

Mendel Verlag

Schriftenreihe
des Europäischen Forums
für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V.
an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster

Band 19

Verrechnungspreis und Zollwert

**Inaugural-Dissertation
zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaften
der Wirtschafts- und Verhaltenswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg i. Brsg.**

**vorgelegt von
Dipl.-Finanzwirt und Dipl.-Kaufmann (FH)
Thomas Möller
aus
Thuine**

Mendel Verlag

D 6

Dissertation der Wirtschafts- und Verhaltenswissenschaftlichen Fakultät
der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg

Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Wolfgang Kessler
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Wolfgang Hilke
Dekan:	Prof. Dr. Siegfried Hauser

Datum des Promotionsbeschlusses: 14.07.2004

Mendel Verlag GmbH & Co. KG

Gerichtsstraße 42, 58452 Witten

Telefon +49-2302-202930

Fax +49-2302-2029311

E-Mail info@mendel-verlag.de

Internet mendel-verlag.de

ISBN 3-930670-88-7

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

Herausgeber: Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern 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

© 2004 by Mendel Verlag OHG, 58452 Witten

Geleitwort

Mit der hier vorgelegten Arbeit – die von der Fakultät für Wirtschafts- und Verhaltenswissenschaften an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg im Breisgau als Dissertation angenommen wurde – hat es Thomas Möller mit Erfolg unternommen, die Festlegung internationaler Verrechnungspreise sowohl aus steuerlicher als auch aus zollrechtlicher Perspektive umfassend zu analysieren und ein Konzept für die einheitliche Ermittlung von Verrechnungspreisen für Zwecke von Steuer und Zoll abzuleiten. Ein positiver Nebeneffekt dieses Ansatzes ist die Gewinnung eines neuen zusätzlichen Maßstabs für die (Über-)Prüfung steuerlicher Verrechnungspreise.

Um im arbeitsteilig operierenden internationalen Konzern die konzerninternen Lieferungen zwischen Unternehmenseinheiten des Konzerns zu steuern und zu bewerten, werden seit langem aus rein betriebswirtschaftlichen Erwägungen Verrechnungspreise eingesetzt. Im grenzüberschreitenden Fall ergibt sich zudem die Frage nach der „richtigen“ Bewertung aus steuerlicher und – je nach Sachverhalt – auch aus zollrechtlicher Sicht. Eine solche Kumulation von Steuer und Zoll tritt bei konzerninternen Lieferungen aus bzw. in Drittstaaten ein. Angesichts der Identität der Problemstellung verwundert es, dass beide Rechtskreise sich in der wissenschaftlichen Diskussion über Jahrzehnte völlig losgelöst nebeneinander her entwickelt haben und bislang offensichtlich noch niemand auf die Idee gekommen ist, mögliche Synergien zu erforschen. Dem Verfasser gebührt der Verdienst, diese Fragestellung als Erster aufgegriffen zu haben. Er hat dabei weder den Blick für die Rechtsgrundlagen noch den Bezug zu den betriebswirtschaftlichen Zusammenhängen verloren und verbindet beides zu einer fruchtbaren Symbiose, die für Dogmatiker wie Praktiker gleichermaßen interessant ist.

Freiburg, im September 2004

StB Prof. Dr. Wolfgang Kessler

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2004 von der Wirtschafts- und Verhaltenswissenschaftlichen Fakultät der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg im Breisgau als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung sind bis Dezember 2003 berücksichtigt.

Mein herzlicher Dank gilt an erster Stelle meinem Doktorvater und Erstgutachter Herrn Prof. Dr. Wolfgang Kessler. Er hat mir die Anfertigung der Arbeit an seinem Lehrstuhl für betriebswirtschaftliche Steuerlehre ermöglicht, was ich nicht als Selbstverständlichkeit begreife, und die Arbeit mit wertvollen Anregungen, viel Interesse und seiner Unterstützung gefördert. Bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. Wolfgang Hilke für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Darüber hinaus danke ich Herrn Prof. Dr. Hans-Michael Wolffgang von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Westfälischen Wilhelms-Universität in Münster der das Promotionsvorhaben ebenfalls gefördert hat und an dessen Lehrstuhl Raum für wissenschaftliche Diskussion war, die zum Gelingen der Arbeit beigetragen hat.

Besonderer Dank gilt meiner Frau Dr. Silke Möller für ihr Verständnis und ihre Geduld. Sie hat großen Anteil an der Fertigstellung dieser Arbeit.

Schließlich bedanke ich mich bei meinen Eltern, die an mein Vorhaben immer geglaubt haben.

Osnabrück, im September 2004

Thomas Möller

Inhaltsübersicht

Seite

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
Abbildungsverzeichnis	XXIII
A. Einleitung	1
I. Problemstellung und Zielsetzung.....	1
II. Untersuchungsplan	14
B. Steuerrechtlicher Verrechnungspreis.....	17
I. Allgemeines	17
II. Rechtsquellen des steuerrechtlichen Verrechnungspreises	26
III. Verrechnungspreisprüfung.....	43
IV. Zusammenfassung.....	60
C. Steuerrechtlicher Verrechnungspreis und Rechtssicherheit	65
I. Allgemeines	65
II. Internationale Entwicklung von Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung	67
III. Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung in der Bundesrepublik Deutschland	70
IV. Zusammenfassung.....	77
D. Zollwert.....	79
I. Zölle und ihre Bewertungsmaßstäbe	79
II. Bedeutung des Zollwerts.....	100
III. Entwicklung der Zollwertregelungen.....	110
IV. Rechtsquellen des Zollwertrechts	133
V. Auslegung von Zollwertrecht	149

VI. Zollwertermittlung nach dem Zollkodex	160
VII. Zusammenfassung	203
E. Verrechnungspreis als Zollwert.....	207
I. Zollwert und Verrechnungspreis	207
II. Transaktionswertmethode des Zollkodex bei Verbundenheit....	209
III. Zusammenfassung.....	222
F. Zollwert und Rechtssicherheit	225
I. Allgemeines	225
II. Auskünfte nach dem Zollkodex	225
III. Auskünfte und Zusagen nach der Abgabenordnung	228
IV. Spezielle Auskünfte zum Zollwert	230
V. Zusammenfassung.....	233
G. Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert.....	235
I. Allgemeines	235
II. Internationale Entwicklungen.....	236
III. Meinungsstand.....	238
IV. Vergleich.....	249
V. Zusammenfassung.....	260
H. Abschließende Würdigung der Ergebnisse.....	263
Literaturverzeichnis	269
Verzeichnis der Gemeinschaftsrechtsakte und politischen Initiativen	289
Verzeichnis nationaler Rechtsquellen	297
Verzeichnis der Verwaltungsvorschriften	299
Rechtsprechungsverzeichnis.....	301

Inhaltsverzeichnis

Seite

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsübersicht	IX
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Abbildungsverzeichnis	XXIII

A. Einleitung1

I. Problemstellung und Zielsetzung..... 1

1. Notwendigkeit der Wertermittlung für eingeführte Waren 1
2. Untersuchungsziel 12
3. Einordnung in das Forschungsgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre 13

II. Untersuchungsplan 14

B. Steuerrechtlicher Verrechnungspreis.....17

I. Allgemeines 17

1. Verrechnungspreis und steuerrechtliche Problematik 17
2. Entwicklung des steuerrechtlichen Verrechnungspreises..... 21
3. Leitbild des steuerrechtlichen Verrechnungspreises 25

II. Rechtsquellen des steuerrechtlichen Verrechnungspreises 26

1. Rechtsquelle 26
2. Internationales Recht 27
 - a) Recht der Europäischen Gemeinschaft 27
 - b) Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 29
 - (1) OECD-Musterabkommen 29
 - (2) Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland 30
 - c) OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 32
3. Nationales Recht 35
 - a) Gesetz 35
 - (1) Außensteuergesetz 35
 - (2) Abgabenordnung 38
 - b) Verwaltungsvorschriften 40
 - (1) Außensteuerrecht 40
 - (2) Besteuerung der Einkünfte international verbundener Unternehmen 41

III.	Verrechnungspreisprüfung.....	43
1.	Allgemeines.....	43
2.	Vergleichbarkeitsanalyse	50
3.	Verrechnungspreismethoden	52
a)	Standardmethoden	52
	(1) Preisvergleichsmethode.....	52
	(2) Wiederverkaufspreismethode.....	54
	(3) Kostenaufschlagsmethode.....	55
b)	Gewinn orientierte Methoden	57
	(1) Gewinnaufteilungsmethode.....	58
	(2) Transaktionsbezogene Nettomargenmethode	59
	(3) Gewinnvergleichsmethode.....	59
IV.	Zusammenfassung.....	60
 C. Steuerrechtlicher Verrechnungspreis und Rechtssicherheit65		
I.	Allgemeines	65
II.	Internationale Entwicklung von Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung	67
1.	Advance Pricing Agreements der USA.....	67
2.	Advance Pricing Agreements der OECD.....	68
III.	Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung in der Bundesrepublik Deutschland.....	70
1.	Zusagen und Auskünfte im deutschen Steuerrecht	70
2.	Allgemeiner Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben	73
3.	Verbindliche Vorwegauskunft	76
IV.	Zusammenfassung.....	77
 D. Zollwert.....79		
I.	Zölle und ihre Bewertungsmaßstäbe	79
1.	Zollbegriff und Zolltheorie.....	79
a)	Der Zoll in der deutschen Geschichte	79
b)	Zoll als Abgabe.....	83
c)	Erhebungsformen des Zolls.....	85
2.	Zölle in der Wirtschafts- und Rechtswissenschaft	86
a)	Zölle in der Wirtschaftswissenschaft	86

(1) Zölle in der Volkswirtschaftslehre.....	86
(2) Zölle in der Betriebswirtschaftslehre	88
b) Zölle in der Rechtswissenschaft.....	89
3. Zollerhebung der Europäischen Gemeinschaft	95
4. Bewertung von Waren für Zollzwecke.....	99
5. Zusammenfassung	100
II. Bedeutung des Zollwerts.....	100
1. Zollwert im Rahmen des Zollrechts	100
2. Anwendungsbereich der Zollwertermittlung nach dem Zollkodex	103
a) Zollwert für tarifliche Maßnahmen	104
b) Zollwert für außertarifliche Maßnahmen	105
(1) Präferenzregelungen.....	105
(2) Außertarifliche Einfuhrmaßnahmen.....	106
(3) Zollkontingente	108
3. Zollwert außerhalb des Zollrechts.....	108
4. Zusammenfassung	109
III. Entwicklung der Zollwertregelungen.....	110
1. Zollwertrecht der Bundesrepublik Deutschland	110
2. Historische Entwicklung des Zollwertrechts	112
a) Art. VII Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (GATT 1947)	112
b) Abkommen über den Zollwert der Waren des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (1950).....	113
c) Verordnung über den Zollwert der Waren (1968)	119
d) Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (1979).....	120
e) Verordnung über den Zollwert der Waren (1980)	123
f) Zollwert des Zollkodex (1994).....	125
g) Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (1994).....	127
3. Leitbild der geltenden Zollwertregelung.....	130
4. Zusammenfassung	132
IV. Rechtsquellen des Zollwertrechts	133
1. Grundlagen des Zollwertrechts	133
(a) Völkervertragsrechtliche Grundlagen des Zollwertrechts	134
(b) Zollwertrecht der Europäischen Gemeinschaft.....	134
(1) Primäres Gemeinschaftsrecht.....	135
(2) Sekundäres Gemeinschaftsrecht.....	136

(3) Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	143
(aa) Nationales Recht.....	144
(bb) Verhältnis von dem Recht der WTO, dem Gemeinschaftsrecht und dem nationalem Recht	146
2. Zusammenfassung	148
V. Auslegung von Zollwertrecht	149
1. Zollwertermittlung als Rechtsanwendung.....	149
2. Internationale Zollwertgremien.....	150
a) Ausschüsse im Rahmen des GATT	151
(1) Ausschuss für den Zollwert.....	151
(2) Technischer Ausschuss für den Zollwert.....	152
b) Ausschuss für den Zollkodex	153
3. Internationale Auslegungsregeln.....	155
a) Auslegung des GATT-Zollwert-Kodex 1994	155
b) Auslegung des Zollkodex.....	155
4. Nationale Auslegungsregeln.....	157
5. Zusammenfassung	159
VI. Zollwertermittlung nach dem Zollkodex	160
1. Allgemeines.....	160
a) Wert für Zollzwecke.....	160
b) Ermittlung des Zollwertes	162
c) Begriffe.....	166
(1) Zollwertanmeldung	166
(2) Zollwertanmelder	168
(3) Entscheidung	168
2. Zollwertmethoden des Zollkodex	169
a) Transaktionswertmethode	169
(1) Transaktionswert	169
(aa) Eingeführte Waren.....	170
(bb) Verkauf	172
(cc) Zur Ausfuhr in das Zollgebiet der EG	173
(dd) Tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis.....	176
(2) Hinzurechnungen	177
(3) Abzugsposten	184
(4) Ausschlussstatbestände.....	187
(5) Zweifel am angemeldeten Wert.....	192
(6) Zusammenfassung.....	193
b) Folgemethoden	194
(1) Transaktionswert gleicher Waren	194
(2) Transaktionswert gleichartiger Waren.....	196

(3) Deduktive Methode	197
(4) Additive Methode.....	199
(aa) Herstellungskosten	201
(bb) Gewinn und Gemeinkosten	201
(cc) Andere Aufwendungen	202
c) Schlussmethode	202
VII. Zusammenfassung	203
E. Verrechnungspreis als Zollwert.....	207
I. Zollwert und Verrechnungspreis	207
II. Transaktionswertmethode des Zollkodex bei Verbundenheit....	209
1. Rechtsgrundlagen für die Ermittlung des Zollwertes bei Verbundenheit.....	209
2. Anwendbarkeit der Transaktionswertmethode bei Verbundenheit	210
3. Anerkennungsverfahren (Art. 29 Absatz 2 Zollkodex).....	212
a) Prüfverfahren.....	212
b) Vergleichsverfahren.....	219
III. Zusammenfassung	222
F. Zollwert und Rechtssicherheit	225
I. Allgemeines	225
II. Auskünfte nach dem Zollkodex	225
III. Auskünfte und Zusagen nach der Abgabenordnung	228
IV. Spezielle Auskünfte zum Zollwert	230
V. Zusammenfassung.....	233
G. Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert.....	235
I. Allgemeines	235
II. Internationale Entwicklungen.....	236
1. OECD	236
2. Regelung einzelner Staaten	236

III.	Meinungsstand.....	238
1.	Rechtsprechung	238
	a) Europäischer Gerichtshof.....	238
	b) Finanzgerichte	239
2.	Verwaltungspraxis	241
	a) Europäische Kommission.....	241
	b) Finanzverwaltung	243
3.	Schrifttum.....	245
IV.	Vergleich.....	249
1.	Rechtsvorschriften.....	249
2.	Methoden.....	252
3.	Spezielle Regelungen	253
	a) Begriffe.....	254
	b) Praxis der Prüfung von der Steuer- und von der Zollverwaltung	254
	c) Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten	255
	d) Bezugszeitpunkt für die Wertermittlung	255
	e) Bewertungsgrundlagen.....	256
	(1) Preis.....	256
	(aa) Vorteilsausgleich.....	257
	(bb) Vorerwerberpreis	258
	(2) Betrachtungszeitraum.....	259
V.	Zusammenfassung.....	260
H.	Abschließende Würdigung der Ergebnisse.....	263
	Literaturverzeichnis	269
	Verzeichnis der Gemeinschaftsrechtsakte und politischen Initiativen	289
	Verzeichnis nationaler Rechtsquellen	297
	Verzeichnis der Verwaltungsvorschriften	299
	Rechtsprechungsverzeichnis.....	301

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abk.	Abkürzung
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AEAO-Zoll	Anwendungserlass zur Abgabenordnung (Zoll)
a.F.	alte Fassung
a.M.	andere Meinung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung 1977
APA	Advance Pricing Agreement
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
AStK	Außensteuerrechtserlasse in Karteiform
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (ab 1975 RIW/AWD) (Zeitschrift)
AW-Prax	Zeitschrift für Außenwirtschaft in Recht und Praxis (Zeitschrift)
Bs.	Beschluss
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BdF	Bundesminister der Finanzen
BfF	Bundesamt für Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungssammlung des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWT	Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie
BRD	Bundesrepublik Deutschland
BStBl.	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungssammlung des Bundesverfassungsgerichts
BZBl.	Bundeszollblatt

bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CD-ROM	Compact Disc-Read Only Memory
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DV	Dienstvorschrift
DVO	Durchführungsverordnung
EFG	Entscheidungssammlung der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaften
EGKS	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGKSV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
endg.	endgültig
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	und so weiter (et cetera)
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EuGHE	Entscheidungssammlung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften
EURATOM	Europäische Atomgemeinschaft
EUV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgende, fortfolgende
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)

FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GATS	General Agreement on Tariffs and Services (Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen)
GATT 1947	General Agreement on Tariffs and Trade 1947 (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen 1947)
GATT 1994	General Agreement on Tariffs and Trade 1994 (Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen 1994)
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
h.M.	herrschende Meinung
hrsg.	herausgegeben
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.d.S.	in diesem Sinn
i.e.S.	im engeren Sinn
IHK	Industrie- und Handelskammer
i.H.v.	in Höhe von
i.V.m.	in Verbindung mit
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
JbFStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
juris	Juristisches Informationssystem
KN	Kombinierte Nomenklatur
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lat.	lateinisch

m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development (Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	Musterabkommen der Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OECD-MK	Kommentar zum Musterabkommen der Organisation für europäische wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
OFD	Oberfinanzdirektion
PIStb	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
rd.	rund
RAO	Reichsabgabenordnung
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (von 1975 bis 1981 RIW/AWD) (Zeitschrift)
RGBL.	Reichsgesetzblatt
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randzahl
S.	Seite
s.a.	siehe auch
sog.	so genannt
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StB	Der Steuerberater (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StEK	Steuererlasse in Karteiform
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuB	Steuer und Bilanz (Zeitschrift)

StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
TPI	Tax Planning International (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
URL	Uniform Resource Locator
Urt.	Urteil
USA	United States of America
UStG 1999	Umsatzsteuergesetz 1999
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VSF	Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung
VSF-N	Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung Nachrichten (Amtsblatt des Bundesministeriums der Finanzen)
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz
vZTA	verbindliche Zolltarifauskunft
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WTO	World Trade Organization (Welthandelsorganisation)
z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZfhF	Zeitschrift für handelswirtschaftliche Forschung (Zeitschrift)
ZfZ	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern (Zeitschrift)
Ziff.	Ziffer(-n)
ZK	Zollkodex
ZK-DVO	Zollkodex-Durchführungsverordnung
ZollV	Zollverordnung
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Anwendung von Verrechnungspreismethoden durch Steuerverwaltungen nach den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, Verwaltungsgrundsätzen und der Intercompany Transfer Pricing Regulations zu der Section 482 des Internal Revenue Codes der USA.....	49
Abbildung 2:	Normenpyramide des Zollwertrechts.....	149
Abbildung 3:	Rechtsgrundlagen der Zollwertmethoden im Zollkodex und im GATT-Zollwert-Kodex 1994	164
Abbildung 4:	Reihenfolge der Zollwertmethoden (Zollwerttreppe).....	166
Abbildung 5:	Hinzurechnungen gemäß Art. 32 Absatz 1 Zollkodex	179
Abbildung 6:	Abzugsposten gemäß Art. 33 Zollkodex.....	185
Abbildung 7:	Ausschlusstatbestände für die Anwendung der Transaktionswertmethode	188
Abbildung 8:	Verbundenheit im Sinne des Zollwertrechts	192
Abbildung 9:	Zollwert nach der Transaktionswertmethode.....	193
Abbildung 10:	Gegenüberstellung der im Zoll- und Steuerrecht angewandten Methoden zur Wertermittlung.....	253
Abbildung 11:	Transaktionswert als Fremdvergleichspreis für steuerliche Zwecke	262

A. Einleitung

I. Problemstellung und Zielsetzung

1. Notwendigkeit der Wertermittlung für eingeführte Waren

„*Omne simile claudicat.*“

Walther¹

Die rasante Entwicklung des freien Welthandels und das Zusammenrücken der Erdteile mittels modernster Kommunikationstechnik war vor 50 Jahren von niemandem vorauszusehen. Die Struktur des deutschen Außenhandels hat sich seit den fünfziger Jahren deutlich gewandelt. Der deutsche Außenhandel ist im internationalen Vergleich nach den USA und vor Japan auf Platz zwei im Welthandel. Im Jahr 2002 war die Bundesrepublik Deutschland mit einem Wert von rund 648 Mrd. Euro bei der Ausfuhr und rund 522 Mrd. Euro bei der Einfuhr von Waren in die Märkte der Welt eingebunden.² Bei fast jedem zweiten Import handelt es sich um eine Einfuhr aus einem Drittland, d.h. ein Land, welches nicht Mitglied der EG³ ist. Seit der Mit-

1 Lat.: Jeder Vergleich hinkt. Vgl. Walter, in: Kudla, Lexikon der lateinischen Zitate, S. 479.

2 Vgl. Statistisches Bundesamt, Jahrbuch 2003, S. 276.

3 Der Vertrag zur Gründung der EG (EGV) in der konsolidierten Fassung vom 24.12.2002 baut auf dem früheren EWG-Vertrag vom 25.03.1957 auf und enthält die Änderungen und Ergänzungen durch die Verträge über die Europäische Union von Maastricht, Amsterdam und Nizza. Unter EU ist die nicht rechtsfähige Verklammerung der drei Gemeinschaften nach den Gründungsverträgen von EG (früher EWG), EURATOM sowie EGKS einerseits und der gemeinsamen Außen- und Sicherheitspolitik (GASP) sowie der Zusammenarbeit im Bereich Justiz und Inneres (ZBIJ) andererseits zu verstehen. Insoweit schließen die Verträge über die EU unmittelbar an die Fortentwicklung der Vertragsgrundlagen der EG an, die durch die Einheitliche Europäische Akte (EEA) eingeleitet wurde. Sie inkorporieren zwar die Änderungsbestimmungen der drei Gründungsverträge, dennoch bleiben diese nach wie vor voneinander zu unterscheidende völkerrechtliche Verträge zwischen den Mitgliedstaaten. Die Gründungsverträge sind mehrfach geändert worden und es sind weitreichende Reformen mit wesentlichen institutionellen Änderungen und neuen Zuständigkeiten der europäischen Organe erfolgt. Zu einer Abgrenzung der Begrifflichkeit, vgl. von Bogdan-

gliedschaft der Bundesrepublik Deutschland in der EWG und späteren EG, werden die deutschen Außenhandelsbeziehungen nicht nur national, sondern vorwiegend auch durch die EG bestimmt. Im Jahr 2002 wurden von der deutschen Zollverwaltung⁴ 31,6 Mio. Einfuhren in den zollrechtlich freien Verkehr der Zollunion der EG⁵ abgefertigt. Das Volumen der Zölle⁶ betrug dabei rund 2,9 Mrd. Euro.⁷ Wichtigste Handelspartner der Bundesrepublik Deutschland waren im Jahr 2002 neben den Mitgliedstaaten der EG⁸, die USA, die Volksrepublik China, die Schweiz und Japan.⁹

Vor dem Hintergrund der Globalisierung gewinnt die grenzüberschreitende Betätigung und internationale Ausrichtung der Unternehmensstrukturen immer mehr an Bedeutung.¹⁰ Die Organe der EG, insbesondere der Rat¹¹ und

dy/Nettesheim, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 1 EGV Rz. 2, m.w.N.; zum sog. „Drei-Säulen-Modell“ s.a. URL: http://europa.eu.int/eur-lex/de/about/abc/abc_12.html (14.07.2003).

- 4 Zu den Aufgaben der deutschen Zollverwaltung, vgl. ausführlich Hidién, Einführung in die Aufgaben der deutschen Zollverwaltung, ZfZ 1988, S. 326 ff.; s.a. BMF, Bundeszollverwaltung, S. 7 f.
- 5 Im Folgenden als EG bezeichnet. Grundlage der EG ist eine Zollunion (Art. 23 Abs. 1 EGV). Zum Begriff und Wesen der Zollunion, vgl. z.B. Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 23 EGV Rz. 3 ff. Als im freien Verkehr eines Mitgliedstaats befindlich gelten nach Art. 24 EGV diejenigen Waren aus dritten Ländern, für die in dem betreffenden Mitgliedstaat die Einfuhrförmlichkeiten erfüllt sowie die vorgeschriebenen Zölle erhoben worden sind.
- 6 Einführend zum Begriff der Zölle, vgl. Brockhaus, Bd. 24, Stichwort: Zölle, S. 615 ff.; Dichtl/Issing, Wirtschaftslexikon, Bd. 2, Stichwort: Zoll, S. 2454; Schaeberle/Utsch, Steuerlexikon, Stichwort: Zölle, Allgemeines, S. 1; s.a. BMF, Steuern, Stichwort: Zölle, S. 110 ff.; Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 25 EGV Rz. 10; Waldhoff, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 23 EGV Rz. 1 f. und Art. 25 EGV Rz. 5; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Einführung in das besondere Steuerschuldrecht, Rz. 109; s.a. BVerfG, Bs. vom 29.10.1958, 2 BvL 19/56, BVerfGE 8, S. 260, BVerfG, Entscheidung vom 05.05.1965, 2 BvL 4/63, BVerfGE 19, S. 17 f.
- 7 Vgl. BMF, Jahresstatistik, S. 9. und 19.
- 8 Mitgliedstaaten der EG werden nachfolgend als Mitgliedstaaten bezeichnet.
- 9 Das Volumen der Importe in die BRD betrug im Jahr 2002 aus den USA 39,9 Mrd. Euro, aus der Volksrepublik China 21 Mrd. Euro, aus der Schweiz 19,5 Mrd. Euro und aus Japan 19 Euro, vgl. Statistisches Bundesamt, URL: <http://www.destatis.de/download/d/aussh/rang2.pdf> (23.04.2003).
- 10 Für diese Arbeit wird Globalisierung dem heutigen Sprachgebrauch entsprechend als internationale Verflechtung der Wirtschaft verstanden, vgl. z.B. BMWT, Wirtschaftsbericht, S. 9; auch weltweites ausdehnen, vgl. Duden, Stichwort: Globalisierung.
- 11 Zu den Aufgaben des Rates, vgl. z.B. Schweitzer, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 202 EGV Rz. 1 ff.; Wichard, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 202 Rz. 1 ff. Im Schrifttum wird auch vom Europäischen Rat bzw. Rat der Europäischen Union ge-

die Kommission¹², richten ihre Aktivitäten für die Mitgliedstaaten zielgerichtet an der Schaffung eines gemeinsamen Binnenmarktes in Europa und der Teilnahme am Welthandel aus.¹³ Dies wird durch Maßnahmen im Rahmen der differenzierten Politiken der EG deutlich.¹⁴ Für die im Außenhandel involvierten Unternehmen ergeben sich aus dem Umstand, dass die Grenzen des nationalen bzw. europäischen Wirtschaftsgebietes überschritten werden, spezifische Funktionen und Risiken, die im Binnenhandel entweder gar nicht oder nicht in vergleichbarer Art und Weise, zumindest aber nicht in vergleichbarer Intensität vorkommen. Die betriebliche Außenwirtschaft erfordert besondere unternehmerische Entscheidungen und den Einsatz spezieller, in der Binnenwirtschaft nicht relevanter Instrumente.

