninternen Verrechnungspreisrichtlinie können der Zollbehörde somit die Hintergründe des Preissetzungsprozesses und mithin die Begleitumstände des Kaufgeschäfts i.S.d. Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 2 GZK näher gebracht werden.

Auch wenn eine völkerrechtliche Vereinbarung (z.B. DBA) und deren entsprechende Auslegungshilfen (z.B. OECD-VPL oder BEPS-Abschlussberichte) nicht explizit die formelle Aufstellung einer konzerninternen Verrechnungspreisrichtlinie fordern, rühren die in ihr enthaltenen Anweisungen zur Verrechnungspreisbildung doch nicht selten aus einer völkerrechtlichen Vereinbarung (z.B. DBA) und deren entsprechenden Auslegungshilfen (z.B. OECD-VPL oder BEPS-Abschlussberichte) her. Indirekt kann eine Verrechnungspreisrichtlinie damit gleichsam ein Ausfluss aus dem Prinzip der systematischen Integration sein. Sie verdient insoweit Beachtung bei der zollwertrechtlichen Prüfung der Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen.

3.4 Zollwertrechtlicher Nutzen verbindlicher Vorabzusagen (APAs)

Wünscht ein Steuerpflichtiger vor der Abwicklung konzerninterner Geschäftsvorfälle in bestimmten Verrechnungspreisfragen Klarheit und damit Rechtssicherheit, steht ihm auf Antrag das Instrument einer verbindlichen Vorabzusage (Advance Pricing Agreement, abgekürzt: APA) zur Verfügung. Eine APA ist eine Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen, einem oder mehreren verbundenen Unternehmen und einer oder mehrerer Steuerverwaltungen. Sie beinhaltet einen Kriterienkatalog (z.B. zur Verrechnungspreismethode, zu Vergleichswerten und etwaigen angemessenen Anpassungen, kritischen Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), mit dessen Hilfe die Verrechnungspreise für fragliche Geschäftsvorfälle über einen festen Zeitraum hinweg ermittelt werden.⁴¹⁴ Je zuverlässiger die Prognose in einer APA ist, desto genauer kann ein Verrechnungspreis

414 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. IV, Ziff. 4.134.

vorausbestimmt werden.⁴¹⁵ Die Zuverlässigkeit von Prognosen erfordert die Festlegung geeigneter sog. kritischer Annahmen („Critical Assumptions“). Solange die Geschäftsbeziehungen der verbundenen Parteien den Critical Assumptions entsprechen, gilt die APA. Die Critical Assumptions stellen demnach die Gültigkeitsbedingungen und die Vertragsgrundlage einer APA dar.⁴¹⁶

Zu den Gültigkeitsbedingungen⁴¹⁷ können gehören:

- a) gleich bleibende Beteiligungsverhältnisse;
- b) gleich bleibende Verhältnisse bezüglich Marktbedingungen, Marktanteil, Geschäftsvolumen, Verkaufspreise (z.B. keine einschneidenden Änderungen wegen neuer Technologien), jeweils unter Vorgabe eines Rahmens;
- c) gleich bleibende Verhältnisse z.B. im Hinblick auf Aufsichtsrecht, Zölle, Import- und Exportbeschränkungen, internationalen Zahlungsverkehr;
- d) gleich bleibende Funktions- und Risikoverteilung und Kapitalstruktur, gleich bleibendes Geschäftsmodell;
- e) gleich bleibende Verhältnisse bezüglich Währungskursen und Zinssätzen;
- f) Durchführung der Besteuerung entsprechend dem APA im anderen Staat;
- g) keine wesentlichen Änderungen der steuerlichen Rahmenbedingungen im anderen Staat;
- h) Verrechnungspreiskorrekturen eines am APA nicht beteiligten Drittstaates, die Auswirkungen auf das APA haben.

Ein Steuerpflichtiger kann sämtliche Verrechnungspreisfragen in einem APA behandeln oder den Antrag auf eine APA auf konkrete verbundene Unternehmen und konzerninterne Geschäftsvorfälle beschränken.⁴¹⁸ Eine APA gilt regelmäßig für künftige Jahre und Geschäftsvorfälle. Ihre tatsächlichen Bedingungen hängen von der Branche, den Produkten oder den Geschäftsvorfällen ab.⁴¹⁹ Hält sich der

415 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. IV, Ziff. 4.135 ff.

416 Vgl. hierzu das deutsche BMF-Schreiben betr. Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs), a.a.O., Ziff. 3.7.

417 Ebda.

418 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. IV, Ziff. 4.147.

419 Ebda.

Steuerpflichtige an die Gültigkeitsbedingungen der APA, werden die Steuerverwaltungen den verbundenen Unternehmen in ihrem jeweiligen Staat bestätigen, keine Verrechnungspreisberichtigung vorzunehmen.⁴²⁰ Ändern sich die Geschäftsvorfälle (z.B. Eigenfertigung zuvor zugekaufter Produktkomponenten, wesentliche Änderung des Produktsortiments) oder Wirtschaftsbedingungen (z.B. erhebliche Wechselkursänderungen) in Zukunft erheblich, sehen APA zumeist eine Klausel zur Revision oder Kündigung der Vereinbarung für künftige Jahre vor.⁴²¹

APA sind abkommensrechtlich von Art. 25 Abs. 3 OECD-MA erfasst.⁴²²

Wird für einen Geschäftsvorfall von zollwertrechtlicher Relevanz (z.B. Einkauf des Produktes X vom verbundenen Unternehmen Y im Drittland Z) eine APA beantragt und erteilt, kann eine solche ausgehandelte Vereinbarung auch Aufschluss über die Begleitumstände des Kaufgeschäfts i.S.d. Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 2 GZK geben. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf die Begründung der Wahl der Verrechnungspreismethode, ihrer Anwendungsmodalitäten und der übrigen Gültigkeitsbedingungen, die sich auf den gezahlten oder zu zahlenden Preis auswirken können (z.B. Marktbedingungen, Marktanteil, Geschäftsvolumen, Funktions- und Risikoverteilung, Wechselkursschwankungen).

Der Zollbehörde wird bei anfänglichen Zweifeln am angemeldeten Preis die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts deutlich erleichtert werden, wenn der Zollbeteiligte ihr eine APA vorlegt, aus der hervorgeht, dass ein Verrechnungspreis für einen zollwertrechtlich relevanten Geschäftsvorfall von der Steuerverwaltung des Einfuhrlandes verbindlich anerkannt wurde. Sind die Gültigkeitsbedingungen der APA eingehalten und mit Blick auf den konkret betroffenen Einfuhrfall hinreichend bestimmt, würde die Zollverwaltung dem Prinzip der systematischen Integration nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK (vgl. Kap. III, Tz. 2.2) am ehesten Rechnung tragen, wenn sie dem Inhalt jener völkerrechtlich verbürgten Vereinbarung über die vorherige Verrechnungspreisfestlegung ihrerseits Beachtung schenkt. Auf diese Weise können zollwertrechtliche Zweifel am angemeldeten Preis sicherlich in einer Vielzahl von Fällen bereits im Keim erstickt werden.

Wenn es die rechtlichen und / oder tatsächlichen Möglichkeiten eines Landes erlauben, dass der Antragsteller einer APA in die Verhandlungen über die Angemessenheit von Verrechnungspreisen zugleich die Zollbehörde einbinden darf,

420 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. IV, Ziff. 4.146.

421 Ebda.

422 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. IV, Ziff. 4.150.

leiten sich aus der steuer- und zollbehördlich koordinierten verbindlichen Vorabzusage wertvolle Synergieeffekte ab. Es könnte die Formel oder Methodologie für eine nachträgliche Preisanpassung im Vorfeld mit der Zollbehörde abgestimmt werden, um im Falle einer Preisherabsetzung eine Erstattung überzahlter Zölle gewährt zu bekommen.⁴²³ Ein solches Vorgehen verschafft dem Antragsteller Rechtssicherheit in Bezug auf die Anerkennung des Zollwertes bei späteren Einfuhren und ggf. nachträglichen Preisanpassungen (vgl. Tz. 5 dieses Kapitels).

3.5 Zollwertrechtlicher Nutzen anderer geeigneter Unterlagen

Legt der Zollwertanmelder andere als die in den Tz. 3.2 bis 3.4 dieses Kapitels beschriebenen Unterlagen vor, die geeignet sind, die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu eruieren, wird die Zollbehörde sie entsprechend würdigen müssen. So könnte etwa die Korrespondenz über konzernintern geführte Preisverhandlungen auf der Grundlage von fremdvergleichsadäquaten Preislisten in Betracht zu ziehen sein.

3.6 Vergleichbarkeitsmerkmale zur Abgrenzung von Transaktionen

Am Beginn einer jeden Vergleichbarkeitsanalyse, die im Mittelpunkt der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes steht, sind die Bedingungen der Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen mit den Bedingungen bei Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen zu vergleichen.⁴²⁴ Daher müssen zunächst die kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen sowie die Bedingungen und wirtschaftlich relevanten Umstände, die für diese Beziehungen gelten, identifiziert werden.⁴²⁵ Dies zielt darauf ab, Transaktionen mithilfe bestimmter Vergleichbarkeitsmerkmale exakt voneinander abzugrenzen.⁴²⁶ Letztlich dürfen nämlich nur solche Transaktionen zwischen verbundenen und unabhängigen Unternehmen miteinander verglichen werden, denen – erforderlichenfalls nach Vornahme entsprechender Anpassungen –

423 Vgl. Douglas Zuvich / Luis Abad / George Zaharatos, Enhancing Compliance through Customs and Tax Coordination, TTE 2010, pp. 41 et. seq., die in dem Zusammenhang auf US CBP, HQ Ruling 546979, 30. August 2000 und US CBP HQ Ruling 548233, 7. November 2003, beide abrufbar in CROSS unter: <https://rulings.cbp.gov/home> (Stand: 08.05.2018), verweisen.

424 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.33 (ebda. in OECD-VPL 2017).

425 Ebda.

426 Ebda.

vergleichbare Bedingungen und vergleichbare wirtschaftlich relevante Umstände zugrunde liegen.⁴²⁷

Die Vergleichbarkeitsmerkmale zur Abgrenzung einer Transaktion können weitgehend wie folgt kategorisiert werden⁴²⁸:

- die Vertragsbedingungen der Transaktion;
- die von jeder Vertragspartei der Transaktion ausgeübten Funktionen unter Berücksichtigung des eingesetzten Kapitals und der übernommenen Risiken einschließlich
 - des Beitrags dieser Funktionen zur weiteren Wertschöpfung innerhalb der Konzerngruppe, denen die Vertragsparteien angehören,
 - der Begleitumstände der Transaktion und
 - der Industriepraktiken;
- die Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder der erbrachten Dienstleistungen;
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und des Marktes, in welchem die Beteiligten agieren sowie
- die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien.

Um eine fundierte Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts i.S.v. Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 2 GZK durchzuführen, bedarf es der genauen Abgrenzung einer fraglichen Transaktion unter verbundenen Kaufvertragsparteien mit Rücksicht auf die aufgeführten Vergleichbarkeitsmerkmale. Erst die Charakterisierung der fraglichen Transaktion anhand dieser Merkmale vermittelt einem sachverständigen Dritten (z.B. Zollprüfer) die nötigen wirtschaftlichen Zusammenhänge des Kaufgeschäfts und ermöglicht die Vergleichbarkeit mit einem gleichen Transaktionstypen zwischen unabhängigen Kontrahenten. Der widerspruchsfreie Fremdvergleichstest setzt in der Steuer- und Zollverwaltung gleichermaßen voraus, nur gleiche Sachverhalte miteinander zu vergleichen.

Die vorstehenden Merkmale können zur Gänze als Begleitumstände des Kaufgeschäfts i.S.v. Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 2 GZK qualifiziert werden. Sie weisen im englischsprachigen Originaltext des BEPS-Abschlussberichts der OECD zu den

427 Ebda.

428 S. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.36 (ebda. in OECD-VPL 2017).

Aktionspunkten 8-10, Ziff. 1.36⁴²⁹, teilweise bereits Parallelen zum zollwertrechtlichen Sprachgebrauch im GZK auf. Gem. o.g. OECD-Fundstelle werden die zu untersuchenden „Begleitumstände der Transaktion“ mit „circumstances surrounding the transaction“ und gem. Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 2 GZK mit „circumstances surrounding the sale“ umschrieben; bei der Preisbildung zu berücksichtigende „Industriepraktiken“ werden als „industry practices“ gem. o.g. OECD-Fundstelle und als „practices of the industry in question“ gem. der Erl. Anm. 3 S. 4 zu Art. 1 Abs. 2 GZK bezeichnet; die für Vergleichszwecke (z.B. Ermittlung von Vergleichswerten) bedeutsamen „Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter“ sind sowohl in der o.g. OECD-Fundstelle („characteristics of property transferred“) als auch in Art. 1 Abs. 2 lit. b) i. V. m. Art. 15 Abs. 2 lit. a) oder b) GZK („characteristics [of identical or similar goods]“) Prüfungsgegenstand im Hinblick auf die Abgrenzung der verbundenen Transaktion und die Durchführung des Fremdvergleichs.

Worauf bei den einzelnen Vergleichbarkeitsmerkmalen zu achten ist, wird nachfolgend zusammengefasst.

3.6.1 Vertragsbedingungen der Transaktion

Nicht nur fremde Dritte sondern auch verbundene Vertragsparteien legen ihre Absichten zur Zeit des Vertragsschlusses bezüglich Verantwortlichkeiten, Rechten und Pflichten, der Übernahme von Risiken und Preisvereinbarungen regelmäßig in einem schriftlichen Vertrag nieder.⁴³⁰ Die Bedingungen eines solchen Vertrages sind aber meistens nicht ausreichend, um die kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen in der gebotenen Tiefe zu ergründen.⁴³¹ Daher stellen die Vertragsbedingungen nur einen Aspekt bei der Charakterisierung einer verbundenen Transaktion dar.

Ferner wäre zu hinterfragen, ob das tatsächliche Verhalten der Vertragsparteien in den Vertragsbedingungen in hinreichendem Maße Niederschlag gefunden hat.⁴³²

Bei Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen stellt der in einer freien Marktwirtschaft zwingend vorhandene Interessengegensatz sicher, dass

429 Ebda. in OECD-VPL 2017.

430 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.42 (ebda. in OECD-VPL 2017).

431 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.43 (ebda. in OECD-VPL 2017).

432 Vgl. die Beispiele in OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.44 und 1.48 (ebda. in OECD-VPL 2017).

- die Vertragsbedingungen die Interessen beider Vertragsparteien widerspiegeln,
- die Vertragsparteien üblicherweise gegenseitig die Vertragsbedingungen einzuhalten suchen und
- Vertragsbedingungen im Allgemeinen nur dann nicht beachtet oder angepasst werden, wenn dies im Interesse beider Vertragsparteien ist.⁴³³

Mangels eines zwingenden Interessengegensatzes innerhalb von Konzerngesellschaften kann das tatsächliche Verhalten der Beteiligten von den vereinbarten Vertragsbedingungen abweichen oder sie nur unzureichend wiedergeben.⁴³⁴ Daher ist es notwendig, stets das tatsächliche Verhalten der Vertragsparteien vor allem mit Blick auf die bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse zu ermitteln.⁴³⁵

3.6.2 Funktions- und Risikoanalyse

Eine Funktionsanalyse bezweckt die Identifizierung der wirtschaftlich bedeutenden Aktivitäten und der übernommenen Verantwortlichkeiten, der eingesetzten Vermögenswerte und der eingegangenen Risiken der Transaktionsbeteiligten. Vom Standpunkt der Bewertung einer Transaktion ist eine solche Funktionsanalyse wichtig, weil durch sie verständlich wird, wie

- Werte innerhalb der gesamten Konzerngruppe geschaffen werden,
- die von den verbundenen Unternehmen ausgeübten Funktionen mit den übrigen Funktionen der Konzerngruppe verflochten sind (Interdependenzen) und
- die verbundenen Unternehmen zu dieser Wertschöpfung beitragen.⁴³⁶

Die Übernahme von Risiken kann sich signifikant auf die Preisbildung einer Transaktion auswirken. Zu jeder Funktionsanalyse gehört daher auch eine Risikoanalyse hinsichtlich der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen.⁴³⁷ Für die Risikoanalyse sieht der OECD-

433 S. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.46 (ebda. in OECD-VPL 2017).

434 Ebda.

435 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.47 ff. (ebda. in OECD-VPL 2017).

436 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.51 (ebda. in OECD-VPL 2017).

437 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.56 (ebda. in OECD-VPL 2017).

Abschlussbericht zu den BEPS-Aktionspunkten 8-10 in den Ziff. 1.60 und 1.71 ff.⁴³⁸ die folgenden sechs Prüfungsschritte vor:

1. Identifizierung wirtschaftlich bedeutender Risiken besonderer Art
2. Vertragliche Risikoübernahme
3. Funktionsanalyse im Verhältnis zum Risiko
4. Auswertung der Prüfungsschritte 1 – 3
5. Zuordnung des jeweiligen Risikos
6. Preisbildung der Transaktion unter Berücksichtigung des Ergebnisses der Risikozuordnung

In Anbetracht der ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerte bemisst sich der Vergütungsschlüssel der Transaktionsteilnehmer. Die Funktions- und Risikoanalyse liefert zudem Erkenntnisse, welche Verrechnungspreismethode im vorliegenden Fall am besten geeignet ist. Die Verrechnungspreismethode begründet wiederum die geschäftsvorfallbezogene Preisfestlegung.

Da die Preisfestlegung von Bedingungen ausgeht, die unabhängige Dritte in einem gleichen oder ähnlichen Geschäftsvorfall wie der Steuer- bzw. Zollpflichtige vereinbart hätten, ist eine Unternehmenscharakterisierung regelmäßig unverzichtbar. Sie verdeutlicht, welches der transaktionsbeteiligten Unternehmen eher Routinefunktionen ausübt oder das wesentliche Unternehmensrisiko trägt.⁴³⁹

Als Routinefunktionen werden beispielsweise konzerninterne einfache Produktionsfunktionen angesehen, die ohne weiteres durch fremde Dritte (Lohn- oder Auftragsfertiger) erbracht werden könnten, oder einfache Vertriebsfunktionen. Unternehmen mit Routinefunktionen („Routineunternehmen“) tragen nur geringe Risiken und setzen nur in geringem Umfang eigene immaterielle Wirtschaftsgüter ein. Sie erzielen im Normalfall geringe aber relativ stabile Gewinne.⁴⁴⁰

Unternehmen, die das wesentliche Unternehmensrisiko tragen, verfügen über die wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter und üben die für

438 Ebda. in OECD-VPL 2017.

439 Vgl. BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), 12. April 2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, S. 570, Tz. 3.4.10.2.

440 Vgl. deutsche Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005, a.a.O., Tz. 3.4.10.2, lit. a).

den Unternehmenserfolg entscheidenden Funktionen aus. Sie werden als „Strategieträger“ oder „Entrepreneur“ bezeichnet. Ihnen steht regelmäßig das betreffende Konzernergebnis als Residualgröße zu, nachdem die Funktionen anderer verbundener Unternehmen abgegolten wurden.⁴⁴¹

Können Unternehmen weder dem Typus des Routineunternehmens noch dem Typus des Strategieträgers zugeordnet werden, stuft das deutsche Steuerrecht sie als sog. „Mittelunternehmen“ ein.⁴⁴² Diese dürfen ihre Verrechnungspreise und ihren Gewinn aufgrund von Planrechnungen bestimmen, sofern keine Fremdpreise für die jeweiligen Geschäftsvorfälle des Mittelunternehmens ermittelbar sind.⁴⁴³

Die Begleitumstände der Transaktion und Industriepraktiken spielen wie im Zollwertrecht auch in der Funktions- und Risikoanalyse eine wichtige Rolle im Zusammenhang mit der Sachverhaltsaufnahme und der Ergründung des fremdüblichen Preisbildungsmechanismus'. Zollwertrechtliche Zweifel an der Fremdvergleichskonformität des angemeldeten Verrechnungspreises erfordern einen Einstieg der Zollverwaltung in die Materie der Preisbildung bzw. Vergütung für eine Transaktion. Hierfür leistet eine Funktions- und Risikoanalyse als wesentlicher Bestandteil einer Verrechnungspreisdokumentation (vgl. Tz. 3.2 dieses Kapitels i. V. m. den Anhängen I und II) fundamentale Aufklärungsarbeit. Bereits auf der ersten gemeinsamen Konferenz von WCO und OECD im Jahr 2006 wurde daher angeregt, dass die Zollverwaltung vor allem die in den OECD-VPL verkörperte Funktionsanalyse bei der Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat, beachtet.⁴⁴⁴

441 Vgl. deutsche Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005, a.a.O., Tz. 3.4.10.2, lit. b).

442 Die Kategorie „Mittelunternehmen“ ist eine Besonderheit der deutschen Verrechnungspreisregeln. Weder die OECD-VPL noch die Verrechnungspreisregeln anderer Industriestaaten berufen sich auf diese Kategorisierung; vgl. hierzu Stephan Rasch / Frederik Rettinger, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BB 2007, S. 353, 354 ff.. In der Literatur werden „Mittelunternehmen“ mitunter auch als „vollausgestattete Funktionsgesellschaften“ (vgl. Oliver Wehnert u.a., Dokumentation von Verrechnungspreislisten: Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze – Verfahren (Teil I), IStR 2005, S. 714, 717 f.) oder „Hybrid-Einheiten“ bezeichnet (vgl. Markus Brem / Thomas Tucha, Aus dem Controlling heraus zu angemessenen Verrechnungspreisen: Reporting, Analyse und Monitoring, DStR 2008, S. 2332, 2335 f.).

443 Vgl. deutsche Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005, a.a.O., Tz. 3.4.10.2, lit. c).

444 Vgl. Liu Ping, Transfer Pricing and Customs Valuation: Exploring Convergence, Global Trade and Customs Journal 2007, p. 117, 119.

3.6.3 Eigenschaften der Wirtschaftsgüter ⁴⁴⁵

Unterschiede in speziellen Eigenschaften von Wirtschaftsgütern gehen im freien Markt oft mit Unterschieden in ihrem Wert einher.⁴⁴⁶ Daher ist es zur Abgrenzung der fraglichen Transaktion und sachgerechten Vergleichbarkeit mit unabhängigen Transaktionen nützlich, die produktbezogenen Eigenschaften abzugleichen.⁴⁴⁷ Folgende wichtige Eigenschaften dürften zu beachten sein⁴⁴⁸:

- bei der Übertragung körperlicher Güter (Waren):
 - physische Eigenschaften, Qualität, Zuverlässigkeit, Verfügbarkeit und Liefermenge.
- bei der Übertragung immaterieller Güter (z.B. Rechte):
 - Art der Transaktion (z.B. Lizenzierung oder Verkauf), Art des Gutes (z.B. Patent, Markenzeichen oder Fachwissen / Know-how), Dauer und Art des Schutzes sowie voraussichtlicher Nutzen durch den Gebrauch des Gutes.

In Abhängigkeit von der Verrechnungspreismethode fällt die Vergleichbarkeit dieser produktbezogenen Eigenschaften mehr oder weniger ins Gewicht.⁴⁴⁹ Während die Preisvergleichsmethode bei der Durchführung des Fremdvergleichs besonderen Wert auf die Vergleichbarkeit der produktbezogenen Eigenschaften legt (vgl. Tz. 2.1.1.1 dieses Kapitels), gewichten andere Verrechnungspreismethoden eine Übereinstimmung von Funktionen höher als eine Übereinstimmung von Produkteigenschaften (vgl. u.a. die Gewinnmethoden nach OECD-VPL in Tz. 2.2 dieses Kapitels). Das bedeutet jedoch nicht, dass Produktunterschiede in einigen Verrechnungspreismethoden völlig vernachlässigt werden.⁴⁵⁰ Sie sind schon deshalb bei der Charakterisierung einer verbundenen Transaktion immer mit zu berücksichtigen, weil Produktunterschiede mitunter Unterschiede in ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerten des untersuchten Unternehmens nach sich ziehen können.⁴⁵¹

⁴⁴⁵ Da erbrachte Dienstleistungen zollwertrechtlich nicht relevant sind, wird in diesem Teilkapitel nur auf die „Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter“ Bezug genommen.

⁴⁴⁶ Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.107 (ebda. in OECD-VPL 2017).

⁴⁴⁷ Ebda.

⁴⁴⁸ Ebda.

⁴⁴⁹ Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.108 (ebda. in OECD-VPL 2017).

⁴⁵⁰ Ebda.

⁴⁵¹ Ebda.

Angesichts des zollwertrechtlichen Vorrangs der Transaktionswertmethode ist ein angemeldeter Verrechnungspreis im Zweifel zunächst in den Grenzen des Art. 1 GZK i. V. m. den dazugehörigen Erläuternden Anmerkungen im Hinblick auf die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu prüfen. Sofern das Prinzip der systematischen Integration im betreffenden Einfuhrfall anwendbar ist (siehe hierzu Kap. III, Tz. 2.2.5), taugen grundsätzlich sämtliche Verrechnungspreismethoden für die Durchführung des Fremdvergleichs. Gewichten einige Verrechnungspreismethoden Geschäftsfunktionen stärker als Produkteigenschaften, können sich diese Verrechnungspreismethoden dennoch für Zwecke des Fremdvergleichstests i.S.d. Erl. Anm. 3 S. 3 zu Art. 1 Abs. 2 GZK eignen. Verbundene Unternehmen versetzen sich bekanntlich in Anwendung sämtlicher OECD-Verrechnungspreismethoden hinsichtlich der Preisbildung in die Lage von Kaufvertragsparteien, die voneinander kaufen oder aneinander verkaufen, als wenn sie nicht miteinander verbunden wären. Dieser Nachweisführung dient die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts bei Zweifeln an der Unbeeinflusstheit des angemeldeten Verrechnungspreises.