Zur Durchführung von Auslandsaktivitäten stehen den Unternehmen verschiedene Formen, z. B. Direktgeschäfte, Betriebsstätteneinrichtung oder die Beteiligung an rechtlich selbstständigen Personen und Kapitalgesellschaften zur Verfügung.¹⁵ Bei der grenzüberschreitenden Funktionsverlagerung ist die Gründung oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Drittland neben der Führung einer Betriebsstätte die wichtigste Form, eine Wirtschaftstätigkeit mit Auslandsbezug zu organisieren. Die Verlagerung betrieblicher Funktionen¹⁶ in Drittländer bietet zahlreiche Chancen, hat aber betriebswirtschaftliche, zivil- und insbesondere steuerrechtliche Grenzen. International operierende Unternehmer reagieren auf die veränderten Marktbedingungen mit verschiedenen Formen grenzüberschreitender Zusammen-

prochen, so dass nachfolgend die in dem EGV normierte Bezeichnung „Rat“ verwendet wird.

- 12 Zu den Aufgaben der Kommission, vgl. z. B. Ruffert, in: Callies/Ruffert, Art. 211 Rz. 1. Der Begriff der Kommission wird zum einen für das Kollegium und zum anderen für das Organ selbst und sein Personal verwendet. Im Schrifttum wird sie auch als Europäische Kommission bezeichnet. Nachfolgend wird die in dem EGV normierte Bezeichnung „Kommission“ verwandt.
- 13 Vgl. Kommission, Welthandel, S. 1. Die EG ist neben ihren Mitgliedstaaten selbst Mitglied der für den Welthandel wichtigen internationalen Organisationen OECD und WTO.
- 14 Hier sind insbesondere die Gemeinsame Handelspolitik (Art. 131 ff. EGV) und zunehmend die steuerlichen Vorschriften i.R. der Gemeinsamen Regeln betreffend Wettbewerb, Steuerfragen und Angleichung der Rechtsvorschriften (Art. 90 ff. EGV) zu nennen.
- 15 Vgl. z. B. Frotscher, Steuerrecht, § 9, S. 186, Rz. 1; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 6 ff.
- 16 Ausführlich zu Formen von Funktionsverlagerungen, vgl. z. B. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, S. Rz. 206 ff.; Borstell, Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, in: StbJb 2001/02, S. 220 ff.; Podiumsdiskussion Metallindustrie und Elektrounternehmen, in: Schaumburg, Verrechnungspreise, S. 182 ff.

arbeit und mit dem Einsatz geeigneter betriebswirtschaftlicher Steuerungsinstrumente.

Die bedeutendste Form der Unternehmensverbindung bei globaler Tätigkeit ist der Konzern.¹⁷ Obwohl der Konzern die Unternehmenspraxis beherrscht, existiert er weder in einer geschlossenen Theorie noch im Gesetz.¹⁸ Für diese Arbeit wird der Konzern als Zusammenschluss von Unternehmen¹⁹ definiert, die wirtschaftlich infolge einer gesellschaftsrechtlichen Verflechtung eine Einheit bilden, jedoch rechtlich selbständige Unternehmen darstellen.²⁰ Gesellschaftsrechtliche Verbindungen zwischen einem nationalen Unternehmen und mindestens einem im Ausland ansässigen Beteiligungsunternehmen werden als internationaler Konzern²¹ bezeichnet.²² Als Ergebnis dieses Trennungsprinzips sind zwischen den Konzernunternehmen schuldrechtliche Transaktionen möglich (konzerninterne Geschäfte). Neben dem direkten Fluss von Kapital werden in einem Konzern verschiedene Leistungen, insbesondere Waren ausgetauscht (konzerninterne Lieferungen).²³ Insgesamt bestehen heute weltweit über 60.000 multinationale Unternehmen mit über

17 Einführend zum Begriff des Konzerns, vgl. Brockhaus, Bd. 12, Stichwort: Konzern, S. 346 ff.; Dichtl/Issing, Wirtschaftslexikon, Bd. 1, Stichwort: Konzern, S. 1198 f.; zu dem Begriff des Konzerns i.S. der Betriebswirtschaftslehre, vgl. statt aller Wöhe/Bieg, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 296; insbesondere zu den Zielen, Wöhe/Bieg, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 333 f.; ausführlich zu dem Begriff des Konzerns, vgl. Theisen, Konzern, S. 1 ff.; zu dem Begriff und zu den Zielen des Konzerns, s.a. Kußmaul, Konzern und Konzernorganisation, StB 1994, S. 99 ff.

18 Ausführlich zum Theoriestreit, vgl. Theisen, Konzern, S. 1 m.w.N.

19 Im Folgenden wird unter einem „Unternehmen“ die rechtlich-finanzielle Einheit und unter „Betrieb“ die technisch-organisatorische Seite verstanden, da das Schrifttum und die Rechtsgrundlagen hierfür keine einheitliche Abgrenzung verwenden. Vgl. z.B. Schierenbeck, Betriebswirtschaftslehre, S. 23 f.

20 Eine normierte Definition eines Unterordnungskonzerns enthält § 18 AktG. Danach bilden ein herrschendes und ein oder mehrere Unternehmen, die unter der einheitlichen Leitung des herrschenden Unternehmens zusammengefasst sind einen Konzern.

21 Eine Gruppe verbundener Gesellschaften mit Geschäftsorten in zwei oder mehreren Staaten wird im Schrifttum auch als Multinationaler Konzern bezeichnet, vgl. z.B. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, S. 18. In dieser Arbeit werden die Begriffe des Internationalen Konzerns und des Multinationalen Konzerns synonym verstanden und wird im Folgenden der Begriff des Konzerns verwandt.

22 Wegen des Ziels dieser Arbeit wird für den betrachteten Konzern eine Modellstruktur zugrunde gelegt, bei der eine Konzerngesellschaft in der BRD ansässig ist und mit Konzerngesellschaften mit Sitz in einem Drittland verflochten ist und von diesen konzerninternen Lieferungen erhält.

23 Den konzerninternen Lieferungen kommt im Spektrum des konzerninternen Liefer- und Leistungsaustauschs die größte Bedeutung zu, vgl. z.B. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Rz. 577.

800.000 Auslandsniederlassungen und einem Anteil am Welthandel von rund zwei Dritteln.²⁴ Nach Schätzungen der OECD wurden bereits zu Anfang der neunziger Jahre 60 % des Welthandels zwischen Unternehmen abgewickelt, die multinationalen Konzernen angehören.²⁵

Um im arbeitsteilig operierenden Konzern die konzerninternen Lieferungen zwischen Unternehmenseinheiten des Konzerns zu steuern und zu bewerten, werden aus betriebswirtschaftlichen Erwägungen Verrechnungspreise eingesetzt. Verrechnungspreise sind seit Anfang des 20. Jahrhunderts Gegenstand betriebswirtschaftlicher Forschung.²⁶ *Schmalenbach* erläuterte in diesem Zusammenhang: „Und hier gibt es nur einen Ausweg, die Unternehmen müssen in einen rechnerischen Verkehr treten und diese Rechnung muss sich der Bewertung der gegenseitigen Leistungen bedienen. Und so entsteht ein eigenartiger Preis: der Verrechnungspreis.“²⁷ Auf ihn zurückgehend wird trotz fehlender einheitlicher Definition unter betriebswirtschaftlichen Verrechnungspreisen ganz allgemein die Bewertung von Leistungsbeziehungen zwischen wirtschaftlichen Leistungseinheiten verstanden.²⁸ Der Verrechnungspreis ist das betriebswirtschaftliche Ergebnis zweckorientierter Leistungsbewertung und bildet sich im Gegensatz zum Marktpreis nicht durch Angebot und Nachfrage.²⁹ Mit einer zunehmenden globalisierten Teilung betrieblicher Funktionen im Konzern, komplexeren Wertschöpfungsketten und einer weitgehenden Dezentralisierung der Verantwortlichkeiten sind Verrech-

24 Vgl. BMWT, Wirtschaftsbericht 2002, S. 7.

25 Vgl. Herzig, Globalisierung und Besteuerung, WPg 1998, S. 282; Boos/Reh-kugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – ein Überblick DB 2000, S. 2389. Ein von der Kommission eingesetzter Steuerausschuss hatte geschätzt, dass sich allein die Hälfte der Lieferungen in der EG zwischen verbundenen Unternehmen abspielt, vgl. Kommission, Ruding-Report, S. 128.

26 Vgl. statt aller Kaminski, Verrechnungspreise, S. 371 m.w.N.

27 Vgl. Schmalenbach, Verrechnungspreise, zitiert nach: Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 371; Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, ZfhF 1908/09, S. 167. In seiner Habilitationsschrift untersuchte Schmalenbach die Frage, ob sich über die betriebsinternen Preise, analog zum gesamtwirtschaftlichen Preismechanismus, eine Lösung der Koordinationsprobleme im Unternehmen erreichen ließe und entwickelte den theoretischen Ansatz zur pretialen Lenkung von Unternehmen.

28 Vgl. Schmalenbach, Über Verrechnungspreise, ZfhF 1908/09, S. 168; zu dem Begriff betriebswirtschaftlicher Verrechnungspreise, vgl. z.B. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 371 f. m.w.N.; Baumhoff, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, Anm. 271. Kaminski weist zu Recht darauf hin, dass eine Ausrichtung der verschiedenen Definitionen im Schrifttum aus dem Blickwinkel des jeweiligen Verfassers erfolgt, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 327.

29 Wöhe spricht in diesem Zusammenhang auch von einem Planpreis, vgl. Wöhe, Betriebswirtschaftslehre, S. 1171.

nungspreise³⁰ ein wichtiges Steuerungsinstrument.³¹ Die Gestaltung und Bewertung der konzerninternen Lieferungen hat primär verschiedene, gegebenenfalls miteinander im Konflikt stehende betriebswirtschaftliche Funktionen.³²

Die Problematik der sachgerechten Gestaltung eines Verrechnungspreises gewinnt bei international tätigen Konzernen zunehmend aus Gründen der internationalen Gewinnabgrenzung³³ an Bedeutung. Der Sinngehalt eines Verrechnungspreises ergibt sich nicht allein aus betriebswirtschaftlicher Sicht, sondern ebenso aus der Tatsache, dass er effektiv geschuldet wird und die Verteilung des Steueraufkommens³⁴ auf die beteiligten Fisci regelt. Als Folge des international anerkannten Trennungsprinzips wird jedes Konzernunternehmen als Steuerrechtssubjekt behandelt.³⁵ Nicht der Gesamtgewinn des Konzerns unterliegt der Besteuerung, sondern der jeweils von den einzelnen Konzernunternehmen erzielte Gewinn.³⁶ Eine grenzüberschreitende, konsolidierte Konzernbesteuerung³⁷, respektive ein „Konzernsteuerrecht“, gibt es weder im nationalen noch im internationalen Steuerrecht.³⁸

Vor dem Hintergrund der Gewinnmaximierung kann es sinnvoll sein, Gewinne durch Gestaltung des Verrechnungspreises auf Konzernunternehmen

30 Preise für grenzüberschreitende Lieferungen zwischen Konzerngesellschaften werden als internationale Konzernverrechnungspreise (Transferpreise) bezeichnet, vgl. z.B. Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 929.

31 Vgl. statt vieler Wöhe/Bieg, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 198.

32 Zu den Funktionen betriebswirtschaftlicher Verrechnungspreise, vgl. z.B. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 372 ff. m.w.N.

33 Der Begriff der Einkunfts-(Gewinn)abgrenzung ist betriebswirtschaftlich eigentlich ungenau. Zutreffender ist der Begriff der Erfolgsabgrenzung, da das Unternehmensergebnis neben den Gewinnen auch die Verluste eines Unternehmens erfasst.

34 Im Folgenden wird unter Steuer die Gewinnsteuer verstanden, die den betrieblichen Erfolg besteuert und in der Körperschaftsteuer als Besteuerung des Gewinns von Kapitalgesellschaften als Unternehmenssteuer ihren Ausdruck findet.

35 Zur Trennungstheorie und ihren steuerrechtlichen Folgen, vgl. z.B. Kessler, Grundlagen der Steuerplanung mit Holdinggesellschaften, in: Grotherr, Handbuch, S. 188; Kessler, Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltung im Konzern, in: Schaumburg, Steuerrecht, S. 178, Rz. 317; Theisen, Konzern, S. 561.

36 Zu den steuerlichen Vorteilen von Konzernstrukturen, vgl. z.B. Breithecker, Steuerlehre, S. 289 m.w.N.

37 Vgl. Wöhe/Bieg, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, S. 294.

38 Zum Fehlen eines Konzernsteuerrechts, vgl. Hintzen, Zwischenholding, S. 32; Frottscher, Steuerrecht, § 11, S. 208, Rz. 4; Eckstein, Generalthema II des 58. IFA-Kongress 2004 in Wien: Konzernbesteuerung, IStR 2003, S. 449.

mit Sitz in bestimmten Staaten zu verlagern.³⁹ Der Vorteil kann in dort niedrigerer Steuerbelastung und damit einer finalen Beeinflussung der Steuerquote des Konzerns als Ganzes liegen.⁴⁰ Die US-Finanzbehörde schätzt die Steuerausfälle durch Verrechnungspreise in den USA auf jährlich 2,8 Mrd. Dollar.⁴¹ Die nationalen Steuerverwaltungen sind mit der Überbewertung konzerninterner Lieferungen auf der Grundlage eines Verrechnungspreises zur Reduzierung des Gewinns konfrontiert.

Mit Regelungen des nationalen Rechts und zwischenstaatlicher Vereinbarungen versuchen sich die verschiedenen Steuerhoheiten voneinander abzugrenzen und das ihnen zustehende Steuersubstrat zu verteidigen. Alle nationalen, völker- und europarechtlichen Normen mit Steuerfolgen für den internationalen Wirtschaftsverkehr werden vom Internationalen Steuerrecht erfasst.⁴² Hierzu gehören in der Bundesrepublik Deutschland unter anderem das Außensteuerrecht und das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen. Als Sondergesetz zur steuerlichen Erfassung von Auslandstätigkeiten gibt es das Außensteuergesetz, welches darauf abzielt, ungerechtfertigte Steuervorteile auszuschließen, die aus der Nutzung des internationalen Steuergefälles erlangt werden können. Neben den Rechtsinstituten der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage wird in der Bundesrepublik Deutschland bei international verbundenen Unternehmen mit § 1 AStG dem

39 Zu den Verrechnungspreisentscheidungen als Führungsentscheidungen, vgl. z.B. Sonntag, Konzernsteuerrechnung, S. 22.

40 Zu den Fragen der internationalen Steuerplanung im Konzern, vgl. Grotherr, Handbuch, S. 15 f. Zur Bedeutung und Inhalt der Konzernsteuerquote, vgl. Haarmann, Aussagekraft und Gestaltbarkeit der Konzernsteuerquote, in: StbJb 2001/02, S. 368 ff. m.w.N.; Mössner, in: Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, Vorbemerkungen zu §§ 7-14, Rz. 5. Zur „Internationalität“ der Steuerplanung, vgl. Hintzen, Zwischenholding, S. 23; s.a. Selling, Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten – Einige steuerpolitische Überlegungen, IStR 2001, S. 225 ff.; Müller, Die Konzernsteuerquote – Modephänomen oder ernst zu nehmende neue Kennziffer?, DStR 2002, S. 1684; zu den Verrechnungspreisen und der Konzernsteuerquote, vgl. Herzig/Dempfle, Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, DB 2002, S. 1; Baumhoff, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 4 f.

41 Vgl. Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – ein Überblick, DB 2000, S. 2389.

42 Zu einem weit gefassten Begriff des Internationalen Steuerrechts, vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2 Internationales Steuerrecht, Rz. 31 f.; zum Begriffsstreit im Schrifttum vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 1 Begriff des Internationalen Steuerrechts, Rz. 16 m.w.N.; Vogel, Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, S. 269; s.a. Frotscher, Steuerrecht, § 1, S. 12, Rz. 16; Kluge, Steuerrecht, S. 2; Wilke, Steuerrecht, S. 22, Rz. 6.

Problem der Gewinnverlagerung entgegengetreten. Diesen Vorschriften liegt der Grundsatz des Fremdvergleichs⁴³ zugrunde. Die Verrechnungspreise zwischen den Konzernunternehmen müssen danach den Preisen entsprechen, die auch voneinander unabhängige Unternehmen in einer vergleichbaren Lage vereinbart hätten. Die steuerliche Angemessenheit von Verrechnungspreisen wird nach diesem Maßstab geprüft.⁴⁴ Zu einer Korrektur erfolgt nicht zwingend eine Gegenberichtigung, so dass die Gefahr wirtschaftlicher Doppelbesteuerung besteht.

Die Konzernunternehmen müssen sich mit verschiedenen nationalen Regelwerken zur Unternehmensbesteuerung und einer Vielzahl von Doppelbesteuerungsabkommen auseinandersetzen, um die Steuerbelastung zu optimieren, da sie auch eine bedeutsame Größe für Standort-, Finanzierungs- und Investitionsentscheidungen ist.⁴⁵

Konzerninterne Lieferungen sind nicht nur Gegenstand der Besteuerung von Gewinnen, sondern unter Umständen auch einer Zollerhebung. Zölle kommen nur bei konzerninternen Lieferungen aus Drittländern in die EG in Betracht. Die Teilnahme am freien Warenverkehr in der EG erfordert für diese Einfuhren eine Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr. Auf der Grundlage des Gemeinsamen Zolltarifs⁴⁶ erheben die Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten bei der Einfuhr bestimmter Waren in die EG Zölle.⁴⁷ Auf

43 Sog. dealing-at-arm's-length-principle. Diese Bezeichnung ist der Fechttersprache entnommen; der faire Wettkampf erfordert, dass die Kontrahenten den Abstand von je einer Waffenlänge zueinander einhalten, vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1, Anm. 6c; Schneider, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 53.

44 Die Diskussion über die Ermittlung steuerrechtlich angemessener Verrechnungspreise spiegelt sich in einer Fülle von Literaturbeiträgen wider. Für eine Übersicht im Schrifttum, vgl. z.B. Wöhrle/Schelle/Gross, § 1, S. 20 ff.; Vogel, Doppelbesteuerung, Art. 9, Rz. 1 und Rz. 40; Baumhoff, in: Mössner u.a., Steuerrecht, S. 344 ff.; Wassermeyer/Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1, Literatur.

45 Zur Relevanz der Funktionsverlagerung für die Besteuerung im Inland, vgl. z.B. Borstell, Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, in: StbJb 2001/02, S. 203 ff.

46 Vgl. VO (EWG) Nr. 950/68 des Rates über den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1968 Nr. L 172, S. 1; heute in der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1987 Nr. L 256, S. 1. Zum Begriff des Zolltarifs, vgl. Bleihauer, Der Gemeinsame Zolltarif der EU, AW-Prax 1996, S. 175 ff.; Bleihauer, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 369 ff.; Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 26 EGV Rz. 16 ff.; Waldhoff, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 26 Rz. 1 ff.

47 Gemäß Art. 23 Absatz 1 EGV geht der EGV i.R. der Zollunion von einem Gemeinsamen Zolltarif der EG aus, vgl. Witte/Alexander, Zollkodex Vor Art. 20 Rz. 1. Als im

den Außenhandel mit den USA und Japan entfällt rund 25 % des deutschen Importvolumens, obwohl für Einfuhren aus diesen Drittländern im Rahmen der Meistbegünstigung⁴⁸ der Regelzollsatz⁴⁹ erhoben wird. Die Zölle werden bei rund 95 %⁵⁰ der Einfuhren in Abhängigkeit vom Zollwert berechnet. Neben dem Zollsatz kommt dem Zollwert für die Höhe der Zollschuld eine zentrale Position zu. Im Interesse der Wirtschaftsbeteiligten und der Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten wurden zahlreiche europäische Rechtsakte in dem zum 01.01.1994 vollständig in Kraft getretenen Zollkodex⁵¹ zusammengefasst. Der Gemeinsame Zolltarif und der Zollkodex gelten als Rechtsvorschriften supranationalen Ursprungs nach Art. 249 EGV unmittelbar in der Bundesrepublik Deutschland. Die Ermittlung des Zollwertes gemäß Art. 28 ff. Zollkodex ist ein Verfahren zur Bestimmung des Wertes eingeführter Waren, um die wertbezogenen Zölle zu berechnen.⁵² Im Mittelpunkt des Systems zur Zollwertermittlung nach dem Zollkodex steht das Konzept, dass der Wert eingeführter Waren für Zollzwecke der Transaktionswert ist, d. h. der für die Einfuhrware tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis (Transaktionswertmethode). Das System soll eine gerechte, einheitliche und neutrale Grundlage für die Ermittlung des Zollwertes liefern. Dennoch sind

freien Verkehr eines Mitgliedstaats befindlich gelten gemäß Art. 24 EGV diejenigen Waren aus Drittländern, für die die vorgeschriebenen Zölle erhoben wurden, vgl. Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 24 Rz. 10; Waldhoff, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 24 Rz. 4.

- 48 Zu den wesentlichen Regelungen des GATT 1994, deren Mitglied die EG ist, gehört die in Art. I und Art. II GATT 1994 festgelegte Verpflichtung zur Meistbegünstigung, d.h. Zollbegünstigungen die einer Vertragspartei des GATT 1994 gewährt werden, müssen auch allen anderen Vertragsparteien gewährt werden.
- 49 Regelzollsatz ist der Zollsatz der EG, der gegenüber allen Drittländern erhoben wird. Ihre Zollbegünstigungen beruhen auf Zollpräferenzregelungen oder autonomen Zollaussetzungen, vgl. Witte/Alexander, Art. 20 Rz. 52 f.; Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 26 Rz. 22.
- 50 So Müller-Eiselt und Stobbe, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 46; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 327. Reiche spricht von ca. 80 %, vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 1.
- 51 VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 1992 Nr. L 302, S. 1. Einführend zum Zollkodex, vgl. Baumann, Vorschlag für einen Zollkodex der Gemeinschaften, ZfZ 1991, S. 212 ff.; Hohrmann, Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften, DStZ 1994, S. 449 ff.; Streck/Olgemöller, Der Streit mit dem Zoll – der neue Zollkodex, DStR 1996, S. 1105 ff.
- 52 Sofern der Zollwert auch Grundlage für andere Abgaben ist, umfasst diese Zielsetzung auch diese Abgaben. So ist z.B. nach § 11 Absatz 1 UStG der Einfuhrumsatzsteuerwert nach den jeweiligen Vorschriften für die Zölle zu ermitteln.

die Zollverwaltungen mit der Unterbewertung konfrontiert, um den Zollwert als Bemessungsgrundlage für Zölle niedrig zu halten.

Die Zollwertermittlung wird komplizierter, wenn weitere Faktoren zu berücksichtigen sind. Ein entscheidender Faktor ist eine etwaige Preisbeeinflussung durch die Verbundenheit von Verkäufer und Käufer, wie sie im Konzern der Fall ist.⁵³ Als Verrechnungspreis bezeichnete Preise wecken Zweifel einer Preisbeeinflussung und führen zu einer Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts durch die Zollverwaltung.⁵⁴ Um die Zweifel auszuräumen, ist ein Anerkennungsverfahren erforderlich, welches auch den Grundsatz des Fremdvergleichs enthält. Wenn eine Beeinflussung festgestellt wird, führt dies zur Nichtanwendbarkeit der Transaktionswertmethode und stringenten Prüfung weiterer Methoden zur Zollwertermittlung durch die Zollverwaltung.

Die Wertermittlung für konzerninterne Lieferungen aus Drittländern ist ein gemeinsames Problem von Steuer und Zoll. Auf der Grundlage eines Verrechnungspreises stellt der einheitliche Vorgang automatisch die Frage nach einer einheitlichen Wertermittlung. Eine wesentliche Gemeinsamkeit bei der Wertermittlung für die Steuer und für den Zoll ist das Element des Fremdvergleichs, um wegen der Verbundenheit im Konzern eine Beeinflussung des Verrechnungspreises auszuschließen.