3.6.4 Wirtschaftliche Verhältnisse

Unterschiedliche Märkte bedingen häufig unterschiedliche Fremdvergleichspreise. Diese Feststellung lässt sich sogar bei Transaktionen über die gleichen Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen beobachten.⁴⁵² Es ist daher essentiell, zwischen einer verbundenen und einer unabhängigen Transaktion ein Vergleichbarkeitsmoment in Bezug auf die relevanten Märkte herzustellen. Die wirtschaftlichen Verhältnisse, welche nach Ansicht der OECD⁴⁵³ für die Vergleichbarkeit von Märkten ausschlaggebend sein dürften, umfassen:

- die geografische Lage des Marktes;
- die Größe des Marktes;
- das Ausmaß des Wettbewerbs in den Märkten und die relativen Wettbewerbsfähigkeiten von Käufer und Verkäufer;
- die Verfügbarkeit (mit daraus erwachsendem Risiko) von Substitutionsgütern;
- die Angebots- und Nachfrageniveaus im kompletten Markt und ggf. in bestimmten Regionen;

452 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.110 (ebda. in OECD-VPL 2017).

453 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.110 ff. (ebda. in OECD-VPL 2017).

- die Kaufkraft der Verbraucher;
- die Art und das Ausmaß staatlicher Marktregulierung;
- die Produktionskosten einschließlich der Kosten für Grundstücke, Arbeit und Kapital;
- die Transportkosten;
- die Marktstufe (z.B. Einzelhandel oder Großhandel);
- das Datum und die Zeit der Transaktionen
- den Wirtschafts-, Konjunktur- und Produktzyklus usw..

In Ansehung der Sachlage des jeweiligen Einzelfalls ist zu beurteilen, ob Unterschiede in den wirtschaftlichen Verhältnissen wesentliche Preisauswirkungen haben und ob hinreichend genaue Anpassungen zur Eliminierung der Auswirkungen solcher Unterschiede möglich sind.⁴⁵⁴

Sind die wirtschaftlichen Verhältnisse bei gleichartigen verbundenen Transaktionen in mehreren Ländern angemessen homogen, kann sich die Konzerngruppe auf eine länderübergreifende Vergleichbarkeitsanalyse stützen.⁴⁵⁵

Die Bedeutung der wirtschaftlichen Verhältnisse spielt im zollwertrechtlichen Fremdvergleich eine ebenso große Rolle wie im transferpreisrechtlichen Fremdvergleich. Eine unzulängliche Betrachtung der wirtschaftlichen Verhältnisse könnte den Fremdvergleich zumindest teilweise ins Leere laufen lassen, wenn der angenommene Sachverhalt nicht sämtliche preisbeeinflussenden Faktoren berücksichtigt hat.

Wie zuvor ausgeführt, können verschiedene wirtschaftliche Verhältnisse in einer verbundenen und einer unabhängigen Transaktion ursächlich für Preisunterschiede sein. Es wäre daher zollwertrechtlich schlechterdings zu kurzfristig, sich bei der Überprüfung eines angemeldeten Verrechnungspreises im Wesentlichen nur auf die Vergleichbarkeit der Produkteigenschaften zu fokussieren. Will der Fremdvergleich vor der Steuer- und Zollverwaltung bestehen, gebührt den wirtschaftlichen Verhältnisse für die preisliche Vergleichbarkeit der verbundenen mit einer unabhängigen Transaktion mithin angemessene Beachtung. Die Begleitumstände des Kaufgeschäfts i.S.v. Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 2 GZK sind somit in jedem Fall mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse zu untersuchen.

⁴⁵⁴ Ebda.

⁴⁵⁵ Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.113 (ebda. in OECD-VPL 2017).

3.6.5 Geschäftsstrategien

Geschäftsstrategien müssen bei der Abgrenzung einer Transaktion und Bestimmung der Vergleichbarkeit gleichsam berücksichtigt werden. Folgende unternehmerische Aspekte sind nach Ansicht der OECD⁴⁵⁶ in Betracht zu ziehen:

- Innovation und neue Produktentwicklung;
- Diversifikationsgrad;
- Risikovermeidung;
- Bewertung politischer Veränderungen;
- Einfluss bestehender und geplanter Arbeitsgesetze;
- Dauer der Vereinbarungen und
- andere den täglichen Geschäftsbetrieb betreffende Faktoren.

Markterschließungsprogramme können auch Teil einer Geschäftsstrategie sein. Ist ein Steuer- oder Zollpflichtiger gerade bestrebt, einen Markt zu erschließen oder seinen Marktanteil auszubauen, wäre ein vorübergehend niedrigerer Preis gegenüber vergleichbaren Produkten auf demselben Markt denkbar.⁴⁵⁷ Eine weitere Konsequenz könnten vorübergehend höhere Kosten (z.B. Anlauf- oder Marketingkosten) sein. Beide Optionen würden die Gewinne vorübergehend schmälern.⁴⁵⁸

Da sich mit einem solchen Marktverhalten regelmäßig auch fremde Dritte identifizieren, können die anfänglichen negativen Auswirkungen (z.B. auf den Preis oder Gewinn) einer plausiblen Geschäftsstrategie unter bestimmten Voraussetzungen als fremdüblich angesehen werden. Besonders kritisch wird diesbezüglich einerseits zu prüfen sein, ob das tatsächliche Verhalten der Beteiligten mit der angeblich verfolgten Geschäftsstrategie im Einklang steht.⁴⁵⁹ Andererseits muss die für die eingeschlagene Geschäftsstrategie veranschlagte Zeitdauer – auch im

456 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.114 (ebda. in OECD-VPL 2017).

457 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.115 (ebda. in OECD-VPL 2017).

458 Ebda.

459 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.117 (ebda. in OECD-VPL 2017).

Falle ausbleibender Erfolge – für ein unabhängiges Unternehmen in gleicher Weise akzeptabel sein.⁴⁶⁰

Den mit einer Geschäftsstrategie verbundenen negativen Preisauswirkungen ist in einer zollwertrechtlich zu beurteilenden Transaktion ebenso wenig von vornherein der fremdübliche Charakter abzusprechen. Bevor innerhalb der zollwertrechtlichen Transaktionswertmethode ein unter dem Preisniveau vergleichbarer Waren liegender Verrechnungspreis als beeinflusst und unannehmbar angesehen wird, ist im Rahmen der Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu konstatieren, ob nicht durch das Verfolgen einer fremdüblichen Geschäftsstrategie der angemeldete Verrechnungspreis im maßgeblichen Zeitpunkt (Annahme der Zollanmeldung) auch als fremdüblich anerkannt werden kann.

Diesbezüglich sei an ein Gutachten des Technischen Ausschusses für den Zollwert erinnert, dass sich mit der Frage befasst hat, ob ein Preis, der unter den vorherrschenden Marktpreisen gleicher Waren liegt, für Zwecke der Anwendung des Artikels 1 GZK anerkannt werden kann.⁴⁶¹ Die Antwort des Technischen Ausschusses für den Zollwert lautet, „dass die bloße Tatsache, dass ein Preis unter den vorherrschenden Marktpreisen gleicher Waren liegt, kein ausreichender Grund dafür ist, diesen für Zwecke der Anwendung des Artikels 1 [GZK] zu verwerfen [...]“. ⁴⁶²

Diese Einschätzung teilt die ICC in einer „Grundsatzerklärung zur missbräuchlichen Verwendung von Zollwertdatenbanken“⁴⁶³. Darin macht sie auf die steigende Zahl an Ländern aufmerksam, die gegen WTO-Recht (Art. 7 Abs. 2 lit. f) GZK) verstoßen, indem sie unter Einsatz von Zollwertdatenbanken Referenz- bzw. Mindestpreise für eingeführte Waren festsetzen. Vor allem in Entwicklungs- und Schwellenländern wurde diese verbotene Praxis beobachtet.⁴⁶⁴ Die ICC unterstreicht, dass es zahlreiche legitime wirtschaftliche Gründe geben kann, warum

460 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.118 (ebda. in OECD-VPL 2017).

461 Verlautbarungen des TCCV, Teil A: Gutachten Nr. 2.1, Ziff. 1, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, Bd. 2, Fach 3320, 1994.

462 Verlautbarungen des TCCV, Teil A: Gutachten Nr. 2.1, Ziff. 2, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, Bd. 2, Fach 3320, 1994.

463 Vgl. ICC, Policy and Business Practices, The Misuse of Customs Valuation Databases, Policy Statement Document No. 104-81, Paris 2015, abrufbar unter: <https://cdn.iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2015/10/ICC-Policy-Statement-on-the-Misuse-of-Customs-Valuation-Databases-1.pdf> (Stand: 08.05.2018).

464 Vgl. ICC, Policy and Business Practices, The Misuse of Customs Valuation Databases, Policy Statement, a.a.O., S. 1.

Preise für ein und dieselbe Ware voneinander abweichen (z.B. Markteinführung eines neuen Produkts).⁴⁶⁵

Damit stellen der Technische Ausschuss für den Zollwert und die ICC klar, dass es bei der Bewertung einer Ware nach Art. 1 GZK nicht allein auf die Eigenschaften vergleichbarer Waren ankommt. Ein niedrigerer Preis kann trotzdem den Fremdvergleichstest bestehen, sofern die fragliche Transaktion Merkmale trägt (z.B. Verfolgen einer fremdüblichen Geschäftsstrategie), die sie in Preisfragen von Transaktionen gleicher Waren i.S.v. Art. 15 Abs. 2 lit. a) GZK abgrenzen.

4. Potenzielle Bewertungsdifferenzen (OECD- / GZK-Methoden)

Die Verrechnungspreismethoden nach OECD und die Zollwertermittlungsmethoden nach GZK können sich in ihrer Anlage und Bewertung unterscheiden. Das Vorkommen potenzieller Bewertungsdifferenzen stigmatisiert die OECD-Methoden jedoch nicht a priori als unbrauchbar für den zollwertrechtlichen Nachweis der Unbeeinflusstheit angemeldeter Verrechnungspreise. Auch innerhalb der OECD-Methoden treten regelmäßig Differenzen zu unspezifisch vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen auf, die trotzdem ihrer Verwertbarkeit soweit wie möglich nicht entgegenstehen sollten.

Der nachstehende Auszug aus Kap. II, Ziff. 2.11 OECD-VPL, beschreibt den informationellen Nutzwert von Erkenntnissen über Fremdgeschäftsvorfälle auch im Falle des Bestehens von Bewertungsdifferenzen, zu deren Ausgleich Anpassungsrechnungen erforderlich sein können:

„Man sollte vermeiden, dass nützliche Informationen aus Fremdgeschäftsvorfällen, die mit den konzerninternen Geschäftsvorfällen nicht vollkommen übereinstimmen, nur deshalb nicht berücksichtigt werden, weil sie einigen strengen Vergleichsmaßstäben nicht in vollem Umfang entsprechen. Desgleichen können Erkenntnisse, die von Unternehmen aus konzerninternen Geschäftsvorfällen mit verbundenen Unternehmen gewonnen werden, für das Verständnis des überprüften Geschäftsvorfalles oder als Ausgangspunkt für weitere Ermittlungen von Nutzen sein.“

Die weitere Untersuchung geht auf potentielle Bewertungsdifferenzen zwischen den Verrechnungspreismethoden nach OECD und den Zollwertermittlungsmethoden nach GZK ein.

⁴⁶⁵ Vgl. ICC, Policy and Business Practices, The Misuse of Customs Valuation Databases, Policy Statement, a.a.O., S. 4 ff..

4.1 Verständnis vom Transaktionsbezug

Der Transaktionsbezug der OECD-Verrechnungspreismethoden würde nach zollwertrechtlichem Verständnis die Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nahelegen.

Dieses Verständnis bestärkt zunächst der einleitende Satz in Kap. III, Ziff. 3.9 OECD-VPL, der wie folgt lautet:

„Um den fremdvergleichskonformen Bedingungen möglichst nahezukommen, sollte der Fremdvergleichsgrundsatz im Idealfall auf jeden einzelnen Geschäftsvorfall gesondert Anwendung finden.“

Vom vorgenannten Idealfall entfernt sich die Praxis hingegen nicht selten. So heißt es weiter in Kap. III, Ziff. 3.9 OECD-VPL:

„Häufig sind jedoch einzelne Geschäftsvorfälle so eng miteinander verbunden oder folgen so eng aufeinander, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich ist.

Beispiele hierfür sind:

1. langfristige Verträge über Warenlieferungen und Dienstleistungen,
2. Rechte auf Nutzung immaterieller Vermögenswerte und
3. die Preisgestaltung bei einer Palette eng miteinander verbundener Produkte (z.B. in einem Sortiment),

wo eine gesonderte Preisermittlung für jedes einzelne Produkt oder jeden einzelnen Geschäftsvorfall nicht praktikabel ist.“

Die OECD-VPL lassen somit eine Zusammenfassung bestimmter Geschäftsvorfälle zu Transaktionsgruppen zu.

Die aus Praktikabilitätsgründen steuerlich zulässige Beurteilung von Transaktionsgruppen kann aus zollwertrechtlicher Sicht problematisch sein. Unterfallen mehrere Produkte, die eine Transaktionsgruppe (z.B. bestimmtes Warensortiment) bilden, jeweils nicht derselben Zolltarifnummer und unterliegen unterschiedlichen Zollsätzen, kann z.B. im Rahmen der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode zwar die Nettomarge (Engl.: „operating profit“) der Transaktionsgruppe insgesamt innerhalb der fremdüblichen Bandbreite bzw. der interquartilen Bandbreite⁴⁶⁶ liegen, die Nettomarge der einzelnen Produkte kann jedoch

466 Sind die Fremdvergleichswerte uneingeschränkt vergleichbar, wird jeder Verrechnungspreis innerhalb der Bandbreite von der Steuerverwaltung anerkannt. Sind die ermittelten

diese deutlich über- oder unterschreiten. Daraus folgen theoretisch beträchtliche Differenzen in der Zollerhebung (Gutschrift oder Nachbelastung) des einzelnen Produktes.⁴⁶⁷

Wird der Fremdvergleichstest bei Betrachtung der Gesamtnettomarge der Transaktionsgruppe bestanden, geht die zollwertrechtliche Praxis in Deutschland bisweilen aber eher nicht von einer Preisbeeinflussung aus, sofern es keine Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Preisgestaltung aus Gründen der Zollersparnis gibt.⁴⁶⁸ Fremde Dritte könnten z.B. auch über einen gezielten Portfolioansatz manche Produkte mit einer niedrigen Gewinnmarge oder sogar mit Verlust anbieten, weil dadurch eine Nachfrage nach anderen Produkten und / oder damit verbundenen Dienstleistungen desselben Unternehmens entsteht, die dann wiederum mit hohen Gewinnmargen verkauft oder zur Verfügung gestellt werden können (z.B. Geräte und Verbrauchsmaterial des monopolistischen Zubehörmarktes wie Kaffeemaschinen und Kaffeekapseln oder Drucker und Druckerpatronen).⁴⁶⁹

Die Gefahr der zollbehördlichen Anpassung einzelner Warenpreise mit dem Ziel der Zollnacherhebung bleibt dennoch hoch, insbesondere

- in Ländern mit profiskalisch eingestellter Zollverwaltung und
- in Fällen, in denen die vom Käufer erzielte Nettomarge für einzelne Einfuhrwaren über der Interquartilsbandbreite liegt und diese einzelnen Einfuhrwaren zugleich – bezogen auf die übrigen Produkte der Transaktionsgruppe – mit verhältnismäßig hohen Zollsätzen belegt sind.

4.2 Vorteilsausgleich

Eine weitere Abkehr von der Beurteilung der Einzeltransaktion nach zollrechtlichem Verständnis bringt der sogenannte Vorteilsausgleich mit sich. Er ergibt sich mittelbar aus dem Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA,

Fremdvergleichswerte dagegen nur eingeschränkt vergleichbar, ist das Preisband einzulegen. Diese Einengung kann z.B. durch mathematisch statistische Verfahren – insbes. durch Bildung der interquartilen Bandbreite (Ausscheiden von 25 v. H. der kleinsten und 25 v. H. der größten Werte) – erfolgen. S. hierzu Carsten Pohl, in: Walter Blümich (Hrsg. Bernd Heuermann / Peter Brandis), a.a.O., AStG, § 1, Rz.110 sowie deutsche Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005, a.a.O., Tz. 3.4.12.5, insbes. lit. d).

467 Vgl. Beispiel 2 von Stefan Vonderbank, Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung, IStR 2016, S. 329, 333 f..

468 Vgl. die persönlichen Erfahrungswerte von Herrn Vonderbank, wiedergegeben in: Stefan Vonderbank, Die Bedeutung von Verrechnungspreisen bei der Zollerhebung, IStR 2016, S. 329, 333 f., Fn. 41.

469 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. III, Ziff. 3.10.

wenngleich er darin nicht explizit erwähnt wird.⁴⁷⁰ Vorteilsausgleich bedeutet den kalkulatorischen Ausgleich von Vorteilen eines selbstständigen Geschäftes mit Nachteilen eines anderen selbstständigen Geschäfts, wobei begrifflich zwischen den Geschäften kein personeller, sachlicher oder zeitlicher Zusammenhang bestehen muss.⁴⁷¹

Betrachtet man die Geschäfte, die einem Vorteilsausgleich unterliegen, isoliert, so werden beide Vertragspartner ihre jeweiligen Leistungen gegenüber dem anderen zu einem unangemessen hohen oder unangemessen niedrigen Entgelt erbringen.⁴⁷² Vor- und Nachteil sollen sich zwischen den Vertragspartnern in absehbarer Zeit gegenseitig ausgleichen.⁴⁷³

Ein fremder Dritter würde einen Nachteil auch nur dann in Kauf nehmen, wenn er mit hinreichender Sicherheit einen gleich hohen anderweitigen Vorteil erhält.⁴⁷⁴

Nachdem in einem ersten Schritt die Unangemessenheit oder Angemessenheit eines isoliert betrachteten Verrechnungspreises festgestellt wurde, ist in einem zweiten Schritt der Frage nachzugehen, ob nicht aus Gründen des Vorteilsausgleichs steuerlich doch von einem Leistungsgleichgewicht oder aber von einem Leistungsungleichgewicht auszugehen ist.⁴⁷⁵

Ohne die weiteren Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des Vorteilsausgleichs einzeln aufzuführen, offenbart sich bereits an dieser Stelle die zollwertrechtliche Problematik, die ein Vorteilsausgleich zwischen verbundenen Unternehmen birgt. Die einzelne Warentransaktion dürfte zollwertrechtlich nicht anerkannt werden, sollte ihr offensichtlich ein unangemessen hoher oder unangemessen niedriger Preis zugrunde liegen. Unter der Berücksichtigung, dass verbundene Unternehmen das Vorhandensein ihrer Kompensationsabsicht bei Abschluss des nachteiligen Geschäftes belegen müssen, könnte die Zollbehörde nach dem Bemerken eines unüblichen Preises den Zollwerthanmelder jedoch nach einer schriftlichen Vereinbarung über einen Vorteilsausgleich fragen. Liegt ein solcher Vorteilsausgleich vor und bezieht sich auch auf Warentransaktionen, für die er-

470 Vgl. Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA, Art. 9, Rz. 351.

471 Vgl. Hubertus Baumhoff, in: Manfred Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen, 4. Auflage, Köln 2012, Rz. 3.329.

472 Vgl. Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA, Art. 9, Rz. 352.

473 Die Dauer zwischen den Abschlüssen des Geschäftes und des Gegengeschäftes sollte zwölf Kalendermonate nicht deutlich übersteigen, so Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA, Art. 9 Rz. 354.

474 Vgl. Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA, Art. 9 Rz. 354.

475 Vgl. Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA, Art. 9 Rz. 353 m.w.N..

neut eine Verzollung durchzuführen wäre, könnten sich zwar durch unterschiedliche Zollsätze der in den Vorteilsausgleich einbezogenen Waren Differenzen in der Zollerhebung (Gutschrift oder Nachbelastung) des einzelnen Produktes ergeben. Eine Preisbeeinflussung ist aber ohne weiteres nicht zu unterstellen, sofern die Vorteilsausgleichsvereinbarung keine Anhaltspunkte für eine missbräuchliche Preisgestaltung aus Gründen der Zollersparnis liefert. Diese Auffassung würde der in Tz. 4.1 geschilderten zollwertrechtlichen Praxis (in Deutschland) mit den gleichen ebenda genannten wirtschaftlichen Argumenten folgen.

Selbstverständlich gibt es keine Gewähr, dass sich eine Zollverwaltung auf unangemessene Preisvereinbarungen unter verbundenen Vertragspartnern aufgrund eines Vorteilsausgleichs einlässt.

4.3 Verständnis von Verbundenheit

Das Zollwertrecht nach dem GZK und das Steuerrecht nach OECD-MA haben kein einheitliches Verständnis, wann Personen als verbunden anzusehen sind.

Während der GZK bereits eine Verbundenheit per Legaldefinition in Art. 15 Abs. 4 lit. d) GZK unterstellt, wenn eine beliebige Person unmittelbar oder mittelbar 5 Prozent oder mehr der im Umlauf befindlichen Wertpapiere oder Aktien beider Personen besitzt, kontrolliert oder innehat, spricht Art. 9 Abs. 1 OECD-MA lediglich von einem „unmittelbaren oder mittelbaren“ Beteiligtsein. Einen konkreten prozentualen Beteiligungsumfang schreibt das OECD-MA dagegen nicht vor. Insoweit bleibt es dem innerstaatlichen Recht des Anwenderstaates vorbehalten, die Voraussetzungen für eine Verbundenheit im steuerrechtlichen Sinne weiter einzuschränken.⁴⁷⁶

Dadurch kann es vorkommen, dass sich die Kriterien für eine Verbundenheit in vielen Staaten unterscheiden. In Deutschland gilt beispielsweise eine Mindestbeteiligung von 25 Prozent (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG). In dieser Höhe wird eine Beteiligung als wesentlich erachtet. Es kann entweder der Steuerpflichtige an der nahe stehenden Person (verbundene Person) oder die nahe stehende Person am Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt sein. Eine Verbundenheit im Sinne des deutschen Steuerrechts kann sich gem. § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG zudem ergeben, wenn eine dritte Person sowohl am Steuerpflichtigen als auch an der nahe stehenden Person wesentlich beteiligt ist.⁴⁷⁷

476 Vgl. Franz Wassermeyer, in: ders., a.a.O., MA, Art. 9, Rz. 41a.

477 Vgl. Thomas Kaligin, a.a.O., § 1 AStG Rz. 30.

Japan nimmt z.B. definitionsgemäß eine Verbundenheit erst an, wenn ein Unternehmen direkt oder indirekt 50 % oder mehr der ausgegebenen Anteile eines anderen Unternehmens hält oder anderweitig mit derselben Quote am investierten Kapital dieses anderen Unternehmens beteiligt ist.⁴⁷⁸ Die Schwelle, ab der die Transferpreisregeln aufgrund vorliegender Verbundenheit in Südkorea angewendet werden, liegt sogar bei mehr als 50 % der Stimmrechte.⁴⁷⁹

Die vorgenannten Beispiele erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Es gibt neben den dargestellten Fällen stets weitere Tatbestandsmerkmale, die zu einer Verbundenheit im zollwertrechtlichen oder steuerlichen Sinne führen können. Der skizzierte Kurzvergleich der Beteiligungsquoten führt jedoch bereits anschaulich vor Augen, dass je nach Regelung des nationalen Steuerrechts die Annahme einer Verbundenheit von Land zu Land deutlich variieren kann.

Mit dieser Erkenntnis könnte theoretisch ein Szenario eintreten, wonach Unternehmen zwar zollwertrechtlich als verbunden gelten, steuerrechtlich aber keine Verbundenheit vorliegt.⁴⁸⁰ Obzwar die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei allen für die Besteuerung erheblichen Tatsachen bestehen bleiben, befreit ihn ein Mangel an Verbundenheit von verrechnungspreisbezogenen Aufzeichnungspflichten (z.B. zur verwendeten Verrechnungspreismethode und zur Angemessenheitsdokumentation). Eine Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Bestimmung aus einem ggf. existierenden Doppelbesteuerungsabkommen würde nicht anwendbar sein. Der zollwertrechtliche Nachweis der Unbeeinflusstheit des angemeldeten Preises wird in einem solchen Fall nicht direkt über die Auslegungsmethode des Prinzips der systematischen Integration geführt werden können.

Hilfsweise kann die Zollbehörde aber natürlich trotzdem die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes unter Verwendung der OECD-VPL überprüfen. Die OECD-VPL fungieren stets als Anleitung für die Durchführung des Fremdvergleichs und zollwertrechtlichen Gradmesser, ob sich verbundene Unternehmen beim Verkauf von Waren zur Ausfuhr in das Einfuhrland an Bedingungen (z.B. Preise) gebunden haben, die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Anders verhält es sich nur, wenn das anwendbare Zollwertrecht eigene Regeln

478 Vgl. The Japan Tax Site, „Related parties for transfer pricing purposes“, 13. August 2010, abrufbar unter: <http://japantax.org/?p=2128> (Stand: 08.05.2018).