Die Zuständigkeit für die Verwaltung der Steuer liegt in der Bundesrepublik Deutschland bei den Steuerverwaltungen der Bundesländer, wogegen der Zoll durch die Zollverwaltung des Bundes verwaltet wird. Vor dem Hintergrund der Intensivierung der Zusammenarbeit von Steuer- und Zollverwaltungen in der EG und in der Bundesrepublik Deutschland, ist die Beziehung zwischen Steuer und Zoll bei dem Einsatz eines Verrechnungspreises brisant. In einem nur für den Dienstgebrauch bestimmten Merkblatt hat das Bundesministerium der Finanzen die Zusammenarbeit zwischen den Dienststellen Steuer und Zoll geregelt.⁵⁵ Danach sollen steuerlich bedeutsame

53 Vgl. Art. 29 Abs. 2 ZK. Frühzeitig zum Kernproblem jeder Wertverzollung bei der Zollwertermittlung auf der Grundlage „unwirklicher Preise“ bei Verbundenheit, vgl. Dittmar, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmungen, ZfZ 1981, S. 290; s.a. Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 312.

54 Vgl. Abs. 32, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101; so auch Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 81. A.M. Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29/48a, wonach die bloße Bezeichnung eines Preises als Intercompany-Preis i.d.R. kein Grund ist, eine Preisbeeinflussung zu vermuten.

55 Vgl. BMF, Erlass vom 28.12.1995, III A 6 – S 0060 – 7/95 über die Zusammenarbeit zwischen den Dienststellen Steuer und Zoll (nicht veröffentlicht); s.a. OFD Hannover,

Feststellungen, z.B. die Verrechnung von Warenlieferungen zwischen ausländischen Gesellschaften und mit ihnen verbundenen inländischen Unternehmen oder Unterfakturierungen bei der Einfuhr von Waren, dem anderen Verwaltungszweig mitgeteilt werden. Konzerne können so bei der Verwendung eines Verrechnungspreises in Konflikt mit der Steuer- und der Zollverwaltung geraten.

Nach Ansicht der OECD kann die Zollwertermittlung für die Steuerverwaltung bei der Beurteilung der Fremdpreiskonformität eines Verrechnungspreises nützlich sein.⁵⁶ Die zunehmende Zusammenarbeit könnte dazu beitragen, dass eine Zollwertermittlung für steuerliche Zwecke als akzeptabel befunden wird und umgekehrt.⁵⁷ Die europäischen Organe haben wiederholt die mangelnde Kohärenz von Steuer- und Zollvorschriften angeprangert und Verbesserungen gefordert, da deren Kohärenz für die indirekten Steuern immer mehr an Bedeutung gewinnt.⁵⁸

Mit der Zollwertermittlung hat sich ein Sonderbericht des Europäischen Rechnungshofs befasst, der sich dieser Thematik wegen ihrer fiskalischen Bedeutung angenommen hat.⁵⁹ Die Zollwertermittlung anhand von Verrechnungspreisen ist eine wesentliche Voraussetzung für die korrekte Bemessung und Erhebung von Einnahmen. Zur Erzielung eines tatsächlichen einheitlichen Ansatzes zwischen der Einfuhrbesteuerung seitens der EG und der nationalen Besteuerung von Unternehmensgewinnen ist danach eine Angleichung der bisher unterschiedlichen Kriterien und Methoden erforderlich.⁶⁰

Die Praxis zeigt, dass konzerninterne Lieferungen aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland zunehmen und im Konzern Verrechnungsprei-

S 0130-304-StH 551/S 0130-164-StO 321 vom 23.12.1996, AO-Kartei ND § 30 AO, Karte 20 und der vollständige Abdruck des Merkblatts in der Betriebsprüfungskartei „Zusammenarbeit mit Dienststellen der Zollverwaltung“, Karte 1. Auch der BFH hält einen umfassenden Informationsaustausch für zulässig, vgl. BFH, Urt. vom 02.04.1992, VIII B 129/91, BStBl. II 1992, S. 616; BFH, Urt. vom 27.10.1993, I R 25/92, BStBl. II 1994, S. 210.

56 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.66, S. 43.

57 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.67, S. 43.

58 Vgl. Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss über eine Strategie für die Zollunion (KOM (2001) xxx endg.), S. 9.

59 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht, S. 1 ff.; zur Ausgangslage des Sonderberichts, vgl. Rogmann, Zollwert im Binnenmarkt, AW-Prax 2002, S. 22.

60 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht, Ziffer 70, S. 9.

se verwendet werden. Diese liegen in der Schere von Steuer und Zoll.⁶¹ Das Schrifttum hat sich bisher nicht zuletzt wegen differenter Verwaltungszuständigkeiten und komplizierter Rechtsgrundlagen nur vereinzelt mit der Zollwertermittlung und dem Verhältnis zum steuerrechtlichen Verrechnungspreis beschäftigt.⁶² Brezing hat bereits 1983 eine gegenseitige Übernahme der Werte debattiert.⁶³ Sowohl die steuer- als auch die zollrechtlichen Vorschriften haben bei der Verwendung eines Verrechnungspreises als Bemessungsgrundlage das Ziel, einen Preis zu bestimmen, wie er unter unabhängigen Dritten zustande kommen würde. Insofern besteht Bedarf, die Voraussetzungen für die Verwendung eines Verrechnungspreises für die Steuer und den Zoll zu analysieren, zu systematisieren sowie Vorschläge zur (Weiter-)Entwicklung zu unterbreiten.

2. Untersuchungsziel

Ziel der Arbeit ist es, die steuer- und zollrechtlichen Grundlagen für die Wertermittlung konzerninterner Lieferungen aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland zu analysieren.⁶⁴ Der Schwerpunkt der Analyse liegt bei den Möglichkeiten und Grenzen der Verwendung eines Verrechnungspreises für die Steuer und den Zoll.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Problemstellung und der formulierten Zielsetzung der Arbeit stellt sich folgende leitende Forschungsfrage:

Welches Verhältnis besteht zwischen dem steuerrechtlichen Verrechnungspreis und dem Zollwert?

Diese Leitfrage lässt sich im Sinne der Zielsetzung der Arbeit in folgende Teilfragestellungen zerlegen:

- Welche Rechtsvorschriften gibt es für die steuer- und zollrechtliche Wertermittlung?
- Wann kann ein Verrechnungspreis für Zwecke der Steuer und des Zolls anerkannt werden?

61 Vgl. Flick, Die praktische Bearbeitung internationaler Steuerfälle, in: StbJb 1964/65, S. 458.

62 Im Schrifttum sind bisher erst rd. 10 Beiträge in Fachzeitschriften bzw. Monografien zu diesem Thema veröffentlicht worden.

63 Vgl. Brezing, Zollwert, in: Raupach, Wertermittlung, S. 329 ff.

64 Die Zollvorschriften gelten für die anderen Mitgliedstaaten gleichermaßen. Die für die Analyse heranzuziehenden steuerlichen Vorschriften sind zur Zeit jedoch national geprägt, so dass die Untersuchung auf Einfuhren in die Bundesrepublik Deutschland beschränkt wird.

- Erfordern die ökonomischen Zusammenhänge für konzerninterne Lieferungen für die Steuer und den Zoll neue gesetzgeberische Lösungen?

Abschließend werden die gewonnenen Ergebnisse zusammengefasst und bewertet.

3. Einordnung in das Forschungsgebiet der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre

Erkenntnisobjekt der Betriebswirtschaftslehre ist der Betrieb. Nach ihrer Definition ist er „... eine planvoll organisierte Wirtschaftseinheit ..., in der Sachgüter und Dienstleistungen erstellt und abgesetzt werden.“⁶⁵ Es ist Aufgabe der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, die betrieblichen Erscheinungen und Probleme, die alle Unternehmen gleichermaßen betreffen, zu beschreiben und zu erklären. Als Realwissenschaft hat sie die Erklärung und die Gestaltung zum Ziel. Insbesondere von *Heinen* wird eine „entscheidungsorientierte Betriebswirtschaftslehre“ vertreten, wonach es ihre Aufgabe ist, Instrumente zu entwickeln, mit denen in einer bestimmten Situation aus der Gesamtheit der Handlungsalternativen diejenige ausgewählt wird, die eine größtmögliche Zielerreichung ermöglicht.⁶⁶

Nach h. M. ist die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre Teilgebiet der Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre.⁶⁷ Es handelt sich dabei um eine verhältnismäßig junge Wissenschaftsrichtung, deren Begründung auf *Findeisen* zurückgeht und die sich ab den sechziger Jahren zu einer regelmäßig an den deutschen Universitäten vertretenden Disziplin der Allgemeinen Betriebs-

65 Einführend zum Begriff des Betriebes, vgl. z.B. Wirtschaftslexikon, Bd. 2, Stichwort: Betrieb, S. 254 f.; Wöhe, Betriebswirtschaftslehre, S. 2.

66 Vgl. Heinen, Zum Wissenschaftsprogramm der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1969, S. 208 ff.

67 Zum Inhalt und Verständnis des Fachs Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, vgl. Schneider, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als Steuerplanungslehre oder als ökonomische Analyse des Steuerrechts?, in: Fischer, Unternehmung, S. 21 ff.; Rose, Steuerberatung und Wissenschaft, StbJb 1969/70, S. 31 ff.; Wagner, Zum gegenwärtigen Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DB 1974, S. 393 ff.; Fischer/Schnellock/Sigloch, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre – Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DStR 1980, S. 699 ff.; Dziadkowski, Die Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von einer „Steuerbetriebslehre“ zu einer unternehmenstheoretisch orientierten Steuerwissenschaft, DB 1983, S. 2045 ff.; Kußmaul, Die Betriebswirtschaftslehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre?, StuW 1995, S. 3 ff.

wirtschaftslehre entwickelt hat.⁶⁸ Angesichts der zunehmenden Globalisierung der Wirtschaft gewinnen internationale Bezüge zunehmend an Bedeutung, da grenzüberschreitende Wirtschaftsaktivitäten mindestens zwei (nationale) Steuersysteme berühren und bei Konzernen zu vielfältigen Problemen führen. Im Laufe der Jahre hat der Verrechnungspreis neben seinen betriebswirtschaftlichen Funktionen eine steuerliche Bedeutung erlangt. Wie bei dem Verrechnungspreis für steuerliche Zwecke geht es auch bei dem Zollwert um eine steuerliche Wertermittlung, also ein typisches Untersuchungsobjekt der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre.

Dem entscheidungsorientierten Ansatz von *Heinen* folgend, besteht die Aufgabe der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre darin, den steuerlichen Einfluss auf die betrieblichen Handlungsmöglichkeiten zu untersuchen. Ihre Hauptaufgaben sind danach die Steuerwirkungslehre, die Steuergestaltungslehre und die normative Betriebswirtschaftliche Steuerlehre. Um der zunehmenden Globalisierung Rechnung zu tragen, sollte auch der Besteuerungseinfluss durch Zölle erfasst und ihre zweckmäßige Gestaltung aufgezeigt werden.⁶⁹ Diese Arbeit greift diese Aufgaben auf, indem sie die Rechtsvorschriften für den steuerrechtlichen Verrechnungspreis und den Zollwert analysiert⁷⁰ und im Rahmen der Steuerwirkungslehre untersucht, welche Folgen dies für die Wertermittlung auf der Grundlage eines Verrechnungspreises hat.⁷¹ Darauf aufbauend sollen Gestaltungsansätze aufgezeigt und aus Sicht der normativen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre gewürdigt werden.

II. Untersuchungsplan

Vor dem Hintergrund der oben aufgeführten Fragestellungen steht das Handeln von Konzernen im Mittelpunkt der Untersuchung, da dieses von verschiedenen steuerlichen Rahmenbedingungen beeinflusst wird. Steuer und Zoll haben für Lieferungen aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutsch-

68 Vgl. Findeisen, Der Steueranwalt, Artikel in der FAZ vom 10.11.1919, Nachdruck in: StbJb 1969/70, S. 67 f.; Findeisen, Eine Privatwirtschaftslehre der Steuern, ZfHf, S. 163 f.

69 Zur Internationalen Betriebswirtschaftslehre, vgl. z.B. Fischer/Warneke, Steuerlehre, S. 7, m.w.N.

70 Zur so genannten Steuernormenlehre, vgl. Grotherr, Die Hauptaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dargestellt am Beispiel der grunderwerbsteuerlichen Belastung von Anteilsübereignungen, SteuerStud 1995, S. 101; Kussmaul, Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre, StuW 1995, S. 9.

71 Zur Bedeutung des Rechtsvergleichs in der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, vgl. insbesondere Kessler, Euro-Holding, S. 14, Fn. 1 m.w.N.

land die Wertermittlung gemeinsam. Für die Problematik des Verrechnungspreises bietet sich ein Vergleich von Steuer und Zoll an.

Dem Untersuchungsziel entsprechend soll an die Ordnung des Steuer- und Zollrechts für die Wertermittlung konzerninterner Lieferungen, die mit der Gewinnbesteuerung und Zollerhebung als Rechtsvorgang ihren besonderen Ausdruck findet (rechtswissenschaftlicher Ansatz) und an den Besteuerungseinfluss, der durch die Steuer- und Zollregelung hervorgerufen wird (wirtschaftswissenschaftlicher Ansatz) angeknüpft werden, da sie einen problemorientierten Zugang versprechen.

Es ist das Anliegen des Verfassers, zum einen den Blick auf die Rechtsgrundlage nicht zu verlieren und zum anderen den betriebswirtschaftlichen Zusammenhängen in der juristischen Diskussion das ihnen gebührende Gewicht zu verleihen.⁷²

⁷² Ein Jurist [Betriebswirt], der nicht mehr ist denn ein Jurist [Betriebswirt], ist ein armes Ding. Martin Luther, zitiert nach: Radbruch, Kleines Rechtsbrevier, S. 41 (Hervorhebung durch Verfasser).

B. Steuerrechtlicher Verrechnungspreis

I. Allgemeines

1. Verrechnungspreis und steuerrechtliche Problematik

Es gehört zur Strategie eines internationalen Konzerns, seine wirtschaftlichen Aktivitäten auf globale Märkte auszurichten.⁷³ Die Verlagerung betrieblicher Funktionen wie der Vertrieb, die Produktion oder die Zentralisierung von Managementleistungen sind Bestandteil dieser Ausrichtung.⁷⁴ Vor diesem Hintergrund nehmen auch grenzüberschreitende konzerninterne Lieferungen aus Drittländern in die EG zu.⁷⁵ Die im Konzern verbundenen Unternehmen erbringen diese zu vertraglich vereinbarten unternehmensinternen Preisen, den so genannten Verrechnungspreisen.⁷⁶ Verrechnungspreis-

73 Zur globalen Grundorientierung der Unternehmenspolitik international tätiger Unternehmen, vgl. z.B. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 4 ff.; Herzig, Globalisierung und Besteuerung, WPg 1998, S. 280 f. m.w.N.; Schwenke, Möglichkeiten der Gewinnverlagerung ins Ausland, BB 1998, S. 2604; Kleineidam, Fremdvergleichsgrundsatz und strategische Rente globaler Unternehmenspolitik, IStR 2001, S. 724 ff.; Burkert, Funktionsverlagerungen im internationalen Konzern, IStR 2003, S. 320.

74 Zu typischen Fällen von Funktionsverlagerungen, vgl. z.B. Borstell, Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, in: StbJb 2001/02, S. 223 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht der Betriebsprüfung, IStR 1999, S. 322; zu grundsätzlichen Überlegungen bei der Neugestaltung der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen, vgl. Burkert, Funktionsverlagerungen im internationalen Konzern, IStR 2003, S. 320 ff.

75 Die OECD spricht von einer dramatischen bzw. massiven Zunahme der Bedeutung multinationaler Unternehmen im Welthandel, vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Vorwort, Anm. 1; OECD, Leitsätze, Absatz 62. Der konzerninterne Leistungsaustausch soll mehr als 50 % des Welthandels ausmachen, vgl. Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – ein Überblick DB 2000, S. 2389; Herzig, Globalisierung und Besteuerung, WPg 1998, S. 282; Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 315; Schneider, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 53 m.w.N.; Baumhoff, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 5.

76 Von seiner Funktion, Zielsetzung und seinem Objektbezug existieren im Schrifttum verschiedene Definitionen für den Verrechnungspreis. Ausführlich zu einer Systemati-

fragen entstanden ursprünglich bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen innerhalb desselben Staates. Diese sind nicht Gegenstand dieser Arbeit. Es werden die internationalen Aspekte der Verrechnungspreise bei der Einfuhr von Waren aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland untersucht. Im Gegensatz zu innerbetrieblichen Verrechnungspreisen werden die Verrechnungspreise zwischen den Konzernunternehmen effektiv fakturiert, geschuldet und gezahlt.⁷⁷ Die Verlagerung betrieblicher Funktionen in das Ausland hat Konsequenzen für die Besteuerung des Unternehmensgewinns in der Bundesrepublik Deutschland.

Als modernes Managementinstrument werden Verrechnungspreise im Konzern systematisch eingesetzt. Ein Preissystem hierfür erfüllt verschiedene Funktionen, u.a. gehört auch die Ermittlung des Erfolgs der einzelnen autonom agierenden Konzernunternehmen dazu.⁷⁸ Der Erfolg ist auch Anknüpfungspunkt für die Besteuerung des Gewinns. Im Steuerrecht wird der Konzern nicht als Einheit behandelt. Die Konzernunternehmen unterliegen als eigenständige Rechtssubjekte mit ihren Einkünften der Besteuerung (Selbstständigkeitsfiktion).⁷⁹ Verrechnungspreise bestimmen zu einem großen Teil die Aufwendungen und Erträge und damit den zu versteuernden Gewinn der Konzernunternehmen. In der Bundesrepublik Deutschland werden unternehmerische Einkünfte steuerlich durch die Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer erfasst. Konzernunternehmen sind typischerweise als Kapitalgesellschaft ausgestaltet, bei denen die Besteuerung an deren Gewinn anknüpft. Eine globale Gewinnaufteilung, bei der der Konzern als steuerrechtliche Einheit behandelt wird und der konsolidierte Gewinn aller Konzernun-

sierung des Begriffs der Verrechnungspreise, vgl. z.B. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 372 m.w.N.

77 So genannte internationale Konzernverrechnungspreise (engl.: Transferprices), vgl. z.B. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 273; Mandler, Internationale Verrechnungspreise, WISU 2002, S. 929; Mandler, Grundprobleme internationaler Unternehmensbesteuerung, SteuerStud 2003, S. 97.

78 Vgl. Osterloh/Forst, Funktionen der Verrechnungspreise: Koordinationsfunktion, Motivationsfunktion, Orientierungsfunktion, in: Raupach, Verrechnungspreissysteme, S. 34 ff.; Kotschenreuther, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel G Rz. 7 ff.; Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, Kommentar, § 1 AStG Anm. 271 ff. m.w.N.; Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2389; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 745; Schmidt, Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen, PISTb 2002, S. 40.

79 Im Schrifttum wird dieses auch als Trennungsprinzip bezeichnet, vgl. z.B. Kotschenreuther, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel A Rz. 10.

ternehmen den Gegenstand einer Gewinnaufteilung bildet (Konzernsteuer), gibt es weder in der Bundesrepublik Deutschland noch in anderen Staaten.⁸⁰ Der Verrechnungspreis übernimmt die Funktion der Gewinnermittlung und dient zur Abgrenzung des Steuersubstrats der an der konzerninternen Lieferung beteiligten nationalen Fisci (steuerrechtlicher Verrechnungspreis). Sein Einsatz wird dann virulent, wenn Unterschiede in den nationalen Steuersätzen bestehen.⁸¹ Verrechnungspreise bieten die Möglichkeit Gewinne in Staaten mit niedriger Steuerbelastung zu verlagern.⁸² Der erreichbare Steuervorteil ist von der Steuersatzdifferenz abhängig. Aus Sicht des Konzerns kann die Gestaltung des Verrechnungspreises für die konzerninternen Lieferungen der ausländischen Konzerngesellschaften, die in Steueroasen oder in Niedrigsteuerländern ansässig sind, zur Minimierung der Steuerbelastung des Konzerns beitragen und den Gewinn des Konzerns als Ganzes maximie-

80 Im Schrifttum wird dies für globale Unternehmen alternativ vorgeschlagen, vgl. Herzig, Globalisierung und Besteuerung, Wpg 1998, S. 286; Schneider, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 57 f. Zu den Bemühungen um eine Aufteilung des Konzerngewinns mit Hilfe einer festgelegten Formel für in der EG ansässige Konzerne, vgl. z.B. Oestreicher, Konzernbesteuerung in Europa – Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, StuW 2002, S. 348 ff.; s.a. Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hemmnisse, KOM (2001) 582 endg., S. 11 ff.

81 Steuerliche Probleme im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen spielen auch im Binnenmarkt der EG eine immer größere Rolle, vgl. Kommission, Studie über die Unternehmensbesteuerung, SEC (2001) 1681 vom 23.10.2001, S. 255-284. Zur Beseitigung der Hindernisse hat die Kommission im Jahr 2002 als gezielte Maßnahme ein „Gemeinsames EU-Verrechnungspreisforum“ eingerichtet, um die Koordination der Mitgliedstaaten untereinander sowie zwischen den Mitgliedstaaten und der Wirtschaft in Fragen der Besteuerung von konzerninternen grenzüberschreitenden Geschäftsvorgängen zu verbessern. Das Forum soll sich mit Fragen zu Vorabverrechnungspreiszusagen, Dokumentationspflichten und der Verrechnungspreisermittlung anhand der Verrechnungspreisgrundsätze der OECD in der EG beschäftigen, vgl. z.B. Baumhoff, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 2. Ein Zwischenbericht wird für das Jahr 2004 erwartet, vgl. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM (2003) 726 endg. vom 24.11.2003, S. 11.

82 Der BFH hat in einem Grundsatzurteil zur Ermittlung von Verrechnungspreisen ausgeführt, dass die Vereinbarung von i.d.R. Geschäftsfall bezogenen Verrechnungspreisen ein Instrument der Gewinnerzielung ist, vgl. BFH, Urt. vom 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, S. 68 ff.; zu den Anreizen durch das Steuergefälle, s.a. Schwenke, Möglichkeiten der Gewinnverlagerung ins Ausland, BB 1998, S. 2606; Mandler, Grundprobleme internationaler Unternehmensbesteuerung, SteuerStud 2003, S. 91 f.

ren.⁸³ Die Bildung des Verrechnungspreises bedarf einer Staaten übergreifenden Konzeption und steuerlichen Anerkennung. Im Hinblick auf die Höhe des unternehmerischen Gewinns als Besteuerungsgrundlage ist aus Sicht des Lieferstaates ein möglichst hoher und aus Sicht des Empfängerstaates ein möglichst geringer Verrechnungspreis vorteilhaft.⁸⁴

Zur Vermeidung von Gewinnverlagerungen haben die Staaten nationale, bilaterale und multilaterale Regelungen für die Abgrenzung des Gewinns geschaffen. Um verursachungsgerechte Abgrenzungsergebnisse herbeizuführen, haben sich die Mitgliedstaaten der OECD für den Grundsatz des Fremdvergleichs als theoretischen Ansatz entschieden.⁸⁵ Damit soll die Auswirkung besonderer Bedingungen im Konzern auf die Gewinnhöhe beseitigt werden. Dieser internationale Besteuerungsgrundsatz soll eine sachgerechte Steuerbemessungsgrundlage der beteiligten Fisci sichern und eine Doppelbesteuerung vermeiden. Die Begriffsbestimmung des Fremdvergleichsgrundsatzes findet sich in Art. 9 Absatz 1 des Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen der OECD⁸⁶, das die Grundlage für bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Mitgliedstaaten der OECD sowie Nicht-Mitgliedstaaten bildet.⁸⁷ Danach dürfen die Gewinne in den Fällen, in denen 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, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert

83 Vgl. Herzig, Globalisierung und Besteuerung, S. 289; Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2389. Zu Beispielen der Zerlegung des Konzernenerfolgs, vgl. Schmidt, Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen, PISb 2002, S. 42; Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 930; Mandler, Grundprobleme internationaler Unternehmensbesteuerung, SteuerStud 2003, S. 97.

84 Vgl. Kotschenreuter, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel A Rz. 1 ff.

85 Den modelltheoretischen Hintergrund für den Grundsatz des Fremdvergleichs bilden wohlfahrtsökonomische Vorstellungen, d.h. allokatationseffiziente Marktpreise eines langfristigen Konkurrenzgleichgewichts, vgl. Schneider, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 53.

86 Nachfolgend OECD-MA.

87 Zur multinationalen Entwicklung der Vorschriften zur Einkunftsabgrenzung, vgl. z.B. Kotschenreuter, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Einleitung Rz. 7 ff.

werden. Im internationalen Sprachgebrauch wird dieser Grundsatz als „dealing-at-arm's-length-Prinzip“ oder „Arm's length principle“ bezeichnet. Er ist Generalklausel zur internationalen Einkunftsabgrenzung. Ziel ist es, denjenigen Preis zu ermitteln, der auch zwischen unabhängigen Dritten unter den Bedingungen des freien Marktes vereinbart worden wäre.⁸⁸ Diese Vorschrift ist der Ausgangspunkt für die internationale Verrechnungspreisproblematik.⁸⁹

2. Entwicklung des steuerrechtlichen Verrechnungspreises

Bei Konzernunternehmen besteht durch die Verbundenheit die Gefahr, dass der betriebswirtschaftliche Verrechnungspreis nicht den wahren ökonomischen Wert des Geschäfts zwischen den Unternehmen widerspiegelt. Die Ermittlung angemessener Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke ist deshalb ein Problem.⁹⁰ Der Internal Revenue Service der US-Finanzbehörde hat im Jahr 1968 zu der Section 482 eine Richtlinie mit Gesetzescharakter zur Ermittlung von Verrechnungspreisen erlassen, um diese steuerlich überprüfen zu können.⁹¹ Nach einer Studie zur Verrechnungspreisgestaltung in Konzernen im Jahr 1988 hat sie diese zuletzt 1994 aktualisiert. Die OECD hat sich ebenfalls mit diesem Thema beschäftigt und im Jahr 1995 eine Revision vorangegangener Berichte über „Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen“ aus den Jahren 1979 und 1984 als Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen⁹² publiziert. Sie beschäftigen sich intensiv mit dem Fremdvergleichsgrundsatz als

88 Zur Praxis des Fremdvergleichsgrundsatzes, vgl. z.B. Schneider, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 53 f.