479 Vgl. KPMG, Global Transfer Pricing Review, South Korea, 2015, S. 3, abrufbar unter: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tp-review-south-korea-v4.pdf> (Stand: 08.05.2018).

480 Der umgekehrte Fall ist zwar auch theoretisch denkbar, wird aber hier vernachlässigt, da die vorliegende Arbeit ausschließlich Fallgestaltungen zwischen zollwertrechtlich verbundenen Kaufvertragsparteien zum Gegenstand hat.

zur Durchführung des Fremdvergleichs enthält, mit denen der Verdacht einer Preisbeeinflussung bestätigt oder ausgeräumt werden kann, oder die Transferpreisregeln im Einfuhrland nicht den OECD-Vorgaben entsprechen.

Gelten daher Personen i.S.d. Art. 15 Abs. 4 GZK als verbunden, ohne aber im steuerrechtlichen Sinne verbunden zu sein, sollte die Zollbehörde bestrebt sein, auf die hypothetische Auslegungsmethode des Prinzips der systematischen Integration dergestalt zurückzugreifen, dass sie sich fragt, wie die Unbeeinflusstheit der fraglichen Preisvereinbarungen nachgewiesen werden könnte, wenn die zollwertrechtlich als verbunden geltenden Personen auch im steuerrechtlichen Sinne verbunden wären.

Aufgrund der geschilderten Varianz in der internationalen Steuergesetzgebung fordert die Wissenschaft seit Langem eine Harmonisierung der Verbundenheitsdefinition im Zoll- und Transferpreisrecht.⁴⁸¹ Ein Signal könnte z.B. bei der nächsten Revision des OECD-MAs die Aufnahme einer ergänzenden Fiktion der Verbundenheitsregelung in Art. 9 Abs. 1 setzen. Sie müsste beinhalten, dass Unternehmen stets als verbunden gelten, wenn sie Gewinne willkürlich verlagert haben (z.B. wenn eine Finanzbehörde mit rechtsmittelfähigem Bescheid feststellt, dass Einfuhrwarenpreise manipuliert waren) oder die Zollbehörde begründete Zweifel hat, dass der Transaktionswert nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.⁴⁸²

4.4 Bewertungszeitpunkt

Der maßgebliche Zeitpunkt für die Bewertung einer Transaktion ist nach OECD-VPL und GZK nicht identisch.

481 Vgl. Richard Thompson Ainsworth, IT-APAs: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax – Customs – VAT, Rutgers Computer & Technology Law Journal, Vol. 34, No. 1, 2007, pp. 113 et. seqq.. Darin zeigt Ainsworth u.a. die Notwendigkeit zur Harmonisierung der Verbundenheitsdefinition in den im Titel seines Artikels genannten Rechtsgebieten auf, damit multinational agierende Unternehmen ihren rechtlichen Verpflichtungen, die aus dem Preis einer Transaktion erwachsen, mittels einer zertifizierten Softwarelösung, einem sog. „Information Technology Advanced Pricing Agreement“ (IT-APA), nachkommen können.

482 Der Vorschlag wurde entwickelt aus der Empfehlung zur Aufnahme einer ähnlichen Regelung in das US-Einkommensteuerrecht (26 CFR § 1.482-1(i)(4)). Vgl. hierzu Richard Thompson Ainsworth, IT-APAs: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax – Customs – VAT, a.a.O., S. 114.

Die OECD-VPL erachten zwei Bewertungsansätze für die Preisfestlegung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles als zulässig.⁴⁸³ Dies sind zum einen der sog. Ex-ante-Ansatz (auch „Price Setting Approach“ genannt) und zum anderen der sog. Ex-post-Ansatz (auch „Outcome Testing Approach“ genannt).⁴⁸⁴

Nach dem „Price Setting Approach“ sollte sich „[j]eder Steuerpflichtige [...] bemühen, die Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz auf Grund der Informationen festzusetzen, die im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles vernünftigerweise verfügbar sind. Der Steuerpflichtige sollte daher im Allgemeinen vor der Preisfestsetzung überlegen, ob seine Verrechnungspreisbestimmung den steuerlichen Erfordernissen genügt, und sich der Fremdvergleichskonformität seiner Finanzergebnisse zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung vergewissern.“⁴⁸⁵ Die für eine Preissetzung auf Ex-ante-Basis verwendeten Fremdvergleichsdaten stammen meistens aus älteren Wirtschaftsperioden als derjenigen, für welche die Preissetzung erfolgt.

Nach dem „Outcome Testing Approach“ prüfen Steuerpflichtige erst im Nachhinein, ob das tatsächliche Ergebnis ihrer konzerninternen Geschäftsvorfälle unter Bedingungen (vornehmlich Preisvereinbarungen) zustande kam, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprachen.⁴⁸⁶ Eine etwaige Preisbestätigung oder -anpassung sollte im Zuge der Erstellung der Steuererklärung mit den zu diesem Zeitpunkt verfügbaren Fremdvergleichsdaten vorgenommen werden.⁴⁸⁷ Die für

483 Beide Bewertungsansätze stehen gerade in der Diskussion. Von einer Arbeitsgruppe der OECD wurde bereits ein Entwurf mit Änderungsvorschlägen der OECD-VPL erarbeitet, vgl. OECD, Draft on Timing Issues relating to Transfer Pricing Request for Comments of the Secretariat of Working Party No. 6 of the OECD Centre for Tax Policy and Administration on Certain Transfer Pricing Issues, 6 June 2012, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50519380.pdf> (Stand: 08.05.2018). Hierzu hat die Geschäftswelt (vornehmlich international tätige Beratungsunternehmen) auf Ersuchen der OECD Stellung genommen, vgl. OECD, The Comments Received with Respect to the Discussion Draft on Timing Issues Relating to Transfer Pricing, 29 October 2012, abrufbar unter: https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Timing_Issues_Comments.pdf (Stand: 08.05.2018).

484 Beispielsweise befürwortet Deutschland die Festsetzung von Verrechnungspreisen im Vorhinein (Ex-ante-Basis), wogegen sich etwa die USA bei der Durchführung des Fremdvergleichs am Ergebnis orientiert, das ggf. Anpassungen am Jahresende erfordert (Ex-post-Basis), vgl. Thomas Borstell, in: Alexander Vögele / ders. / Gerhard Engler, Verrechnungspreise, a.a.O., Kap. B, Rz. 126.

485 S. OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, a.a.O., Ziff. 27 (= OECD-VPL 2017, Kap. V, Ziff. 5.27). Vgl. zum „Price Setting Approach“ ebenso OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. III, Ziff. 3.69.

486 Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, 2017, Kap. III, Ziff. 3.70.

487 Ebda.

eine Preissetzung auf Ex-post-Basis verwendeten Fremdvergleichsdaten sind damit jünger als beim Ex-ante-Ansatz, bestenfalls beziehen sie sich auf den Verrechnungszeitraum.

Art. VII Abs. 2 lit. b) GATT überlässt den Zeitpunkt der Ermittlung des wirklichen Wertes einer Transaktion der (supra-)nationalen Gesetzgebung des Einfuhrlandes. Das Zollrecht bemisst den Transaktionswert regelmäßig im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung.⁴⁸⁸ Das ist weder ein Zeitpunkt vor oder nach dem Geschäftsvorfall. Die zollrechtliche Transaktionswertbemessung findet zu einem Zeitpunkt der Abwicklung des Geschäftsvorfalles statt.

Je nach Wahl des Bewertungsansatzes nach OECD-VPL könnte die Bereitschaft der Zollbehörde zur Anerkennung des angemeldeten Transaktionswertes zu- oder abnehmen.

Erlangt die Zollverwaltung Kenntnis davon, dass der Verkäufer den „Price Setting Approach“ verfolgt hat, wird sie tendenziell eher bereit sein, den Verrechnungspreis anzuerkennen. Da sich der Verkäufer im Vorhinein Gedanken über vergleichbare Fremdpreise gemacht hat, wird er bzw. sein verbundener Vertragspartner im Einfuhrland auf Nachfrage der Zollstelle die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Preissetzung belegen können.

Wird die Zollbehörde dagegen der Verfolgung des „Outcome Testing Approach[s]“ seitens des Verkäufers gewahr, könnte sie die Fremdvergleichskonformität des Verrechnungspreises gehörig anzweifeln. Nun dürfte es für die verbundenen Kaufvertragsparteien nicht so leicht möglich sein darzulegen, warum der angemeldete Transaktionswert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

Wählt der Verkäufer somit für die Bewertung eines konzerninternen Geschäftsvorfalles den „Outcome Testing Approach“, droht ihm oder seinem verbundenen Käufer im ungünstigsten Falle eine Auseinandersetzung mit der Zollverwaltung mit der Konsequenz einer Zollwertanhebung im Rahmen einer Folgemethode, falls der Vorwurf der Preisbeeinflussung nicht widerlegt werden kann. Sanktionen wären dann ebenfalls nicht auszuschließen.

5. Preisbeeinflussung infolge von Verrechnungspreisanpassungen

Der Verdacht einer Preisbeeinflussung wird genährt, wenn ein ursprünglich festgelegter und zollwertrechtlich angemeldeter Verrechnungspreis unterjährig oder

488 Vgl. z.B. im Zollrecht der EU Art. 85 Abs. 1 UZK i.V.m. Art. 77 Abs. 2 UZK.

am Ende eines Geschäftsjahres angepasst wird. Der Grund von nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen liegt in der Regel in der Anpassung des Gewinns eines Konzernunternehmens auf eine fremdübliche Zielgröße. Nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen können unterschiedlich ausgestaltet sein. Folgende Formen kommen in Betracht:

- Produktbezogene Verrechnungspreisanpassungen (s. Tz. 5.1) oder
- Pauschale Verrechnungspreisanpassungen (s. Tz. 5.2).

5.1 Produktbezogene Verrechnungspreisanpassungen

Können nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen eingeführten Waren zugeordnet werden, stellt sich die Frage, ob sich die Fremdüblichkeit dieser konkreten Warentransaktionen anhand betriebswirtschaftlicher Kennzahlen (z.B. Kostenaufschlag des Verkäufers, Wiederverkaufspreismarge oder Wareneinsatz des Käufers etc.) messen lässt. Ist dies der Fall und kann die Fremdüblichkeit von konkreten Warentransaktionen durch die oder trotz der Verrechnungspreisanpassung nachgewiesen werden, bleibt es bei der Zollwertbestimmung nach der Transaktionswertmethode. Voraussetzung ist aber, dass der für die eingeführten Waren tatsächlich zu zahlende Preis auf der Grundlage von vertraglich vereinbarten Preiselementen (Preisanpassungsklauseln) bestimmt werden kann.⁴⁸⁹ Die Preisanpassungsklauseln sollten im Bewertungszeitpunkt der Waren (Annahme der Zollanmeldung) bereits vorliegen.⁴⁹⁰ Dann ist eine Preisbeeinflussung im Ergebnis nicht ersichtlich. Der ursprünglich angemeldete Verrechnungspreis könnte zwar theoretisch als beeinflusst angesehen werden. Hat die Zollbehörde aber keine Zweifel am ursprünglich angemeldeten Verrechnungspreis geäußert, wird eine unwillentliche Preisbeeinflussung ex ante im Zeitpunkt der Verrechnungspreisanpassung geheilt.

Diese rechtliche Würdigung ist mit dem Kommentar 4.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert zu Preisanpassungsklauseln vereinbar. Dort merkt der TCCV in der abschließenden Ziff. 7 an, „dass das Übereinkommen [GZK] im

489 Vgl. Verlautbarungen des TCCV, Teil B: Kommentar 4.1, S. 9 f., Ziff. 5, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 2, Fach 3330, 1994; vgl. auch US CBP, HQ Ruling H021424, 3. Februar 2009, abrufbar in CROSS unter: <https://rulings.cbp.gov/home> (Stand: 08.05.2018), wonach eine Zollbewertung nach der Transaktionswertmethode trotz nachträglicher Preisanpassung als geeignet angesehen wird, solange vor der ursprünglichen Einfuhr eine feststehende Formel oder Methodologie für die nachträgliche Bestimmung des Preises vorlag.

490 Vgl. Verlautbarungen des TCCV, Teil B: Kommentar 4.1, S. 9 f., Ziff. 6, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 2, Fach 3330, 1994.

weitestmöglichen Umfang die Heranziehung des Transaktionswertes der zu bewertenden Waren als Grundlage der Bewertung empfiehlt und Artikel 13 [GZK] die Möglichkeit vorsieht, die endgültige Festsetzung des Zollwertes aufzuschieben, [...]“ und schlussfolgert daraus, „dass Preisanpassungsklauseln als solche die Bewertung nach Artikel 1 des Übereinkommens [GZK] grundsätzlich nicht ausschließen, selbst wenn es nicht immer möglich ist, den zu zahlenden Preis im Zeitpunkt der Einfuhr zu bestimmen.“⁴⁹¹

Je nachdem, ob sich die Verrechnungspreise für bestimmte Warentransaktionen nachträglich erhöhen (Nachbelastung des Verkäufers) oder erniedrigen (Gutschrift des Verkäufers), hat der Käufer entweder eine Zollnachzahlung zu leisten oder kann eine Erstattung zu viel gezahlter Zölle gegenüber der Zollbehörde geltend machen. Der zollschuldrechtliche Nachzahlungs- bzw. Erstattungsbetrag lässt sich bei einer produktbezogenen Verrechnungspreisanpassung konkret durch Multiplikation der Nachbelastungs- bzw. Gutschriftensumme mit dem für die eingeführte Ware geltenden Zollsatz ermitteln.

Der Verbleib in der Transaktionswertmethode rechtfertigt sich durch die schon im Einfuhrzeitpunkt bestehenden vertraglichen Vereinbarungen über nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen, nach denen der letztlich zu zahlende Preis für jedes eingeführte Produkt ohne Ermessensgebrauch errechnet werden kann. Demzufolge liegt insoweit auch keine Bedingung oder Leistung i.S.d. Art. 1 Abs. 1 lit. b) GZK vor, deren Wert im Hinblick auf die zu bewertenden Waren nicht bestimmt werden kann.⁴⁹²

5.2 Pauschale Verrechnungspreisanpassungen

Werden Verrechnungspreisanpassungen nicht produktbezogen sondern pauschal⁴⁹³ vorgenommen und ist nicht nachvollziehbar, in welchen konkreten Einfuhrfällen fremdübliche Bedingungen, insbesondere im Hinblick auf den angemeldeten Verrechnungspreis, vereinbart waren und in welchen nicht, muss generell von einer Preisbeeinflussung ausgegangen werden. Eine Preisbeeinflussung liegt sowohl bei einer Nachbelastung als auch bei einer Gutschrift vor.

491 Verlautbarungen des TCCV, Teil B: Kommentar 4.1, S. 9 f., Ziff. 7, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 2, Fach 3330, 1994.

492 Vgl. ebenso Stefan Vonderbank, Zollwertrechtliche Behandlung von Verrechnungspreisanpassungen, a.a.O., S. 180.

493 Eine pauschale Verrechnungspreisanpassung bedeutet buchhalterisch eine Änderung des gesamten COGS-Aufwandes (der gesamten Wareneinsatzkosten), vgl. dazu auch Ursula Laska, Verrechnungspreis/Zoll: Sind aus steuerlichen Gründen veranlasste Verrechnungspreisanpassungen zollrechtlich eine heikle Angelegenheit für die Unternehmen?, ISR 2016, S. 408, 413.

Die gelegentlich in der Literatur vertretene profiskalische Ansicht, der zufolge eine Überbewertung des Preises kein Zollproblem sei und überbewertete Verrechnungspreise somit – im Gegensatz zu unterbewerteten Verrechnungspreisen – nicht als beeinflusst gelten⁴⁹⁴, überzeugt nicht. Begründet wird diese Sichtweise einerseits mit dem vordergründigen Schutzzollgedanken und andererseits mit einem EuGH-Urteil vom 24. April 1980⁴⁹⁵. Die zollrechtlichen Vorschriften dienen dabei keinesfalls „ausschließlich der Vorbeugung der Anmeldung verringerter Zollwerte“⁴⁹⁶. Im Geiste der Antidiskriminierungsprinzipien des GATT (Art. I und III) i. V. m. Art. VII GATT erfüllen die zollrechtlichen Vorschriften schlicht den Zweck, der Anmeldung unzutreffender (wirklichkeitsfremder) Zollwerte vorzubeugen. Ein überbewerteter Preis entspricht ebenso wenig wie ein unterbewerteter Preis dem wirklichen Wert der eingeführten Ware i.S.v. Art. VII Ziff. 2 lit. a) GATT. Die bedeutende Schutzfunktion von Zöllen bleibt auch bei der Korrektur eines überbewerteten Preises auf den wirklichen Wert einer Ware und der Entrichtung des gesetzlich geschuldeten Zollbetrags gewahrt. Ein zu hoher und ein zu niedriger Preis müssen gleichermaßen zollwertrechtlich als beeinflusst angesehen und berichtigt werden.⁴⁹⁷

Diese Schlussfolgerung kann das o.g. EuGH-Urteil nicht zu Fall bringen. Es fasst sich vor allem mit zollwertrechtlichen Auslegungsfragen des Brüsseler Abkommen vom 15. Dezember 1950 sowie des abgeleiteten Gemeinschaftsrechts.⁴⁹⁸ In Ziff. 18 der Entscheidungsgründe des o.g. EuGH-Urteils heißt es, „dass die Verordnung Nr. 803/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über den Zollwert, insbesondere die Artikel 1 bis 10 dieser Verordnung, und die Verordnung Nr. 375/69

494 Vgl. Ursula Laska, a.a.O., S. 410 u. 414. Die Ausführungen von Ursula Laska stellen nach den Erfahrungen des Verfassers die in der deutschen Zollverwaltung vertretene Sichtweise dar.

495 S. EuGH-Urteil v. 24. April 1980, C-65/79 – Chatain, ECLI:EU:C:1980:108.

496 Ursula Laska, a.a.O., S. 410.

497 Vgl. FG München, Beschluss v. 15. September 2016, 14 K 1974/15, BeckRS 2016, 95524 mit Vorabentscheidungsersuchen EUGH, C-529/16 (ABl. Nr. C 30 vom 30. Januar 2017, S. 17). Das daraufhin ergangene EuGH-Urteil v. 20. Dezember 2017, C-529/16 – Hamamatsu, ECLI:EU:C:2017:984, vermeidet jedoch eine klare Positionierung und gibt den Zollbeteiligten hinsichtlich seiner zollwertrechtlichen Schlussfolgerungen Rätsel auf, vgl. hierzu mögliche Ausdeutungen in der Urteilsanmerkung von Sandra Rinnert, Grenzüberschreitende Geschäfte zwischen verbundenen Gesellschaften – Verrechnungspreis, der sich aus einem zunächst in Rechnung gestellten Preis und einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt – mit Anmerkung Prof. Dr. Sandra Rinnert, ZfZ 2018, S. 68, 70 ff..

498 Insbesondere Verordnungen Nr. 803/68 des Rates vom 27. Juni 1968 und Nr. 375/69 der Kommission vom 27. Februar 1969.

vom 27. Februar 1969 dahin auszulegen sind, dass die Herabsetzung des Rechnungspreises von aus einem Drittstaat eingeführten Waren durch die zuständigen Behörden eines Mitgliedstaats nicht den Zielsetzungen entspricht, die den Vorschriften über die Bestimmung des Zollwerts der Waren zugrunde liegen.“ Jene gerichtlich gewürdigten Bestimmungen sind gegenwärtig außer Kraft. Der Wertbegriff im Brüsseler Abkommen war ein theoretischer (vgl. Kap. I, Tz. 1.5.1.2). Der GZK und der UZK folgen dagegen dem positiven Wertbegriff (vgl. Kap. I, Tz. 1.5.1.1). Seither haben sich die Rechtsgrundlagen zum Zollwertrecht erheblich geändert. Die spezielle Auslegung obsoleten Gemeinschaftsrechts, das de lege lata keine Entsprechung hat, ist überholt und insoweit unbeachtlich.⁴⁹⁹

Daraus folgt, dass die Zollwerte für sämtliche Wareneinfuhren, die in den Zeitraum der pauschalen Verrechnungspreisanpassung fallen, nicht nach der Transaktionswertmethode gem. Art. 1 GZK zu bestimmen waren.⁵⁰⁰ Der Zollwert muss mithin nach einer Folgemethode ermittelt werden. Wegen der strengen Voraussetzungen in den Folgemethoden gem. Art. 2, 3, 5 und 6 GZK werden die angemeldeten Zollwerte weit überwiegend nach der Schlussmethode gem. Art. 7 GZK korrigiert. Mangels konkreter Zuordnung der pauschalen Verrechnungspreisanpassung zu den betroffenen Einfuhrwaren bietet sich die Berechnung eines Korrekturfaktors (KF) an.

Bei einer Nachbelastung könnten diesbezüglich die folgenden Formeln⁵⁰¹ angewandt werden:

$$KF1 = \frac{\text{COGS} + \text{Nachbelastungssumme}}{\text{COGS}}$$

oder

$$KF2 = \frac{\text{Summe angemeldeter Verrechnungspreise} + \text{Nachbelastungssumme}}{\text{Summe angemeldeter Verrechnungspreise}}$$

499 Thomas Möller vertritt gleichsam die Ansicht, dass die Übertragbarkeit und Fortgeltung der alten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs in Frage gestellt werden müsse. Vgl. hierzu Thomas Möller (Diss. Univ. Freiburg i. Brsg.), Verrechnungspreis und Zollwert, Witten 2004, S. 239.

500 Das EuGH-Urteil v. 20. Dezember 2017, C-529/16 – Hamamatsu, ECLI:EU:C:2017:984, bestätigt in Ziff. 34 u. 35, dass eine nachträgliche Verrechnungspreisanpassung nicht im Rahmen der Transaktionswertmethode zu berücksichtigen ist.

501 Hinsichtlich der Nachbelastung entnommen von Ursula Laska, a.a.O., S. 414.

Bei einer Gutschrift könnte der KF mit folgenden Formeln berechnet werden:

$$\text{KF1} = \frac{\text{COGS} - \text{Gutschriftensumme}}{\text{COGS}}$$

oder

$$\text{KF2} = \frac{\text{Summe angemeldeter Verrechnungspreise} - \text{Gutschriftensumme}}{\text{Summe angemeldeter Verrechnungspreise}}$$

Zur Ermittlung des zollschuldrechtlichen Nachzahlungs- bzw. Erstattungsbetrags wird der je nach Datenverfügbarkeit ermittelte KF mit den ursprünglich angemeldeten Zollwerten (KF1) oder Transaktionswerten (KF2) multipliziert. Durch anschließende Multiplikation des jeweils anwendbaren Zollsatzes mit den pauschal korrigierten Zollwerten gelangt man zu den angepassten Zollbeträgen. Deren Abgleich mit den ursprünglich gezahlten Zollbeträgen ergibt schließlich entweder eine Zollnachzahlung oder -erstattung. Diese Vorgehensweise verteilt die pauschale Verrechnungspreisanpassung mangels produktbezogener Zuordenbarkeit auf sämtliche Wareneinfuhren einschließlich der zollfreien.⁵⁰²

Sollte es ausnahmsweise doch möglich sein, die pauschale Verrechnungspreisanpassung z.B. anhand einer Kalkulations- oder Preisformel eindeutig bestimmten Produkten oder Produktgruppen zuzuordnen⁵⁰³, gelten die in Tz. 5.1 dieses Kapitels zu produktbezogenen Verrechnungspreisanpassungen gemachten Ausführungen.

Anders als bei produktbezogenen Verrechnungspreisanpassungen gem. Tz. 5.1 dieses Kapitels ist bei pauschalen Verrechnungspreisanpassungen für die Begründung der zollbehördlichen Verpflichtung zur Zollwertkorrektur nach oben oder nach unten nicht ausnahmslos auf das Vorliegen einer vertraglichen Vereinbarung im maßgebenden Bewertungszeitpunkt der Einfuhrware (Annahme der Zollanmeldung) abzustellen.⁵⁰⁴ Die Zollwertkorrektur findet bei pauschalen Verrech-

502 So auch Ursula Laska, a.a.O., S. 415.

503 Ursula Laska berichtet aus der Praxis über zwei Fälle von pauschalen Verrechnungspreisanpassungen, die mittels einer Formel einen Produktbezug und damit eine Berichtigung im Rahmen der Transaktionswertmethode ermöglichten, vgl. hierzu Ursula Laska, a.a.O., S. 413.