89 Vgl. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 27 ff.; Wassermeyer, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, in: StbJb 1998/99, S. 159.

90 Zur Geschichte der Entstehung von Korrekturvorschriften bei Verrechnungspreisen, ausführlich vgl. Andresen, Konzernverrechnungspreise, S. 57 ff.; s.a. Rädler, A. J., Die steuerliche Prüfung von Verrechnungspreisen, in: Kongreß-Report 1982, S. 327 ff.; Ritter, Steuerliche Prüfung internationaler Konzernverrechnungspreise, BB 1983, S. 1677.

91 Vgl. Bick, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel N Rz. 8 ff.; Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2390.

92 Engl.: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Der Bericht ist als Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Paris, 1995, veröffentlicht worden. Nachfolgend wird in dieser Arbeit für die Übersetzung der Guidelines als Verrechnungspreisgrundsätze und ihre Abkürzung die Fassung der deutschsprachigen Ausgabe der OECD zugrunde gelegt, da im Schrifttum auch von Verrechnungspreisrichtlinien oder OECD-Leitlinien gesprochen wird, vgl. z.B. Vetter, in: Lang, Verrechnungspreisrichtlinien, S. 9 ff.

internationalen Maßstab zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke und enthalten eine Anleitung für seine Anwendung.⁹³ Sie beschreiben z.B. Methoden, die aufzeigen, ob die in den kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind. Die Mitgliedstaaten der OECD sind einer Meinung, dass Verrechnungspreise berichtigt werden können, wenn sie nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Nach einer internationalen Umfrage der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Ernst & Young im Jahr 2001 sind Verrechnungspreise die bedeutendste Steuerfrage multinationaler Unternehmen.⁹⁴ Damit haben sie die Doppelbesteuerungsproblematik als wichtigste steuerliche Fragestellung abgelöst.⁹⁵ Die steuerliche Befassung mit Verrechnungspreisen darf nicht mit der Behandlung von Steuerhinterziehungs- oder Steuerumgehungsproblemen verwechselt werden.⁹⁶

Um den Art. 9 OECD-MA auszufüllen, haben die Staaten jeweils nationale Regelungen zur Abgrenzung von Gewinnen erlassen. Als Sondergesetz zur Erfassung von Auslandstätigkeiten zielt in der Bundesrepublik Deutschland das 1972 in Kraft getretene AStG darauf ab, ungerechtfertigte Steuervorteile auszuschließen, die aus der Nutzung des internationalen Steuergefälles erlangt werden können. Nach der Regierungsbegründung zum AStG sollte in das deutsche Steuerrecht eine den Art. 9 OECD-MA ausfüllende Gewinnkorrekturvorschrift eingefügt werden.⁹⁷ Gegenstand des § 1 AStG sind Ein-

93 Zu der Eignung dieses Maßstabes für die Beurteilung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen, vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 110 ff. m.w.N.

94 Vgl. Ernst & Young, 2001 Global Transfer Pricing Survey, TPI 2002, S. 10 ff. Nach dieser Studie mussten 39 % der in der BRD ansässigen Unternehmen eine Doppelbesteuerung in Kauf nehmen, vgl. Ernst & Young, Transfer Pricing 2001 Global Survey, S. 19. Zur Problematik der Verrechnungspreise ist diese Studie die einzige verfügbare größere Umfrage.

95 85 % der Unternehmen halten die Verrechnungspreise und 81 % die Doppelbesteuerungsproblematik für die wichtigste steuerliche Fragestellung, vgl. Ernst & Young, Transfer Pricing 2001 Global Survey, Tabelle 12, S. 14; s.a. Frotscher, Steuerrecht, § 4, S. 269, Rz. 4 m.w.N.

96 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.2.

97 Vgl. Wassermeyer, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, in: StbJb 1998/99, S. 170 m.w.N.; Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 8; Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 931. Zur Historie, vgl. z.B. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff,

künfte, die aus Geschäftsbeziehungen zum Ausland erzielt werden. In der Bundesrepublik Deutschland wird die steuerliche Angemessenheit von Verrechnungspreisen rechtstheoretisch meistens im Zusammenhang mit § 1 AStG diskutiert, obwohl diese Vorschrift nur in ca. 5 v.H. aller Einkünftekorrekturen die Rechtsgrundlage ist.⁹⁸ Die anderen Einkünftekorrekturen werden über die Rechtsinstitute der verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 3 Satz 2 KStG), der verdeckten Einlage (§ 4 Absätze 1 und 5 EStG, § 5 Absatz 6 EStG, § 8 Absatz 1 KStG) und der verdeckten Entnahme (§ 4 Absätze 1 und 2 EStG, § 5 Absatz 6 EStG) vorgenommen.⁹⁹ Auf der Grundlage dieser Vorschriften wird bei einer unangemessenen Leistungsverrechnung eine Einkünftekorrektur nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vorgenommen, ohne dass dieser in diesen Vorschriften materiell geregelt ist.¹⁰⁰ Im deutschen Steuerrecht ist dieser *expressis verbis* nur in § 1 AStG angesprochen.¹⁰¹ Durch eine Verwaltungsvorschrift¹⁰² ist der internationale Konsens des Fremdvergleichsgrundsatzes im Jahr 1983 für alle Korrekturvorschriften in das deutsche Steuerrecht festgeschrieben worden. Gegen § 1 AStG sind in

Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 16 ff.; Kotschenreuter, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Einleitung Rz. 2 ff.

98 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 8; Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 635; Schmidt, Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen, PStb 2002, S. 47.

99 Zum Verhältnis des AStG zu anderen steuerrechtlichen Vorschriften, vgl. Kotschenreuter, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel B Rz. 151; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 664 ff.; insbesondere zum § 1 AStG, Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 76 ff.; Borstell, Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, in: StbJb 2001/02, S. 204 ff. Zu den Korrekturnormen und ihren unterschiedlichen Wertansätzen, vgl. Kotschenreuter, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel A Rz. 13 ff.; Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Verrechnungspreiskorrekturen, IStR 2001, S. 758; Borstell, Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, in: StbJb 2001/02, S. 204.

100 Vgl. Wassermeyer, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, StbJb 1998/99, S. 157 ff.

101 Vgl. Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 673; Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel E Rz. 2; Schwenke, Möglichkeiten der Gewinnverlagerung ins Ausland, BB 1998, S. 2613; Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 635.

102 Vgl. BdF, Schreiben vom 23.02.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, betreffend der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1983, S. 218.

der Rechtsprechung¹⁰³ und im Schrifttum¹⁰⁴ gemeinschaftsrechtliche Bedenken geltend gemacht worden, die in dieser Arbeit nicht weiter untersucht werden. Durch den Bezug zum Ausland bei grenzüberschreitenden konzern-internen Lieferungen aus Drittländern soll die Problematik steuerrechtlicher Verrechnungspreise anhand von § 1 AStG untersucht werden.

103 Der Bundesfinanzhof hält es für ernstlich zweifelhaft, ob § 1 Absatz 1 AStG mit den Diskriminierungsverboten aufgrund der Niederlassungsfreiheit und aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit nach dem EGV vereinbart werden kann und hatte eine Vorentscheidung des FG Münster zur Angemessenheit von Verrechnungspreisen für Lieferungen zwischen der BRD und Frankreich bzw. Martinique aufgehoben, vgl. BFH, Bs. vom 21.06.2001, I B 141/00, BFHE 195, S. 398; Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Verrechnungspreiskorrekturen nach § 1 AStG, IStR 2001, S. 757 ff.; Köplin, Quod erat expectandum! – Einige Überlegungen zum Beschluss des BFH vom 21.6.2001, I B 141/00, IStR 2002, S. 120 ff.; Scheuerle, § 1 AStG und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, S. 798 ff.; s.a. BFH, Urt. vom 29.11.2001, I R 85/99, BFHE 194, S. 53. Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH im steuerlichen Bereich, vgl. EuGH, Urt. vom 12.12.2002, Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), ABl. EG 2003 vom 08.02.2003 Nr. C 31, S. 2, ist eine unzureichende Gemeinschaftsrechtskonformität des § 1 AStG wohl nicht gänzlich auszuschließen, s.a. Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 637; Wehnert/Stalberg, Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, IStR 2002, S. 141 ff.; Spengel/Gölücke, Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Implikationen der EG-Rechtswidrigkeit von § 8a KStG für die Praxis und den Gesetzgeber, RIW 2003, S. 333 ff.; Prinz/Cordewener, Unterkapitalisierungsregelung des § 8 Absatz 1 Nr. 2 KStG verstößt gegen Europarecht, GmbHR 2003, S. 80 ff.; Schnitger, Urteil des EuGH in der Rs. Lankhorst-Hohorst GmbH und Schlussantrag des Generalanwalts Alber in der Rs. Bosal Holding BV, IStR 2003, S. 51 ff.; Kube, Grundfreiheiten und Ertragskompetenz – die Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung nach dem Lankhorst-Urteil des EuGH, IStR 2003, S. 325 ff.; Hinder/Heidbüchel, Unterkapitalisierungsvorschrift des § 8a Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. als Diskriminierung ausländischer Muttergesellschaften, StuB 2003, S. 363 ff.

104 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 95 f. und Anm. 816.1; Köplin/Sedemund, Ist § 1 AStG europarechtswidrig?, IStR 2000, S. 305 ff.; Eigelshoven, Gemeinschaftsrechtliche Bedenken des BFH gegen § 1 AStG, IWB 2001, Fach 3, Gruppe 1, S. 1761 ff.; Herlinghaus, Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung nach § 1 AStG mit dem Europarecht, FR 2001, S. 241; Dautzenberg/Gocksch, Die europarechtliche Problematik des § 1 AStG, BB 2000, S. 904, 908 ff.; Wassermeyer, Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen, IStR 2001, S. 113; Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 633; Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Verrechnungspreiskorrekturen nach § 1 AStG, IStR 2001, S. 757 ff.; Scheuerle, § 1 AStG und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, S. 798 ff.

3. Leitbild des steuerrechtlichen Verrechnungspreises

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist der internationale Maßstab, der nach Übereinkunft der Mitgliedstaaten der OECD für die Ermittlung angemessener Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke heranzuziehen ist. Er wird in Art. 9 Absatz 1 OECD-MA normativ beschrieben. Die Verbundenheit von Unternehmen wird in Art. 9 Absatz 1 Lit. a) und Lit. b) OECD-MA behandelt. Konzernunternehmen gelten als verbundene Unternehmen, da bei ihnen ein anderes Konzernunternehmen unmittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital beteiligt ist. Die entscheidende Frage ist, ob die Bedingungen in den kaufmännischen und finanziellen Beziehungen der Konzernunternehmen fremdvergleichskonform sind oder ob es statt dessen eine oder mehrere besondere Bedingungen gibt, d.h. Bedingungen, die nicht dem Fremdvergleich standhalten. Die Aufmerksamkeit richtet sich dabei besonders auf die Art der Geschäftsbeziehungen zwischen den Konzernunternehmen.

Die Grundsätze des Art. 9 OECD-MA finden sich in § 1 AStG wieder.¹⁰⁵ Die Einkünfte des Steuerpflichtigen dürfen danach aus Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen nicht durch das Nahestehen gemindert werden. Die Geschäftsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und einem ihm nahe Stehenden ist nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu würdigen, wie er in Art. 9 OECD-MA begründet ist.¹⁰⁶ Leitidee ist die Suche nach Preisen des freien Marktes.¹⁰⁷

Auf der Grundlage dieses Leitbildes ist die Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke in den Fällen besonders problematisch, in denen ein Fremdvergleich nicht vorgenommen werden kann, weil solche Preise nicht ermittelt werden können.¹⁰⁸ Dem Fremdvergleichsgrundsatz werden im Schrifttum deswegen Vorbehalte entgegengebracht.¹⁰⁹ Die Mitgliedstaaten der OECD bekennen sich weiter zu diesem Grundsatz,

105 Vgl. Frotscher, Steuerrecht, § 15, S. 278, Rz. 12 m.w.N.

106 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 107.1.

107 Vgl. Oestreicher, Konzernbesteuerung in Europa, StuW 2002, S. 345; Schneider, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 53.

108 Ausführlich zu den Fällen in denen sich das Problem der Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis stellt und dem Vorschlag eines eigenen Lösungsansatzes, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 33 ff. insbesondere S. 359 ff.

109 Vgl. z.B. Schneider, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 53.

da dieser in seinem theoretischen Ansatz fundiert sei und beim Austausch von Waren zwischen verbundenen Unternehmen der Funktionsweise des freien Marktes am nächsten kommt.¹¹⁰ Nach Angaben der OECD soll es keine legitime oder realistische Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz geben.¹¹¹ Dennoch wird diese im Schrifttum diskutiert.¹¹²

II. Rechtsquellen des steuerrechtlichen Verrechnungspreises

1. Rechtsquelle

Der Begriff Rechtsquelle hat eine zweifache Bedeutung. In seiner ursprünglichen Wortbedeutung umschreibt er den Entstehungsgrund des Rechts, d.h. die Motivation zur Schaffung des Rechts.¹¹³ In diesem Sinne wäre es der Wille, in Anerkennung der Notwendigkeit eines einheitlichen Maßstabs, für die internationale Verrechnungspreisgestaltung für steuerliche Zwecke Grundsätze aufzustellen, um einer sachgerechten Steuerbemessungsgrundlage im jeweiligen Staat zu dienen und eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dagegen wird im juristischen Sprachgebrauch unter dem Begriff der Rechtsquelle die Herkunft und die Verankerung des Rechtes verstanden.¹¹⁴ Davon ausgehend soll das Recht als Quelle für die Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke bei konzerninternen Lieferungen aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland untersucht werden.

110 Vgl. z.B. Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel B Rz. 184 ff.

111 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel I, Anm. 1.13.

112 Schneider schlägt in Verfolgung des wohlfahrtsökonomischen Gedankens vor, anstelle von in Fremdvergleichen schwierig und strittig ermittelten Marktpreisen unmittelbar auf Grenzkosten als Verrechnungspreisen abzustellen, vgl. Schneider, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 58; Andresen hat als Alternative aus der Sichtweise der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre die Transaktionssimulation vorgestellt, vgl. Andresen, Konzernverrechnungspreise, S. 269 ff.; trotz stabilen internationalen Konsens sei eine Neuorientierung erforderlich, vgl. Kleineidam, Fremdvergleichsgrundsatz und strategische Rente globaler Unternehmenspolitik, IStR 2001, S. 724.

113 Zum Begriff der Rechtsquelle aus steuerrechtlicher Sicht, vgl. z.B. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 38.

114 Vgl. z.B. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO/FGO, Rz. 38; Kruse/Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4, Rz. 3.

2. Internationales Recht

a) Recht der Europäischen Gemeinschaft

In Anerkennung der Steuersouveränität ihrer Mitgliedstaaten und dem Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 Satz 2 EGV entsprechend hat die EG bisher für direkte Steuern keine speziellen Vorschriften erlassen.¹¹⁵ Im Unterschied zu den indirekten Steuern, die ein hohes Maß an Harmonisierung erfordern, weil sie sich auf den freien Waren- und Dienstleistungsverkehr auswirken, ist der Harmonisierungsbedarf bei den direkten Steuern nicht so ausgeprägt. Bestimmte Aspekte der direkten Steuern bedürfen sogar keinerlei Harmonisierung oder Koordinierung und sind dem Subsidiaritätsprinzip entsprechend allein Sache der Mitgliedstaaten. Dies gilt nicht, wenn sich einzelstaatliche Rechtsvorschriften über direkte Steuern auf die Ausübung der vier Grundfreiheiten¹¹⁶ und die Ausübung des Niederlassungsrechts¹¹⁷ nach dem EGV von Personen und Unternehmen auswirken.¹¹⁸ Die Steuervorschriften der Mitgliedstaaten müssen den im EGV verankerten Grundfreiheiten Rechnung tragen. Auf der Grundlage allgemeinerer Bestimmungen des EGV wie der Artikel 94 und 308 sind auch im steuerlichen Bereich Gemeinschaftsvorschriften erlassen worden.¹¹⁹ Die Maßnahmen in diesem Bereich beschränken sich auf Teillösungen für bestimmte Fälle von Doppelbesteuerung und grenzüberschreitender Wirtschaftstätigkeit. Zur Zeit gibt es zwei Richtlinien¹²⁰ und ein Übereinkommen¹²¹ für den Bereich der Besteuerung von

115 Vgl. Frotscher, Steuerrecht, § 2, S. 36, Rz. 21.

116 Freier Verkehr von Waren (Art. 23 ff. EGV), Personen (Art. 39 ff. EGV), Dienstleistungen (Art. 49 ff. EGV) und Kapital (Art. 56 ff. EGV).

117 Vgl. Art. 43 ff. EGV.

118 Vgl. EuGH, Urt. vom 12.12.2002, Rs. C-324/00 (Lankhorst-Hohorst), ABl. EG 2003 vom 08.02.2003 Nr. C 31, S. 2; Frotscher, Steuerrecht, § 2, S. 36, Rz. 21 ff.; Kube, Grundfreiheiten und Ertragskompetenz – die Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung nach dem Lankhorst-Urteil des EuGH, IStR 2003, S. 325 f.

119 Zum Verhältnis des nationalen Steuerrechts und des Rechts der EU, vgl. z.B. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz. 14 ff.

120 Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. EG 1990 Nr. L 225, S. 1; Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EG 1990 Nr. L 225, S. 6, vgl. Herzig/Dautzenberg, Fusionsrichtlinie und Mutter-Tochter-Richtlinie – Inhalt und Folgen der EG-Ertragsteuerrichtlinien-, BFuP 1993, S. 473 ff.

121 Übereinkommen 90/436/EWG vom 23.07.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen

Unternehmen in der EG. Mit dem Übereinkommen ist ein Schlichtungsverfahren eingeführt worden, um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, wenn z.B. zwischen den Mitgliedstaaten Meinungsverschiedenheiten über die von verbundenen Unternehmen für ihre gemeinsamen Geschäfte angesetzten Verrechnungspreise bestehen. Es beschränkt die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern nicht.¹²² Bisher wurden die Vorschriften über direkte Steuern in der EG nicht umfassend harmonisiert.¹²³

Im Jahr 2001 hat die Kommission im Rahmen einer Studie über die Unternehmensbesteuerung für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt steuerliche Hindernisse bei Verrechnungspreisen festgestellt.¹²⁴ In zwei Mitteilungen an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss¹²⁵ hat sie sich mit der konkreten Frage der direkten Besteuerung von Unternehmen in der EG befasst. Sie hat die steuerliche Behandlung konzerninterner Verrechnungspreise als ein Hindernis für die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt identifiziert. Zur Beseitigung der steuerlichen Hindernisse hat sie in dieser Mitteilung vorgeschlagen, ein „Gemeinsames EU-Forum für Verrechnungspreise“ einzurichten, an dem Vertreter der Mitgliedstaaten und der Wirtschaft teilnehmen. Im Jahr 2002 hat die Kommission für das Forum u.a. zehn Experten aus Wirtschaftskreisen als Mitglieder benannt. Hauptziel des Forums ist eine einheitlichere Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften in der EG. Die Aktivitäten dieses Forums beschränken sich auf die grenzüberschreitende Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt der EG.

– Schlussakte – Gemeinsame Erklärungen – Einseitige Erklärungen, ABl. EG 1990 L 225, S. 10.

122 Vgl. Vogel, DBA, Einleitung, Rz. 141.

123 Vgl. Kommission, Steuerpolitik, S. 24 ff.

124 Kommission, Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission: Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, vom 23.10.2001, SEK(2001) 1681, S. 284 ff.

125 Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, vom 23.10.2001, KOM(2001) 582 endg.; Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM (2003) 726 endg. vom 24.11.2003.

b) Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) OECD-Musterabkommen

Im Jahr 1963 hat die OECD ein von ihr erarbeitetes Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen publiziert.¹²⁶ Die Fassung wurde in den Folgejahren mehrfach und zuletzt im Jahr 2003 revidiert.¹²⁷ Seit 1992 wird es als Loseblattsammlung herausgegeben. Es ist kein rechtsverbindliches Abkommen im völkerrechtlichen Sinne, sondern ein Vorschlag des Steuerausschusses der OECD zur Gestaltung zwischenstaatlicher Doppelbesteuerungsabkommen. Insofern ist es für die von der Bundesrepublik Deutschland in dieser Hinsicht oder Thematik von großer Bedeutung.¹²⁸ Mit dem Musterabkommen hofft die OECD, eine tatsächliche Harmonisierung des Internationalen Steuerrechts zu erreichen. Auf dem OECD-MA basierend hat auch der Wirtschafts- und Sozialausschuss der UN im Jahr 1979 sein Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen einem Industriestaat und einem Entwicklungsland veröffentlicht, welches im Jahr 2000 revidiert wurde.

Zu dem OECD-MA ist ein offizieller amtlicher Kommentar der OECD erschienen, welcher zusammen mit dem OECD-MA im Jahr 2003 überarbeitet wurde. Diesem kommt bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen Bedeutung zu. Er gibt Erläuterungen zu den einzelnen Vorschriften des OECD-MA. Zu Art. 9 Absätze 1 und 2 OECD-MA enthält er mehrere Kommentierungen. In Ziffer 3 beschäftigt er sich mit Verrechnungspreisen und multinationalen Unternehmen. Er beansprucht eine weithin akzeptierte Richtlinie für die Auslegung und Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen zu sein, wenn und soweit die Vorschrift dem OECD-MA entspricht.¹²⁹ Eine besondere Bedeutung kommt ihm bei der Entwicklung des internationalen Steuerrechts zu, da er von Sachverständigen ausgearbeitet

126 Zum Aufbau des OECD-MA, vgl. z.B. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz. 52 ff.; Karrenbrock/Hirsch, Unilaterale und bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung, SteuerStud 2001, S. 589 f.

127 Zu einem ersten Überblick und einer Kommentierung der Änderungen, vgl. z.B. Krabbe, OECD-Musterabkommen 2003, IStR 2003, S. 253 ff.

128 Zur Rechtsnatur des OECD-MA und seines Kommentars, vgl. Kotschenreuter, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel B Rz. 9 ff.; Vogel, DBA, Einleitung Rz. 78 ff. m.w.N.

129 Vgl. OECD, Kommentar OECD-MA, Einleitung, Rz. 15; Frotscher, Steuerrecht, § 5, S. 107, Rz. 11 m.w.N.

worden ist, die von den Regierungen entsandt worden sind.¹³⁰ Der Kommentar unterliegt nicht der Ratifikations-, Zustimmungs- und Transformationsprozedur, die ein Doppelbesteuerungsabkommen für seine nationale Geltung bedarf.¹³¹ Die Kommentierung zu Art. 9 OECD-MA enthält den Konsens der Mitgliedstaaten der OECD über die Gestaltung und Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke.

Kernstück der Verrechnungspreisproblematik ist Art. 9 OECD-MA. Er enthält Vorschriften für verbundene Unternehmen. Diese werden in Absatz 1 Lit. a) und Lit. b) als Unternehmen definiert, die unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital des anderen Unternehmens beteiligt sind.¹³² Weiterhin gelten dieselben Personen als verbunden, wenn sie unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital beider Unternehmen beteiligt sind. Die Regelungen basieren auf Kontrollmöglichkeiten bzw. auf Kapitalbeteiligungen.¹³³ Konzernunternehmen werden von diesem Begriff verbundener Unternehmen erfasst. Zugleich ist der Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 9 Absatz 1 OECD-MA normiert. Art. 9 Absatz 2 OECD-MA sieht eine Verpflichtung des jeweils anderen Vertragsstaates zur Gegenberichtigung vor. Treten trotzdem Doppelbesteuerungen auf, enthält Art. 25 OECD-MA Vorschriften über ein Verständigungsverfahren. Dieses tritt neben die nationalen Rechtsschutzverfahren. Für die Fälle der Gewinnberichtigung von verbundenen Unternehmen enthält zudem Art. 9 Absatz 2 OECD-MA eine spezielle Regelung über ein Verständigungsverfahren. Nach h.M. kommt diesen Regelungen keine self-executing Wirkung zu. Zu ihrer Geltung müssen sie in das nationale Recht transformiert werden.¹³⁴

(2) Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland

Auf der Basis des OECD-MA hat die Bundesrepublik Deutschland durch völkerrechtliche Verträge mit Staaten vereinbart, dass ein deutscher Steuerpflichtiger in den Abkommensstaaten für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum nicht mit einer vergleichbaren Steuer doppelt belastet

130 Vgl. OECD, Kommentar OECD-MA, Einleitung, Rz. 29.

131 Zum Zustandekommen der DBA, vgl. Frotscher, Steuerrecht, § 2, S. 25, Rz. 5 f m.w.N.

132 Zur Stellung des Art. 9 OECD-MA, vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 2.

133 Vgl. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 19 ff.

134 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 99 m.w.N.

wird (Doppelbesteuerungsabkommen).¹³⁵ Die Doppelbesteuerung hat ihre Ursache in dem Überschneiden der Besteuerungsansprüche der beteiligten Staaten. Die Doppelbesteuerungsabkommen sollen den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch von steuerlichen Hemmnissen freihalten.¹³⁶ Nationale Geltung erhalten sie durch die Transformation auf der Grundlage von Art. 59 Absatz 2 GG in innerstaatliches Recht. Die Doppelbesteuerungsabkommen bilden einen wesentlichen Teil des internationalen Steuerrechts.¹³⁷ Ihre Auslegung erfolgt gemäß Art. 3 Absatz 2 OECD-MA nach dem Recht desjenigen Staates, der das Doppelbesteuerungsabkommen anwendet.¹³⁸

Fast alle deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten eine dem Art. 9 Absatz 1 OECD-MA entsprechende Regelung.¹³⁹ Der Gewinn kann durch die Steuerverwaltung bei einer Konzerngesellschaft korrigiert werden, wenn dieser auf steuerlich unangemessenen Verrechnungspreisen beruht (Erstberichtigung). In diesem Fall wird eine Gewinnminderung in der Bundesrepublik Deutschland rückgängig gemacht. Dadurch entsteht die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, da der verlagerte Gewinn in der Regel durch den Sitzstaat des begünstigten Konzernunternehmens besteuert wurde.¹⁴⁰ Die Vorschriften der Doppelbesteuerungsabkommen stellen für die Vertragsstaaten Schranken dar, über die im Abkommen niedergelegten Maßstäbe hinaus ihre innerstaatlichen Vorschriften über die Korrektur von Gewinnen anzuwenden.