504 Nach der konträren Ansicht von Stefan Vonderbank könne eine Erstattung auch bei pauschalen Verrechnungspreisanpassungen jedoch nur beim Vorliegen „einer vor den Einfuhren getroffenen eindeutigen Vereinbarung“, welche auf die Preisanpassung „allein anhand von Rechenvorgängen“ und „ohne Ausübung irgendwelcher Ermessensakte“ schließen lässt, gewährt werden. Anderenfalls bleibe sie unberücksichtigt. Liegt eine solche

nungspreisanpassungen ohnehin weitestgehend außerhalb der Transaktionswertmethode statt; aber allein für diese wäre eine exakte Bestimmung des zu zahlenden Preises auf Basis einer vertraglichen Vereinbarung notwendig. Entscheidend ist daher lediglich, ob die nach der Einfuhr erfolgte Nachbelastung oder gewährte Gutschrift seitens des Verkäufers mit Warenlieferungen an den verbundenen Käufer in Verbindung steht.⁵⁰⁵ Das Zollwertrecht kann den wirklichen Wert einer Ware i.S.d. Art. VII Ziff. 2 lit. a) GATT nur völkerrechtskonform ergründen, wenn ein von den Vertragsparteien vollzogener Realakt der Preisanpassung – ungeachtet der formaljuristischen Vertragskonstitution – nicht aus sachfremden Erwägungen heraus (z.B. fiskalische Interessenlage) hinweggedacht wird.

6. Zwischenergebnis

Die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden nach OECD-VPL (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode) weisen Ähnlichkeiten zu den Folgemethoden nach GZK mit Ausnahme der Schlussmethode auf. Zweifelt die Zollbehörde die Unbeeinflusstheit des angemeldeten Transaktionswertes an, durchläuft die bisherige Zollwertpraxis die Folgemethoden wegen ihrer einschränkenden Anwendungsvoraussetzungen zumeist ein erstes Mal bis zum Anlangen in der Schlussmethode. Danach folgt ein zweiter Folgemethodendurchlauf, bei dem die im jeweiligen Einzelfall einschränkenden Anwendungsvoraussetzungen zugunsten der Zweckmäßigkeit der Zollwertermittlung gem. Art. 7 Abs. 1 GZK außer Acht gelassen werden. An dieser Stelle der Prüfung könnte die flexible Anwendung einer Folgemethode nach GZK auf ihr entsprechendes Pendant der Standardmethoden nach OECD-VPL zurückgreifen, um zu überprüfen, ob die Verbundenheit den Verrechnungspreis beeinflusst hat. Ob die Zollverwaltung jedoch auf die entsprechende Verrechnungspreismethode nach OECD-VPL zurückgreift oder den Zollwert nach anderen ihr zweckmäßig erscheinenden Methoden bestimmt, bleibt ungewiss.

Vereinbarung aber nicht vor und führt die Verrechnungspreisanpassung zu einer Nachbelastung seitens des Verkäufers, sei dies eine Ausnahme, die gleichwohl nach einer Folgemethode (zumeist Schlussmethode) zollwerterhöhend berücksichtigt werden müsse. Einen objektiven Rechtsanwender muss diese Auffassung bei verständiger Würdigung des Sachzusammenhangs verwundern. Zu offensichtlich ist ihre Inkonsistenz und profiskalische Motivation. Vgl. hierzu Stefan Vonderbank, Zollwertrechtliche Behandlung von Verrechnungspreisanpassungen, a.a.O., S. 180 f..

505 Betrifft die Nachbelastung oder Gutschrift des Verkäufers an den Käufer ganz oder teilweise Dienstleistungen, bleibt die Verrechnungspreisanpassung insoweit zollwertrechtlich außer Betracht.

Sofern daher zur Konkretisierung des Fremdvergleichs im GZK die Auslegung nach dem Prinzip der systematischen Integration erfolgt (vgl. Kap. III, Tz. 2.2.5), ist die Zollverwaltung gehalten, sich die angewandten Verrechnungspreismethoden grundsätzlich auch für die Prüfung der Unbeeinflusstheit angemeldeter Transaktionswerte zunutze zu machen. Durch einen Fremdvergleichstest mithilfe der Verrechnungspreismethoden nach OECD-VPL erspart sich die Zollbehörde einen aufwändigen doppelten Folgemethodendurchlauf mit für den Zollbeteiligten ungewissem Ausgang.

Obgleich sämtliche Verrechnungspreismethoden nach OECD-VPL einen zollwertrechtlichen Nutzen haben können, wird dieser bei den Standardmethoden und der Gewinnmethode TNMM regelmäßig größer als bei der Gewinnaufteilungsmethode sein.

Als Ausfluss der Auslegungsmethode nach Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK (vgl. Kap. III, Tz. 2.2) sollten Verrechnungspreisdokumentationen und verbindliche Vorabzusagen (APAs) in die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts einbezogen werden. Legt der Zollwerthanmelder der Zollbehörde Verrechnungspreisrichtlinien oder andere geeignete Unterlagen zum Nachweis der preislichen Unbeeinflusstheit vor, muss die Zollbehörde bereit sein, auch diese Unterlagen zu würdigen, falls sie Zweifel an der Anerkennung des Transaktionswertes hat.

Die Merkmale eines Fremdgeschäftsvorfalles, die diesen mit dem konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar machen und von anderen untauglichen Fremdgeschäftsvorfällen abgrenzen, sind erneut von der OECD⁵⁰⁶ für die sachgerechte Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. Art. 9 OECD-MA entwickelt worden. So wie sich zumindest OECD-Mitglieder bei der Suche nach vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen an diesen Vergleichbarkeitsmerkmalen orientieren, obliegt es nach dem Auslegungsprinzip der systematischen Integration auch der Zollverwaltung, selbige zur Gänze zu beachten. Die Eigenschaften der Wirtschaftsgüter stellen in dem Kontext lediglich eines von fünf Vergleichbarkeitsmerkmalen dar (vgl. Tz. 3.6 dieses Kapitels).

Die geforderte produktbasierte Nachweiskraft eines zollwertrechtlichen Fremdvergleichstests, der mithilfe von Verrechnungspreismethoden durchgeführt wird, kann wegen eines unterschiedlichen Verständnisses vom Transaktionsbezug in den OECD-VPL und im GZK (teilweise) verloren gehen.

506 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.36 ff. (ebda. in OECD-VPL 2017).

Mehrere unangemessen bepreiste Transaktionen, die einer Vorteilsausgleichsvereinbarung unterfallen, bergen die Gefahr, von der Zollbehörde als beeinflusst zurückgewiesen und korrigiert zu werden.

Die uneinheitliche Definition des Verbundenheitstatbestands könnte das Zollwertrecht in die missliche Lage versetzen, für verbundene Personen i.S.d. Art. 15 Abs. 4 GZK nicht auf Unterlagen zur Verrechnungspreisbildung zurückgreifen zu können, da dieselben Personen mangels steuerrechtlicher Verbundenheit zu dessen Anfertigung nicht verpflichtet waren.

In Abhängigkeit vom gewählten Bewertungsansatz für konzerninterne Geschäftsvorfälle nach OECD-VPL wird die Zollbehörde den Umfang ihrer Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts im Zweifelsfall eher moderat („Price Setting Approach“) oder aufwändig („Outcome Testing Approach“) gestalten. Beim „Outcome Testing Approach“ dürfte es dem Zollanmelder deutlich schwerer fallen als beim „Price Setting Approach“, etwaige Zweifel der Zollverwaltung an der Fremdüblichkeit eines angemeldeten Verrechnungspreises zu zerstreuen.

Nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen führen nicht per se zur Annahme einer Preisbeeinflussung. Lassen sich nachträgliche Zahlungen zwischen Käufer und Verkäufer eindeutig Produkten zuordnen, steht einer Zollwertermittlung nach Art. 1 GZK unter bestimmten Voraussetzungen nichts entgegen, sofern eine Preisbeeinflussung durch den Nachweis der Fremdüblichkeit der betroffenen Warenpreise nach der Preisanpassung auszuschließen ist.

Im Gegensatz dazu ist stets von einer Preisbeeinflussung mit der Folge einer Korrektur des ursprünglich angemeldeten Zollwertes auszugehen, wenn die Verrechnungspreise nachträglich nicht produktbezogen sondern pauschal angepasst wurden. Hierbei sollte es keine Rolle spielen, ob die Preisanpassung eine Erstattung oder eine Nachbelastung seitens des Verkäufers an seinen verbundenen Käufer vorsieht.

V. Verhältnis zwischen zollrechtlichem Transaktionswert und steuerlichem Verrechnungspreis

In der Literatur wird seit Jahren diskutiert, in welchem Verhältnis der zollrechtliche Transaktionswert zum steuerlichen Verrechnungspreis steht.

Nach einer Untersuchung von 50 Rechtsordnungen in Nord- und Südamerika, dem asiatisch-pazifischen Raum und Europa⁵⁰⁷ müssen in den meisten untersuchten Ländern die Transaktionswerte mit den Verrechnungspreisen von Gesetzes wegen nicht übereinstimmen, geschweige denn, dass vom Transaktionswert oder Verrechnungspreis eine rechtliche Bindungswirkung auf den anderen Part ausgeht. Die Verwendung separater Einfuhrpreise (Transaktionswerte) ist noch immer die Regel.⁵⁰⁸ Gleichwohl gibt es Länder, die offenbar einen Wertungswiderspruch darin erkennen, den Preis für ein und dieselbe eingeführte Ware nur aufgrund eigenständiger Zoll- und Steuerrechtsvorschriften abweichend festzusetzen, wenn doch die Zielvorgabe (Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes) bei beiden übereinstimmt.

Nachfolgend werden exemplarische Rechtsordnungen bzw. administrative Rechtsansichten vorgestellt⁵⁰⁹, die tendenziell für eine Bindung des Transaktionswertes an den Transferpreis sprechen oder umgekehrt. Daran schließt sich eine Untersuchung ausgewählter Rechtsprechung zum Verhältnis des zollrechtlichen Transaktionswertes zum steuerlichen Verrechnungspreis an.

507 Für den genauen Länderkreis s. EY, 2014 global transfer pricing tax authority survey, Perspectives, interpretations and regulatory change, 2014, S. 3, abrufbar unter: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/\\$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf) (Stand: 08.05.2018).

508 Vgl. EY, 2014 global transfer pricing tax authority survey, Perspectives, interpretations and regulatory change, a.a.O., S. 9.

509 Für eine umfassende Betrachtung der Transferpreis- und Zollwertbestimmungen sowie deren Zusammenspiel bzw. gegenseitige Überlagerung in Australien, Brasilien, Kanada, China, Frankreich, Deutschland, Indien, Japan, Mexiko, den Niederlanden, Südafrika, Großbritannien und den Vereinigten Staaten vgl. Anuschka Bakker / Belema Obuoforibo, Transfer Pricing and Customs Valuation, Two worlds to tax as one, Amsterdam 2009, Part B, Chapter 9 – 21, pp. 247-580.

1. Exemplarische Rechtsordnungen / administrative Rechtsansichten

1.1 Kanada

In einem ausführlichen Memorandum (verwaltungsinterne Leitlinie) setzt sich die kanadische Zollverwaltung (Canada Border Services Agency) mit der Behandlung von Verkäufen zwischen verbundenen Personen im Hinblick auf die Zollwertermittlung eingeführter Waren nach der Transaktionswertmethode auseinander.⁵¹⁰

Die Canada Border Services Agency betrachtet einen Transferpreis zunächst als annehmbare Ausgangsbasis für die Bestimmung des Zollwertes eingeführter Waren (Ziff. 8 des o.g. Memorandums).

Ziff. 9 des o.g. Memorandums lautet wie folgt:

„Die OECD legt mehrere Methoden der Preisbildung von Waren dar. Diese vermögen einen Preis festzulegen, der unter vergleichbaren Umständen vernünftigerweise zu erwarten wäre, wenn Verkäufer und Käufer nicht miteinander verbunden wären. Die kanadische Zollverwaltung wird einen gezahlten oder zu zahlenden Preis anerkennen, welcher unter Zugrundelegung einer der OECD-Verrechnungspreismethoden ermittelt wurde, es sei denn, es sind Informationen über Preise verfügbar, die unmittelbar die konkreten Einfuhren betreffen.“⁵¹¹

Mit diesem amtlichen Bekenntnis zur Auslegung, unter welchen zollwertrechtlichen Voraussetzungen die Verbundenheit einen angemeldeten Verrechnungspreis nicht beeinflusst hat und dieser daher grundsätzlich als Transaktionswert anerkannt werden kann, bindet sich die kanadische Zollrechtsordnung weitgehend an den steuerlichen Verrechnungspreis, der sich aus der Anwendung einer OECD-Verrechnungspreismethode herleitet. Die beschriebene Ausübung des kanadischen Zollrechts leistet damit dem Prinzip der systematischen Integration Vorschub.

510 Vgl. Canada Border Services Agency, Memorandum D13-4-5, Transaction Value Method for Related Persons, Ottawa, 17. September 2015, abrufbar unter: <http://www.cbsa-asfc.gc.ca/publications/dm-md/d13/d13-4-5-eng.pdf> (Stand: 08.05.2018).

511 Canada Border Services Agency, Memorandum D13-4-5, Transaction Value Method for Related Persons, Ottawa, 17. September 2015, Ziff. 9.

1.2 USA

Die Abgabenordnung der USA (Internal Revenue Code, abgekürzt: IRC) enthält in § 1059A eine Regelung zum Bindungscharakter zwischen steuerlichem Verrechnungspreis und zollrechtlichem Transaktionswert. Kauft ein Käufer von einem verbundenen Verkäufer hiernach eine Ware und führt sie in die USA ein, werden die Kosten des Käufers für diese Ware⁵¹² (gezahlter Verrechnungspreis) grundsätzlich auf die Höhe des Zollwertes begrenzt. Von diesem Grundsatz gibt es aber diverse Ausnahmen. Der US-Steuerpflichtige kann etwa in bestimmten Fällen für Zwecke der Einkommensbesteuerung Warenbestands- bzw. Wareneinsatzkosten⁵¹³ geltend machen, die den Zollwert überschreiten (z.B. wenn er zusätzlich zum Warenpreis Gebühren für Ozeanfracht und Versicherung zahlt, die nicht im Zollwert enthalten sind⁵¹⁴) oder unterschreiten (z.B. wenn der Verkäufer nach der Einfuhr dem verbundenen Käufer einen Rabatt auf den Warenpreis gewährt, der zollwertrechtlich unberücksichtigt bleibt⁵¹⁵).

Eine solch enge gesetzliche Bindung der steuerlich abzugsfähigen Kostenbasis an den Zollwert führt in den USA bisweilen zu Inkonsistenzen in der Anwendung der betroffenen Regelung. Neben den bereits aufgezeigten Abweichungen zwischen steuerlichem Verrechnungspreis und zollrechtlichem Transaktionswert sind beispielsweise auch sog. „Multi-Tier-Arrangements“ problematisch. Hierbei sind zwischen Verkäufer und Käufer ein oder mehrere Zwischenhändler geschaltet. Steht beim ersten oder einem früheren Verkauf vor der Einfuhr aber schon fest, dass die Ware eindeutig zur Ausfuhr in die USA bestimmt ist, folgt daraus eine weitere Inkonsistenz. Zollwertrechtlich darf bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen regelmäßig der Transaktionswert des Vorerwerbergeschäfts der Zollwertermittlung zugrunde gelegt werden⁵¹⁶, steuerlich wird dem Einführer und

512 Gemeint sind die Kosten des Warenbestandes bzw. Wareneinsatzes, die IRC § 1059A (a) (1) als „the basis or inventory cost of such property“ bezeichnet.

513 IRS, TAM on the Applicability of Section 1059A Published as Private Ruling 9301002, July 10, 1992, stellt klar, dass der US-Steuerpflichtige unter gewissen Voraussetzungen die Kosten für den Wareneinsatz („cost of goods sold“) in seiner Einkommensteuererklärung in Abzug bringen kann. Das vorgenannte TAM ist in Appendix III des GAO/GGD-94-61 Tax-Customs Valuation Rules, Februar 1994, abgedruckt und abrufbar unter: <http://www.gao.gov/assets/220/219263.pdf> (Stand: 08.05.2018).

514 Vgl. Beispiel 1 und Beispiel 8 gem. 26 CFR § 1.1059A-1 (c)(8); vgl. ferner die Auflistung von Ausgaben, die steuerlich angesetzt werden dürfen, aber zollwertrechtlich irrelevant sind, in: GAO/GGD-94-61 Tax-Customs Valuation Rules, Februar 1994, p.7, abrufbar unter: <http://www.gao.gov/assets/220/219263.pdf> (Stand: 08.05.2018).

515 Vgl. Beispiel 2 und Beispiel 5 gem. 26 CFR § 1.1059A-1 (c)(8).

516 Vgl. zu den Voraussetzungen für die zollwertrechtliche Anmeldung des Transaktionswertes aus dem Vorerwerbergeschäft die Entscheidung des US-Berufungsgerichts (U.S. Court of Appeals for the Federal Circuit) vom 28. Dezember 1992, 982 F.2d 505 (Fed.

Käufer jedoch zugestanden, den an den letzten Zwischenhändler vor der Einfuhr gezahlten (zumeist höheren) Preis als Kostenposition geltend zu machen.⁵¹⁷

Zollbeteiligte haben in den USA – anders als in der EU⁵¹⁸ – vor einer geplanten Einfuhr die Möglichkeit, eine rechtsverbindliche Vorabentscheidung hinsichtlich der Zollwertermittlung bei der US-Zollbehörde (U.S. Customs and Border Protection, abgekürzt: CBP) zu beantragen.⁵¹⁹ Dadurch wird den international agierenden Gesellschaften, die Waren an verbundene Unternehmen in den USA ausführen, auf Antrag die zollwertrechtliche Sachbehandlung zukünftig eingeführter Waren im Vorfeld transparent. Im Reifeprozess einer solchen Entscheidung steht einem Vertreter der US-Zollbehörde die Teilnahme an Verhandlungen über verbindliche Vorabentscheidungen (APA) der US-Steuerbehörde offen.⁵²⁰

In einer verwaltungsinternen Leitlinie und Information an die Handelsgemeinschaft zum Thema „Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions“ befasst sich die CBP u.a. mit der Relevanz von APAs und Transferpreisstudien für die Zollwertermittlung. Für die US-Zollbehörde sind APAs und Transferpreisstudien als solche nicht ausreichend um zu belegen, dass der angemeldete Transaktionswert dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt und folglich akzeptiert werden kann. Einen Transferpreis, der im Einklang mit einer entsprechenden Verrechnungspreismethode gebildet wurde, die das Prinzip des Fremdvergleichs und damit dasselbe Ziel wie das Zollwertrecht verfolgt, erkennt die CBP nicht ohne weiteres an.⁵²¹ Vielmehr würde der in einem Kaufgeschäft unter verbundenen Vertragsparteien vereinbarte Transaktionswert nur akzeptiert

Cir. 1992), abrufbar unter: <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/982/505/137069> (Stand: 08.05.2018).

517 Vgl. hierzu Howard J. Levine / Allen J. Littman, The Use of Middlemen in Importation of Goods: Inconsistencies between Tax and Customs Valuation Rules, *Tax Management International Journal*, Vol. 23, No. 5, 1994, p. 233; vgl. überdies Dennis I. Meyer / William D. Outman, Treasury's Tag Team: The IRS and Customs Join to Combat Inconsistent Import Valuations in Related-Party Transactions, *Tax Management International Journal*, Vol. 25, No. 4, 1996, p. 231, 234 et. seqq..

518 Im europäischen Zollrecht sind keine verbindlichen (Vorab-)Entscheidungen zur Zollwertermittlung vorgesehen (vgl. Art. 33 UZK).

519 S. 19 CFR § 177.1 et. seq..

520 Vgl. Juan Martín Jovanovich (Masterthesis McGill Univ. Montreal), *Customs Valuation and Transfer Pricing, Is it Possible to Harmonize Customs and Tax Rules?*, a.a.O., S. 17 f. m.w.N..

521 Vgl. CBP, *Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions*, 2007, S. 14 f., abrufbar unter: https://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/icp089_3.pdf (Stand: 08.05.2018).

werden können, wenn entweder die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts bestanden wird oder entsprechende Vergleichswerte gleicher oder gleichartiger Waren annähernd erreicht werden.⁵²²

Es verwundert, dass die o.g. Leitlinie für die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts nur die Beispiele aus der Erl. Anm. 3 S. 4 und 5 zu Art. 1 Abs. 2 GZK⁵²³ anführt und nachfolgend deren angebliche Methodik erläutert.⁵²⁴ So verfestigt sich der Eindruck, dass die Begleitumstände des Kaufgeschäfts nur anhand dieser beispielhaften Kriterien geprüft werden sollen, die sich übrigens in keiner Weise direkt an der Konzeption der Transferpreisregeln ausrichten.⁵²⁵ Eine solche Auslegung steht der Intention des GZK entgegen. Die vorgenannte Erl. Anm. erwähnt lediglich Beispiele, die weder als abschließend noch als Prüfungsmethodik zu verstehen sind.⁵²⁶

Wegen des sehr eingeschränkten Prüfungsumfangs hinsichtlich der Begleitumstände des Kaufgeschäfts erklärt sich auch die äußerst reservierte Halterung der CBP zu APA und Transferpreisstudien. Zwar lehnt die CBP APAs und Transferpreisstudien nicht von vornherein als irrelevant ab. Sie verlangt dagegen vom Einführer die einzelfallbezogene Darlegung, welchen Beitrag die Transferpreisunterlagen zum o.g. Prüfungskorsett der Begleitumstände des Kaufgeschäfts oder zu etwaigen Vergleichswerten leisten können.⁵²⁷ Dadurch erschwert die US-Zollbehörde den Zollbeteiligten den Nachweis der Unbeeinflusstheit eines angemeldeten Verrechnungspreises in vielen Fällen unnötig (z.B. durch Ergänzung einer Transferpreisdokumentation um eine produkt- oder produktfamilienbezogene Analyse der Angemessenheit von Transferpreisen⁵²⁸). Der Fremdvergleich

522 Vgl. CBP, Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions, a.a.O., S. 15.

523 Die genannten Erl. Anm. sind in 19 CFR § 152.103 (l)(1)(ii) S. 2 und (iii) übernommen worden.

524 Vgl. CBP, Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions, a.a.O., S. 7 ff..

525 Für einen Vergleich der zollwertrechtlichen Beispiele mit den Transferpreismethoden s. William M. Methenitis / Steve C. Wrappe, The Growing Need for Harmonization Of Transfer Pricing and Customs Valuation, a.a.O., p. 12.

526 So auch Juan Martín Jovanovich, in: Anuschka Bakker / Belema Obuoforibo, Transfer Pricing and Customs Valuation, Two worlds to tax as one, Amsterdam 2009, S. 176 ff..

527 Vgl. CBP, Determining the Acceptability of Transaction Value for Related Party Transactions, a.a.O., S. 14 ff..

528 Diesen Rat erteilen Michael E. Murphy and Holly E. Files in: The Intersection of Transfer Pricing and Customs Valuation: Challenges (and Opportunities) for Multinational Enterprises, Int. T.L.R. 2009, p. 149, 152.

und die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts sind im GZK offen ausgestaltet.⁵²⁹ Sie sollten nach dem Prinzip der systematischen Integration konkretisiert werden. Sodann könnte ggf. der zollwertrechtliche Fremdvergleichstest mithilfe von Verrechnungspreismethoden durchgeführt werden (vgl. Kapitel IV, Tz. 2). Zudem bekäme die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts einen Mehrwert durch Einbeziehung eines breiteren Spektrums an Unterlagen und Vergleichbarkeitsmerkmalen des internationalen Steuerrechts (vgl. Kapitel IV, Tz. 3).

1.3 Südkorea

Zum 1. Juli 2012 trat in Südkorea eine Änderung des Gesetzes zur Koordination internationaler Steuerangelegenheiten (Law for the Co-ordination of International Tax Affairs) und der koreanischen Zollrechtsordnung (Korea Customs Act) zwecks Harmonisierung der Transferpreis- und Zollvorschriften in Kraft. Nimmt danach die Steuer- oder Zollbehörde eine Transferpreis- oder Zollwertanpassung vor, verpflichtet sich die jeweils andere Finanzbehörde zu deren Anerkennung.⁵³⁰ Mit Beginn des Jahres 2015 erlaubt eine weitere gesetzliche Neuregelung zusätzlich die kombinierte Beantragung verbindlicher Vorabzusagen für die Transferpreis- und Zollwertermittlung zwischen verbundenen Unternehmen.⁵³¹ Dadurch kann Inkonsistenzen zwischen dem steuerlichen Transferpreis und dem zollrechtlichen Transaktionswert vorgebeugt werden.

Die südkoreanische Gesetzeslage bindet den steuerlichen Transferpreis und den zollrechtlichen Transaktionswert aneinander und ebnet so den Weg für eine beispielhafte Harmonisierung.

529 William M. Methenitis und Steve C. Wrappe bekräftigen dies mit den Worten: "The test is subjective and open-ended; there is no limitation on the type of information that can be reviewed or may be pertinent to the determination." S. William M. Methenitis / Steve C. Wrappe, *The Growing Need for Harmonization Of Transfer Pricing and Customs Valuation*, a.a.O., p. 11.

530 Vgl. KPMG, *Global Transfer Pricing Review*, South Korea, 2015, S. 4, abrufbar unter: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/10/tp-review-south-korea-v4.pdf> (Stand: 08.05.2018).

531 Ebda. Neben den verbindlichen Vorabzusagen für die Transferpreisermittlung (Advance Pricing Arrangements, abgekürzt: APA) besteht nach südkoreanischem Recht die Option der Beantragung einer verbindlichen Vorabzusage für die Zollwertermittlung zwischen verbundenen Unternehmen (Advance Customs Valuation Arrangement for transactions between related parties, abgekürzt: ACVA). Weitergehende Informationen zu Letzterer sind abrufbar auf der Website des Korea Customs Service unter: http://www.customs.go.kr/kcshome/main/content/ContentView.do?contentId=CONTENT_ID_000001345&layoutMenuNo=21067&nttId=CONTENT_ID_000001345 (Stand: 08.05.2018).