135 Zu einer Übersicht der Abkommen, vgl. z.B. Lehner, in: Vogel, DBA Art. 9 Rz. 47 m.w.N.; zu dem Stand geltender sowie künftiger Abkommen und laufender Verhandlungen das BfF, URL: http://www.bff-online.de/dba/dba_abkommen.pdf (08.07.2003).

136 Allgemein zu den Doppelbesteuerungsabkommen, vgl. z.B. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz. 39 ff. Zu dem Begriff, den Ursachen und den Folgen der Doppelbesteuerung, vgl. z.B. Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 103 ff.; Karrenbrock/Hirsch, Unilaterale und bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung, SteuerStud 2001, S. 589 ff.

137 Vgl. z.B. Frotscher, Steuerrecht, § 2, S. 23, Rz. 4 m.w.N.

138 Zu der Auslegung der DBA, vgl. z.B. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 2 AO Rz. 77 ff.; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 166 ff.; Frotscher, Steuerrecht, § 5, S. 107, Rz. 12 m.w.N.

139 Zum Verhältnis des Art. 9 OECD-MA zu dem nationalen Recht, vgl. z.B. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 4 ff.; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 156 ff.

140 D.h., die Besteuerung derselben Einkünfte bei verschiedenen Personen, vgl. Kommentar OECD-MA, Ziffer 5. Zu dem Begriff der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, vgl. Vogel, DBA, Einleitung Rz. 3; Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 1; Frotscher, Steuerrecht, § 1, S. 6, Rz. 6; Karrenbrock/Hirsch, Unilaterale und bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung, SteuerStud 2001, S. 584.

Die deutsche Steuerverwaltung geht im Grundsatz davon aus, dass zu ihrer Korrektur im Ausland eine parallele Korrektur vorgenommen wird. Die Vorschriften für die Gewinnabgrenzung weisen jedoch international Differenzen auf, so dass für die Steuerbeteiligten wegen einer ungleichen steuerlichen Behandlung ihrer Sachverhalte die Gefahr einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung besteht.¹⁴¹ Art. 9 Absatz 2 OECD-MA sieht eine korrespondierende Korrektur des Gewinns der begünstigten Konzerngesellschaft vor, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden.¹⁴² Nur wenige deutsche Doppelbesteuerungsabkommen enthalten eine diesem Artikel nachgebildete Vorschrift.¹⁴³ Eine spezielle nationale Vorschrift ist für Gegenberichtigungen bisher nicht in einem Gesetz auf dem Gebiet des Steuerrechts geschaffen worden.¹⁴⁴ Etwaige Doppelbesteuerungen können dann nur im Wege des Verständigungsverfahrens nach Art. 25 OECD-MA beseitigt werden.¹⁴⁵ Hierzu enthalten die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen entsprechende Vorschriften.¹⁴⁶

c) OECD-Verrechnungspreisgrundsätze

Der Ministerrat der OECD hat im Jahr 1976 Leitsätze für multinationale Unternehmen publiziert, die er danach überprüft und neu veröffentlicht hat.¹⁴⁷ In den Leitsätzen hat er sich zum Fremdvergleichsgrundsatz bekannt. Den Leitsätzen folgte 1979 ein Bericht des Fiskalausschusses der OECD über

141 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 57 m.w.N.

142 Vgl. Ziffer 5 des OECD-MK, s.a. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 380 ff.; Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 68 ff.

143 Vgl. z.B. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 8 ff.; Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 84 m.w.N.

144 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 101 m.w.N.

145 Zu dem praktischen Ablauf, den Beteiligungsrechten und den Erfolgsaussichten eines Verständigungsverfahrens, vgl. z.B. van Randenborgh/Seidenfus, Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBA-Verständigungsverfahren, INF 1996, S. 481 ff.

146 Zu den Verständigungs- und Konsultationsverfahren, vgl. z.B. Frotscher, Steuerrecht, § 20, S. 368, Rz. 2 ff. Neben dem Verständigungsverfahren nach den DBA kann in der EG auf der Grundlage des Übereinkommens 90/436/EWG vom 23.07.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen – Schlussakte – Gemeinsame Erklärungen – Einseitige Erklärungen, ABl. EG 1990 L 225, S. 10, in einem dreistufigen Verfahren mit Einigungszwang die Doppelbesteuerung vermieden werden, vgl. Frotscher, Steuerrecht, § 20, S. 371, Rz. 8 ff. Das Übereinkommen findet im Verhältnis zu Drittländern keine Anwendung.

147 Zur letzten veröffentlichten Überprüfung aus dem Jahr 2000, vgl. OECD, Die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen (2000).

Verrechnungspreise und internationale Unternehmen, in dem die OECD ihren Mitgliedstaaten die Berücksichtigung dieses Grundsatzes bei der Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen für international tätige Unternehmen empfahl.¹⁴⁸ Er ergänzt Ziffer 3 des OECD-MK über Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen. Im Jahr 1984 wurde ein dreiteiliger Bericht des Fiskalausschusses der OECD vorgelegt, der im ersten Teil (Verrechnungspreise, Gegenberichtigung und Verständigungsverfahren) eine Revision des Berichts von 1979 darstellt.¹⁴⁹ Ihm lag die Vorstellung zugrunde, eine amtliche Erläuterung zu Art. 9 OECD-MA zu geben, um eine international einheitliche Anwendung dieser Vorschrift sicherzustellen.¹⁵⁰ 1995 haben der Ausschuss der OECD für Steuerfragen und der Rat der OECD eine weitere Revision des Berichts aus dem Jahr 1979 als Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vorgelegt.¹⁵¹ Seitdem werden die Grundsätze als Loseblattwerk herausgegeben und ständig ergänzt. Der Rat der OECD empfahl den Regierungen seiner Mitgliedstaaten die Ermittlung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen für steuerliche Zwecke nach diesen Grundsätzen vorzunehmen. Diese Verrechnungspreisgrundsätze gelten für die Beurteilung der internationalen Verrechnungspreisgestaltung¹⁵² verbundener Unternehmen und sollen von den Steuerverwaltungen und den Steuerpflichtigen befolgt werden.¹⁵³ Sie sollen den Steuerverwaltungen der OECD-Mitgliedstaaten als auch den -Nichtmitgliedstaaten und den multinationalen Unternehmen bei der Praxis helfen. Sie zeigen beiderseitig zufrieden stel-

148 OECD, Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen (Bericht 1979) (Engl.: Transfer Pricing and Multinational Interprises). Ausführlich zur geschichtlichen Entwicklung, vgl. Andresen, Konzernverrechnungspreise, S. 57 ff.; Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 63 ff.; Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel B Rz. 161 ff.

149 OECD, Verrechnungspreise und multinationale Unternehmen – Drei steuerliche Sonderprobleme (Bericht 1984) (Engl.: Transfer Pricing and Multinational Interprises – Three Taxation Issues).

150 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 64.

151 OECD, Verrechnungspreisgrundsätze für multinationle Unternehmen und Steuerverwaltungen (Engl.: Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations). Vgl. Runge, Quo vadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD-Verrechnungspreisbericht?, IStR 1995, S. 505 ff.; Werra, Der 1995-OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen – Ein mühsamer Kompromiß und seine praktische Bedeutung für die international tätige Wirtschaft, IStR 1995, S. 457 ff.

152 Engl.: International Transfer Pricing, vgl. Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2389.

153 Vgl. OECD, Leitsätze, Absatz 64.

lende Lösungen bei Verrechnungspreisfragen auf und sollen auf diese Weise helfen, Konflikte zwischen den Beteiligten Steuerverwaltungen und den multinationalen Unternehmen auf ein Minimum zu beschränken. Die Verrechnungspreisgrundsätze bilden den Konsens der Mitgliedstaaten der OECD über die Gestaltung und die Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen und enthalten eine Kommentierung des Art. 9 OECD-MA.¹⁵⁴ Dennoch sind es unverbindliche Empfehlungen der OECD an ihre Mitglieder ohne normativen Gehalt.¹⁵⁵ Sie bilden Expertenmeinungen von hoher Qualität und entfalten deswegen in der Praxis erhebliche Autorität.¹⁵⁶ Um ihnen rechtliche Bedeutung beizumessen, müssen sie in nationales Recht transformiert werden.¹⁵⁷ Zur Definition der verbundenen Unternehmen und des Fremdvergleichsgrundsatzes verweisen sie auf Art. 9 OECD-MA. Die Verrechnungspreisgrundsätze sind in der Praxis bei der Auslegung des in § 1 AStG als unbestimmten Rechtsbegriff normierten Grundsatzes des Fremdvergleiches hilfreich.¹⁵⁸

Das Kapitel I der Verrechnungspreisgrundsätze widmet dem Inhalt und Detailfragen des Fremdvergleichsgrundsatzes 28 von 134 Seiten. Die Kapitel II und III enthalten eine Beschreibung der Verrechnungspreismethoden und lehnen Globalmethoden kategorisch ab, da mit ihnen kein Fremdvergleichspreis ermittelt werden kann. Es werden weiterhin Ansätze zur Vermeidung und Bewältigung von Streitigkeiten in Verrechnungspreisfragen (Kapitel IV), Dokumentations- und Nachweispflichten (Kapitel V), immaterielle Wirtschaftsgüter (Kapitel VI) und konzerninterne Dienstleistungen (Kapitel VII) behandelt. Die Steuerverwaltungen werden aufgefordert, bei ihrer Prüfungspraxis die kaufmännischen Überlegungen des Steuerpflichtigen zu be-

154 Vgl. Vetter, Die normative Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, in: Lang, Verrechnungspreisrichtlinien, S. 9 ff. Er vergleicht die Verrechnungspreisgrundsätze mit den Gesetzesmaterialien des innerstaatlichen Rechts und sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Bindung der Finanzverwaltung nach Treu und Glauben.

155 Zur rechtlichen Qualität der Verrechnungspreisgrundsätze, vgl. z.B. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 39.

156 Vgl. Frotscher, Steuerrecht, § 15, S. 271, Rz. 1. Das BMF spricht von einer Vorbildfunktion der Verrechnungspreisgrundsätze, vgl. BMF, Stellungnahme des BMF zum neuen Verrechnungspreisbericht des OECD-Rates, IStR 1995, S. 384.

157 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 98.

158 Das BMWi sprach von Grundgedanken, die nicht als exakte Rechtsaussagen formuliert sind und den Unternehmen richtungsweisende Orientierungen bieten, vgl. BMWi, Unternehmenssteuern, S. 40.

rücksichtigen und die Analyse der Verrechnungspreisgestaltung aus diesem Blickwinkel vorzunehmen.¹⁵⁹

3. Nationales Recht

a) Gesetz

(1) Außensteuergesetz

Von der Beschränkung auf die Untersuchung der konzerninternen Lieferungen aus Drittländern ausgehend, sind die gesetzlichen Regelungen für die Geschäftsbeziehungen deutscher Steuerpflichtiger zum Ausland von Interesse. Das Außensteuerrecht umfasst die Vorschriften des deutschen Steuerrechts, die sich spezifisch mit den internationalen Beziehungen befassen. Das am 13.09.1972 in Kraft getretene AStG zielt darauf ab, ungerechtfertigte Steuervorteile zu vermeiden, die aus der Nutzung des internationalen Steuergefälles erlangt werden können. Es tritt ergänzend zu den Vorschriften, die in der AO und den anderen Steuergesetzen die Besteuerung von Auslandsbeziehungen regeln. Es handelt sich um Vorschriften zur Erfassung von Auslandseinkünften, zur einseitigen Vermeidung einer Doppelbesteuerung und zur Besteuerung von im Ausland ansässigen Personen.¹⁶⁰ Die Doppelbesteuerungsabkommen gehen dem AStG und den anderen Steuergesetzen vor. Durch das AStG soll insbesondere verhindert werden, dass in der Bundesrepublik Deutschland erwirtschaftete Gewinne durch Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen in das Ausland verlagert und damit der deutschen Besteuerung entzogen werden. Gewinnverlagerungen in das Ausland wird dadurch entgegengetreten, dass die für die konzerninternen Lieferungen aus Drittländern festgelegten Verrechnungspreise steuerlich daraufhin überprüft werden, ob sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

Der § 1 AStG enthält Vorschriften zur Berichtigung von Einkünften, die aus Geschäftsbeziehungen zum Ausland erzielt werden. Seine Praxis hat allein zu rund 70 Urteilen und Beschlüssen des Bundesfinanzhofs geführt. Er wird

¹⁵⁹ Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Vorwort, Rz. 16.

¹⁶⁰ Vgl. Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 633. Zum Konkurrenzverhältnis der Korrekturnormen, welches nach h.M. eine Idealkonkurrenz ist, ausführlich, Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, § 1 AStG Anm. 76 ff.; Borstell/Brüninghaus/Dworaczek, Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Verrechnungspreiskorrekturen nach § 1 AStG, IStR 2001, S. 759; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 673.

im Schrifttum auch als Einkünftekorrekturvorschrift bezeichnet.¹⁶¹ Mit ihm soll die Korrekturvorschrift des Art. 9 Absatz 1 OECD-MA in das deutsche Steuerrecht transformiert werden.¹⁶² Andere Vorschriften über die Berichtigung von Einkünften bleiben davon unberührt und haben gegebenenfalls Vorrang. Dies gilt vor allem für die verdeckte Gewinnausschüttung und die verdeckte Einlage.¹⁶³ Nach h.M. enthält § 1 Absatz 1 AStG für eine Korrektur des Gewinns den Fremdvergleichsgrundsatz, der den Grund (Tatbestandsvoraussetzung) und die Höhe der Berichtigung (Rechtsfolge) bestimmt.¹⁶⁴ Tatbestandsmäßig müssen in den Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen mit einer ihm nahe stehenden Person im Ausland Bedingungen vereinbart sein, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten und dadurch seine Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland gemindert werden. Sind die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt, begründet dies eine Korrektur der steuerlichen Bemessungsgrundlagen durch Hinzurechnung außerhalb der Bilanz. Der Begriff der „nahe stehende Personen“ ist in § 1 Absatz 2 AStG definiert. In der Vorschrift kommt der international anerkannte Grundgedanke aus Art. 9 Absatz 1 Lit. a) und Lit. b) OECD-MA über verbundene Unternehmen zum Ausdruck.¹⁶⁵ Der nationale Begriff erfasst neben kapital- bzw. stimmrechtsmäßigen wesentlichen Beteiligungen auch außergewöhnliche Einflussmöglichkeiten und Interessenidentitäten. Konzernun-

161 Vgl. z.B. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 5.

162 Zu dem Verhältnis des § 1 AStG zu Art. 9 OECD-MA, vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 98 ff.; Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 110 ff.; Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 15 ff.; Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 636.

163 Zum Verhältnis des § 1 AStG zu anderen Vorschriften, s.a. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 1.1.3.; Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 76 ff.; BFH, Urt. vom 09.11.1988, I R 335/83, BFHE 155, S. 101 ff.

164 Vgl. Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 692 ff.; Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 107, 252 und 867 m.w.N.; Wassermeyer, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, in: StbJb 1998/99, S. 163 f.; Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 635 ff.

165 Zu dem Begriff der verbundenen Unternehmen i.S. des Art. 9 OECD-MA und dessen Umsetzung in § 1 Absatz 2 AStG, vgl. Rotondaro, Der Begriff der „verbundenen Unternehmen“: Ein Problem der Abkommensinterpretation, IStR 2001, S. 772 f.

ternehmen werden über diese Alternativen als nahe stehende Personen im Sinne des AStG erfasst.¹⁶⁶

Die Berichtigung von Einkünften nach § 1 AStG stellt auf Geschäftsbeziehungen ab, die durch § 1 Absatz 4 AStG definiert werden.¹⁶⁷ Eine nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs zu würdigende Geschäftsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen und einem ihm nahe Stehenden ist immer dann anzunehmen, wenn es sich um eine auf schuldrechtliche Vereinbarungen beruhende Beziehung handelt. Für das Bestehen einer Geschäftsbeziehung als solcher hat es keine Bedeutung, dass sie betrieblich oder gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und inwieweit ihr betriebliche oder gesellschaftsrechtliche Interessen zugrunde liegen. Die zugrunde liegenden Einkünfte beruhen entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahe stehenden Person auf einer Tätigkeit, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden sind bzw. im Fall eines ausländischen nahe Stehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit in der Bundesrepublik Deutschland vorgenommen würde.

Wegen fehlender Exaktheit bei der Ermittlung steuerlich angemessener Verrechnungspreise ist in der Regel eine Schätzung auf der Grundlage des § 162 AO vorzunehmen. Hierzu wird mit den Verrechnungspreismethoden der Fremdvergleichspreis als Besteuerungsgrundlage ermittelt (§ 162 Absatz 2 AO). Eine subsidiäre Spezialvorschrift ist § 1 Absatz 3 AStG. Kann die Schätzung mit den Verrechnungspreismethoden nicht mit ausreichender Sicherheit vorgenommen werden, ist das Betriebsergebnis danach steuerlich festzulegen. Anhaltspunkt für den Gewinn ist danach eine Verzinsung für das im Unternehmen eingesetzte Kapital oder eine Umsatzrendite, die nach Erfahrung und Üblichkeit unter normalen Umständen zu erwarten ist.¹⁶⁸

166 Dies gilt für das Verhältnis von Schwestergesellschaften ebenso wie im Verhältnis von Tochtergesellschaften zur Muttergesellschaft.

167 Der Terminus ist durch Art. 11 StVergAbG, BGBl. I 2003, S. 666, neu definiert worden. Die Neudefinition beruht auf dem Urteil des BFH vom 29.11.2000, I R 85/99, BStBl. II 2002, S. 720. Hierzu war vom BMF ein Nichtanwendungserlass ergangen, vgl. BMF, Erlass vom 17.10.2002, IV B 4 – S 1341 – 14/02, betreffend Auslegung des Begriffs „Geschäftsbeziehung“ in § 1 Außensteuergesetz; BFH-Urteil vom 29. November 2000 I R 85/99, BStBl. I 2002, S. 1025. Zu einer Auslegung derartiger Geschäftsbeziehungen i.S. des § 1 Absatz 4 AStG i.d.F. des Art. 12 JStG 1997 vom 20.12.1996, BGBl. I 1997, S. 2049, vgl. BFH, Urt. vom 29.11.2000, I R 85/99, BFHE 194, S. 53.

168 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 861 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 161 ff.; Frotischer sieht in der Schätzung gemäß § 1 Absatz 3 AStG eine globale Aufteilungsmethode, vgl. Frotischer, Steuerrecht, § 15, S. 286, Rz. 31.

Umsatzrendite im Sinne dieser Vorschrift ist der aus dem Umsatz erzielbare Rohgewinn.

(2) Abgabenordnung

Als steuerliches Rahmengesetz enthält die AO insbesondere in § 90 und § 162 Vorschriften zur Verrechnungspreisproblematik.¹⁶⁹ § 90 Absatz 3 AO¹⁷⁰ legt Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten für Steuerpflichtige fest, die Geschäftsbeziehungen zum Ausland mit nahe stehenden Personen unterhalten.¹⁷¹ Diese Geschäftsbeziehungen einschließlich der Grundlage der Entscheidungen über die Festsetzung von Verrechnungspreisen und sonstigen Geschäftsbedingungen sind damit zu dokumentieren. Die Steuerpflichtigen sind verpflichtet, schriftliche Unterlagen über Vergleichsdaten und andere Grundlagen zur Verfügung zu stellen, die zur Beurteilung der Angemessenheit der nach § 1 AStG anzusetzenden Verrechnungspreise erforderlich sind, sowie ihre Entscheidungen über die Preisfestsetzung im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehungen zum Ausland zu begründen. Grundsätzlich ist die Dokumentation vom Steuerpflichtigen innerhalb einer Frist von 60 Tagen nach

169 Zu den §§ 39-42 AO als Sonderkorrekturvorschriften und ihr Verhältnis zur Korrektur nach § 1 AStG, vgl. Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel B Rz. 168 ff.

170 Der Absatz 3 des § 90 AO ist mit Art. 9 des StVergAbG, BGBl. I 2003, S. 664 f., zur Änderung der AO angefügt worden, vgl. z.B. Rasch/Roeder, Neues Verrechnungspreisgesetz in Deutschland, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1933 f. Diese gesetzgeberische Maßnahme war erforderlich geworden, da der BFH mit Urt. vom 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, S. 68 ff., eine verrechnungspreisspezifische Dokumentationspflicht nach altem Recht verneint hatte und die Steuerverwaltung die objektive Beweislast für die Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises trug, vgl. z.B. Andresen, Fremdvergleichsgrundsatz und verdeckte Gewinnausschüttungen – Neuorientierung bei der internationalen Einkünfteabgrenzung, RIW 2002, S. 140; Andresen, Neue gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen: Handlungsbedarf für grenzüberschreitend tätige Unternehmen, S. 490; Wassermeyer, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, S. 2468; Wehnert/Stalberg, Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, IStR 2002, S. 141; Moebus, Neue Dokumentationspflichten bei Transferpreisen – Irrweg und/oder Irrglaube?, DB 2003, S. 1413; Wassermeyer, Dokumentationspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, DB 2003, S. 1535.

171 Gegen § 90 Abs. 3 S. 1 AO werden im Schrifttum Zweifel wegen der Vereinbarkeit mit den Grundfreiheiten des EGV entgegengehalten, vgl. Andresen, Neue gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen: Handlungsbedarf für grenzüberschreitend tätige Unternehmen, RIW 2003, S. 491 m.w.N.; Vögele/Vögele, Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation im StVergAbG, IStR 2003, S. 466 ff.

Anforderung durch die Steuerverwaltung vorzulegen. Die Vorschrift soll die Verrechnungspreisprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen. Zu ihrer Durchführung hat das Bundesministerium der Finanzen die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung erlassen, die explizite Regelungen zu Art, Inhalt und Umfang der erforderlichen Aufzeichnungen enthält.¹⁷²

Mit § 90 Absatz 3 AO korrespondiert § 162 AO, der die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen behandelt.¹⁷³ Bei einer Verletzung der Mitwirkungspflichten nach § 90 Absatz 3 AO begründet § 162 Absatz 3 Satz 1 AO¹⁷⁴ eine Vermutung dahingehend, dass die Einkünfte des Steuerpflichtigen aus Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen durch das Nahestehen gemindert wurden, also nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Die Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen sind in diesem Fall gegebenenfalls zu schätzen (§ 162 Absatz 2 AO). Die Steuerverwaltung kann den Verrechnungspreis im Rahmen ihres Schätzungsermessens an der oberen Grenze der von ihr ermittelten Preisspanne ansetzen (§ 162 Absatz 3 AO). Die Vermutung ist widerlegbar, d.h. der Steuerpflichtige hat weiterhin die Möglichkeit, die steuerliche Angemessenheit seiner Verrechnungspreise nachzuweisen. Darüber hinaus sieht § 162 Absatz 4 AO bei der Verletzung der Pflichten nach § 90 Absatz 3 AO als steuerliche Nebenleistung die Festsetzung eines Zuschlags in Abhängigkeit von der Höhe der festgestellten Gewinnkorrektur vor.

Die seit dem 01.01.2003 gültigen Vorschriften zu Dokumentationspflichten haben faktisch zu einer Umkehr der Beweislast über die steuerliche Angemessenheit von Verrechnungspreisen geführt.¹⁷⁵ Diese lag bisher bei der

172 Vgl. BMF, Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsverordnung – GAufzV) vom 13.11.2003, BGBl. I 2003, S. 2296 ff. Zu dem Rohentwurf der Verordnung, vgl. Kroppen/Rasch, Das StVergAbG und die Dokumentation von Verrechnungspreisen – Entwurf der Rechtsverordnung im Sinne des § 90 Absatz 3 AO-E, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1921 f.; Schnorberger, Verrechnungspreis-Dokumentation und StVergAbG – Offene Fragen und Probleme, DB 2003, S. 1241; Wassermeyer, Dokumentationspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, DB 2003, S. 1535 ff.; Kaminski/Strunk, Dokumentationspflicht bei Verrechnungspreisen – Erste Analyse des Entwurfs der Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO, RIW 2003, S. 561 ff.

173 Zum Anwendungsbereich des § 162 AO, vgl. Trzaskalik, in: Hübschmann/Hepp/Spietaler, AO/FGO, § 162 AO Rz. 4 ff.; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 162 AO Rz. 14 ff.

174 § 162 Absatz 3 und Absatz 4 AO sind mit Art. 9 des StVergAbG, BGBl. I 2003, Nr. 19, S. 664 f., zur Änderung der AO geändert bzw. eingefügt worden.

175 Zur Frage der Umkehr der Beweislast, vgl. Wassermeyer, Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen, DB 2003, S. 1538 f.

Steuerverwaltung und liegt jetzt bei dem Steuerpflichtigen. Er hat nicht nur die Geschäftsbeziehungen zum Ausland zu dokumentieren, sondern auch eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung der Verrechnungspreise nachzuweisen. In der Praxis führt dies in den Unternehmen zu Verwaltungsmehraufwand und zu steuerlichen Risiken für die konzerninternen Lieferungen von drittländischen Konzernunternehmen.

b) Verwaltungsvorschriften

Mit Verwaltungsvorschriften ist die Finanzverwaltung bemüht, Zweifels- und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung zu regeln, um eine einheitliche Anwendung des Steuerrechts durch die Finanzbehörden sicherzustellen.¹⁷⁶ Ohne Rechtsnorm zu sein, enthalten sie vielfach Regelungen, wie in bestimmten Fällen zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung zu verfahren ist. Im Steuerrecht spielen sie eine weitaus größere Rolle als in anderen Rechtsgebieten.¹⁷⁷ Die Finanzbehörden sind bei ihren Entscheidungen an die Verwaltungsvorschriften gebunden, die Gerichte nicht. Sie bilden für die Steuerbeteiligten und ihre Berater eine wichtige Orientierungshilfe. Da der Erkenntnisstand sich in diesem Bereich durch höchstrichterliche Rechtsprechung oder wirtschaftswissenschaftliche Erkenntnisse ändern kann, ist die Bindung für die Finanzverwaltung eingeschränkt. Steuerpflichtige können die Beachtung von Verwaltungsvorschriften allenfalls unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung im Rahmen der Gleichbehandlung nach Art. 3 GG beanspruchen.

(1) Außensteuerrecht

Detaillierte Erläuterungen zur Anwendung des AStG enthält das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 02.12.1994¹⁷⁸, welches das Einführungsschreiben über die Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes aus dem Jahr 1974¹⁷⁹ ersetzt hat. Das AStG ergänzt die Bestimmungen der AO und der anderen Steuergesetze, die die Besteuerung von Auslandsbeziehungen regeln. Die Doppelbesteuerungsabkommen gehen dem AStG und den anderen Steuergesetzen vor. Für die Berichtigung von Gewinnen bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen enthält § 1 Absatz

176 Zum Streit um den Rechtsquellencharakter von Verwaltungsvorschriften, vgl. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 Rz. 87 m.w.N.

177 Vgl. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 4 AO Rz. 85.

178 BMF, Schreiben vom 02.12.1994, IV C 7 – S 1340 – 20/94, betreffend Anwendungsschreiben zum AStG, BStBl. I 1995, Sondernummer 1/1995.

179 BdF, Schreiben vom 11.07.1974, IV C 1 – S 1340 – 32/74, betreffend Grundsätze zur Anwendung des AStG, BStBl. I 1974, S. 442.

1 AStG den Rechtsgrund und den „Maßstab des Fremdverhaltens“ („Grundsatz des Fremdverhaltens“).¹⁸⁰

(2) Besteuerung der Einkünfte international verbundener Unternehmen

Mehrere Mitgliedstaaten der OECD haben für die internationale Gewinnabgrenzung in Form nationaler Richtlinien Vorschriften zur Praxis des Fremdvergleichsgrundsatzes erlassen.¹⁸¹ Nach dem OECD-Bericht 1979 hat auch das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 23.02.1983 eigene Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen¹⁸² veröffentlicht.¹⁸³ Der Fremdvergleichsgrundsatz kommt in verschiedenen nationalen Vorschriften zur Korrektur von Einkünften zum Ausdruck.¹⁸⁴ Die Verwaltungsgrundsätze enthalten konkretisierende Regelungen für die Frage, nach welchen Kriterien die Einkünfte international verbundener Unternehmen mit dem Maßstab des Fremdvergleichs zu prüfen sind. Damit wurde die Einkunftsabgrenzung gegenüber dem Ausland nach dem Fremdvergleichsgrundsatz in das deutsche Steuerrecht festgeschrieben. Die Verwaltungsgrundsätze legen die den Fremdvergleichsgrundsatz betreffenden Vorschriften des deutschen Steuerrechts aus und sind die maßgebliche Interpretation der Finanzverwaltung. Sie binden nur die Steuerverwaltung und haben keinen Gesetzescharakter.¹⁸⁵ Die steuerliche Anerkennung von Verrechnungspreisen setzt danach eine wirksame zivilrechtli-

180 Vgl. Tz. 1.1.1 des Anwendungsschreibens von 1994; ausführlich zu dem Grundsatz des Fremdvergleichs i.S. dieser Vorschrift, Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 256 ff.

181 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 57 m.w.N.

182 BdF, Schreiben vom 23.02.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, betreffend der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1983, S. 218. Nachfolgend als Verwaltungsgrundsätze bezeichnet.

183 Vgl. Höppner, Der neue Verrechnungspreis-Erlaß – Grundsätzliche Probleme aus der Sicht der Verwaltung, StBp 1983, S. 121 ff.; Schmidt, Die Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkommensabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, DB 1983, S. 1389 ff.; Schelle, Die neuen Verwaltungsgrundsätze zu den Verrechnungspreisen, JbFStR 1983/84, S. 125 ff.

184 Vgl. Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 633; ausführlich zum Verhältnis des § 1 AStG zu anderen Korrekturvorschriften, Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 76 ff m.w.N.

185 Zur rechtlichen Qualität der Verwaltungsgrundsätze, vgl. z.B. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 58.

che Vereinbarung voraus.¹⁸⁶ Maßstab des Fremdvergleichs sind die Verhältnisse des freien Wettbewerbs. Dabei ist die verkehrsbliche Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gegenüber Fremden zugrunde zu legen.¹⁸⁷ Dies hat eine normalisierende und objektivierende Funktion.¹⁸⁸ Mangels anderer konkreter gesetzlicher Normierung sind die Verwaltungsgrundsätze eine wichtige Quelle für die Praxis des Fremdvergleichsgrundsatzes.

Die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD sollen international ein abgestimmtes Verhalten fördern und haben daher für die deutschen Verwaltungsgrundsätze eine erhebliche Bedeutung. Die Verwaltungsgrundsätze werden zur Zeit vom Bundesministerium der Finanzen überarbeitet.¹⁸⁹ Zu speziellen Themen hat es weitere Schreiben veröffentlicht, die die Verwaltungsgrundsätze ergänzt bzw. einzelne Vorschriften aufgehoben haben. Hierbei handelt es sich um:

- Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten – Verwaltungsgrundsätze)¹⁹⁰,
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen¹⁹¹ und

186 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 1.4.1.

187 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.1.; ausführlich zu dieser Rechtsfigur, vgl. Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel E Rz. 21 ff.; Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 119 ff.

188 Vgl. Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel E Rz. 22.

189 Vgl. BMWi, Unternehmenssteuern, S. 41. Der letzte veröffentlichte Entwurf einer Neufassung der Verwaltungsgrundsätze vom 24.08.2000 -IV B 4 – S 1341 – /00- ist abgedruckt bei: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, vor § 1 AStG, Verwaltungsanweisungen, S. 70.

190 BMF, Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, betreffend Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten – Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1999, S. 1076.

191 BMF, Schreiben vom 30.12.1999, IV B 4 – S 1341 – 14/99, betreffend Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BStBl. I 1999, S. 1122; einführend hierzu, vgl. z.B. Vögele, Prüfungsgrundsätze für Umlageverträge international verbundener Unternehmen, DB 2000, S. 297 ff.

- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung)¹⁹².

Die Bezeichnung der Schreiben mit „Grundsätze für die Prüfung ...“ macht die Intention dieser Verwaltungsvorschriften deutlich. Im Rahmen des Besteuerungsverfahrens (§ 88 AO) und einer Außenprüfung (§ 193 ff. AO) ist die Steuerverwaltung von Amts wegen zur vollständigen Ermittlung des Sachverhalts (insbesondere der Besteuerungsgrundlagen) verpflichtet. Sie hat zu prüfen, ob die Einkünfte des Steuerpflichtigen bei Geschäftsbeziehungen zu nahe Stehenden im Ausland voll erfasst sind.¹⁹³ Ein Ermessen wird ihr für die Prüfung von Sachverhalten mit Auslandsbezug nicht eingeräumt. Bei der Prüfung von Verrechnungspreisen ist der Steuerbeteiligte zu der üblichen Mitwirkung verpflichtet (§ 90 AO).¹⁹⁴

III. Verrechnungspreisprüfung

1. Allgemeines

Die Ermittlung von Verrechnungspreisen ist nicht nur ein betriebswirtschaftliches, sondern wegen der internationalen Abgrenzung von Unternehmensgewinnen auch ein steuerliches Problem. In der Praxis werden für die konzerninternen Lieferbeziehungen Systeme von Verrechnungspreisen gestaltet, bei denen der angewandten Verrechnungspreismethode besondere Bedeutung zukommt.¹⁹⁵ Für die Ermittlung von Verrechnungspreisen gibt es ver-

192 BMF, Schreiben vom 09.11.2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01, betreffend Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze – Arbeitnehmerentsendung), BStBl. I 2001, S. 798; s.a. Vögele/Crüger/Schmitt, Mitarbeiterentsendung als Verrechnungspreisproblem: Neue Verwaltungsgrundsätze, DB 2002, S. 1185 ff.

193 BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 1.1.1.

194 Zur Mitwirkung bei internationalen Verrechnungspreisen, vgl. Wassermeyer, Dokumentationspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, DB 2003, S. 1535 ff.

195 Zu einem Verrechnungspreissystem und seiner Organisationsstruktur, vgl. z.B. Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel H Rz. 1 ff. Zu Beispielen für Verrechnungspreissysteme weltweit agierender deutscher Unternehmen verschiedener Branchen, vgl. die Beiträge, in: Raupach, Verrechnungspreissysteme; für den Vertrieb im Konzern, vgl. Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 320 ff.

schiedene Methoden.¹⁹⁶ Fraglich ist, ob die betriebswirtschaftlich ermittelten Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke angemessen sind. Die nach diesen Methoden ermittelten Verrechnungspreise müssen für steuerliche Zwecke einer gesonderten Prüfung durch die Steuerverwaltung standhalten.¹⁹⁷ Als Besteuerungsgrundlage liegt das Potenzial zur Gestaltung von Verrechnungspreisen in ihrer Systematik selbst begründet. Verrechnungspreise sind daher zunehmend Gegenstand von Prüfungen durch die Steuerverwaltung.¹⁹⁸ Das in Art. 20 Absatz 3 GG festgelegte Legalitätsprinzip und das Gleichheitsgebot des Art. 3 GG verpflichten die Steuerverwaltung, den Steueranspruch in gesetzlicher Höhe zu realisieren.¹⁹⁹ Wegen des Legalitätsprinzips darf die Steuerverwaltung aber nicht mehr Steuer einfordern, als ihr gesetzlich zusteht.

Die Steuerverwaltungen prüfen, ob die Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke angemessen sind und ermitteln mit eigenen Verrechnungspreismethoden Fremdvergleichspreise.²⁰⁰ Hierfür enthalten die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD eine Anleitung.²⁰¹ Die Prüfung soll nach einer Analy-

196 Ausführlich zu den betriebswirtschaftlichen Methoden der Verrechnungspreisbestimmung und der Verbreitung von Konzernverrechnungspreismethoden, vgl. Kaminiski, Fremdvergleichspreis, S. 379 f. m.w.N. Zu den Verrechnungspreispraktiken für grenzüberschreitende Transaktionen bei multinationalen Konzernen, s.a. Boos/Rehugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2393.

197 Es ist Aufgabe der Steuerverwaltung zu prüfen, ob der Verrechnungspreis für steuerliche Zwecke angemessen ist, vgl. z.B. Wehnert/Stalberg, Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, IStR 2002, S. 142. Die Verrechnungspreisprüfung wird von Autoren aus der Steuerverwaltung im Schrifttum gänzlich in Frage gestellt, vgl. Kuckhoff/Schreiber, Ist die Prüfung von Verrechnungspreisen noch sinnvoll?, IWB, Gruppe 1, S. 1863.

198 Nach einer Studie fanden im Jahr 2000 bei 84 % der in der BRD ansässigen Konzernunternehmen Prüfungen statt, wobei 39 % der Unternehmen ihre Verrechnungspreise nicht verteidigen konnten, vgl. Ernst & Young, Transfer Pricing 2001 Global Survey, S. 22 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 9. Im Jahr 2002 soll es dabei in zahlreichen Fällen zu Nachzahlungen achtstelliger Beträge gekommen sein, vgl. Vögele/Vögele, Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 83.

199 Bei Art und Umfang der Ermittlungen zur Sachverhaltsermittlung ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Die Ermittlungshandlungen dürfen danach zu dem angestrebten Erfolg nicht erkennbar außer Verhältnis stehen, vgl. Absatz 1 des AEAO zu § 88 AO.

200 Kuckhoff/Schreiber sprechen von Verprobungsmethoden, vgl. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 84. Ausführlich zu einzelnen Arbeitsschritten bei Anwendung der Fremdvergleichsmethoden, vgl. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 86 ff.

201 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel I, Anm. 1.15 ff.

se der Vergleichbarkeit und mit den in den Kapiteln II und III beschriebenen Verrechnungspreismethoden durchgeführt werden.²⁰² Mit diesen Methoden soll ein bestimmter Fremdvergleichspreis oder eine Bandbreite davon ermittelt werden.²⁰³ Die Unternehmen sind bei der Wahl einer der verschiedenen Methoden frei.²⁰⁴ Der Fremdvergleichsgrundsatz verlangt nicht die Anwendung von mehr als einer Methode²⁰⁵ oder eine bestimmte Reihenfolge bei der Prüfung.²⁰⁶ Andere als die in den Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD dargestellten Methoden sind zulässig, wenn sie dem dort festgelegten Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. An verschiedenen Stellen der Verrechnungspreisgrundsätze der OECD wird darauf hingewiesen, dass die Verrechnungspreisgestaltung keine exakte Wissenschaft ist.²⁰⁷ Fremdvergleichskonform sind die von der OECD als Geschäftsfall bezogenen Standardmethoden²⁰⁸ (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode)²⁰⁹ und als Geschäftsfall bezogenen Gewinnmethoden²¹⁰ be-

202 Zur Ökonomie dieser Methoden, vgl. Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, *SteuerStud* 2001, S. 316 ff. Kritisch zu der Ökonomie der Methoden auf der Grundlage des Fremdvergleichs, vgl. Schneider, *Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Unternehmen*, *DB* 2003, S. 54 f.

203 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, *Außensteuerrecht*, § 1 AStG Anm. 376; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Art. 9 MA Rz. 154 ff.; Kuckhoff/Schreiber, *Verrechnungspreise*, Rz. 165.

204 Vgl. BMF, *Verwaltungsgrundsätze*, Tz. 2.4.1.; OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze*, Kapitel I, Anm. 1.68.

205 Vgl. OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze*, Kapitel I, Anm. 1.69; s.a. Runge, *Quo vadis internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD-Verrechnungspreisbericht?*, *IStR* 1995, S. 507.

206 Vgl. OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze*, Kapitel I, Anm. 1.36; BMF, *Verwaltungsgrundsätze*, Tz. 2.4.1.

207 Vgl. OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze*, Kapitel I, Anm. 1.12 und Anm. 1.45 und Kapitel IV, Anm. 4.8.

208 Standardmethoden i.S. der Verwaltungsgrundsätze, vgl. BMF, *Verwaltungsgrundsätze*, Tz. 2.2. Im Schrifttum wird auch von transaktionsbezogenen Standardmethoden gesprochen, vgl. z.B. Wehnert/Stalberg, *Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern*, *IStR* 2002, S. 142.

209 Vgl. OECD, *Verrechnungspreisgrundsätze*, Kapitel II, Anm. 2.1 ff.

210 Im Schrifttum wird auch von gewinnbezogenen oder -orientierten Methoden bzw. Gewinnmethoden gesprochen, vgl. Frotscher, *Steuerrecht*, § 15, S. 283, Rz. 24; Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, *Außensteuerrecht*, § 1 AStG Anm. 544; Kuckhoff/Schreiber, *Verrechnungspreise*, Rz. 84; BFH, *Urt. vom 17.10.2001*, I R 103/00, *BFHE* 197, S. 68 ff.; Wehnert/Stalberg, *Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern*, *IStR* 2002, S. 142.

zeichneten anderen Methoden (Gewinnaufteilungsmethode, Geschäftsfall bezogene Nettomargenmethode).²¹¹ Diese Methoden führen zu einer transaktionsbezogenen und nicht Gewinn bezogenen Ermittlung von Verrechnungspreisen.²¹² Eine globale Gewinnaufteilung mittels globaler Aufteilungsmethoden (Globalmethoden²¹³) wird von den Mitgliedstaaten der OECD abgelehnt, da bei Ihnen eine zuverlässige Annäherung an fremdverhaltenskonforme Bedingungen nicht möglich ist.²¹⁴ Die Geschäftsfall bezogenen Gewinnmethoden sollen angewendet werden, wenn die Standardmethoden für sich allein nicht zuverlässig sind oder wenn diese in Ausnahmefällen überhaupt nicht angewendet werden können.²¹⁵

Die deutsche Steuerverwaltung beurteilt die Geschäftsbeziehungen zwischen nahe Stehenden aus steuerlicher Sicht, ob sich die Beteiligten wie voneinander unabhängige Dritte verhalten haben (Fremdvergleich).²¹⁶ Für die Abgrenzung ist maßgebend, wie Fremde die Entgelte für gleichartige Lieferungen festgesetzt hätten (Fremdvergleichspreis).²¹⁷ Die Prüfung von Verrechnungspreisen erfolgt im Rahmen des Besteuerungsverfahrens mit den Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode).²¹⁸ Die Verwaltungsgrundsätze²¹⁹ und die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD²²⁰ sehen die Preisvergleichsmetho-

211 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel III, Anm. 3.1 ff.

212 Im Schrifttum wird der theoretische Ansatz Geschäftsfall bezogenen Verrechnungspreismethoden wegen der unzureichenden Beobachtbarkeit vieler Transaktionen und die fehlende Vergleichbarkeit angezweifelt, vgl. Herzig, Globalisierung und Besteuerung, WPg 1998, S. 285. Zur Relevanz der Standardmethoden, s.a. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 393 m.w.N.

213 Mit Globalmethoden wird der Gewinn des Konzerns anhand im voraus festgelegter Faktoren aufgeteilt.

214 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel III, Anm. 3.1 und Anm. 3.58 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 156; Herzig, Globalisierung und Besteuerung, WPg 1998, S. 285; BMF, Stellungnahme des BMF zum neuen Verrechnungspreisbericht des OECD-Rates, IStR 1995, S. 384.

215 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel III, Anm. 3.1.

216 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.1.

217 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.4.

218 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2. Zu einer Übersicht der Standardmethoden mit Beispielen, vgl. Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 933. Speziell zu den Verrechnungspreismethoden im Lieferverkehr, vgl. Ege, in: Schaumburg, Verrechnungspreise, 15 f.

219 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.4.1. Lit. a) und Lit. b), 3.2.3.2., 4.2.1., 5.2.3. und 6.4.1.

220 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel II, Anm. 2.5 und 2.7.

de als Leitmethode.²²¹ Die Standardmethoden stehen gleichberechtigt nebeneinander, so dass die Steuerbeteiligten und die Steuerverwaltung die im Einzelfall geeignetste Verrechnungspreismethode bestimmen können.²²² Dies ist jeweils diejenige, mit der der Fremdvergleichspreis im konkreten Einzelfall mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit seiner Richtigkeit ermittelt werden kann.²²³ Den von ihr angewandten Methoden liegen betriebswirtschaftliche Grundsätze zugrunde.²²⁴ Geschäftsfall bezogene Gewinnmethoden wendet die deutsche Steuerverwaltung nicht an, da sie die Standardmethoden für ausreichend hält.²²⁵ Sie will diese nur in den Fällen der Schätzung oder Verprobung anwenden.²²⁶ Die Standardmethoden stellen für den Fremdvergleichsgrundsatz im Wesentlichen auf die Vergleichbarkeit der Unternehmen und die von diesen im Rahmen der Leistungserstellung erbrachten Funktionen und Risiken ab.²²⁷ Die Prüfung der Verrechnungspreise erfordert Informationen, die nur bei einer entsprechenden Dokumentation über die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Unternehmen vorliegen.²²⁸ Für besondere Fälle sehen auch die Verwaltungsgrundsätze

-
- 221 Zu den Methoden der Ermittlung von Verrechnungspreisen durch die Finanzverwaltungen ausgewählter Länder, vgl. Boos/Rehkugler, Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2392. Zu einer Prioritätenreihenfolge für die Verrechnungspreismethoden, vgl. Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F Rz. 381 ff.; Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 376 ff.
- 222 Es gibt keine strenge Reihenfolge, vgl. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 37; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 85; Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F Rz. 381.
- 223 Vgl. BFH, Urt. vom 18.08.1960, IV 299/58 U, BStBl. III 1960, S. 451.
- 224 Vgl. z.B. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2.4.
- 225 Anders die USA, die auch Gewinn orientierte Methoden anwenden, vgl. Internal Revenue Code, 1996, Section 1.482-1 b.
- 226 Vgl. BMF, Stellungnahme des BMF zum neuen Verrechnungspreisbericht des OECD-Rates, IStR 1995, S. 384 f.; a.M. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 118 ff. Speziell zur Schätzung von Verrechnungspreisen nach § 162 AO, vgl. Vögele/Bader, Systematik der Schätzung von Verrechnungspreisen, IStR 2002, S. 355 ff.
- 227 Vgl. Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 191 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 121; Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 309 ff.
- 228 Es besteht ein Spannungsverhältnis zwischen der Amtsermittlungs- und der Mitwirkungspflicht. Eine Verrechnungspreisstudie des Steuerpflichtigen könnte z.B. aufzeigen, dass der Verrechnungspreis nicht vom Fremdvergleichspreis abweicht, vgl. Andresen, Fremdvergleichsgrundsatz und verdeckte Gewinnausschüttungen – Neuorientierung bei der internationalen Einkünfteabgrenzung, RIW 2002, S. 140.

ze die Anwendung von Gewinnmethoden vor.²²⁹ In der Praxis wenden Betriebsprüfer auch Gewinn orientierte Methoden an.²³⁰ Die Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen²³¹ zur Anwendung dieser Methoden steht insoweit im Widerspruch zu ihren Verwaltungsgrundsätzen und der Praxis der Prüfungen der Steuerverwaltung. Das Urteil des Bundesfinanzhofs zu Verrechnungspreisen vom 17.10.2001²³² hat im Schrifttum zu zahlreichen Beiträgen geführt. In der Begründung enthält es grundsätzliche Ausführungen zu der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode im Rahmen der Ermittlung von Verrechnungspreisen bei Vertriebsunternehmen. Weiter werden die Dokumentations- und Mitwirkungspflichten und die Verwendung von so genannten „secret comparables“ durch die deutsche Steuerverwaltung im Zusammenhang mit der Ermittlung von Fremdvergleichspreisen behandelt.²³³ Gewinn orientierte Verrechnungspreismethoden sind danach grundsätzlich auch in der Bundesrepublik Deutschland akzeptabel. Da es nicht den „einen“ Fremdvergleichspreis gibt und dieser in der Regel aus einer Bandbreite von Preisen besteht, könnte es zur Eingrenzung der Band-

229 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.4.5. und Tz. 2.4.6.

230 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 120; Hoffmann, Globale Gewinn-schätzung im Außensteuerbereich, IStR 1999, S. 69 ff.; Wehnert/Stalberg, Grundsatz-entscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, IStR 2002, S. 142.

231 Vgl. BMF, Stellungnahme des BMF zum neuen Verrechnungspreisbericht des OECD-Rates, IStR 1995, S. 384 f.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 121.

232 Vgl. BFH, Urt. vom 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, S. 68.

233 Vgl. Wassermeyer, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, S. 2465 ff.; Baumhoff, Beweislastverteilung, Mitwirkungspflicht und Schätzung im Zusammenhang mit internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2001, S. 751 ff.; Hoffmann, Zu Verrechnungspreisen zwischen ausländischer Mutter und deutscher Vertriebstochter, GmbHR 2001, S. 1169 ff.; Grützner, Probleme bei der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei grenzüberschreitenden Beziehungen, StuB 2002, S. 22 ff.; Kaminski/Strunk, Auswirkungen des BFH-Urteils vom 17.10.2001 auf die Verrechnungspreisbestimmung, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1831 ff.; Andresen, Fremdvergleichsgrundsatz und verdeckte Gewinnausschüttungen – Neuorientierung bei der internationalen Einkünfteabgrenzung, RIW 2002, S. 134 ff.; Seer, Kodifikation von Dokumentationspflichten über die Verrechnungspreisgestaltung im internationalen Konzern, FR 2002, S. 380 ff.; Vögele/Bader, Systematik der Schätzung von Verrechnungspreisen, IStR 2002, S. 354 ff.; Crezelius, Steuerrechtliche Verfahrensfragen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, IStR 2002, S. 433 ff.; Schnorberger, Fremdvergleich, Mitwirkungspflichten und Dokumentationslasten, DB 2002, S. 2184 ff.; Baumhoff, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 1 ff.

breite angezeigt sein, diese zur Verprobung der Standardmethoden anzuwenden.