1.4 Deutschland

Das deutsche Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich im Jahr 2000 auf einer Dienstbesprechung zum Zollwert dafür ausgesprochen, dass ein angemeldeter Transferpreis „grundsätzlich als Zollwert anerkannt werden [kann], wenn sich aus einem Wirtschaftsprüfungsbericht ergibt, dass der Transferpreis unter Anwendung einer von der OECD anerkannten oder vorgeschlagenen Prüfmethode einem Verkaufspreis an ein unverbundenes Unternehmen entspricht (Fremdvergleichsmaßstab).“⁵³² In dem zu beurteilenden Fall konnte die Transferpreisermittlung nach einer gewinnorientierten Methode Grundlage für die Anerkennung des Transaktionswertes sein, vorausgesetzt dass das Zahlenwerk, auf dem die von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchgeführte Angemessenheitsanalyse der Transferpreise basierte, anhand von Unterlagen aus dem Rechnungswesen der Muttergesellschaft überprüft und verprobt worden ist.⁵³³

In der offiziellen Dienstvorschrift Zollwert der deutschen Zollverwaltung⁵³⁴ fehlt ein solch klares Bekenntnis zur grundsätzlichen Anerkennung eines Verrechnungspreises als Zollwert, der nachweislich unter Zugrundelegung einer OECD-Verrechnungspreismethode gebildet und von einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bestätigt wurde. Deshalb würde es sicherlich zu weit gehen, in der schriftlich überlieferten Äußerung des deutschen BMF aus dem Jahr 2000 eine Bindung des Transaktionswertes an den Transferpreis zu sehen. Außerdem ist fraglich, inwiefern die zuvor wiedergegebene Einschätzung des deutschen BMF verallgemeinerbar ist, da sie sich auf einen konkreten Sachverhalt bezog. In Ermangelung einer steuergesetzlichen Pflicht zur Erstellung einer Angemessenheitsanalyse der Transferpreise durch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wäre eine derartige Angemessenheitsanalyse zumindest in Deutschland genauso zu berücksichtigen, wenn sie unternehmensintern erstellt wurde. Sofern nicht die Muttergesellschaft an einer Transaktion im Konzernverbund beteiligt ist, sondern zwei Schwestergesellschaften im zollwertrelevanten Warenaustausch stehen, müssen der Muttergesellschaft nicht zwangsläufig Informationen zur Preisbildung der betreffenden Transaktion vorliegen. In diesem Fall wäre kein Grund für eine Prüfung der Preisbildung für eine Transaktion zwischen zwei Schwestergesellschaften im Rechnungswesen der Muttergesellschaft ersichtlich.

532 BMF (Ref. III B 5), Ergebnisniederschrift über die Dienstbesprechung Zollwert vom 11. bis 13. April 2000 in Bamberg, TOP 9, S. 25, abgedruckt in: Müller-Eiselt / Vonderbank, EG-Zollrecht, Bd. 4, Fach 5800, 2002.

533 Vgl. BMF (Ref. III B 5), Ergebnisniederschrift über die Dienstbesprechung Zollwert vom 11. bis 13. April 2000 in Bamberg, TOP 9, 24 f., abgedruckt a.a.O..

534 Kennung der VSF: Z 5101.

Aus dem geschilderten Auszug der Ergebnisniederschrift des BMF kann allgemein daher nur abgeleitet werden, dass sich die deutsche Zollverwaltung offen dafür zeigt, einen zollwertrechtlichen Fremdvergleichstest mithilfe von anerkannten OECD-Verrechnungspreismethoden durchzuführen. Sie ist im Rahmen der Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts bereit, aussagekräftige Transferpreisunterlagen bei Zweifeln an der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Parteien zu Rate zu ziehen. Der Rückgriff auf vorhandenes Datenmaterial zur Transferpreisermittlung erfolgt aber nur hilfsweise in den Fällen, in denen Einführer der deutschen Zollverwaltung dieses freiwillig zur Verfügung stellen. Ergeben sich aus den Transferpreisunterlagen die maßgebenden Gesichtspunkte der fraglichen Transaktion einschließlich der Art und Weise, wie Käufer und Verkäufer ihre Handelsbeziehungen gestalten und den betreffenden Preis unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes ermittelt haben, so geht von ihnen zumindest eine starke Indizwirkung für die Anerkennung des zollrechtlichen Transaktionswertes aus.

2. Ausgewählte Rechtsprechung

Der EUGH hat sich in einem Urteil vom 4. Dezember 1980⁵³⁵ indirekt für die Eigenständigkeit von steuerlichem Transferpreis und zollrechtlichem Transaktionswert ausgesprochen. Ein Auszug aus Ziff. 8 der Entscheidungsgründe (zugleich Bestandteil des ersten Leitsatzes) lautet wie folgt:

„Die [...] vorgenommene Festsetzung des Zollwerts verpflichtet die Steuerverwaltung der Mitgliedstaaten [...] nicht, diesen Wert für andere Zwecke als die Anwendung des gemeinsamen Zolltarifs als verbindlich anzuerkennen.“

Die Bedeutung des vorgenannten EUGH-Urteils dürfte sich heutzutage jedoch wegen der Geltung eines völlig anderen Zollwertrechts auf Basis des GZK in Grenzen halten.⁵³⁶ Vor dem Hintergrund der weltweit zu beobachtenden Gesetzesverschärfungen im Kontext von ungerechtfertigten Steuervermeidungsstrategien (BEPS-Aktionspunkte) stehen Verrechnungspreisgestaltungen wie nie zuvor im Fokus des internationalen Steuerrechts. Ein Urteilsspruch, der – wie im Sachverhalt des o.g. EUGH-Urteils – in der Zahlung eines auffällig hohen Preises für

535 S. EUGH-Urteil vom 4. Dezember 1980, C-54/80 – Wilner, ECLI:EU:C:1980:282, abrufbar unter: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:61980CJ0054&qid=1487798717313&from=DE> (Stand: 08.05.2018), Sachverhalt und Rechtszustand vergleichbar mit EUGH-Urteil v. 24. April 1980, C-65/79 – Chatain, ECLI:EU:C:1980:108.

536 Zu diesem Schluss gelangt auch Thomas Möller, vgl. Thomas Möller (Diss. Univ. Freiburg i. Brsg.), Verrechnungspreis und Zollwert, Witten 2004, S. 239.

eine grenzüberschreitende und zollwertrechtlich relevante Warentransaktion keinen Zusammenhang zwischen dem Zollwert und den steuerlich gewinnmindernden Wareneinsatzkosten erkennen würde, müsste in Zeiten der staatsgemeinschaftlichen Bekämpfung von BEPS-Problemen geradezu als leichtfertig tituliert werden. Falls der Zusammenhang in dem o.g. EUGH-Urteil bereits erkannt wurde, aber lediglich eine verbindliche Anerkennung des zollrechtlichen Transaktionswertes als entsprechende abzugsfähige Kostenposition durch die Steuerverwaltung der Mitgliedstaaten ohne weiteres vermieden werden sollte, mag das in bestimmten Fällen seine Rechtfertigung haben. Gerechtfertigt wäre ein Auseinanderfallen des steuerlichen Transferpreises und des zollrechtlichen Transaktionswertes etwa in den Fällen, in denen das Prinzip der systematischen Integration bei der Zollwertermittlung nicht anwendbar ist oder in denen trotz Anwendbarkeit des Prinzips der systematischen Integration Bewertungsdifferenzen eine Anpassung des Zollwertes erfordern.

Die deutsche höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH tendiert ebenfalls dazu, dass keine Bindungswirkung zwischen Transferpreis und Transaktionswert besteht.⁵³⁷ Zwei deutsche Finanzgerichtsentscheidungen gehen dagegen von einer Bindungswirkung (FG Münster⁵³⁸) bzw. zumindest von einer Übereinstimmung der Transferpreis- und der Zollwertregeln in Kernbereichen (FG Hamburg⁵³⁹) aus.

Das vorgenannte Urteil des FG Münster begegnet der Weigerung des Hauptzollamtes (HZAs), das im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung ermittelte und dabei nach unten korrigierte Veredelungsentgelt auch zollwertrechtlich anzuerkennen, mit folgenden Worten:

„Es ist schon unverständlich, dass das beklagte HZA – ebenfalls eine Stelle der Finanzverwaltung – das von der Steuerverwaltung als „angemessen“ anerkannte Veredelungsentgelt [...] nicht als solches anerkennt, obwohl [...] beide [...] von denselben Voraussetzungen ausgehen.“⁵⁴⁰

537 Vgl. BFH-Urteil vom 1. Februar 1967, I R 220/64, BFHE 88, S. 545; Bezug nehmend auf das vorgenannte BFH-Urteil vertritt das deutsche BMF in seinen Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 1983, a.a.O., Tz. 3.1.2.5, die folgende Ansicht: „Der für die Einkunftsabgrenzung maßgebliche Fremdpreis kann von dem der Verzollung [...] zugrundeliegenden Zollwert [...] abweichen.“

538 Vgl. FG Münster, Urteil vom 15. Oktober 1970, IV 1282/69 Z (n.v.), S. 10 f. u. S. 13 f..

539 Vgl. FG Hamburg, Beschluss vom 6. März 1990, IV 196/88 H, BeckRS 1990, 7229, Ziff. 30.

540 Vgl. FG Münster, Urteil vom 15. Oktober 1970, IV 1282/69 Z (n.v.), S. 10 f..

Noch deutlicher bekennt sich der Oberste Spanische Gerichtshof zur Bindung der Steuerverwaltung an das Ergebnis der Zollbewertung. Seinem Urteil vom 30. November 2009⁵⁴¹ lag der Sachverhalt zugrunde, dass eine spanische Gesellschaft der Coca-Cola-Gruppe (Einführer) konzernintern einen höheren Einfuhrwarenpreis (Transaktionswert / Verrechnungspreis) als zuvor mit ihrer Schweizer Tochter vereinbarte und die Zollabteilung der spanischen Finanzbehörde⁵⁴² diesen Verrechnungspreis akzeptierte. Die Steuerabteilung der spanischen Finanzbehörde erkannte jedoch die dadurch geminderte Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer nicht an und verhängte sogar ein Bußgeld gegen die Gesellschaft. Dieses Vorgehen der Steuerabteilung befand der Oberste Spanische Gerichtshof für unrechtmäßig. Er merkte an, dass es auffällig sei, dieselben Warentransaktionen im selben Zeitraum je nach Steuerart hinsichtlich ihrer Festsetzungskriterien unterschiedlich zu behandeln. Nach Ansicht des Gerichts habe die Steuerabteilung der Finanzverwaltung keinen Spielraum mehr (Ermessensreduzierung auf Null) bezüglich der Billigung der Festsetzungskriterien (hier: Kostenposition in Höhe des Verrechnungspreises), wenn eine andere Abteilung der eigenen Verwaltung (hier: Zollabteilung) dieselben Festsetzungskriterien für dieselbe Transaktion bereits anerkannt hat. Ihr verbleibe insoweit keine andere Option, als diese Festsetzungskriterien ebenfalls zu nutzen.

Der im europäischen Rechtsraum vorherrschende unbestimmte Rechtszustand im Hinblick auf das Verhältnis von steuerlichem Transferpreis und zollrechtlichem Transaktionswert schlägt sich in einer uneinheitlichen Judikatur nieder, wie die ausgewählten Rechtsprechungsauszüge demonstrieren.

3. Zwischenergebnis

Die Fachwelt bemüht sich seit vielen Jahren, wissenschaftlich auszuloten, in welchem Verhältnis der steuerliche Transferpreis zum zollrechtlichen Transaktionswert steht. Die stellvertretend für viele Diskurse zu dieser Thematik formulierte Erkenntnis, dass es „[a]uf die Frage nach dem Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert [...] keine abschließende Antwort“⁵⁴³ gebe, hat an Gültigkeit nichts verloren. Nach der Auseinandersetzung mit exemplarischen Rechtsordnungen bzw. administrativen Rechtsansichten sowie ausgewählter

541 Vgl. Oberster Spanischer Gerichtshof (Tribunal Supremo), Urteil vom 30. November 2009, Revision (Recurso Casación) 3582/2003, abrufbar unter: <http://www.uv.es/ibanezs/aduanero/descarga/STS-30112009.pdf> (Stand: 08.05.2018).

542 Die Zoll- und Steuerabteilung gehören in Spanien zu einer Verwaltung.

543 Thomas Möller, Fremdvergleichsgrundsatz für die Steuer und den Zoll einheitlich anwenden, PISStB 2005, S. 208, 214.

Rechtsprechung ist zu konstatieren, dass sich die Beantwortung dieser Frage von Land zu Land unterscheiden wird.

In vielen Ländern auf der Welt (z.B. Deutschland) präjudiziert die steuerliche Anerkennung des Verrechnungspreises als abzugsfähige Kostenposition in der Steuererklärung nicht automatisch die Anerkennung des zollrechtlichen Transaktionswertes und umgekehrt.⁵⁴⁴ Länder mit einem derartigen Präjudiz (z.B. Spanien) sind die Ausnahme.

In jenen Ländern ohne Präjudiz kommt der zollwertrechtlichen Auslegung des Fremdvergleichstests nach dem Prinzip der systematischen Integration (vgl. Kap. III, Tz. 2.2.5) entscheidende Bedeutung zu, sofern die Durchführung des Fremdvergleichs unbestimmt ist.

Die administrative Rechtsansicht der kanadischen und indirekt auch der deutschen Zollverwaltung schreibt seinen Zollbediensteten bereits in verkürzter Form das Praktizieren des Auslegungsprinzips der systematischen Integration vor. Die deutsche Zollverwaltung sollte sich an die behandelten fundamentalen Aussagen auf der Dienstbesprechung seiner obersten Behörde (BMF) aus dem Jahr 2000 entsinnen und diese in die offizielle Dienstvorschrift Zollwert aufnehmen. Damit würde sich die deutsche Zollverwaltung wie die kanadische Zollverwaltung durch öffentliche Kundgabe einer offiziellen Rechtsansicht direkt selbst binden. Dies würde die Rechtssicherheit der Zollbeteiligten signifikant erhöhen.

In Steuer- / Zollrechtsordnungen, die einen Nexus zwischen Transferpreis und Transaktionswert gesetzlich verankert haben (z.B. in den USA oder in Südkorea), oder in Ländern mit o.g. Präjudiz (z.B. Spanien) kann es ebenso erforderlich sein, zollwertrechtlich auf das Prinzip der systematischen Integration zurückzugreifen. Diese Auslegungsmethode ist immer dann zweckmäßig, wenn sich der steuerliche Transferpreis am zollrechtlichen Transaktionswert orientiert und die Fremdvergleichskonformität des zollrechtlichen Transaktionswertes überprüft werden soll.

Obwohl z.B. in den USA die tatsächliche Rechtsanwendung der entsprechenden Bindungsvorschrift⁵⁴⁵ nicht gerade unkompliziert verläuft⁵⁴⁶, ist der Harmonisierungsvorstoß auf gesetzlicher Grundlage ein Schritt in die richtige Richtung, um

544 Vgl. hierzu auch Hinrich Glashoff, in: Otfried Schwarz / Kurt Wockenfoth, Zollrecht Kommentar, Bd. 1/1, 3. Aufl., 41. Lfg., Köln 2005, zu Art. 29 ZK, Rz. 1b m.w.N..

545 IRC § 1059A

546 Vgl. Marc M. Levey / Robert L. Eisen, in: Anuschka Bakker / Belema Obuoforibo, Transfer Pricing and Customs Valuation, Two worlds to tax as one, Amsterdam 2009, S. 559 f..

allmählich Klarheit über das Verhältnis von Transferpreis und Transaktionswert zu schaffen.

Ein weiteres positives Beispiel liefern die gesetzlichen Neuregelungen in Südkorea. Sie haben die Rechtsgrundlagen für einen zoll- und steuerbehördlichen Abstimmungsprozess geschaffen, sodass auf die Begehr eines Antragstellers auf Ausstellung einer APA oder ACVA regelmäßig eine Einigung beider Finanzbehörden hinsichtlich der Anerkennung ein und desselben Preises für zollwertrechtliche und steuerliche Zwecke erzielt wird.⁵⁴⁷

⁵⁴⁷ Vgl. Deloitte, The Link Between Transfer Pricing and Customs Valuation, 2016 Country Guide, S. 45, No. 3, abrufbar unter: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-link-between-transfer-pricing-customs-valuation-2016.pdf> (Stand: 08.05.2018).

VI. Vorschläge internationaler Organisationen zur Harmonisierung

„Harmonisierte Ansätze bei Zoll und Steuern würden Rechtsunsicherheiten, Handelskosten und das Risiko von Sanktionen und Doppelbesteuerungen reduzieren [...]“⁵⁴⁸

Dieses Kapitel setzt sich mit Vorschlägen von internationalen staatlichen und nicht-staatlichen Organisationen zur Harmonisierung der Zollwert- und Transferpreisermittlung auseinander. Diesbezüglich werden Denkanstöße und Kooperationsbemühungen seitens der WCO, WTO und OECD als den insbesondere auf diesem Gebiet führenden internationalen staatlichen Organisationen⁵⁴⁹ herausgearbeitet. Zuvor werden die zielgerichteten Vorschläge der Internationale Handelskammer (Engl.: „International Chamber of Commerce“, abgekürzt: ICC) als internationale nicht-staatliche Organisation⁵⁵⁰, die in transnationalen Handelsfragen als Beraterin von der UN und von Wirtschaftsvertretern gesucht und geachtet wird⁵⁵¹, eingehend behandelt und bewertet.

1. Vorschläge der ICC

Im Jahr 2012 veröffentlichte die ICC erstmals eine Grundsatzserklärung (Engl.: „Policy Statement“) zum Thema „Transferpreis- und Zollwertermittlung“, wel-

548 Donia Hammami, ICC Head Customs & Trade Facilitation, in einem Interview mit dem Titel „Stimme der Wirtschaft“ in: Foreign Trade 1/2016, S. 58, 62.

549 Zum Begriff der internationalen staatlichen Organisationen vgl. Florian T. Furtak, Internationale Organisationen – Staatliche und nichtstaatliche Organisationen in der Weltpolitik, Wiesbaden 2015, S. 3 ff. m.w.N..

550 Zum Begriff der internationalen nichtstaatlichen Organisationen vgl. Florian T. Furtak, Internationale Organisationen – Staatliche und nichtstaatliche Organisationen in der Weltpolitik, Wiesbaden 2015, S. 13 ff. m.w.N..

551 Gegründet wurde die ICC im Jahr 1920 als juristische Person des französischen Privatrechts. Sie erwarb aber im Jahr 1951 als Beraterin der Kategorie A des Wirtschafts- und Sozialausschusses der UN die Berechtigung, eine völkerrechtliche Funktion auszuüben. Vgl. zur Entstehung und den Funktionen der ICC sowie ihrer Rechtsstellung im Bereich des Völkerrechts Frédéric Eisemann / Theo Kreuz, Die Internationale Handelskammer, ZaöRV, Vol. 14, 1951, S. 463.

che sie drei Jahre später (2015) aktualisierte. Dieses aktualisierte Policy Statement ist im Weiteren Gegenstand der Auseinandersetzung.⁵⁵² Darin unterbreitet die ICC insgesamt sechs Vorschläge zur Harmonisierung von Transferpreis und Zollwert unter den bestehenden völkerrechtlichen Rahmenbedingungen.⁵⁵³ Ein und derselbe Wert für Transferpreis und Zollwert sei schließlich im Interesse aller Beteiligten (Unternehmen, Zoll- und Steuerverwaltung). Dieses Ziel könne durch eine gemeinsame Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK und in den OECD-VPL erreicht werden. Die ICC möchte mit ihrer Grundsatzerklärung Konflikte im Zusammenhang mit der Warenbewertung zwischen Unternehmen und den betroffenen Verwaltungen reduzieren helfen, aber zugleich auch Regierungen ermuntern, die konkreten Vorschläge in das Verhaltungshandeln sowie ggf. in die supranationale bzw. nationale Zollgesetzgebung zu implementieren.

1.1 Kernaussagen

Nachfolgend werden die Kernaussagen der einzelnen Vorschläge 1 bis 6 erläutert.

1.1.1 Vorschlag 1

Die Zollverwaltung möge anerkennen, dass die Beziehung zwischen verbundenen Unternehmen, welche ihre Preise in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz („arm’s length principle“) gem. Art. 9 des OECD-Musterabkommens festsetzen, den gezahlten oder zu zahlenden Preis (Transaktionswert) in der Regel nicht beeinflusst hat. Demzufolge bilde dieser Preis die Grundlage für den Zollwert.

Für Einführer, die eine mit den OECD-VPL im Einklang stehende Verrechnungspreisrichtlinie etabliert haben und der Zollbehörde die erforderliche Verrechnungspreisdokumentation zugänglich machen, sollte entsprechend dem Kommentar 23.1 des Technischen Ausschusses für den Zollwert eine solche Dokumentation eine fundierte Grundlage für die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts durch die Zollverwaltung darstellen.

552 ICC, Policy and Business Practices, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015, Policy Statement, Document No. 180/104-536, Paris 2015, abrufbar unter: <https://cdn.iccwbo.org/content/uploads/sites/3/2015/02/ICC-Policy-Statement-E28093-Transfer-Pricing-and-Customs-Valuation-E28093-2015-1.pdf> (Stand: 08.05.2018); die weiteren Ausführungen zu den einzelnen Vorschlägen 1 bis 6 (Tz. 1.1 dieses Kapitels) stützen sich auf das vorgenannte Dokument.

553 Vgl. Michael Landwehr, ICC aktualisiert Grundsatzerklärung zur Transferpreis- und Zollwertermittlung, AW-Prax 2015, S. 205.

In bestimmten Fällen haben Einführer, die ihre Preise unter Zugrundelegung der OECD-VPL bilden, nach Ansicht der ICC nachgewiesen, dass die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusste. Mithin dürfte sich der Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 9 OECD-MA direkt mit den zollwertrechtlichen Fremdvergleichsregeln bei der Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts decken. Diese Übereinstimmung sollte von den Zollverwaltungen erkannt werden. Sie schafft eine Angleichung der OECD- und WTO-Regelungen mit Blick auf den Wert von Transaktionen zwischen verbundenen Vertragsparteien.

1.1.2 Vorschlag 2

Die Zollverwaltung möge nach der ursprünglichen Transaktion vorgenommene Transferpreisanpassungen (nach oben oder nach unten) anerkennen. Diese Anerkennung sollte für Anpassungen gelten, die entweder die Folge einer freiwilligen, von den zwei verbundenen Vertragspartnern vereinbarten Ausgleichszahlung oder die Folge einer Steuerprüfung sind.

Die ICC schildert, dass oft nachträgliche Reduzierungen der Wareneinkaufspreise seitens der Zollbehörde unberücksichtigt bleiben. Beeinflussen nachträgliche Anpassungen unmittelbar die Höhe der gezahlten Wareneinkaufspreise, sollten sie von der Zollverwaltung konsequenterweise auch als Element des Transaktionswertes angesehen werden.

Unternehmen sollten Zollwertanpassungen gestattet sein, ohne dass sie zu einem vorläufigen Zollanmeldeverfahren verpflichtet und ohne dass ihnen Sanktionen aufgrund von Wertanpassungen verhängt werden.

1.1.3 Vorschlag 3

Es wird empfohlen, dass die Zollverwaltung im Falle nachträglicher Transferpreisanpassungen (nach oben oder nach unten) einwilligt, den Zollwert nach einer der folgenden vom Einführer gewählten Methoden zu überprüfen. Diese Methoden sind anwendbar, sofern sich die Anpassung auf den Wert der Ware ausgewirkt hat:

- Anwendung des gewichteten Durchschnittszollsatzes anhand nachstehender Formel:

$$\text{Gewichteter Durchschnittszollsatz} = \frac{\text{Summe sämtlicher Zollabgaben eines Jahres}}{\text{Summe sämtlicher Zollwerte desselben Jahres}}$$

Mithilfe des gewichteten Durchschnittszollsatzes könnte die Ermittlung des Zollerstattungs- bzw. Zollnachzahlungsbetrages bei pauschalen Anpassungen zum Jahresende vereinfacht werden. Falls am Jahresende beispielsweise die pauschale Transferpreisanpassung eine zusätzliche Zahlung des Käufers an den Verkäufer ergibt, rät die ICC, dass der Einführer der Zollbehörde schlicht die Höhe dieser zusätzlichen Zahlung meldet. Die Zollbehörde wird über den Datenbestand verfügen, um den gewichteten Durchschnittszollsatz anhand der o.g. Formel zu berechnen. Letztlich kann sie den Betrag der zusätzlichen Zahlung des Käufers mit dem gewichteten Durchschnittszollsatz multiplizieren und den pauschalen Nacherhebungsbetrag der Zollabgaben ermitteln.

- Zuordnung der Transferpreisanpassung zu den Nomenklatur-Codes sowie Bereitstellung aller betroffenen Zolltarifpositionen und sonstiger relevanter Einfuhrdaten, die in der nationalen Statistik verfügbar sind.

1.1.4 Vorschlag 4

Es wird empfohlen, dass Unternehmen im Falle nachträglicher Transferpreisanpassungen (nach oben oder nach unten) befreit sind von:

- der Verpflichtung, für jede betroffene ursprüngliche Zollanmeldung eine geänderte Zollanmeldung abzugeben, sondern stattdessen eine zusammenfassende Erklärung sämtlicher ursprünglicher Zollanmeldungen einzureichen;
- Strafzahlungen, sofern die geänderte Erklärung freiwillig und zeitnah der Zollbehörde vorgelegt wird. Etwaige Abweichungen vom ursprünglich erklärten Zollwert hängen von zahlreichen Faktoren ab, die absolut nichts mit der Absicht, Zollabgaben zu hinterziehen, zu tun haben.

1.1.5 Vorschlag 5

Es wird empfohlen, dass die OECD-Verrechnungspreismethoden von den Zollverwaltungen als ein akzeptables Bezugssystem für die Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts anerkannt werden.

Die meisten Verrechnungspreisstudien beinhalten den Zollwertmethoden vergleichbare Preismethoden (geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden). Zumeist stützen sich die Verrechnungspreismethoden auf die Gemeinsamkeit ausgeübter Funktionen, eingesetzter Wirtschaftsgüter und übernommener Risiken sowie auf Gemeinsamkeiten bezüglich der eingeführten Waren. Auch wenn Verrechnungspreisstudien normalerweise eine geografische und zeitliche Vergleich-

barkeit bei der Untersuchung der Fremdgeschäftsvorfälle erfordern, kann es vorkommen, dass nicht immer derart präzise Daten verfügbar sind. In solchen Fällen greifen Verrechnungspreisstudien auch auf regionale und mehrjährige Vergleichsdaten zurück. Die Zollverwaltungen sollten die Verwendung von Gewinnmethoden sowie regionalen und mehrjährigen Vergleichsdaten anerkennen, wenn ihnen das zweckmäßig erscheint.

Verrechnungspreisstudien bewerten ausgeübte Funktionen, eingesetzte Wirtschaftsgüter und übernommene Risiken des analysierten Unternehmens innerhalb der Gruppe verbundener Unternehmen. Dies ermöglicht eine wirtschaftliche Beurteilung bezüglich des zwischen verbundenen Vertragspartnern vereinbarten Fremdvergleichspreises. Die Zollverwaltungen sollten gleichermaßen erkennen, dass das Verständnis des Funktions- und Risikoprofils wertvolle Erkenntnisse über die Begleitumstände des Kaufgeschäfts sowie die diesem zugrunde liegenden ökonomischen Prinzipien liefert.

1.1.6 Vorschlag 6

Die Zollverwaltung möge Verrechnungspreisdokumentationen als Nachweis dafür anerkennen, dass der für die eingeführten Waren gezahlte Preis nicht durch die Beziehung der Vertragspartner beeinflusst wurde.

Für gewöhnlich beinhalten Verrechnungspreisdokumentationen alle Informationen, die erforderlich sind, um die Begleitumstände des Kaufgeschäfts, die involvierten Vertragspartner, den Wertzuwachs und die ausgeübten Funktionen jeder Partei zu analysieren. Sollte eine Zollverwaltung für die Untersuchung einer eventuellen Preisbeeinflussung durch Verbundenheit gleichwohl zusätzliche Daten benötigen, die im normalen Geschäftsablauf leicht zu beschaffen sind, empfiehlt die ICC, dass diese zusätzlichen Daten klar definiert und vorab von der Zollverwaltung veröffentlicht werden. So sei eine Aufnahme jener Anforderungen in die fragliche Verrechnungspreisdokumentation, welche sodann steuerlichen und zollwertrechtlichen Zwecken gleichermaßen dienen könne, möglich.

1.2 Bewertung

Die einzelnen Vorschläge 1 bis 6 werden nachfolgend bewertet.

1.2.1 zu Vorschlag 1

Vorschlag 1 beschreibt ein mögliches Auslegungsergebnis, das durch das Prinzip der systematischen Integration erreicht werden kann. Wenn die ICC meint, in bestimmten Fällen hätten Einführer, die ihre Preise unter Zugrundelegung der

OECD-VPL bilden, nachgewiesen, dass die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst habe, stellt sich die Frage, wann ein solcher bestimmter Fall vorliegt. Die in Kap. III, Tz. 2.2.5 herausgearbeiteten Voraussetzungen für eine Normzweckkonkretisierung des GZK nach dem Prinzip der systematischen Integration liefern eine Antwort auf diese Frage.

Im Übrigen kann der Vorschlag 1 uneingeschränkt bestätigt werden.

1.2.2 zu Vorschlag 2

Vorschlag 2 bricht eine Lanze für die Gleichbehandlung von Zollwertanpassungen nach oben und nach unten. Zu Recht rügt er die profiskalische und einseitige Auslegung des Zollwertrechts durch viele Zollverwaltungen. Dass auch eine nachträgliche Transferpreisanpassung, die einen pauschalen Bezug zu ehemals eingeführten Waren und deren angemeldeten Transaktionswerten hat, unabhängig von der Richtung des Liquiditätsflusses zwischen Verkäufer und Käufer zollwertrechtlich berücksichtigt werden muss, entspricht dem völkerrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben gem. Art. 31 Abs. 1 WVK i. V. m. Art. VII Ziff. 2 lit. a) GATT. „Der Verweis auf Treu und Glauben verlangt [...] einen bestimmten Modus der Erfüllung von Pflichten. Es liegt hierin eine Absage an ein zu begriffliches, formalistisches Rechtsverständnis; bei der Bestimmung der zu erbringenden Pflichten bzw. der geltend zu machenden Rechte ist vielmehr auf Sinn und Zweck der betreffenden Norm abzustellen. Das heißt, es ist bei der Erfüllung vertraglicher Verpflichtungen auch das mit dem Vertrag insgesamt verfolgte Ziel und der Zweck im Auge zu behalten.“⁵⁵⁴ Der GZK verfolgt mit seinen Regelungen das Ziel des Art. VII Ziff. 2 lit. a) GATT, nämlich die Bestimmung des Zollwerts nach dem wirklichen Wert der eingeführten Ware. Wenngleich die Verrechnungspreisanpassung nicht produktbezogen sondern pauschal erfolgt, steht bei einer Zahlung des Verkäufers an den Käufer nach abgeschlossener Warenlieferung fest, dass die angemeldeten Transaktionswerte pauschal zu hoch waren. Durch zweckmäßige Methoden (z.B. mithilfe eines Korrekturfaktors, vgl. hierzu Kap. IV, Tz. 5.2) sind sie auf den (annähernd) wirklichen Wert herabzusetzen. Dem Zollanmelder gebührt ein Erstattungsanspruch. Eine andere Auslegung oder gar die Verhängung von Sanktionen wären dem Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben abträglich.

554 Georg Dahm / Jost Delbrück / Rüdiger Wolfrum, Völkerrecht, Die Formen des völkerrechtlichen Handelns; Die inhaltliche Ordnung der internationalen Gemeinschaft, Bd. I/3, 2. Aufl., Berlin 2002, zu § 171, S. 848.

1.2.3 zu Vorschlag 3

Die Zuordnung der nachträglichen Transferpreisanpassung zu den Nomenklatur-Codes ermöglicht einen Produktbezug. Ändern sich die Transaktionswerte genau bestimmbarer Produkte, können die preislichen Unterschiedsbeträge mit den jeweils tariflich anwendbaren Zollsätzen multipliziert werden, um im Ergebnis eine exakte Bestimmung des Differenzzollbetrags zur ursprünglich mitgeteilten Zollschuld zu errechnen. In der Praxis ist die zolltariflich zuordenbare Anpassungszahlung vor allem bei einem diversifizierten Produktportfolio recht aufwändig und daher eher nicht die Regel.

Stattdessen stellen pauschale Verrechnungspreisanpassungen den Regelfall dar. Die Multiplikation einer solchen pauschalen Anpassungszahlung mit einem gewichteten Durchschnittszollsatz anhand der in Tz. 1.1.3 dieses Kapitels genannten Formel ist grundsätzlich mit dem internationalen Zolltarifrecht (z.B. der EU) nicht vereinbar.

Bei näherer Betrachtung der zolltarifrechtlichen Regelungen der EU findet sich jedoch eine Ausnahme von diesem Grundsatz in Teil I (Einführende Vorschriften), Titel I (Allgemeine Vorschriften), lit. B (Allgemeine Vorschriften über die Zollsätze), Ziff. 3 des Anhangs I der Grundverordnung des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (nachfolgend: GrundVO KN)⁵⁵⁵. Hiernach sind die Mitgliedstaaten der EU nicht daran gehindert, „andere Zollsätze als die des Gemeinsamen Zolltarifs anzuwenden, sofern dies durch Gemeinschaftsrecht gerechtfertigt ist.“

Die Anwendung eines gewichteten Durchschnittszollsatzes könnte somit ausnahmsweise zulässig sein, wenn der Zollverwaltung bei einer pauschalen Verrechnungspreisanpassung keine konkrete tarifliche Warenzuordnung möglich ist, aber gleichwohl feststeht, dass der vormals festgesetzte Zollbetrag zu niedrig oder zu hoch war. Das geltende EU-Recht verlangt von den Zollbehörden, Maßnahmen zu treffen, die insbesondere den Schutz der finanziellen Interessen der Union und ihrer Mitgliedstaaten zum Ziel haben (Art. 3 lit. a) UZK). Zölle gehören zu den klassischen Eigenmitteln der EU.⁵⁵⁶ Es liegt im finanziellen Interesse der EU, eine

555 Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. Nr. L 256 vom 7. September 1987, S. 1), Anhang I der vorgenannten Verordnung, zuletzt geändert durch Durchführungsverordnung (EU) 2016/1821 der Kommission vom 6. Oktober 2016 zur Änderung des Anhangs I der Verordnung (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. Nr. L 294 vom 28. Oktober 2016, S. 1).

556 S. Art. 2 Abs. 1 lit. a) des Beschlusses Nr. 335/2014 des Rates vom 26. Mai 2014 über das Eigenmittelsystem der EU (ABl. L 168 vom 7. Juni 2014, S. 105).

zu niedrig festgesetzte Zollschuld mit zweckmäßigen Mitteln nach oben zu korrigieren. Zugleich riefen das Europäische Parlament und der Rat in Absatz 10 der Erwägungsgründe für eine Neufassung des Zollrechts der EU durch Einführung des UZK zu mehr Pragmatismus im Verwaltungshandeln der Zollbehörden auf. Dort heißt es:

„Bei der weiteren Modernisierung der zollrechtlichen Vorschriften sollten die Standpunkte der Wirtschaftsbeteiligten gebührend berücksichtigt werden, um eine tatsächliche Vereinfachung der Verwaltungsverfahren zu gewährleisten.“⁵⁵⁷

Die Errechnung eines Differenzzollbetrags mithilfe eines gewichteten Durchschnittszollsatzes würde den finanziellen Interessen der EU weitgehend gerecht werden, ohne dass dem Wirtschaftsbeteiligten ein unverhältnismäßiger Aufwand durch Aufteilung der Anpassungszahlung auf jedes einzelne eingeführte Produkt entstünde. Durch die Division der Summe sämtlicher Zollabgaben eines Jahres durch die Summe sämtlicher Zollwerte desselben Jahres liefert der gewichtete Durchschnittszollsatz einen pragmatischen Korrekturfaktor für die Ermittlung des Zollnachzahlungs- bzw. Zollerstattungsbetrags (vgl. bzgl. der Gleichbehandlung von Zollwertanpassungen nach oben und nach unten Tz. 1.1.2 dieses Kapitels). Dieser sollte weitgehend dem zollschuldrechtlichen Nachzahlungs- oder Erstattungsbetrag entsprechen, der aus einer Einzelkorrektur jeder Wareneinfuhr unter Verwendung des jeweils anwendbaren Zollsatzes resultiert wäre, wenn eine konkrete Warenzuordnung der Anpassungszahlung möglich gewesen wäre.

Vor diesem Hintergrund spricht viel dafür, die Anwendung eines gewichteten Durchschnittszollsatzes zumindest in der EU als probates und rechtlich vertretbares Mittel der Zollwertkorrektur im Falle einer pauschalen Verrechnungspreisanpassung anzusehen. In Anbetracht der signifikanten Aufwandsreduzierung im Vergleich zur herkömmlichen Verfahrensweise bei pauschalen Verrechnungspreisanpassungen (vgl. Kap. IV, Tz. 5.2) könnte die Anwendung eines gewichteten Durchschnittszollsatzes eine echte Alternative für die Zollwertkorrektur darstellen.

1.2.4 zu Vorschlag 4

Beide Bestandteile des Vorschlags 4 sind zu befürworten.

⁵⁵⁷ S. Abs. 10 der Erwägungsgründe für die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK).

Die Frage, in welcher Form eine Zollanmeldung infolge nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen seitens des Zollbeteiligten zu berichtigen ist, ist verfahrensrechtlicher Natur. Diese Verfahrensregelung obliegt z.B. in der EU der nationalen Steuer- oder Zollgesetzgebung der Mitgliedstaaten. Einer zusammenfassenden Erklärung sämtlicher ursprünglicher Zollanmeldungen, die von der Anpassungszahlung betroffen sind, steht aus völkerrechtlicher Sicht nichts entgegen. Die Form der Berichtigung von Zollanmeldungen sollte stets mit den zuständigen Zollbehörden abgestimmt werden, sofern eindeutige gesetzliche Vorgaben fehlen.

Die Verhängung von Strafzahlungen oder anderen Sanktionen aufgrund nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen wäre völkerrechtlich wohl zu verurteilen, sofern der Zollanmelder zum Zeitpunkt der ursprünglichen Zollanmeldung gutgläubig war und alle Angaben in der ursprünglichen Zollanmeldung nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat. Innerhalb vertretbarer Grenzen sollten Korrekturen der ursprünglichen Zollanmeldung gestattet sein, ohne dass der Zollanmelder in irgendeiner Weise Sanktionen fürchten muss.⁵⁵⁸

Nach Art. III Ziff. 3 S. 1 GATT soll kein Vertragspartner harte Strafen für geringfügige Vergehen gegen Zollvorschriften oder gegen Zollverfahrenspflichten verhängen. Der Zollanmelder, welcher die zuständige Zollstelle unverzüglich nach Bekanntwerden einer Verrechnungspreisanpassung über die Korrektur des Zollwertes in Kenntnis setzt, verletzt weder Zollvorschriften noch Zollverfahrenspflichten. Zwar war der angemeldete Zollwert im Falle einer nachträglichen Verrechnungspreisanpassung ursprünglich unzutreffend. Dies wird ein integrierender Einführer aber im Zeitpunkt der Zollanmeldung noch nicht gewusst haben. Beruht die Verrechnungspreisanpassung auf anderen Gründen als denen, die Zollverwaltung über die zutreffende Höhe der Zollwerte zu täuschen, um Zollabgaben zu verkürzen, verdienen verbundene Unternehmen daher Sanktionsfreiheit. Eine nach der ursprünglichen Zollanmeldung bekannt werdende Tatsache, die eine Verrechnungspreisanpassung bedingt (z.B. Verfehlung der steuerlich akzeptierten Gewinnmarge), darf den Wirtschaftsbeteiligten zollrechtlich nicht inkriminieren. Auch nur eine geringe Strafzahlung wäre ungerechtfertigt.

558 Vgl. diesbzgl. Art. VIII Ziff. 3 GATT i.V.m. GATT Sekretariat, Multilateral Trade Negotiations The Uruguay Round, Group of Negotiations on Goods (GATT), Negotiating Group on Non-Tariff Measures, Customs and Consular Formalities, MTN.GNG/NG2/W/29, 9 May 1989, Annex II, Standard Practices for Consular Formalities, Recommendations of 7 November 1952, para. 5: “No charge [...] should be imposed for mistakes made in good faith by the exporter in drawing up the document and, within reasonable limits, corrections to the original documents should be permitted.” Das zitierte Dokument ist abrufbar unter: https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/92070023.pdf (Stand: 08.05.2018).

1.2.5 zu Vorschlag 5

Vorschlag 5 der ICC, auf die OECD-Verrechnungspreismethoden einschließlich der Gewinnmethoden für die Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts zurückzugreifen und dabei auch auf das Funktions- und Risikoprofil Rücksicht zu nehmen, fügt sich im weiteren Sinne in die (völkerrechtlich) entwickelten Lösungsansätze zur Problemstellung dieser Arbeit ein. Nach dem Prinzip der systematischen Integration ist es folgerichtig, den zollwertrechtlichen Fremdvergleichstest mithilfe der OECD-Verrechnungsmethoden durchzuführen (vgl. Kap. IV, Tz. 2) und die Funktions- und Risikoanalyse als wesentliches Vergleichsmerkmal zur Abgrenzung von Transaktionen zu beachten (vgl. Kap. IV, Tz. 3.6.2).

1.2.6 zu Vorschlag 6

Dass sich Zollverwaltungen Verrechnungspreisdokumentationen zollwertrechtlich zunutze machen sollten, da sie als Nachweis für die Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Vertragsparteien in Betracht kommen können, ist eine wesentliche Erkenntnis, die völkerrechtlich aus dem Prinzip der systematischen Integration abgeleitet werden kann (vgl. Kap. IV, Tz. 3.2 i. V. m. Kap. III, Tz. 2.2.5). Vorschlag 6 der ICC ist damit im Rahmen dieser Arbeit weiterentwickelt und ausdifferenziert worden. Zwar wird nicht jede Verrechnungspreisdokumentation per se als Nachweis dafür taugen, dass der für die eingeführten Waren gezahlte Preis nicht durch die Beziehung der Vertragspartner beeinflusst wurde. Sie kann aber zumindest der Zollverwaltung in zahlreichen Fällen indizieren, dass die angewandte Methodik der Bepreisung konzerninterner Warenlieferungen keinen Raum für eine weitere Substantiierung zollwertrechtlicher Zweifel an der preislichen Unbeeinflusstheit lässt.

2. Vorschläge der WCO / WTO

Die WCO veröffentlichte im Jahr 2015 einen Leitfaden zur Zollwert- und Transferpreisbestimmung.⁵⁵⁹ Darin stellt sie zunächst die Rahmenbedingungen für die Bewertung von Transaktionen zwischen verbundenen Vertragsparteien aus zollwertrechtlicher und transferpreisrechtlicher Perspektive dar. In den weiteren Ausführungen fokussiert sich der Leitfaden auf die Verbindungen zwischen beiden

559 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, abrufbar unter: http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/15_-_wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing_-_final_en.pdf?db=web (Stand: 08.05.2018).

Rechtsgebieten und die Verwendung von Transferpreisinformationen zur zollwertrechtlichen Prüfung von Transaktionen zwischen verbundenen Vertragsparteien. Der Leitfaden bildet den Stand der internationalen Diskussion und Auseinandersetzung mit dem Thema zum Zeitpunkt seiner Veröffentlichung ab. Er bietet Zollverantwortlichen in der Verwaltung oder in Unternehmen eine Orientierungshilfe, indem er mögliche Lösungsansätze und nationale Praktiken aufzeigt, die an verschiedenen Stellen dieser Arbeit aufgegriffen wurden. Eine definitive Vorgehensweise zur zollwertrechtlichen Behandlung von Verbundenheitsfällen beschreibt der Leitfaden hingegen nicht.⁵⁶⁰

Er regt dafür iterativ die Zoll- und Steuerverwaltungen zur Schaffung von bilateralen Kommunikationswegen und zum Austausch von Informationen, Kompetenzen und Daten an, damit beide Verwaltungen ein möglichst umfassendes Bild der steuer- und zollwertpflichtigen Konzernunternehmen haben und der Besteuerung bzw. Verzollung eine korrekte Bemessungsgrundlage zugrunde legen.⁵⁶¹

In einer anderen Leitlinie für Prüfungen nach der Zollabfertigung aus dem Jahr 2012, auf die der o.g. Leitfaden zur Zollwert- und Transferpreisbestimmung in Tz. 4.2 („Practical Use of Transfer Pricing Documentation“) verweist, hebt die WCO ebenfalls die Vorteile für den Zollprüfer hervor, die ein Wissens- und Informationsaustausch mit den Abteilungen für Umsatzsteuer, Verbrauchsteuern und direkten Steuern mit sich bringen kann.⁵⁶²

Zur gegenseitigen Amtshilfe in Zollangelegenheiten hat die WCO im Jahr 2003 ein internationales Übereinkommen⁵⁶³ sowie im Jahr 2004 ein überarbeitetes

560 Vgl. hierzu den Beitrag der WCO unter: Topics Valuation, Instruments and Tools, Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx> (Stand: 08.05.2018).

561 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, a.a.O., S. 5 und 70 f..

562 Vgl. WCO, Guidelines for Post-Clearance Audit (PCA), Vol. I, Brussels 2012, S. 21, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/topics/enforcement-and-compliance/tools-and-instruments/pca-guidelines-volume-1.pdf?db=web> (Stand: 08.05.2018).

563 Vgl. WCO, International Convention on Mutual Administrative Assistance in Customs Matters, Brüssel 2003, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/~media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/johannesburg/internconvmutualadmineng2003.pdf?la=en> (Stand: 08.05.2018), dieses Übereinkommen trat jedoch nicht in Kraft.

Muster für ein bilaterales Übereinkommen oder für eine rechtlich unverbindliche Absichtserklärung („Memorandum of Understanding“)⁵⁶⁴ herausgegeben.

Die Texte der Übereinkommen und der Absichtserklärung legen besonderen Wert auf die exakte Bemessung der Zollabgaben (und anderer Ein- und Ausfuhrsteuern) und die gemeinsame Bekämpfung von Zolldelikten.⁵⁶⁵ Die Amtshilfe aufgrund der vorgenannten Übereinkommen bzw. Absichtserklärung erstreckt sich folglich auch nur auf diejenigen Abgaben, die in Anwendung von Zollvorschriften erhoben und durch die Zollbehörde verwaltet werden. Andere nationale Steuern (z.B. Einkommen- oder Körperschaftsteuer), deren Bemessungsgrundlage durch die Höhe des zollrechtlich angemeldeten Transaktionswertes eingeführter Waren betroffen ist, fallen nicht unter die o.g. Übereinkommen bzw. Absichtserklärung. Sie beschränken sich auf den Informationsaustausch zwischen Zollverwaltungen. Auftretende Fragen zur Zollwert- und Transferpreismittlung dürfte die Zollverwaltung eines Einfuhrlandes daher unter Berufung auf die o.g. Übereinkommen bzw. die Absichtserklärung⁵⁶⁶ auch nur mit der drittländischen Zollverwaltung und nicht zugleich mit der dortigen Steuerverwaltung erörtern.

Ein funktionierender Informationsaustausch zwischen Zollverwaltungen ermöglicht zumindest eine Analyse von Verrechnungspreisen für innerhalb einer Konzerngruppe in verschiedene Einfuhrländer oder Einfuhrzollgebiete verkaufte Waren. Prima facie Anzeichen für eine Über- oder Unterbewertung eingeführter Waren könnten sich dabei eventuell durch einen Abgleich der erklärten Transaktionswerte in Einfuhrzollanmeldungen für gleiche bzw. gleichartige Waren und Feststellung erheblicher Differenzen ergeben.⁵⁶⁷ Da es neben den Eigenschaften der Wirtschaftsgüter aber noch eine Reihe weiterer Vergleichsmerkmale zur Abgrenzung von Transaktionen gibt (vgl. Kap. IV, Tz. 3.6), liefert eine solche Ana-

564 Vgl. WCO, Model Bilateral Agreement on Mutual Administrative Assistance in Customs Matters (Includes a Model Memorandum of Understanding on Mutual Administrative Assistance in Customs Matters), Brüssel 2004, abrufbar unter: <http://www.wcoomd.org/en/topics/enforcement-and-compliance/instruments-and-tools/-/media/DFAAF3B7943E4A53B12475C7CE54D8BD.ashx> (Stand: 08.05.2018).

565 Vgl. die Präambel der in den beiden vorherigen Fn. genannten WCO-Muster-Übereinkommen bzw. die einleitenden Erwägungsgründe der in der vorherigen Fn. genannten Muster-Absichtserklärung.

566 Hierbei wurde unterstellt, dass sowohl die Zollverwaltung des Ein- als auch die Zollverwaltung des Ausfuhrlandes Vertragsparteien von einem der genannten Übereinkommen bzw. Unterzeichnerstaaten der Absichtserklärung sind.

567 Vgl. Chang-Ryung Han / Rachel McGauran, Tracing trails: implications of tax information exchange programs for customs administrations, *World Customs Journal*, Vol. 8, No. 2, 2014, S. 3, 7.

lyse ggf. nicht alle Informationen, die zur Beurteilung der Frage, ob die Transaktionswerte trotz Verbundenheit zollwertrechtlich anerkannt werden können, nötig sind.