Die Mitgliedstaaten der OECD haben sich zwar grundsätzlich auf den Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab zur Festlegung steuerlich angemessener Verrechnungspreise geeinigt, dennoch unterscheiden sich die von den nationalen Steuerverwaltungen für steuerliche Zwecke anerkannten Verrechnungspreismethoden.

Verrechnungspreismethode	OECD	BRD	USA
Standardmethoden			
• Preisvergleichsmethode ²³⁴	X	X	X
• Wiederverkaufspreismethode ²³⁵	X	X	X
• Kostenaufschlagsmethode ²³⁶	X	X	X
Gewinn orientierte Methoden			
• Gewinnaufteilungsmethode ²³⁷	X		X
• Transaktionsbezogene Nettomargenmethode ²³⁸	X		
• Gewinnvergleichsmethode ²³⁹			X

Abbildung 1: Anwendung von Verrechnungspreismethoden durch Steuerverwaltungen nach den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, Verwaltungsgrundsätzen und der Intercompany Transfer Pricing Regulations zu der Section 482 des Internal Revenue Codes der USA²⁴⁰

234 Engl.: Comparable uncontrolled price method.

235 Engl.: Resale price method.

236 Engl.: Kost plus method.

237 Engl.: Profit split method.

238 Engl.: Transactional net margin method.

239 Engl.: Comparable profit method.

240 Zu einer Übersicht über die in den einzelnen Staaten akzeptierten Methoden, vgl. auch Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2392.

2. Vergleichbarkeitsanalyse

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes setzt eine Analyse der Vergleichbarkeit voraus. Sie dient dem Vergleich einer konzerninternen Lieferung mit einem Fremdgeschäft. Konzerninterne Geschäfte sind mit Fremdgeschäften vergleichbar, wenn keiner der Unterschiede zwischen den Geschäften die methodisch untersuchte Gegebenheit (z.B. Preis oder Spanne/Marge) wesentlich beeinflussen könnte oder wenn entsprechend genaue Berichtigungen erfolgen können, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.²⁴¹

Der Fremdvergleich des § 1 Absatz 1 AStG ist durch die Unabhängigkeit der Geschäftspartner und die Vergleichbarkeit der Verhältnisse gekennzeichnet. Das Tatbestandsmerkmal des unabhängigen Dritten ist im AStG nicht definiert. Die Verwaltungsgrundsätze behandeln in einem Kriterienkatalog lediglich die nahe stehende Person.²⁴² Nach h.M. wird von dem Begriff des unabhängigen Dritten sogar eine fiktive Unabhängigkeit umfasst.²⁴³ Ist der Konzern z.B. im Sinne einer Profit-Center-Konzeption organisiert, soll dies trotz der Verbundenheit zu einer gewissen Vermutung der Richtigkeit ihrer Verrechnungspreise führen. Bei derartigen Verhältnissen kann das Fremdverhalten auch im Konzern unterstellt werden.²⁴⁴ Das Tatbestandsmerkmal der gleichen oder ähnlichen Verhältnisse setzt eine Vergleichbarkeit voraus. Verwaltung²⁴⁵ und Rechtsprechung²⁴⁶ haben in Anlehnung an die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD²⁴⁷ Bestimmungsfaktoren ermittelt, die für eine Vergleichbarkeit der Verhältnisse von Fremdvergleichspreisen geeignet sind.²⁴⁸ Besondere Bedeutung hat die Analyse der von den Konzernunter-

241 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Glossar, Stichwort: Vergleichbarkeitsanalyse und Kapitel I, Anm. 1.15 ff.

242 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 1.3.2. Zu dem Begriff der nahe stehenden Person, vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 249 ff.

243 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 279 ff. m.w.N.; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 192 ff.

244 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 290 m.w.N.

245 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 3.1.1. und 3.1.2.

246 Vgl. z.B. BFH, Urt. vom 01.02.1967, I 220/64, BStBl. III 1967, S. 495.

247 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel I, Anm. 1.19 ff.

248 Bei der Abbildung konkreter Messgrößen lässt das Fehlen detaillierter Regelungen in den Verwaltungsgrundsätzen viel Spielraum hinsichtlich der heranzuziehenden qualitativen „weichen“ und quantitativen „harten“ Vergleichskriterien, vgl. Tucha, Der

nehmen bei konzerninternen Lieferungen und von unabhängigen Unternehmen bei vergleichbaren Fremdgeschäften wahrgenommenen Funktionen (Funktionsanalyse).²⁴⁹ Sie ist ein wichtiges Hilfsmittel zur Anwendung der Verrechnungspreismethoden und dient der Sachverhaltsermittlung und -würdigung.²⁵⁰ Die Funktionsanalyse untersucht und bewertet die tatsächlich wahrgenommenen wirtschaftlichen Funktionen in den Konzernunternehmen.²⁵¹ In der Bundesrepublik Deutschland kann die Vertriebsfunktion von der Konzerngesellschaft z.B. als Händler, Vertreter oder Kommissionär wahrgenommen werden. Dies hat Auswirkungen auf eine Vergleichbarkeit der Funktionen.²⁵²

Der Fremdvergleich des § 1 Absatz 1 AStG umfasst aufgrund der Formulierung „Bedingungen ..., die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten“ einen tatsächlichen und einen hypothetischen Ansatz.²⁵³ Es handelt sich um zwei unterschiedliche Methoden. Beim tatsächlichen Fremdvergleich²⁵⁴, sind eine Unabhängigkeit der Geschäftspartner sowie eine Vergleichbarkeit der Verhältnisse gegeben und Marktpreise tatsächlich feststellbar. Fehlt es an tatsächlich vorhandenen unabhängigen Vergleichsmaßstäben, kann ein hypothetischer Fremdvergleich durchgeführt werden, der umfassende Fremddaten erfordert.²⁵⁵ Der fehlende

Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 747.

249 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.3., 2.2.3., 2.2.4, 2.4.4. Lit. a), 3.1.2.1. Nr. 3 und 3.1.3; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 50 ff. Speziell zur Funktionsanalyse bei der Lieferung von Waren, vgl. Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel J Rz. 70 ff.

250 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 310.

251 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 309 ff. m.w.N.

252 Zu einem Vergleich der Vertriebsstrukturen, vgl. z.B. Isensee, Die Ermittlung des Verrechnungspreises bei Konzernvertriebsunternehmen, IStR 2001, S. 693 f.

253 Ausführlich zu den verschiedenen Formen des Fremdvergleichs, vgl. Bick, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel E Rz. 5 ff.; Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 352 ff.

254 Auch konkreter Fremdvergleich, vgl. Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 20021, S. 745.

255 Ausführlich zum hypothetischen Fremdvergleich, vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 361; auf die Datenmenge eingehend, Vögele/Crüger, Datenbanken für Transferpreisstudien in Deutschland, IStR 2000, S. 516 ff.; Vögele/Juchems, Fremdvergleich zur Rechtfertigung von Verrechnungspreisen: Auswahl von Kriterien und Wirkung auf die Stichprobe der Vergleichs-

Preisbildungsprozess kann dabei auf der Grundlage von Fremddaten simuliert werden. Auf der Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes stellt die Ermittlung der Verrechnungspreise insgesamt große qualitative und quantitative Anforderungen an die hierfür erforderlichen Daten.²⁵⁶

3. Verrechnungsmethoden

a) Standardmethoden

Für die Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zu steuerlichen Zwecken greift die deutsche Steuerverwaltung auf die Standardmethoden zurück, da sie die wichtigsten Anhaltspunkte bei der Prüfung von Verrechnungspreisen sind.²⁵⁷ Ihre Methodik und Praxis für grenzüberschreitende konzerninterne Lieferungen wird im Folgenden kurz erläutert.

(1) Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode vergleicht den Preis einer konzerninternen Lieferung mit jenem, der bei einer Lieferung zwischen voneinander unabhängigen Dritten unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart wird. Dies kann durch einen äußeren oder inneren Preisvergleich erfolgen (Unterscheidung nach den beteiligten Vertragsparteien). Bei dem äußeren Preisvergleich wird der Verrechnungspreis mit den Marktpreisen verglichen, die anhand von Börsennotierungen, branchenüblichen Preisen oder Abschlüssen unter fremden Dritten außerhalb des Konzerns festgestellt werden. Bei dem inneren Preisvergleich findet ein Vergleich von dem Verrechnungspreis mit den Marktpreisen statt, die das Konzernunternehmen mit unabhängigen Dritten vereinbart hat.²⁵⁸ Die Preisvergleichsmethode stellt auf vergleichbare

unternehmen, IStR 2000, S. 713 ff.; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 746.

256 Vgl. z.B. Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2392; Vögele/Crüger, Datenbanken für Transferpreisstudien in Deutschland, IStR 2000, S. 516 ff.; Vögele/Juchens, Fremdvergleich zur Rechtfertigung von Verrechnungspreisen: Auswahl von Kriterien und Wirkung auf die Stichprobe der Vergleichsunternehmen, IStR 2000, S. 713 ff.; Rehkugler/Vögele, Quantitative Verfahren der Prüfung von Verrechnungspreisen – Perspektiven und offene Fragen, BB 2002, S. 1937 f.; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 747 ff.

257 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2.1.

258 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2.2.; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel II, Anm. 2.6. ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 92 ff.; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 233; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 697; ausführlich Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff,

Marktpreise ab. Die Eignung marktorientierter Verrechnungspreise ist von der Vollkommenheit des durch die Lieferung betroffenen Marktes abhängig. Ein innerer Preisvergleich ist auf der Grundlage eines direkten oder indirekten Preisvergleichs möglich (Unterscheidung nach der Art des Geschäfts). Die verglichenen Geschäfte sollen möglichst gleichartig sein (direkter Preisvergleich). Dazu müssen vergleichbare Waren ermittelt werden, die sich im freien Wettbewerb, auf freien Märkten zwischen unabhängigen fremden Dritten und unter vergleichbaren Geschäftsbedingungen (Volumen, Zeitraum, Markt, Produktions- und Vertriebsstufe, Zahlungsziel, Zahlungsbedingungen etc.) gebildet haben.²⁵⁹

In der Praxis sind vergleichbare Daten häufig nicht verfügbar. Deshalb wird in den meisten Fällen ein indirekter Preisvergleich durchgeführt, bei dem auch ungleichartige Geschäfte herangezogen werden können. Dies setzt jedoch voraus, dass der Einfluss der abweichenden Faktoren eliminiert und der bei diesen Geschäften vereinbarte Preis auf einen Preis für das verglichene Geschäft korrigiert werden kann.²⁶⁰ Werden die Korrekturen zu umfangreich oder sind diese nicht möglich, muss gegebenenfalls auf eine andere Verrechnungspreismethode übergegangen werden.²⁶¹ Nach einer Funktionsanalyse ist die Preisvergleichsmethode wegen fehlender Vergleichbarkeit der Verhältnisse häufig nicht anwendbar. Ihre Anwendbarkeit kann insbesondere daran scheitern, dass entsprechende Vergleichspreise nicht zur Verfügung stehen oder nicht feststellbar sind.²⁶² Im Konzern kann mit ihr dennoch ein innerer Preisvergleich vorgenommen werden, wenn ein Konzern-

Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 396 ff.; Kotschenreuther, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F Rz. 1 ff s.a. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 34; Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2390; Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 316; Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 933; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 748 f.

259 Speziell zu erforderlichen Anpassungsrechnungen, vgl. Dawid/Dorner, Anpassungsrechnungen bei Anwendung der Preisvergleichsmethode im Rahmen der Bestimmung konzerninterner Verrechnungspreise, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 1549 ff.

260 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2.2.; ähnlich OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel II, Anm. 2.7.

261 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 396; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 748.

262 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 411; ausführlich zu den Fällen fehlender Fremdvergleichspreise, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 33 f.

produktionsunternehmen neben dem einführenden Konzernunternehmen noch gleichartige Waren in gleichartiger Menge an fremde Unternehmen liefert oder ein zum Konzern gehörendes Vertriebsunternehmen gleichartige Waren in vergleichbarer Menge bei fremden Produzenten im Drittland einkauft.²⁶³

(2) Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, zu dem die konzernintern gelieferte Ware an einen unabhängigen Dritten weiterverkauft wird. Dieser Wiederverkaufspreis wird dann um die marktübliche Handelsspanne des Konzernunternehmens (Wiederverkaufspreismarge)²⁶⁴ reduziert. Der Restbetrag, der nach Abzug dieser Spanne verbleibt, kann – nach einer Berichtigung der sonstigen Kosten, die mit dem Kauf des Produkts im Zusammenhang stehen (z.B. Zölle) – als Fremdvergleichspreis für die ursprüngliche Lieferung zwischen den Konzernunternehmen angesehen werden.²⁶⁵ Bei der Wiederverkaufspreismethode wird der Verrechnungspreis retrograde ermittelt, wobei sie auf eine vergleichbare Handelsspanne abstellt.

Das Problem dieser Methode ist die Ermittlung der marktüblichen Handelsspanne. Diese ist durch einen tatsächlichen oder subsidiär hypothetischen Fremdvergleich festzustellen.²⁶⁶ Das Vergleichsunternehmen muss vergleichbare Funktionen ausüben und vergleichbare Risiken übernehmen, mit ähnlichen Waren handeln, vergleichbare immaterielle Wirtschaftsgüter einsetzen und unter vergleichbaren Geschäftsbedingungen (Zahlungsbedingungen, Transport, Volumen) mit unabhängigen Dritten handeln. Die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode erfordert eine umfassende Analyse der

263 Vgl. Klein, OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien: in der Praxis eher hilfreich als behindernd, IStR 1995, S. 548; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 102.

264 Das entspricht der Rohgewinnspanne.

265 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2.3.; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel II, Anm. 2.14 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 103 ff.; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 234 ff.; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 698 f.; ausführlich Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 416 ff.; Kotschenreuther, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F. Rz. 101 ff.; s.a. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 35; Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2390; Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 316; Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 933; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 749.

266 Vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 421.

Vergleichbarkeit. In seinem Grundsatzurteil vom 17.10.2001 hatte der Bundesfinanzhof bei einem Vertriebsunternehmen die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode grundsätzlich anerkannt. Nach seinen Ausführungen kann die im Rahmen einer Fremdvergleichsanalyse ermittelte angemessene Rohgewinnmarge durch die Anwendung anderer Methoden eingegrenzt werden (modifizierte Wiederverkaufspreismethode).

Aufgrund ihrer Voraussetzungen kann die Wiederverkaufspreismethode bei Konzernvertriebsunternehmen angewendet werden, die Waren im Konzern einkaufen und diese ohne weitere Bearbeitung und ohne Einsatz eigener immaterieller Wirtschaftsgüter (z.B. einen Markennamen) weiter verkaufen. Eine Veredelung konzernintern gelieferter Waren kann durch entsprechende Abschläge berücksichtigt werden. Für den Fremdvergleich muss ein konzernunabhängiges Vergleichsunternehmen identifiziert werden. Die Daten eines vergleichbaren Unternehmens eines anderen Konzerns entsprechen diesem nicht.²⁶⁷

(3) Kostenaufschlagsmethode

Die Kostenaufschlagsmethode geht von den Kosten des liefernden Konzernunternehmens aus. Auf diese erfolgt ein betriebs- oder branchenüblicher Gewinnzuschlag. Der Fremdvergleichspreis wird durch Addition des Gewinnzuschlages zu den Selbstkosten für die konzerninterne Lieferung ermittelt.²⁶⁸

Als entscheidendes Element werden die Kosten nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die das liefernde Konzernunternehmen auch bei seiner Preispolitik gegenüber unabhängigen Dritten zugrunde legt. Soweit keine entsprechenden Lieferungen gegenüber unabhängigen Dritten erbracht werden, müssen die angewandten Kalkulationsmethoden betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Die Kosten können daher grundsätzlich auf

²⁶⁷ Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 109 f.

²⁶⁸ Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2.4.; OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel II, Anm. 2.32 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 111 ff.; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 242 ff.; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 700; ausführlich Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 451 ff.; Kotschenreuther, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F Rz. 161 ff.; s.a. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 36; Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2390 f.; Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 316; Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 933; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 749.

der Basis von Ist-, Normal-, Soll-, Voll-, Teil- oder Prozesskostenrechnungen ermittelt werden.²⁶⁹ Der in den Verwaltungsgrundsätzen²⁷⁰ verwendete Begriff der betriebs- oder branchenüblichen Gewinnzuschläge²⁷¹ ist für die Praxis wenig konkret.²⁷² Die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien sprechen von einem angemessenen Kostenaufschlag²⁷³, um einen angemessenen Gewinn zu erzielen. Dieser Aufschlag ergibt sich für den Lieferanten bei einem Geschäft nach Abzug der direkten und indirekten Kosten. Wie die Verwaltungsgrundsätze stellen sie dabei auf unternehmens- und branchenübliche Gewinnspannen ab. Der Gewinnzuschlag des liefernden Konzernunternehmens ist dem Gewinnaufschlag unabhängiger Dritter auf gleicher oder vergleichbarer Kostenbasis gegenüberzustellen. Als Referenz kann der Gewinnzuschlag für die Lieferungen an unabhängige Dritte dienen. Auf der Basis eines normalen Gewinnzuschlags wird stets ein Gewinn unterstellt.²⁷⁴

Als ultima ratio ist die Kostenaufschlagsmethode in den Fällen anzusehen, in denen die Preisvergleichs- und die Wiederverkaufspreismethode nicht angewandt werden können. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn keine Marktpreise als Vergleichsmaßstab ermittelt werden können. Sie findet da-

269 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2.4., S. 2; ausführlich zum Kostenbegriff bei der Kostenermittlung, vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 466 ff.; s.a. Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2390; zur prinzipiellen Wahlfreiheit bzgl. des angewandten Kostenbegriffs, Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2001, S. 749 m.w.N.; Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 933, die von der Summe der Selbstkosten sprechen; oder Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 316, der von den Herstellungskosten spricht.

270 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.2.4., Satz 3.

271 Im Schrifttum wird auch von der Nettogewinnmarge, vgl. Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2391, oder der Gewinnmarge, vgl. Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2001, S. 749, oder Gewinnaufschlägen, vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 451 gesprochen.

272 Ausführlich zum Gewinnaufschlag, vgl. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 521 ff.

273 Engl.: Cost plus mark up, vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Glossar, Stichwort: Kostenaufschlag.

274 Darin wird ein wesentlicher Nachteil der Kostenaufschlagsmethode gesehen, vgl. z.B. Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 536.

her insbesondere bei der konzerninternen Lieferung von Halbfertigfabrikaten und der Lohnveredelung Anwendung.²⁷⁵

b) Gewinn orientierte Methoden

Bei den Gewinn orientierten Methoden im Sinne der Verrechnungspreisgrundsätze der OECD werden die Gewinne untersucht, die aus bestimmten konzerninternen Geschäften eines oder mehrerer verbundener Unternehmen erzielt werden. Ihnen ist gemeinsam, dass sie gegenüber den Standardmethoden an die Vergleichbarkeit der Ware geringere Anforderungen stellen, da sie nicht auf eine Einzelfallbetrachtung abstellen.²⁷⁶ Aus Sicht der OECD sollen die Gewinnaufteilungs- und Nettomargenmethode nachrangig zur Anwendung kommen, wenn z.B. keine ausreichenden Daten über Fremdgeschäfte vorliegen.²⁷⁷ Die deutsche Steuerverwaltung verwendet diese Gewinn orientierten Methoden ausnahmsweise zur Verprobung.²⁷⁸ Die USA wenden neben den Standardmethoden gleichberechtigt die Gewinnaufteilungs- und die Gewinnvergleichsmethode an, wobei der Verrechnungspreis nach der besten Methode zu ermitteln ist.²⁷⁹ Die Akzeptanz Gewinn orientierter Methoden als Verrechnungspreismethoden in der Bundesrepublik Deutschland wird im Schrifttum ausführlich diskutiert.²⁸⁰

275 Zu den Anwendungsbereichen der Kostenaufschlagsmethode, vgl. Baumhoff, in: Flick/ Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 456 ff.; s.a. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 115 ff.; Isensee, Die Ermittlung des Verrechnungspreises bei Konzernvertriebsunternehmen, S 695 f.; Baumhoff, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 4; BMF, Verrechnungspreisgrundsätze, Tz. 3.1.3., Beispiel 2.

276 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 147.

277 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel III, Anm. 3.49 ff.

278 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.4.5. f.

279 Vgl. Borstell, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F Rz. 388.

280 Vgl. Wassermeyer, Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, S. 2465 ff.; Baumhoff, Beweislastverteilung, Mitwirkungspflicht und Schätzung im Zusammenhang mit internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2001, S. 751 ff.; Hoffmann, Zu Verrechnungspreisen zwischen ausländischer Mutter und deutscher Vertriebs Tochter, GmbHR 2001, S. 1169 ff.; Grützner, Probleme bei der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei grenzüberschreitenden Beziehungen, StuB 2002, S. 22 ff.; Kaminski/Strunk, Auswirkungen des BFH-Urteils vom 17.10.2001 auf die Verrechnungspreisbestimmung, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1831 ff.; Andresen, Fremdvergleichsgrundsatz und verdeckte Gewinnausschüttungen – Neuorientierung bei der internationalen Einkünfteabgrenzung, RIW 2002, S. 134 ff.; Seer, Kodifikation von Dokumentationspflichten über die Verrechnungspreisgestaltung im internationalen Konzern, FR 2002, S.

(1) Gewinnaufteilungsmethode

Sinn und Zweck der Gewinnaufteilungsmethode ist es, den aus einem konzerninternen Geschäft stammenden gemeinsamen Gewinn der beteiligten Konzernunternehmen nach wirtschaftlich vernünftigen Gesichtspunkten aufzuteilen. Dabei wird eine Gewinnaufteilung angestrebt, die einer fremdvergleichskonformen Vereinbarung entsprechen würde. Diese Gewinnaufteilungsmethode geht von der Hypothese aus, dass auch fremde Dritte bei der Festlegung der Preise den erwarteten Gewinn jeder Partei aus einem Geschäft als Entscheidungskriterium berücksichtigen. Die Methode beruht auf einer Analyse der Gesamtgewinnverteilung bei unabhängigen fremden Vergleichsunternehmen, deren Geschäftsaktivitäten, Märkte, eingesetzte Vermögenswerte und Risiken mit denen des Konzernunternehmens vergleichbar sind. Als Vorgehensweisen werden die Beitragsanalyse und die Restgewinnanalyse unterschieden. Der faktischen Gewinnaufteilung des Gesamtgewinns bei den unverbundenen Vergleichsunternehmen entsprechend, wird bei beiden Vorgehensweisen der Gesamtgewinn für steuerliche Zwecke auf die einzelnen Konzernunternehmen aufgeteilt.²⁸¹

Von Vorteil ist bei dieser Methode, dass direkt vergleichbare Transaktionen mit fremden Dritten nicht erforderlich sind. Mit der Gewinnaufteilungsmethode können die Probleme durch das Fehlen passender Vergleichstransaktionen für die Standardmethoden vermieden werden. Die Aufteilung des tatsächlich realisierten gemeinsamen Betriebsgewinns erfordert keine individuelle Gewinnermittlung. Problematisch ist dagegen die Messung des gemeinsamen Betriebsergebnisses auf der Grundlage einheitlicher Rechnungslegungsvorschriften und Kostenrechnungssysteme und die Methode der Auf-

380 ff.; Vögele/Bader, Systematik der Schätzung von Verrechnungspreisen, IStR 2002, S. 354 ff.; Crezelius, Steuerrechtliche Verfahrensfragen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, IStR 2002, S. 433 ff.; Schnorberger, Fremdvergleich, Mitwirkungspflichten und Dokumentationslasten, DB 2002, S. 2184 ff.; Baumhoff, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 1 ff.

281 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel III, Anm. 3.5 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 129 ff.; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 262 ff.; Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 551 ff.; Bick, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F Rz. 251 ff.; s.a. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 38e; ausführlich, Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 159 ff.; Boos/Rehugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2391; Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 317; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 749 m.w.N.

teilung. Die Gewinnaufteilungsmethode bietet sich dennoch zur Überprüfung von Verrechnungspreisen an.

(2) Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Bei der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode werden Nettomargen, die das Konzernunternehmen aus einem konzerninternen Geschäft erzielt, mit denjenigen, die das Unternehmen selbst oder andere Unternehmen aus vergleichbaren Transaktionen mit Dritten erzielen, verglichen. Ein externer Vergleich darf nur sekundär durchgeführt werden. Ausgangsbasis ist der Nettogewinn, der synonym zu dem Betriebsergebnis der Gewinnvergleichsmethode verwendet wird. Der Nettogewinn wird zu einer geeigneten Bezugsbasis (z.B. Kosten, Umsätze oder Vermögen) in das Verhältnis gesetzt, so dass man im Ergebnis als Rendite-Kennziffer die Netto(gewinn-)marge erhält. Bei dieser Methode wird grundsätzlich von der Nettomarge eines einzelnen Geschäfts und nur hilfsweise von der zusammenhängender Gruppen von Geschäftsbeziehungen ausgegangen. Die Transaktionen erfordern eine Analyse der Vergleichbarkeit.²⁸²

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode ist ein Kompromiss für die Gegner und Befürworter der Gewinnvergleichsmethode und ist daher in die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD aufgenommen. Die praktische Anwendbarkeit ist dennoch fraglich.