Art. 12 Abs. 2 des auf der Ministerkonferenz in Bali im Dezember 2013 beschlossenen Abkommens über Handelserleichterungen (nachstehend: Bali-Abkommen)⁵⁶⁸ appelliert ebenso an die WTO-Mitglieder, auf Anfrage Informationen zur Verifizierung der Angaben in Ein- oder Ausfuhrzollanmeldungen auszutauschen. Auf eine explizite Festlegung, welcher oder welche Verwaltungsbereich/e (z.B. Zoll-/Steuerverwaltung) in den Informationsaustausch einzubeziehen ist/sind, verzichtet das Bali-Abkommen. Nach Art. 12 Abs. 10 lit. b) des Bali-Abkommens soll ein Mitglied jedoch keine anderen Dokumente verlangen als diejenigen, die mit der Ein- oder Ausfuhrzollanmeldung vorzulegen und die in Art. 12 Abs. 6.1 lit. c) des Bali-Abkommens genannt sind. Art. 12 Abs. 6.1 lit. c) des Bali-Abkommens erfasst speziell die nachstehenden Dokumente: Handelsrechnung, Lieferschein / Packliste, Ursprungszeugnis und Frachtbrief. Überdies schließt Art. 12 Abs. 6.1 lit. c) des Bali-Abkommens auch andere vorgelegte Dokumente zur Untermauerung der in Ein- oder Ausfuhrzollanmeldungen gemachten Angaben ein. Hat der Zollanmelder somit nicht freiwillig zur Untermauerung der Anmeldung eines fremdüblichen Verrechnungspreises eine Transferpreisunterlage (z.B. Verrechnungspreisdokumentation) zusammen mit der Zollanmeldung vorgelegt, kann die Zollverwaltung des Einfuhrlandes eine entsprechende Transferpreisunterlage auch nicht gem. Art. 12 des Bali-Abkommens von der Steuerverwaltung des Ausfuhrlandes verlangen.

Der innerstaatliche Informationsaustausch zwischen Zoll- und Steuerverwaltung könnte ggf. indirekt im Rahmen verbindlicher Vorabentscheidungen hinsichtlich der Zollwertermittlung forciert werden. Unter Verweis auf Art. 3 (hier: Abs. 9 lit. b) i)) des Bali-Abkommens ermutigt die WCO in ihrem o.g. Leitfaden zur Zollwert- und Transferpreisbestimmung alle Zollverwaltungen, auf Ersuchen des Zollanmelders derartige verbindliche Vorabentscheidungen über die geeignete Zollwertermittlungsmethode, die Kriterien und deren Anwendung für einen bestimmten Sachverhalt zu treffen.⁵⁶⁹ Die Zollbehörde würde für die Vorab-Prüfung

568 WTO, Ministerial Conference, Ninth Session, Agreement on Trade Facilitation, WT/L/911, Bali 11 December 2013 sowie das Änderungsprotokoll zur Aufnahme des vorgenannten Agreement on Trade Facilitation in Anhang IA des WTO-Übereinkommens unter WTO, General Council, Protocol Amending the Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, WT/L/940, Geneva 28 November 2014.

569 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, a.a.O., S. 64.

des Zollwertes sicherlich relevante Informationen aus vorhandenen Transferpreisstudien oder APAs entnehmen⁵⁷⁰ und sich mit der Steuerverwaltung in Verbindung setzen wollen. Soweit es die innerstaatlichen Vorschriften gestatten, wäre ein kooperativer Informationsaustausch zwischen Zoll- und Steuerverwaltungen mit Blick auf die Erteilung verbindlicher Vorabentscheidungen sinnvoll.

3. Vorschläge der OECD

Die OECD hebt allgemein die Nützlichkeit von Angaben und Unterlagen zur Zollwertermittlungen für die Steuerbehörden bei der Beurteilung der Fremdvergleichskonformität eines konzerninternen Verrechnungspreises hervor. Die Zollverwaltungen würden über zeitnahe Unterlagen hinsichtlich des Geschäftsvorfalles verfügen, die für Verrechnungspreiszwecke von Bedeutung sein können, besonders dann, wenn sie vom Steuerpflichtigen selbst erstellt wurden. Umgekehrt könne die Zollverwaltung genauso von Aufzeichnungen der Steuerbehörden zu Verrechnungspreisen profitieren, da diese ausführliche Informationen über die Umstände von Geschäftsvorfällen enthalten.⁵⁷¹

Der Ausbau des gegenseitigen Informationsaustausches zwischen der Zoll- und der Steuerverwaltung ist somit für die OECD der Schlüssel zur einvernehmlichen Behandlung von Zoll- und Steuersachverhalten im Hinblick auf die Warenbewertung. In ihrem Abschlussbericht zu den BEPS-Aktionspunkten 8-10, führt die OECD in Ziff. 1.138 Folgendes aus:

„Die zunehmende innerstaatliche Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden und der Zollverwaltung bei der Prüfung von Verrechnungspreisen wird dazu beitragen, dass immer seltener eine Zollwertermittlung für steuerliche Zwecke als inakzeptabel befunden wird und umgekehrt. Eine verstärkte Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Informationsaustauschs erscheint besonders vorteilhaft und sollte in Staaten mit gemeinsamen Verwaltungen für Einkommensteuern und Zölle problemlos zu erreichen sein. Staaten mit getrennten Verwaltungen sollten eine Änderung ihrer Vorschriften über den Informationsaustausch erwägen, um den Informationsfluss zwischen den verschiedenen Verwaltungen zu erleichtern.“⁵⁷²

Gemeinsam mit dem Europarat entwickelte die OECD im Jahr 1988 das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen, welches zuletzt durch

570 Ebda.

571 Vgl. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.137 (ebda. in OECD-VPL 2017).

572 S. OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, a.a.O., Ziff. 1.138 (ebda. in OECD-VPL 2017).

Protokoll im Jahr 2010 geändert wurde.⁵⁷³ Mit 124 Teilnehmerstaaten ist es das umfangreichste multilaterale Instrument für eine verstärkte Zusammenarbeit und einen entsprechenden Informationsaustausch zwischen Steuerbehörden zur Bekämpfung der Steuervermeidung und -hinterziehung.⁵⁷⁴ Zölle fallen jedoch ausdrücklich nicht unter das Übereinkommen (siehe Art. 2 Abs. 1 lit. b) iii) des vorgenannten Übereinkommens).

Nach derzeitiger Auffassung der OECD soll es der fallweisen Kooperation der zuständigen Behörden überlassen sein, ob und inwieweit Fremdvergleichspreise mit etwaigen Zollwerten abgeglichen werden.⁵⁷⁵

4. Vorschläge der WCO / OECD

Die im Nachgang zur zweiten gemeinsamen Konferenz von WCO und OECD im Jahr 2007 gegründete Expertengruppe („Focus Group“), bestehend aus Angehörigen der Zoll- und Steuerverwaltung sowie Unternehmensvertretern⁵⁷⁶, gab auf einem Treffen in Brüssel am 26. Oktober 2007 Empfehlungen ab, um Fortschritte bei der gegenseitigen Annäherung der Zollwert- und Transferpreisermittlung zu erzielen. Die Focus Group ermutigte die Zoll- und Steuerverwaltungen dabei u.a. zur Intensivierung ihres Dialogs zu diesem Themenkomplex.⁵⁷⁷

573 BGBI. II 2015, S. 967 oder OECD and Council of Europe, The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, amended by the 2010 Protocol, 2011, abrufbar unter: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#.WS39Ik1dD84#page1 (Stand: 08.05.2018).

574 Vgl. OECD Home, Centre for Tax Policy and Administration, Exchange of information, Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, May 2017, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm> (Stand: 15.07.2018).

575 Vgl. Roland Hummel, in: Festgabe Wassermeyer, Doppelbesteuerung, München 2015, 37. Beitrag: Fremdvergleich und hypothetischer Fremdvergleich, Rz. 24.

576 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, a.a.O., S. 56 f..

577 Vgl. WCO, Revenue Package, WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, Brussels 2015, a.a.O., Annex II: Meeting of the Focus Group on Transfer Pricing, Brussels, 26 October 2007 – Recommendations, S. 76.

5. Zwischenergebnis

Die ausgewählten internationalen staatlichen und nichtstaatlichen Organisationen treten einmütig für eine Harmonisierung der Zollwert- und Transferpreisermittlung ein. Über Erfolg oder Misserfolg dieses Vorhabens wird vor allem das Ausmaß an gegenseitiger Kooperation zwischen Steuer- und Zollverwaltungen entscheiden. Die innerstaatlichen Vorschriften eines Landes sollten eine solche ressortübergreifende Kooperation legitimieren und initialisieren. Obzwar der Informationsaustausch zwischen Zoll- und Steuerbehörde in zahlreichen Ländern in den letzten Jahren ausgeweitet wurde (vgl. die Befragungen und Feststellungen zum Informationsaustausch in Kap. I, Tz. 1.7.3), hat er längst noch nicht das Level erreicht, welches für eine von den einschlägigen internationalen Organisationen angestrebte Konfliktschärfung oder bestenfalls Konfliktvermeidung durch Harmonisierung nötig wäre.

Darüber hinaus könnten völkerrechtliche Amtshilfe-Übereinkommen zu einer Harmonisierung beitragen, indem der Informationsaustausch nicht nur zoll- oder steuerrechtliche Belange umfasst. Wäre die Zoll- oder Steuerverwaltung eines Einfuhrlandes auch berechtigt, bei begründeten Zweifeln an der Richtigkeit der vom Zoll- oder Steuerpflichtigen erklärten Angaben Informationen von der ressortübergreifenden Finanzbehörde des Ausfuhrlandes zu verlangen (z. B.: Die Zollverwaltung des Einfuhrlandes A ersucht die Steuerverwaltung des Ausfuhrlandes B um Übersendung von Transferpreisunterlagen.), würde einerseits betrügerisches Handeln eher entdeckt und andererseits rechtmäßiges Verhalten eher erkannt werden können.

Die Zollverwaltungen der WTO-Mitglieder sollten ihren Wirtschaftsbeteiligten die Möglichkeit der Beantragung verbindlicher Vorabentscheidungen über die Zollwertermittlung einräumen. Die Gebrauchmachung von einer derartigen Antragstellung würde wahrscheinlich eine Abstimmung zwischen Zoll- und Steuerverwaltung begünstigen, sofern die nationalen Gesetze dies zulassen.

VII. Zusammenfassung und Bewertung der Ergebnisse

“Though the WTO disciplines arguably comprise, to a large extent, a self-contained regime, this cannot be taken to mean absolute isolation from the rest of international law.”⁵⁷⁸

Schon zu Zeiten der Ausarbeitung der Havanna-Charta 1947 / 1948 mahnte die internationale Handelsgemeinschaft an, dass ein Kaufgeschäft, welches voneinander nicht unabhängige Vertragsparteien eingehen und bei dem der (gezahlte oder zu zahlende) Preis nicht die einzige Gegenleistung ist, nicht im normalen Handelsverkehr unter Bedingungen des freien Wettbewerbs geschlossen sein kann.

Laut der Brüsseler Begriffsbestimmung des Zollwertes (nachfolgend: BBZ) war daher lediglich der (theoretische) Preis für eine Transaktion auf dem freien Markt als Normalpreis zollwertrechtlich anzuerkennen. Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien kamen dabei nach der Brüsseler Begriffsbestimmung als Normalpreis nicht in Betracht, es sei denn, die fragliche Transaktion erhielt das Prädikat eines unbedenklichen Bona-fide-Kaufgeschäfts. Um dies feststellen zu können, mussten die Preise, die im Augenblick der Bewertung handelsüblich waren, untersucht werden. Wie eine solche Untersuchung der Handelsüblichkeit von Preisen nach der BBZ vonstattenging, lässt sich nur erahnen. Vermutlich stützte sich die Untersuchung auf theoretisch gleiche Waren, bei denen die wesentlichen Wertelemente der Einfuhrwarentransaktion (Preis, Zeit, Ort, Menge, Vertragsbedingungen und Handelsstufe) ungefähr übereinstimmten. Wie allerdings verfahren wurde, wenn die wesentlichen Wertelemente für eine theoretisch gleiche Ware nicht ermittelbar waren und welcher Maßstab einem theoretischen Fremdvergleich generell zugrunde lag, blieb in der BBZ offen.

⁵⁷⁸ Duncan French, Treaty Interpretation and the Incorporation of Extraneous Legal Rules, ICLQ, Vol. 55, No. 2, 2006, p. 281, 293. In deutscher Sprache lautet das Zitat – vom Verfasser übersetzt – wie folgt: „Obwohl die WTO-Übereinkommen wohl zu einem großen Teil in sich abgeschlossene Regelungen umfassen, kann dies nicht deren absolute Isolation vom übrigen Völkerrecht bedeuten.“

Seit der Ablösung der BBZ durch den GZK flackern zumindest beispielgebende Irrlichter über der Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Transaktion zwischen verbundenen Vertragsparteien als fremd- oder handelsüblich zu erachten ist. Mangels einer klaren und zufriedenstellenden Antwort führen diese Irrlichter jedoch nicht selten in die Irre.

Deshalb war es an der Zeit, dieser Frage aus zollwertrechtlicher Sicht näher auf den Grund zu gehen. Die eingehende Untersuchung der Auslegungsregel des Art. 31 Abs. 3 lit. c) WVK brachte schließlich etwas mehr Licht ins Dunkel. Das aus jener Auslegungsregel hervorgegangene Prinzip der systematischen Integration vermachte dem Zollwertrecht einen Schlüssel zur Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im GZK (vgl. Kap. III, Tz. 2.2.5). Dadurch können einerseits die Zielvorgabe der Präambel des GZK nach „eine[r] größere[n] Einheitlichkeit und Bestimmtheit“ bei der Durchführung des Art. VII GATT erreicht und andererseits die Fragmentierung des Völkerrechts bei der Durchführung des Fremdvergleichs vermieden werden. Überdies verhindert die Normzweckkonkretisierung der Fremdverhaltensregel im GZK ein vorschnelles Verlassen der Transaktionswertmethode bei Zweifeln an der Unbeeinflusstheit eines angemeldeten Verrechnungspreises. Hierdurch wird der Empfehlung des TCCV Rechnung getragen, „den Transaktionswert eingeführter Waren in größtmöglichem Umfang für Bewertungszwecke heranzuziehen“⁵⁷⁹. Dem mit der Einführung des GZK verbundenen Bekenntnis der Verhandlungsteilnehmer der Tokio-Runde zum positiven Wertbegriff würde durch die weitestgehende Anwendung des Art. 1 GZK seine propagierte Geltung verliehen. Die heutige zollwertrechtliche Praxis des vorschnellen Verlassens der Transaktionswertmethode bei Zweifeln an der Unbeeinflusstheit eines angemeldeten Verrechnungspreises gleicht dagegen einem Rückfall in die Zeit der BBZ. Die Folgemethoden gem. Art. 2, 3, 5, 6 und 7 GZK ermitteln den Zollwert wie die BBZ theoretisch von einem angenommenen objektiven Standpunkt. Sie gehen von einem idealisierten wirtschaftlichen Wert (Marktwert) und von idealisierten Vertragsbedingungen aus, die sich von der wirklichen Bewertung einer Ware in der maßgeblichen Transaktion der real agierenden Vertragsparteien für gewöhnlich unterscheiden werden.⁵⁸⁰

Das Auslegungsprinzip der systematischen Integration sichert den Verbleib in der Transaktionswertmethode für den Fall der Verbundenheit der Transaktions-

579 Verlautbarungen des TCCV, Teil A: Gutachten Nr. 1.1, S. 1, lit. b), abgedruckt in: Müller-Eiselt/Vonderbank, Bd. 2, Fach 3320, 1994.

580 Vgl. Enrique C Barreira, Valuation of goods in international transactions: diverging interpretations among national agencies, *World Customs Journal*, Vol. 10, No. 2, 2016, p. 37, 39.

partner und eröffnet Methoden zur Überprüfung der Unbeeinflusstheit von Verrechnungspreisen. Für diese Überprüfung kann das Zollwertrecht die Verrechnungsmethoden nach OECD-VPL nutzen, sofern zwischen den Sitzstaaten der Transaktionspartner eine völkerrechtliche Vereinbarung (z.B. DBA) besteht, die eine Regelung zum Fremdvergleichsgrundsatz enthält und zur Durchführung des Fremdvergleichs entweder auf die OECD-VPL verweist oder nach der nationalen Gesetzgebung bzw. Verwaltungspraxis des zur Zollbewertung verpflichteten Staates auf die Verrechnungsmethoden gem. OECD-VPL zurückgegriffen wird. Dies gilt gleichermaßen für andere Durchführungsbestimmungen zum Fremdvergleich, sofern diese statt der OECD-VPL aufgrund einer vorgenannten völkerrechtlichen Vereinbarung zum Tragen kommen.

Neben dem zollwertrechtlichen Nutzen von Verrechnungspreisdokumenten (z.B. Verrechnungspreisdokumentation oder Verrechnungspreisrichtlinie) und verbindlichen Vorabzusagen über Verrechnungspreise (APA) leitet sich aus dem entwickelten Auslegungsprinzip das unbedingte Erfordernis der Abgrenzung des fraglichen konzerninternen Geschäftsvorfalles von fremden Geschäftsvorfällen basierend auf bestimmten Vergleichbarkeitsmerkmalen ab. Letztgenannte ermöglichen eine substantiierte Beurteilung, ob etwaige fremde Geschäftsvorfälle auch als Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle infrage kommen. Die Vertragsbedingungen der Transaktion, die Funktions- und Risikoanalyse, die Eigenschaften der Wirtschaftsgüter, die wirtschaftlichen Verhältnisse und die verfolgten Geschäftsstrategien sind damit allesamt als Vergleichsparameter im zollwertrechtlichen Fremdvergleichstest relevant.

Das folgende Beispiel aus der Literatur⁵⁸¹ soll in dem Kontext veranschaulichen, nach welchen (undifferenzierten) Kriterien ein zollwertrechtlicher Fremdvergleichspreis bisher ausgewählt wurde:

Eine Gesellschaft C im Land X verkauft dort hergestellte Produkte an ihre Tochtergesellschaft S im Land Y. Der Verkaufspreis pro Stück, den C an S berechnet, beträgt 600 GE. In Verbindung mit dem Vertrieb übernimmt S Marketing-Funktionen, welche über die Aktivitäten hinausgehen, die eine unabhängige Vertriebsgesellschaft unter vergleichbaren Umständen übernehmen würde (zusätzliche Marketing-Aktivitäten).

C verkauft ebenso gleiche Waren in derselben Menge an einen unabhängigen Dritten im Land Y. Bei diesem unabhängigen Dritten handelt es sich um die Vertriebsgesellschaft DD. Sie befindet sich auf derselben Handelsstufe wie S, übt

581 Vgl. Guglielmo Maisto, Cross-Border Valuation for Income Tax, Customs Duties and VAT, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 55, No. 3, 2001, p. 107, 112.

aber – anders als S – keine zusätzlichen Marketing-Aktivitäten aus, deren Vergütung auf etwa 200 GE pro Stück geschätzt wird. Der von DD an C gezahlte Preis beträgt 800 GE pro Stück.

Der Autor dieses Beispiels würde für die verbundene Transaktion zwischen C und S aus steuerlicher und zollrechtlicher Sicht zu unterschiedlichen Fremdvergleichspreisen gelangen, wie der nachstehenden Tabelle zu entnehmen ist:

	Direkte Steuern	Zölle
Vergleichswert (von DD gezahlter Preis)	800	800
Erforderliche Anpassung zur Herstellung der Vergleichbarkeit (zusätzliche Marketing-Funktion)	200	0
Fremdvergleichspreis	600	800

Das Beispiel wirft aus steuerlicher und zollwertrechtlicher Perspektive Fragen auf.

Steuerlich würde ein Fremdvergleichspreis von 600 GE nur dann dem internen Preisvergleich standhalten, wenn man unterstellt, dass C für DD neben der Warenlieferung die Kosten jener zusätzlichen Marketing-Aktivitäten übernimmt, die in der verbundenen Transaktion zwischen C und S von S übernommen werden. Aus dem Differenzbetrag von 200 GE würde die zusätzliche Marketing-Funktion von C vergütet. Anderenfalls wäre ein um 200 GE höherer Preis in der unverbundenen Transaktion nicht plausibel oder der Fremdvergleichspreis in der verbundenen Transaktion wäre um 200 GE zu niedrig.

Zollwertrechtlich ist der Autor des genannten Beispiels der Auffassung, dass der Fremdvergleichspreis für die verbundene Transaktion 800 GE beträgt, da C zu diesem Preis die gleiche Ware unter sonst gleichen Umständen (Menge, Handelsstufe) an ein unabhängiges Vertriebsunternehmen verkauft.

Mit den Erkenntnissen der vorliegenden Arbeit verdient das o.g. Beispiel eine andere zollwertrechtliche Einschätzung. Zunächst ist zu konstatieren, dass die verbundene Transaktion und die unverbundene Transaktion wegen unterschiedlicher Funktionen der Transaktionsbeteiligten nicht ohne weiteres vergleichbar sind. Der Preis aus dem vermeintlichen Fremdgeschäftsvorfall könnte einen Vergleichswert i.S.d. Art. 1 Abs. 2 lit. b) i) GZK darstellen. Bei der Anwendung der

Vergleiche nach Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK sind dargelegte Unterschiede u.a. bezüglich der Kosten⁵⁸², die dem Verkäufer bei Verkäufen an nicht verbundene Käufer, nicht aber bei solchen an verbundene Käufer, angefallen sind, zu berücksichtigen (Art. 1 Abs. 2 lit. b) letzter Satz GZK). Da der Verkäufer in den 800 GE offensichtlich nicht nur den Warenpreis sondern auch seine zusätzlichen Marketingkosten von 200 GE an DD fakturiert, bedarf es einer Anpassung des zollwertrechtlichen Fremdvergleichspreises auf 600 GE.

In der unverbundenen Transaktion sind C mithin die zusätzlichen Marketing-Kosten entstanden, wohingegen sie in der verbundenen Transaktion bei S durch Übernahme der zusätzlichen Marketing-Funktion angefallen sind. Die unterschiedlichen Funktionen der Transaktionsbeteiligten grenzen den konzerninternen und unabhängigen Geschäftsvorfall voneinander ab. Sie wirken sich unterschiedlich auf den Rechnungspreis aus und sind nur nach entsprechender Anpassung vergleichbar.

Sind keine Vergleichswerte i.S.d. Art. 1 Abs. 2 lit. b) GZK verfügbar, ist die Vergleichbarkeit eines Fremdgeschäftsvorfalles nicht lediglich anhand der Merkmale in Art. 1 Abs. 2 lit. b) letzter Satz GZK zu prüfen bzw. herzustellen, sofern das Prinzip der systematischen Integration anwendbar ist (vgl. Kap. III, Tz. 2.2.5). Nach dem erwähnten Auslegungsprinzip sind in diesem Fall sämtliche o.g. Vergleichbarkeitsmerkmale nach OECD-VPL (vgl. Kap. IV, Tz. 3.6) zu berücksichtigen. Im vorliegenden Beispielfall reichten die wenigen Merkmale in Art. 1 Abs. 2 lit. b) letzter Satz GZK bereits aus um darzutun, dass unterschiedliche Sachverhalte ursächlich für die unterschiedlichen Fremdvergleichspreise waren. Werden sämtliche Vergleichbarkeitsmerkmale nach OECD-VPL bei der Auswahl der Fremdgeschäftsvorfälle berücksichtigt, sollten ermittelte Fremdvergleichspreise aus steuerlicher und zollwertrechtlicher Sicht regelmäßig (weitgehend) übereinstimmen. Ausnahmen könnten sich jedoch dadurch ergeben, dass sich bestehende Bewertungsdifferenzen zwischen den Verrechnungspreis- und Zollwertmethoden (vgl. Kap. IV, Tz. 4) auf die zollwertrechtliche Prüfung der preislichen Unbeeinflusstheit negativ auswirken. Davon sollte in der Praxis aber nur ausgegangen werden, wenn Anhaltspunkte ersichtlich sind, dass verbundene Kaufver-

582 Die in Art. 1 Abs. 2 lit. b) letzter Satz GZK genannten „Kosten“ stehen nicht im Zusammenhang mit Art. 8 GZK, sondern sind losgelöst von diesem zu verstehen. Dies verdeutlicht auch die englische Originalfassung der Textstelle, die auszugsweise wie folgt lautet: “In applying the foregoing tests, due account shall be taken of demonstrated differences in [...] the elements enumerated in Article 8 **and** costs incurred by the seller in sales in which the seller and the buyer are not related that are not incurred by the seller in sales in which the seller and the buyer are related.” [Hervorhebung vom Verfasser vorgenommen]

tragsparteien für ihre Preisfestlegung die angewandte Verrechnungspreismethodik (z.B. Bildung von Transaktionsgruppen) missbräuchlich zum Zwecke der Zollersparnis ausgenutzt haben.

Die zollwertrechtliche Behandlung von Verrechnungspreisanpassungen ist im GZK nicht explizit geregelt. Im Zollrecht der EU ist das nicht anders, weshalb die Zollrechtsanwendung in dieser Hinsicht oft unklar bleibt.⁵⁸³ Da eine Verrechnungspreisanpassung durch Ausgleichszahlung die Feststellung einer Preisbeeinflussung bedingen kann, aber nicht muss, ruft diese Unklarheit ein weiteres Problemfeld im Umgang mit Transaktionen zwischen verbundenen Vertragsparteien hervor. Die deutsche Zollverwaltung erkennt beispielsweise nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen nach oben oder nach unten im Rahmen der Transaktionswertmethode nur an, sofern sie produktbezogen aufgrund einer vor Ausführung der Transaktion festgelegten Preisanpassungsklausel erfolgen und der geänderte Verrechnungspreis fremdüblich ist. Pauschale Verrechnungspreisanpassungen nach unten werden von der deutschen Zollverwaltung unberücksichtigt gelassen, ohne dass die im Einfuhrzeitpunkt durchgeführte Zollwertermittlung nach der Transaktionswertmethode infrage gestellt wird. Eine pauschale Verrechnungspreisanpassung nach unten würde damit per se keine Preisbeeinflussung indizieren. Bei einer pauschalen Verrechnungspreisanpassung nach oben errechnet die deutsche Zollverwaltung dagegen einen Korrekturfaktor. In diesem Fall nimmt sie eine Preisbeeinflussung an und entsprechende Korrekturen des Zollwertes außerhalb der Transaktionswertmethode vor. Der unterschiedliche Umgang mit pauschalen Verrechnungspreisanpassungen in Abhängigkeit vom Liquidationsfluss ist inkonsistent und unbegründet. Sowohl bei pauschalen Verrechnungspreisanpassungen nach oben als auch nach unten muss zollwertrechtlich von einer Preisbeeinflussung ausgegangen und der Zollwert unter Zugrundelegung eines Korrekturfaktors nach einer Folgemethode korrigiert werden. Diese Auffassung wird ebenso von der ICC befürwortet⁵⁸⁴ (s. auch Kap. VI, Tz. 1.1.2). Die Gesetz- bzw. Verordnungsgeber sind in der Pflicht, mit einer gesetzlichen Regelung diesem weiteren Problemfeld den Nährboden zu entziehen.

Die exemplarisch untersuchten Rechtsordnungen bzw. administrativen Rechtsansichten und Judikate zeichnen ein teils gespaltenes, teils konvergentes Verhältnis zwischen dem zollrechtlichen Transaktionswert und dem steuerlichen Verrech-

583 Vgl. dazu Folkert Idsinga / Bart-Jan Kalshoven / Monique van Herksen, *Let's tango! The dance between VAT, customs and transfer pricing*, ITPJ, Vol. 12, No. 5, 2005, p. 199, 208 et seq..

584 Vgl. ICC, *Policy and Business Practices, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015*, Policy Statement, a.a.O., Proposal 2, S. 5.

nungspreis. Gespalten ist das Verhältnis dann, wenn die Zollwert- und Verrechnungspreisvorschriften separat und ohne gegenseitige Rückkoppelung angewendet werden. Ein konvergentes Verhältnis ist entweder durch gesetzgeberische Verknüpfung oder administrative Vorgaben (z.B. in Form einer Dienstvorschrift) zu erreichen.

Die Vorschläge von internationalen Organisationen zur Harmonisierung von Zollwert und Verrechnungspreis geben der öffentlichen Auseinandersetzung mit der Thematik Auftrieb und weisen die Steuer- und Zollverwaltung dezidiert auf die Wichtigkeit eines gemeinsamen Kooperationswillens hin. Gemeinsame Unternehmensprüfungen von Zoll- und Steuerbediensteten oder die Einbindung der Zollverwaltung in die Bearbeitung eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Vorabzusage (APA) durch die Steuerverwaltung könnten Formen der Kooperation zwischen der Steuer- und Zollverwaltung bilden. In den Zollrechtsordnungen, die eine verbindliche Vorabauskunft in Zollwertangelegenheiten vorsehen, sollte umgekehrt die Zollverwaltung bei der Bearbeitung von Verrechnungspreisfragen die Steuerverwaltung zwecks Abstimmung konsultieren.

Die in Kap. VI, Tz. 1 behandelten Vorschläge 1, 5 und 6 der ICC⁵⁸⁵ können durch das entwickelte Auslegungsprinzip der systematischen Integration einerseits substantiiert, andererseits aber auch relativiert werden. Dass nicht jeder Verrechnungspreis, welcher in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 9 OECD-MA festgesetzt wurde, von den Zollbehörden anerkannt werden muss, hat Vorschlag 1 der ICC (s. Kap. VI, Tz. 1.1.1) durch den Passus „in der Regel“ zum Ausdruck bringen wollen. Das Auslegungsprinzip der systematischen Integration untermauert nun diesen Regelfall mit rechtlichen Voraussetzungen (s. Kap. III, Tz. 2.2.5). Zudem zeigt die Arbeit auf, dass bestimmte Sonderfälle (vgl. Kap. III, Tz. 2.2.3.4) oder potenzielle Bewertungsdifferenzen zwischen den Zollwert- und Verrechnungspreismethoden (vgl. Kap. IV, Tz. 4) ursächlich für Ausnahmen sein können.

Für die Anerkennung der Verrechnungspreismethoden als Bezugsgröße zur Untersuchung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts (Vorschlag 5 der ICC, s. Kap. VI, Tz. 1.1.5) und die Anerkennung des zollwertrechtlichen Nutzens von Verrechnungspreisdokumentationen (Vorschlag 6 der ICC, s. Kap. VI, Tz. 1.1.6) gelten die Ausführungen des vorstehenden Absatzes sinngemäß.

Je genauer ein Fremdvergleich sein soll, desto mehr Merkmale der konzerninternen Transaktion müssen mit denen einer unabhängigen Transaktion übereinstimmen. Generell-abstrakte Bestimmungen zur Durchführung des Fremdvergleichs

585 Vgl. ICC, Policy and Business Practices, Transfer Pricing and Customs Valuation – 2015, Policy Statement, a.a.O., Proposal 1, S. 2 f., Proposal 5, S. 6 und Proposal 6, S. 6 f..

werden demgemäß immer eine gewisse Komplexität ausstrahlen, da es eine Vielzahl an Fremdgeschäftsvorfällen gibt, die durch Eigen- oder Besonderheiten gekennzeichnet sind, welche sich vom konzerninternen Geschäftsvorfall unterscheiden und sich auf den Preis auswirken. Wirtschaftsbeteiligte und Verwaltungen verfügen naturgemäß über einen Ermessensspielraum in der Transaktionsbewertung. Ein Werturteil hängt stets von der individuellen Situation und den Umständen ab, in denen sich diejenige Person befindet, die das Werturteil fällt, da ein Wert nicht einem Objekt selbst anhaftet, sondern die Wahrnehmung der oder des Urteilenden widerspiegelt.⁵⁸⁶ Abfragen in Datenbanken mit weltweiten oder territorial eingeschränkten Unternehmensinformationen z.B. über Bilanzposten, GuV oder Rentabilitätskennzahlen⁵⁸⁷ helfen den Fremdvergleich theoretisch wie nach BBZ zu objektivieren. Angesichts des Einflusses subjektiver Komponenten in der datenbankbasierten Anlage einer Suchstrategie oder der anderweitigen Wertüberprüfung werden Reibungspunkte und Streitigkeiten dennoch nie ganz zu verhindern sein.

Wenn die Zollbemessung nach dem Wert einer Ware derart auslegungsbedürftig ist und damit auch streitanfällig sein kann, lohnt sich ein Blick auf das Schweizer Zollrecht mit seinen alternativen Bemessungsgrundlagen.

In der Schweiz spielt der Warenwert nur in Ausnahmefällen bei der Zollbemessung eine Rolle.⁵⁸⁸ Die Zollerhebung erfolgt weit überwiegend vom Bruttogewicht (Rohmasse). Hierunter versteht man das Eigengewicht der Ware (Eigenmasse) zuzüglich des Gewichts der Verpackung, des Füllmaterials und des Warenträgers.⁵⁸⁹ Der Vorteil des Schweizer Zolltarifs, der die Zollabgabe für eine bestimmte Tarifnummer größtenteils aufgrund der spezifischen Maßeinheit des Bruttogewichts berechnet, liegt in der unproblematischen Abfertigung von Transaktionen zwischen verbundenen Vertragsparteien. Sonst angestellte Überlegungen, ob die Verbundenheit den Verrechnungspreis beeinflusst hat, haben in der

586 So Enrique C Barreira, Valuation of goods in international transactions: diverging interpretations among national agencies, a.a.O., S. 37.

587 Vgl. exemplarisch die Anwendungsgebiete, die weltweiten Unternehmensinformationen und den Nutzen der orbis-Datenbank von Bureau van Dijk, abrufbar unter: <http://www.bvdinfo.com/de-de/our-products/company-information/international-products/orbis> (Stand: 08.05.2018).

588 S. den Internetbeitrag der LawMedia AG über Informationen zu den Zollbestimmungen über Einfuhr und Ausfuhr der Schweiz, 2017, abrufbar unter: <https://www.zoelle.ch/zoll-objekte/bemessungsgrundlagen> (Stand: 08.05.2018).

589 Ebda.

Schweiz zollrechtlich schlicht keine Bewandtnis. In der Literatur⁵⁹⁰ wird der Wertzoll jedoch für gerechter als der Gewichtszoll gehalten. Ein Wertzoll fange etwa Preis- und Währungsschwankungen auf und Sorge für eine gleichbleibende relative Zollbelastung. Ein Gewichtszoll belaste dagegen preisgünstige Produkte ebenso wie teure.

Wohl nicht zuletzt wegen der Gerechtigkeitserwägungen findet sich im Lexikon der deutschen Steuer- und Zollgeschichte über Abgaben, Dienste, Gebühren, Steuern und Zölle von den Anfängen bis 1806 der folgende Eintrag: „Am vollkommensten wurde das Prinzip der Verzollung der Waren nach ihrer Qualität bei den sog. Wertzöllen durchgeführt, wenn der Zollsatz ausschließlich vom Marktpreis der Ware abhängig war.“⁵⁹¹

Auch wenn für die Vielzahl der weltweiten Zollrechtsordnungen mit Wertzolldominanz das Auslegungsprinzip der systematischen Integration kein Allheilmittel darstellt, so vermag es doch einen rechtsdogmatischen Prüfpfad zur Entwicklung zollwertrechtlicher Methoden zum Nachweis der Unbeeinflusstheit von Preisvereinbarungen zwischen verbundenen Kaufvertragsparteien zu ebnen.

Im Ergebnis beschränkt und definiert die Rückbesinnung auf die völkerrechtlichen Ursprünge des Fremdvergleichsgrundsatzes den Handlungsspielraum von Zollverwaltungen bei der zollwertrechtlichen Prüfung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen. Die Zollverwaltungen sollten erkennen, dass eine Analyse von Verrechnungspreisen, die zur Erfüllung einer völkerrechtlichen Verpflichtung zur Beachtung des Fremdvergleichs (z.B. aufgrund eines DBA) vorgenommen wurde, auch zollwertrechtlich für die Ergründung des Vorliegens der tatbestandlichen Voraussetzung des Art. 1 Abs. 2 lit. a) S. 2 GZK relevant sein kann. Kurzum: Die Verrechnungspreisanalyse indiziert, ob die Verbundenheit den Preis aus zollwertrechtlicher Sicht beeinflusst hat. Die vorliegende Arbeit möge in diesem Spannungsfeld zur Fortentwicklung und Systematisierung des Rechtsstoffes sowie zum Überdenken der Zollwertrechtsanwendung in Verbundenheitsfällen beitragen.

590 Vgl. hinsichtlich der Gerechtigkeitserwägungen zum Wert- und Gewichtszoll Paul Sellnick / Ernst Heimard Cludius, Einführung in das Zollrecht, Ein Wegweiser für die Praxis, Wiesbaden 1963, S. 53.

591 Walter Schomburg, Lexikon der deutschen Steuer- und Zollgeschichte – Abgaben, Dienste, Gebühren, Steuern und Zölle von den Anfängen bis 1806 –, München 1992, Begriff: „Wasserzoll“, S. 403 (2. Spalte).

Anhang I: Checkliste für die Implementierung des GZK ins nationale Zollwertrecht (Auszug)

CHECKLIST on Drafting National Valuation Legislation for Implementation of the WTO Valuation Agreement

This checklist provides an overview of the Agreement on the implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994 (the Agreement). The methods of valuation and the associated Articles of the Agreement should be incorporated in national legislation. However, as Members have different legal systems and backgrounds, it is a matter for Members as to how they will formulate and incorporate the Agreement into their national legislation.

Overview of the Agreement

1. Text of the Agreement

General introductory commentary

This part provides introductions to six different valuation methods and their manner of application. It also provides the purpose and spirit of the Agreement.

Articles 1 to 8

Article 1 is the transaction value method which together with Article 8 (legal additions), establishes the price actually paid or payable for imported goods; Article 2 is the transaction value of identical goods; Article 3 is the transaction value of similar goods; Article 4 allows the reverse application under certain circumstances of Articles 5 and 6; Article 5 is the deductive value method; Article 6 is the computed value method; and Article 7 is the fall-back value method.

These Articles are the core of the Agreement – that is, the methods of valuation. These must be incorporated within national legislation.

Articles 9 to 17

Although important these Articles relate indirectly to the actual valuation process.

They should appear in national legislation, though not necessarily in the section specifically for valuation, e.g., Article 9, currency conversion, while directly related to the value declaration, is not directly related to valuation methodology.

Articles 18 to 24

These Articles are not required to form part of national legislation.

2. Annexes to the Agreement

Article 14 of the Agreement states that the Annexes form an integral part of the Agreement.

Annex I

This Annex provides Interpretative Notes to the Articles of the Agreement. It clarifies, explains and provides guidance with regard to the words and phrases used in the Articles of the Agreement.

Annex II

This Annex provides for the establishment of the Technical Committee on Customs Valuation, its responsibilities, rules and conduct of business. The treatment of this Annex is a matter for Members' discretion.

Annex III

This Annex consists of seven paragraphs, which refer to several other areas of the Agreement. For example, requests for further delay in application before the expiration of the original five-year delay on implementation and the use of minimum values. These paragraphs are not appropriate for inclusion in national legislation.

3. Decisions of the WTO Valuation Committee

The Decisions contain interpretation and application of the Agreement in regard to specific issues. They are intended to ensure uniform interpretation and application of the Agreement's provisions. Many Members have included their content (in various forms) in their administrative instructions as well as their national legislation. For example, administrations are required to decide how they will apply Decisions 3.1 and 4.1 and if appropriate, include references in their national legislation, after advising the Director General of the WTO of their decision.

4. Instruments of the WCO Technical Committee on Customs Valuation

These instruments - Advisory Opinions, Commentaries, Explanatory Notes, Case Studies and Studies have been adopted by the Technical Committee on Customs Valuation. These instruments do not form part of the Agreement. Their inclusion in valuation legislation is a matter for each national administration. However, since these instruments are intended to ensure uniform interpretation and application of the Agreement's provisions, the majority of Members have included their content (in various forms) in their administrative instructions.

5. Treatment of non-commercial importations

The Agreement is concerned primarily with commercial importations. If not already covered in current legislation, Members will have to consider whether special rules or simplified procedures should be established for non-commercial importations (e.g., passengers, returning residents).

6. Post-clearance audit system

In relation to Articles 13, 17 and WTO Decision 6.1 regarding the verification of the declared customs value on importation, administrations should consider implementing a post-clearance audit system. In such cases, the following supplementary requirements will also need to be covered in supporting national legislation.

Record keeping requirements

In cases where the relevant import transaction documentation has not been kept by the importer or buyer, conducting a post-clearance audit would be extremely difficult. Without sufficient evidence, Customs cannot fully verify the trader's business arrangements. Therefore it is essential that Customs, through its national legislation, require the importer/trader/ buyer, to retain all relevant documents regarding import transactions for a minimum defined period. Many administrations use the same time period as for tax documents.

The (minimum) record keeping period should be at least until the administrative timelines for Customs to collect customs duties expires.

Power of Customs to audit

To perform a post-clearance audit, specific powers should be provided in national legislation. These should allow Customs to conduct post-clearance audit not only at the importers' premises, but also the buyer, bank, and related parties (e.g., Customs brokers) who are relevant to the import transaction. It can also be noted in administrative guidelines that the Agreement does not confer rights upon an administration to conduct verifications outside of its territory.

Anhang II: Stammdokumentation („Master File“)

Folgende Informationen sollten in der Stammdokumentation enthalten sein:

Organisationsaufbau

- Grafische Darstellung der Rechts- und Eigentumsstruktur des multinationalen Konzerns sowie der geografischen Verteilung seiner operativen Geschäftseinheiten.

Beschreibung der Geschäftstätigkeit(en) des multinationalen Konzerns

- Allgemeine schriftliche Darstellung der Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns:
 - Wichtige Faktoren für den Unternehmensgewinn.
 - Beschreibung der Lieferkette für die fünf umsatzmäßig größten vom Konzern angebotenen Produkte und/oder Dienstleistungen sowie für alle weiteren Produkte und/oder Dienstleistungen, auf die mehr als 5% des Konzernumsatzes entfallen. Die erforderliche Beschreibung kann in Form einer Grafik oder eines Diagramms erfolgen.
 - Auflistung und kurze Beschreibung wichtiger Dienstleistungsvereinbarungen zwischen Mitgliedern des multinationalen Konzerns (ohne Forschungs- und Entwicklungsleistungen – FuE), einschließlich einer Beschreibung der Kapazitäten der Hauptstandorte, die wichtige Dienstleistungen erbringen, sowie der Verrechnungspreispolitik für die Zuordnung der Dienstleistungskosten und die Bestimmung der für konzerninterne Dienstleistungen zu zahlenden Preise.
 - Beschreibung der wichtigsten geografischen Märkte für die Produkte und Dienstleistungen des Konzerns, auf die weiter oben unter dem zweiten Aufzählungspunkt Bezug genommen wird.
 - Kurze schriftliche Funktionsanalyse, die die Hauptbeiträge beschreibt, die die einzelnen Unternehmen des Konzerns zu dessen Wertschöpfung leisten, d.h. die ausgeübten Schlüsselfunktionen, wichtigen übernommenen Risiken und wichtigen genutzten Vermögenswerte.
 - Beschreibung wichtiger während des Wirtschaftsjahrs erfolgter Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit, Anschaffungen und Veräußerungen.

Immaterielle Werte des multinationalen Konzerns (wie in Kapitel VI dieser Leitlinien definiert)

- Allgemeine Beschreibung der Gesamtstrategie des multinationalen Konzerns für Entwicklung, Eigentum und Verwertung immaterieller Werte, einschließlich Standorte der wichtigsten FuE-Einrichtungen und Standort des FuE-Managements.
- Auflistung der immateriellen Werte bzw. Gruppen immaterieller Werte des multinationalen Konzerns, die für Verrechnungspreiszwecke von Bedeutung sind, sowie der Konzernunternehmen, die deren rechtliche Eigentümer sind.
- Auflistung wichtiger Vereinbarungen zwischen identifizierten verbundenen Unternehmen in Bezug auf immaterielle Werte, einschließlich Kostenumlagevereinbarungen, wesentlicher Forschungsdienstleistungsvereinbarungen und Lizenzvereinbarungen.
- Allgemeine Beschreibung der Verrechnungspreispolitik des Konzerns in Bezug auf FuE und immaterielle Werte.
- Allgemeine Beschreibung aller wichtigen Übertragungen von Rechten an immateriellen Werten zwischen verbundenen Unternehmen während des betreffenden Wirtschaftsjahrs, einschließlich der entsprechenden Unternehmen, Staaten und Vergütungen.

Konzerninterne Finanztätigkeiten

- Allgemeine Beschreibung der Art und Weise, wie der Konzern finanziert wird, einschließlich wichtiger Vereinbarungen mit konzernfremden Kreditgebern.
- Identifizierung aller Mitglieder des multinationalen Konzerns, die für den Konzern eine zentrale Finanzierungsfunktion ausüben, einschließlich der Staaten, nach deren Rechtsvorschriften die betreffenden Unternehmen organisiert sind, und des Orts der tatsächlichen Geschäftsleitung dieser Unternehmen.
- Allgemeine Beschreibung der Verrechnungspreispolitik des multinationalen Konzerns in Bezug auf Finanzierungsvereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen.

Finanzlage und Steuerpositionen des multinationalen Konzerns

- Der konsolidierte Jahresabschluss des multinationalen Konzerns für das betreffende Wirtschaftsjahr, falls ein solcher Konzernabschluss anderweitig für Rechnungslegungs-, Aufsichts-, Management-, Steuer- oder sonstige Zwecke erstellt wird.
- Auflistung und kurze Beschreibung der bestehenden unilateralen Vorabverständigungen über die Verrechnungspreisgestaltung (Advance Pricing Agreements – APA) des multinationalen Konzerns sowie anderer steuerlicher Vorabzusagen („Tax Rulings“) im Zusammenhang mit der Aufteilung der Einkünfte zwischen den Staaten.

Anhang III: Einzeldokumentation („Local File“)

Folgende Informationen sollten in der Einzeldokumentation enthalten sein:

Inländisches Konzernunternehmen

- Beschreibung der Managementstruktur des inländischen Unternehmens, Organigramm des inländischen Unternehmens und Beschreibung der Personen, an die die inländische Geschäftsleitung berichtet, sowie der Staaten, in denen diese Personen ihren Hauptsitz haben.
- Detaillierte Beschreibung der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsstrategie des inländischen Unternehmens, einschließlich Hinweis darauf, ob das inländische Unternehmen an Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit oder Übertragungen immaterieller Werte, die im laufenden oder im unmittelbar vorangegangenen Jahr erfolgt sind, beteiligt oder von ihnen betroffen war, sowie einer Erläuterung derjenigen Aspekte dieser Geschäftsvorfälle, die sich auf das inländische Unternehmen auswirken.
- Wichtigste Konkurrenzunternehmen.

Konzerninterne Geschäftsvorfälle

Für jede wesentliche Art von konzerninternen Geschäftsvorfällen, an denen das Unternehmen beteiligt ist, Bereitstellung der folgenden Informationen:

- Beschreibung der wesentlichen konzerninternen Geschäftsvorfälle (z.B. Beschaffung von Herstellungsleistungen, Einkauf von Waren, Dienstleistungserbringung, Darlehen, Finanz- und Erfüllungsgarantien, Lizenzen für immaterielle Werte usw.) sowie des Kontextes, in dem diese Geschäftsvorfälle stattfinden.
- Betrag der geleisteten und erhaltenen konzerninternen Zahlungen für jede Art konzerninterner Geschäftsvorfälle, an denen das inländische Unternehmen beteiligt ist (d.h. geleistete und erhaltene Zahlungen für Produkte, Dienstleistungen, Lizenzgebühren, Zinsen usw.), aufgeschlüsselt nach Steuerhoheitsgebiet des ausländischen Zahlungsleistenden oder Zahlungsempfängers).
- Identifizierung der verbundenen Unternehmen, die an den einzelnen Arten konzerninterner Geschäftsvorfälle beteiligt sind, und der Beziehungen zwischen ihnen.
- Kopien aller wesentlichen konzerninternen Vereinbarungen, die das inländische Unternehmen geschlossen hat.

- Detaillierte Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse des Steuerpflichtigen und relevanter verbundener Unternehmen in Bezug auf alle dokumentierten Arten von konzerninternen Geschäftsvorfällen, einschließlich aller Veränderungen im Vergleich zu den Vorjahren¹.
- Hinweis auf die geeignetste Verrechnungspreismethode in Bezug auf die jeweils betrachtete Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles und die Gründe für die Auswahl dieser Methode.
- Hinweis auf das verbundene Unternehmen, das gegebenenfalls als untersuchtes Unternehmen gewählt wird, sowie Erläuterung der Gründe für dessen Auswahl.
- Zusammenfassung der wichtigen Annahmen, die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode zu Grunde gelegt wurden.
- Gegebenenfalls Erläuterung der Gründe für die Durchführung einer Mehrjahresanalyse.
- Auflistung und Beschreibung gegebenenfalls ausgewählter (interner oder externer) vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfälle und Angaben zu relevanten Finanzindikatoren für unabhängige Unternehmen, auf die sich die Verrechnungspreisanalyse stützt, einschließlich einer Beschreibung der angewandten Methode für die Vergleichswertsuche sowie der Herkunft dieser Angaben.
- Beschreibung aller zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorgenommenen Anpassungen und Hinweis darauf, ob diese Anpassungen an den Ergebnissen des untersuchten Unternehmens, den Fremdvergleichsgeschäftsvorfällen oder an beidem vorgenommen wurden.
- Beschreibung der Gründe für die Schlussfolgerung, dass die relevanten Geschäftsvorfälle unter Anwendung der ausgewählten Verrechnungspreismethode fremdvergleichskonform vergütet wurden.
- Zusammenfassung der Finanzinformationen, die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendet wurden.
- Kopie bestehender unilateraler und bilateraler/multilateraler APA sowie sonstiger steuerlicher Vorabzusagen („Tax Rulings“), an denen die inländische Steuerverwaltung nicht beteiligt ist und die mit weiter oben beschriebenen konzerninternen Geschäftsvorfällen in Zusammenhang stehen.

Finanzinformationen

- Jährliche Rechnungslegung des inländischen Unternehmens für das betreffende Wirtschaftsjahr. Falls ein geprüfter Jahresabschluss vorliegt, sollte dieser vorgelegt werden, andernfalls sollte ein existierender ungeprüfter Jahresabschluss vorgelegt werden.
- Informationen und Aufteilungsschlüssel, aus denen hervorgeht, wie die bei der Anwendung der Verrechnungspreismethode verwendeten Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft werden können.
- Übersichtstabellen über die einschlägigen Finanzdaten der in der Analyse verwendeten Vergleichsgrößen und die Quellen, denen diese Daten entnommen wurden.

1. Soweit sich diese Funktionsanalyse mit Informationen in der Stammdokumentation deckt, reicht ein Querverweis auf die Stammdokumentation.