(3) Gewinnvergleichsmethode

Mit der Gewinnvergleichsmethode wird der aus konzerninternen Geschäften resultierende Betriebsgewinn mit dem unter ähnlichen Umständen und in ähnlichen Bereichen erzielten Betriebsgewinn unabhängiger Unternehmen verglichen. Die Methode erfordert eine eingehende Analyse der Vergleichbarkeit. Zuerst wird das Betriebsergebnis, d.h. der Rohgewinn abzüglich der Betriebsausgaben, des Konzernunternehmens ermittelt. Dabei soll dieses möglichst einer einzelnen Transaktion zugeordnet werden. Alternativ ist das Betriebsergebnis auch so vielen relevanten Geschäftsaktivitäten wie möglich

282 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Kapitel III, Anm. 3.26 ff.; Bick, in: Vögle/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F Rz. 269; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 147 ff.; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 268 ff.; Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 561 ff.; s.a. Lehner, in: Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 38e; Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 132 ff.; Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2391; Scholz, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 316 f.; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 749 f. m.w.N.

zuzuordnen. Die Gewinnvergleichsmethode ist für die Fälle Alternativmethode, bei denen die Identifizierung einzelner Transaktionen nicht möglich ist. In diesem Fall werden für das unabhängige Vergleichsunternehmen Gewinn- bzw. Renditekennziffern als Gewinnindikatoren ermittelt.²⁸³ Diese werden auf das Konzernunternehmen angewandt und der Gewinn ermittelt, den es nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte erwirtschaften müssen. Der vergleichbare Betriebsgewinn wird mit dem tatsächlichen Gewinn des Konzernunternehmens verglichen. Die Verrechnungspreise werden steuerlich anerkannt, wenn es bei diesem Vergleich zu einer Übereinstimmung kommt.²⁸⁴ Die Gewinnvergleichsmethode hat damit den Charakter eines externen Betriebsvergleichs

Im Gegensatz zu den Standardmethoden ist der Umfang der Daten für die Vergleichbarkeitsanalyse bei der Gewinnvergleichsmethode geringer, da der Detailgrad der funktionellen Vergleichbarkeit geringer ist. Die Fremdvergleichskonformität setzt eine allgemeingültige Abhängigkeit der Preise von den Gewinnen voraus. Der Gewinn ist aber gerade nicht nur vom Preis abhängig. Zum Problem werden dabei auch unterschiedliche Vorschriften über die Rechnungslegung zur Ermittlung des Betriebsgewinns und die Tendenz zur Besteuerung eines Sollertrags.

IV. Zusammenfassung

Die Gestaltung von Verrechnungspreisen für steuerliche Zwecke ist ein wichtiges Thema der internationalen Besteuerung von Unternehmen. Sie ist von einem Zielkonflikt zwischen den Unternehmen und der Steuerverwaltung gekennzeichnet. Kern des Interessengegensatzes ist die Verlagerung von Gewinnen über die Grenze. Im Warenverkehr mit Drittländern erlangt die Gestaltung der Verrechnungspreise globale Bedeutung. Verrechnungspreise müssen für steuerliche Zwecke angemessen sein. Es ist Konsens der Mitgliedstaaten der OECD, dass der bei Geschäften verbundener Unternehmen in Rechnung gestellte Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen muss. Konzernunternehmen müssen deshalb ihre Lieferun-

283 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 141 ff.

284 Vgl. Internal Revenue Code, Section 1.482-5 Lit. a); Bick, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel F Rz. 252 ff.; Baranowski, Auslandsbeziehungen, Rz. 701; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 147; Frotscher, Steuerrecht, § 15, S. 284, Rz. 28 f. m.w.N.; Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 138 ff.; Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2391; Tucha, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 749.

gen für steuerliche Zwecke nach den Prinzipien des Marktes abwickeln, d.h. sie müssen sich so verhalten, als seien an der Lieferung zwei unabhängige Parteien beteiligt. Für die Praxis dieses Grundsatzes ist die Annahme grundlegend, dass die Konzernunternehmen für steuerliche Zwecke als selbstständige Einheiten zu behandeln und individuell zu besteuern sind. Der Fremdvergleichsgrundsatz und die Selbstständigkeitsfiktion sind im Bereich der internationalen Besteuerung von Unternehmen weltweit anerkannt. Auf diesen Grundlagen ermittelte Verrechnungspreise müssen nicht notwendigerweise den nach betriebswirtschaftlichen Kriterien ermittelten Verrechnungspreisen entsprechen. Der Fremdvergleichsgrundsatz wird in Art. 9 OECD-MA und dazu als Kommentierung ergangenen Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD behandelt. Diese Vorschriften bilden den grundlegenden globalen Rahmen für die Gestaltung von Verrechnungspreisen und bedürfen einer Transformation in das nationale Recht. Vorschriften und Praktiken im Bereich der Verrechnungspreise sind weltweit unterschiedlich. In der Bundesrepublik Deutschland ist der Fremdvergleichsgrundsatz für Auslandsbeziehungen in § 1 Absatz 1 AStG normiert. Er bestimmt danach den Grund und die Höhe einer Gewinnkorrektur. Der unbestimmte Rechtsbegriff des Fremdvergleichsgrundsatzes bedarf einer Auslegung. Der deutsche Gesetzgeber hat hierzu keine weiteren Rechtsnormen in Kraft gesetzt.

Die Praxis des Fremdvergleichsgrundsatzes ist durch verschiedene Probleme gekennzeichnet. Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen hat das Bundesministerium der Finanzen im Jahr 1983 als Verwaltungsvorschrift eigene, die Steuerverwaltung bindende, Grundsätze veröffentlicht. Mangels anderer Normierung zur Praxis des Fremdvergleichsgrundsatzes haben diese Verwaltungsgrundsätze eine große Bedeutung. Bei Geschäftsbeziehungen deutscher Steuerpflichtiger zu nahe Stehenden ist zu prüfen, ob die Einkünfte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zutreffend abgegrenzt sind. Ob Verrechnungspreise für konzerninterne Lieferungen von drittländischen Konzernunternehmen diesem Grundsatz entsprechen, prüft die Steuerverwaltung mit so genannten Verrechnungspreismethoden. In den Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD werden fünf Methoden genannt, die mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen. Von diesen Methoden wendet die deutsche Steuerverwaltung die Geschäftsfall bezogenen Standardmethoden an, die auch in der Wirtschaft am weitesten verbreitet sind. Die Gewinn orientierten Methoden werden von ihr bisher allenfalls zur Verprobung herangezogen. Der Fremdvergleichsgrundsatz selbst und die Standardmethoden setzen in hohem Maße die Existenz von Vergleichsdaten voraus. Wegen fehlender Vergleichsgeschäfte und der unterschiedlichen Geschäftsstruktur von Konzernen kann die Ermittlung

von Vergleichsdaten problematisch sein. Ein Rückgriff auf die Daten interner Vergleichslieferungen wird dadurch erschwert, dass gar keine Lieferungen an unabhängige Parteien oder nur in wirtschaftlich unbedeutenden Märkten bzw. in geringer Menge getätigt werden. Bei Drittlandslieferungen ist ein Rückgriff auf Datenbanken nur beschränkt möglich. In der Praxis wird daher die entstehungsgerechte Aufteilung von Gewinnen auf der transaktionsorientierten Basis immer schwieriger. Die Bestimmung der Fremdvergleichskonformität ist insbesondere von der Anerkennung der Verrechnungspreismethode, einschließlich der Ermittlung geeigneter Vergleichsdaten abhängig.

Die Unternehmen müssen bei der Ermittlung steuerlich angemessener Verrechnungspreise verschiedene nationale Steuersysteme beachten. Die Vorschriften werden vor allem mit Dokumentationspflichten und Prüfungen durchgesetzt. Die Studie von Ernst & Young aus dem Jahr 2001 zeigt, dass die Prüfungen von Verrechnungspreisen durch die Steuerverwaltung zunehmen. Die Steuerbeteiligten müssen Vergleichsdaten ermitteln, eine Dokumentation erstellen und die ermittelten Verrechnungspreise in diesen Prüfungen verteidigen. Dies führt zu erheblichen Befolungs- und Kontrollkosten.

Verrechnungspreise sind eine zweiseitige Angelegenheit. Die Vorschriften und die Praktiken sind im Bereich steuerlicher Verrechnungspreise trotz der Verrechnungspreisgrundsätze der OECD unterschiedlich, da diese nicht rechtsverbindlich sind. Bei einer Korrektur durch die Steuerverwaltung und fehlender Gegenberichtigung im Ausland kommt es zur Überschneidung der Bemessungsgrundlagen. Einseitige Korrekturen der Verrechnungspreise können bei den beteiligten Konzernunternehmen zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung und für den Konzern als Ganzes zu einer Gewinnreduzierung führen. Die Gegenberichtigung ist nicht grundsätzlich Gegenstand der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen. Eine Doppelbesteuerung kann dann allenfalls durch ein Verständigungsverfahren vermieden werden. Diese sehen keine Einigung vor Durchführung einer Korrektur des Gewinns vor.

Die originären Optimierungsziele der Verrechnungspreise können im Konzern durch die steuerliche Behandlung gefährdet werden. Für die steuerliche Prüfung von Verrechnungspreisen fehlen in der Bundesrepublik Deutschland klare und eindeutige Rechtsnormen. Nicht nur die Frage, wann und wie auf das Leitbild des Fremdvergleichs zurückzugreifen ist, sondern die Definition des Leitbilds selbst führt zu erheblicher Rechtsunsicherheit. Die Auslegung des in § 1 Absatz 1 AStG normierten Fremdvergleichsgrundsatzes ist durch die Verwaltungsgrundsätze geprägt. Die Praxis dieser Vorschriften ist durch Probleme im Bereich der Dokumentationspflichten, der Verrechnungspreis-

prüfung und der Streitbeilegung gekennzeichnet. Eine weltweit einheitliche Anwendung steuerlicher Verrechnungspreisvorschriften kann auf der Basis eines unverbindlichen Musterabkommens und unverbindlicher Verrechnungspreisgrundsätze der OECD nicht gewährleistet werden. Die nationalen Umsetzungen geben den global operierenden Steuerbeteiligten und lokal handelnden Steuerverwaltungen Interessen orientierte Auslegungsspielräume.

C. Steuerrechtlicher Verrechnungspreis und Rechtssicherheit

I. Allgemeines

Die Untersuchung des Verrechnungspreises für steuerliche Zwecke hat gezeigt, dass es in der Praxis Probleme gibt. Es wird gefordert, dass er dem Grundsatz des Fremdvergleichs entspricht. Die Anerkennung der Verrechnungsmethode durch die Steuerverwaltung, die Ermittlung geeigneter Vergleichsdaten und eine ausreichende Dokumentation entsprechender Informationen sind von zentraler Bedeutung. Neben der unterschiedlichen internationalen Praxis und der latenten Gefahr der Doppelbesteuerung sind dies Faktoren, die zu einer Unsicherheit bei der Ermittlung steuerlich angemessener Verrechnungspreise für die Steuerbeteiligten und die beteiligten Steuerverwaltungen führen. Es fehlt den nach den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Verständigungsverfahren an Regelungen über eine zeitnahe Entscheidung und einer zwingenden Vermeidung der Doppelbesteuerung. Nach ihrer Grundkonzeption finden sie erst nach Vornahme der konzerninternen Lieferung statt. Bei der Berichtigung von Gewinnen im Konzern sind Konflikte zwischen Steuerbeteiligten und Steuerverwaltung absehbar, weil die beteiligten Steuerverwaltungen tendenziell um die Verteilung des Steueraufkommens ringen. Die Steuerbeteiligten sind zur Planung ihrer Steuersituation vor Durchführung einer konzerninternen Lieferung auf der Suche nach Rechtssicherheit, d.h. nach Informationen zur Besteuerung ihrer Unternehmensgewinne.²⁸⁵ Die Rechtssicherheit ist ein wichtiges Element des Rechtsstaatsprinzips.²⁸⁶ Der Steuerbeteiligte muss die ihm gegenüber mögliche Besteuerung seiner Gewinne voraussehen und sich dementsprechend einrichten können. Rechtssicherheit bedeutet für den Steuerbeteiligten in erster Linie Vertrauensschutz. Gerade im Steuerrecht begegnen dem Beteiligten häufig komplizierte und unübersichtliche Sachverhalte, deren

285 Vgl. Eilers/Wienands, Advance Pricing Agreements, IStR 1995, S. 311; Vögele/Vögele, Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 83 f.; Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 641.

286 Zur Bedeutung der Rechtssicherheit im Steuerrecht ab der Mitte des 20. Jahrhunderts, vgl. z.B. Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 256 ff. m.w.N.

Auswirkungen auf die Festsetzung der Steuer schwer zu beurteilen sind. Es kommt dadurch zu Unsicherheiten bei der Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten und der daraus resultierenden steuerrechtlichen Konsequenz. Die sich ständig verändernde Rechtslage und die Rechtsprechung komplizieren die steuerrechtliche Beurteilung. Für die Verrechnungspreisproblematik trifft dieses ohne Einschränkung zu. Im Interesse der Rechtssicherheit sollte das Steuerrecht eine genaue Darstellung der jeweiligen Rechte und Pflichten der Finanzbehörde und Steuerbeteiligten bilden.²⁸⁷

Eine Möglichkeit zur Lösung der Probleme bei der Verrechnungspreisgestaltung, könnten von der Steuerverwaltung an den Steuerbeteiligten vorab erteilte verbindliche Auskünfte sein (Verrechnungspreiszusagen).²⁸⁸ Sie könnte sich mit diesen zur geplanten Gestaltung von Verrechnungspreisen bei künftigen konzerninternen Lieferungen des Steuerbeteiligten und deren steuerlicher Behandlung äußern. Die Konflikte über die steuerliche Angemessenheit von Verrechnungspreisen in Betriebsprüfungen, Rechtsbehelfs-, Klage- und Streitbeilegungsverfahren könnten hierdurch eventuell verringert werden. Wegen der Internationalität der Verrechnungspreise wäre eine Absprache aller an den konzerninternen Lieferungen beteiligten Steuerverwaltungen sinnvoll. Im Ergebnis sollte ein Konsens, d.h. eine Vereinbarung über die Verrechnungspreisermittlung zwischen Steuerpflichtigen und den beteiligten Steuerverwaltungen vor Durchführung der konzerninternen Lieferung erzielt werden.²⁸⁹

287 Zur Forderung nach mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht durch die Überschaubarkeit des Steuerrechts als solches, vgl. Herzog, Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 3 ff.; Gattermann, Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 56. Sie führt zur Forderung nach Transparenz des Steuerrechts und einer Qualität der Normen, vgl. Feit, Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 131; Felix, Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 197.

288 Wegen des späteren Vergleichs mit im voraus erteilten verbindlichen Auskünften im Zollrecht, wird die nachfolgende Untersuchung auf die Möglichkeit der Verrechnungspreiszusage vor Vornahme der konzerninternen Lieferung beschränkt.

289 Der Begriff einer Vereinbarung soll nachfolgend in Anlehnung an den im internationalen Kontext verwendeten Begriff des Advance Pricing Agreements untersucht werden. Zu den synonym verwendeten Begriffen Verständigung und Vereinbarung i.S.v. Absprachen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung nach deutschem Steuerrecht, vgl. z.B. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 395 m.w.N.

II. Internationale Entwicklung von Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung

1. Advance Pricing Agreements der USA

Vorabentscheidungen über die steuerliche Anerkennung von Verrechnungspreisen werden im aktuellen Schrifttum als Advance Pricing Agreements behandelt.²⁹⁰ Der Auslöser für diese Entwicklung liegt in den USA. Hier wurde im Jahr 1991 ein Programm für Advance Pricing Agreements eingeführt und auf gesetzlicher Grundlage detaillierte Richtlinien zur Erteilung von Advance Pricing Agreements herausgegeben.²⁹¹ Die Revenue-Procedure 96-53, Section 1, enthält eine Definition des Advance Pricing Agreements.²⁹² In den USA stellen sie einen zivilrechtlichen Vertrag des Steuerpflichtigen mit dem Staat dar.²⁹³ Dabei handelt es sich um eine Vereinbarung zwischen dem Steuerbeteiligten und dem Internal Revenue Service, in der bestimmte Methoden und die ihnen zugrunde liegenden Annahmen zur Er-

290 Vgl. Eilers/Wienands, Advance Pricing Agreements, IStR 1995, S. 311; Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 641; Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 156; Flick, Zu gut um wahr zu sein: das APA?, IStR 1996, S. 161; Vögele/Brem, APAs in Germany and Japan: Comparison and Discussion, TPI 2002, S. 3. Im Schrifttum wird auch von Advanced Pricing Agreement oder Advance Pricing Arrangement gesprochen, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 396.

291 Vgl. Saperstein, APAs – The US-Practical Experience 1990-1995, in: Herzig, APAs, S. 37 ff.; Eilers, Advance Pricing Agreements (APAs) im US-amerikanischen Steuerrecht und Abkommensrecht, in: Herzig, APAs, S. 3; Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 396 m.w.N.; Eilers/Wienands, Advance Pricing Agreements, IStR 1995, S. 311 m.w.N.; Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 156 m.w.N.; Vögele/Vögele, Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 87; Kroppen, Advanced Pricing Agreement in den USA, IWB, Fach 8 USA, Gruppe 2, S. 795 f.; Zschiegner, US-Verrechnungspreiszusagen im vorhinein (Advanced Pricing Agreement – APA), IWB, Fach 8 USA, Gruppe 2, Seite 871 f.; Eilers/Wienands, Advance Pricing Agreements, IStR 1995, S. 312 m.w.N.; Flick, Zu gut um wahr zu sein: das APA, IStR 1996, S. 161 m.w.N. Zu den Rechtsgrundlagen s.a. URL: <http://www.irs.gov> (15.09.2003).

292 Zu einer Wiedergabe der Definition des Advance Pricing Agreements nach US-amerikanischem Steuerrecht, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 397; Eilers/Wienands, Advance Pricing Agreements, IStR 1995, S. 312.

293 Vgl. Vögele/Vögele, Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 84; Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 641.

mittlung eines angemessenen Verrechnungspreises für einen bestimmten Zeitraum verbindlich im voraus festgelegt werden können. Mit dem Advance Pricing Agreement wird im voraus versucht, die Unsicherheit über den steuerlich angemessenen Verrechnungspreis zu beseitigen. Es erfolgt jedoch keine Vereinbarung über konkrete Verrechnungspreise.²⁹⁴ Der Abschluss eines Advance Pricing Agreements erfordert die Vorlage umfangreicher Unterlagen und Informationen durch den Steuerbeteiligten, die der Internal Revenue Service in jedem Fall behalten und für weitere Prüfungen verwenden kann.²⁹⁵ Nach den Vorstellungen des amerikanischen Internal Revenue Service sollen im internationalen Bereich nicht nur unilaterale, sondern auch bilaterale bzw. multilaterale Advance Pricing Agreements erteilt werden. In den USA liegen seitdem mehr als 300 Advance Pricing Agreements vor.²⁹⁶

2. Advance Pricing Agreements der OECD

Die OECD behandelt das Thema der Advance Pricing Agreements in den Anmerkungen 4.124 bis 4.166 ihrer Verrechnungspreisgrundsätze. Auf die Rechtsgrundlagen hierfür geht sie in Anmerkung 4.140 ein. Dies ist Art. 25 OECD-MA, der die Verständigungsverfahren behandelt. Die Vorschrift des Art. 26 OECD-MA über den Informationsaustausch kann nach ihrer Ansicht ebenfalls zur Vereinfachung von Advance Pricing Agreements beitragen. Die OECD hat 1999 umfassende Hinweise zum Ablauf und Inhalt des Verfahrens ausgearbeitet und als Grundsätze für Advance Pricing Agreements veröffentlicht.²⁹⁷ Diese Grundsätze sind im Rahmen einer Aktualisierung der Verrechnungspreisgrundsätze der OECD von 1995 durch eine Entscheidung des Ministerrates der OECD als Anhang in diese aufgenommen worden. Sie

294 Einführend zu diesem Instrument, vgl. Engler, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther/Bick, Handbuch, Kapitel D, Rz. 264 ff.; Einzelbeiträge, in: Herzig, APAs; Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 396 m.w.N.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 258 ff.; Eilers/Wienands, Advance Pricing Agreements, IStR 1995, S. 311 ff.; Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 156 m.w.N.; Flick, Zu gut um wahr zu sein: das APA?, IStR 1996, S. 161 m.w.N. Zu der Rechtsnatur der APAs, vgl. Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 641.

295 Zum Ablauf des Advance Pricing Agreement in den USA, vgl. Eilers, Advance Pricing Agreements (APAs) im US-amerikanischen Steuerrecht und Abkommensrecht, in: Herzig, APAs, S. 3 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 259.

296 Vgl. Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 644.

297 OECD, Guidelines for conducting Advance Pricing Arrangements under the Mutual Agreement Procedure (MAP APAs), Paris 1999.

haben den gleichen Status wie die schon vorhandenen acht Anhänge. Bei Advance Pricing Agreements handelt es sich um eine Annäherung zwischen Steuerverwaltung und Steuerschuldner, mit denen ein Streit über Zweifel bei der Anwendung des Grundsatzes des Fremdvergleiches vermieden werden soll. Sie sind eine Vereinbarung, bei der vor Abwicklung konzerninterner Geschäfte ein entsprechender Kriterienkatalog festgelegt wird (z.B. Methode, Vergleichswerte und deren entsprechende Korrekturen, kritische Annahmen in Bezug auf künftige Ereignisse), um Verrechnungspreise für diese Geschäfte über einen festen Zeitraum hinweg zu ermitteln. Sie werden auch im Sprachgebrauch der OECD als Advance Pricing Agreements, d.h. Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung bezeichnet.²⁹⁸ Eine Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung kann entweder unilateral erfolgen, wenn eine Steuerverwaltung und ein Steuerpflichtiger beteiligt sind, oder multilateral, wenn sich an der Vereinbarung zwei oder mehrere Steuerverwaltungen beteiligen.²⁹⁹ Wie im US-amerikanischen Steuerrecht erfolgt keine Verständigung über konkrete Verrechnungspreise. Der Steuerpflichtige muss in einem solchen Verfahren eine Vielzahl von Informationen zur Verfügung stellen, die zum Teil über die Anforderungen im Rahmen einer normalen Prüfung hinausgehen.³⁰⁰ Dagegen bietet ein Advance Pricing Agreement den Vorteil sicherer Verrechnungspreisgestaltung in der Zukunft.

Advance Pricing Agreements erfahren in der Praxis eine differenzierte Beurteilung.³⁰¹ Vor dem Hintergrund der Vermeidung der Doppelbesteuerung ist das Instrument problematisch.³⁰² Eine unilaterale Vereinbarung entfaltet nur im Verhältnis zwischen einer beteiligten Steuerverwaltung und einem Steuerpflichtigen Wirkung. Sie bleibt im Verhältnis zu dem (bzw. den) anderen

298 Vgl. z.B. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 261 ff.

299 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 4.124 und ihr Glossar, Stichwort: Vorabvereinbarung über die Verrechnungspreisgestaltung („Advance pricing arrangement – APA“).

300 Vgl. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 265.

301 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 398 m.w.N.; s.a. Eilers/Wienands, Advance Pricing Agreements, IStR 1995, S. 314; Flick, Zu schön um wahr zu sein: das APA?, IStR 1996, S. 164; Kroppen/Eigelshoven, Internationale Entwicklungen bei Advance Pricing Arrangements, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 1467 f.; Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements im Rahmen der künftigen deutschen Verwaltungsgrundsätze für die Verfahren bei der Einkunftsabgrenzung, SteuerStud 2002, S. 87; Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 641.

302 Zu den Vor- und Nachteilen eines Advance Pricing Agreements, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 398 f. m.w.N.

Staat (-en) wirkungslos.³⁰³ Die einseitige Regelung könnte den anderen unbeteiligten Staat erst Recht zu einer genauen Überprüfung der Verrechnungspreise herausfordern. Bilateralen bzw. multilateralen Vereinbarungen ist der Vorzug zu geben. Die Anforderungen von mindestens zwei Finanzverwaltungen werden die Dauer des Verfahrens potenziell verlängern, wobei die grundsätzliche Bereitschaft zur Mitwirkung der ausländischen Steuerverwaltung(en) unterstellt werden muss. Der Steuerbeteiligte hat zudem umfangreiche Informationsanforderungen der beteiligten Steuerverwaltungen zu erfüllen. Dies führt auf der Seite des Steuerbeteiligten zu erheblicher Arbeits- und Kostenbelastung.³⁰⁴ Die Verständigung im Rahmen eines Advance Pricing Agreements kann im Einzelfall zu praktischen Problemen führen.

Trotz zahlreicher Probleme in der Praxis und Anfangsschwierigkeiten werden in zahlreichen Industrienationen Advance Pricing Agreements ausführlich geregelt und die Steuerbeteiligten zur Teilnahme ermutigt.³⁰⁵ Aufgrund seiner Kosten wird sich ein Advance Pricing Agreement jedoch nicht für alle Verrechnungspreisprobleme eignen.

III. Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung in der Bundesrepublik Deutschland

1. Zusagen und Auskünfte im deutschen Steuerrecht

Vor dem Hintergrund der international diskutierten Advance Pricing Agreements stellt sich die Frage nach einem Pendant oder einer Alternative in der Bundesrepublik Deutschland. Die deutsche Finanzverwaltung hat mitgeteilt, dass sie grundsätzlich bereit ist, verbindliche Vorwegauskünfte zu grenz-

303 So die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung, vgl. Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlass vom 28.11.1994, S. 1300/26, IStR 1995, S. 34; Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, Erlass vom 09.01.1995, S 1300 – 197/3 – 77 819/94, StEK § 204 AO, Nr. 10. Die deutsche Finanzverwaltung wird dagegen die Vereinbarungen ausländischer Steuerverwaltungen genau prüfen, damit das Steuersubstrat gerecht verteilt wird, vgl. Runge, in: Herzig, APAs, S. 45 f.

304 Bei einer Verhandlungsdauer von 18 Monaten wird im Schrifttum von Kosten i.H.v. 600.000 US-Dollar gesprochen, vgl. Eggers, in: Herzig, APAs, S. 57.

305 Zu einem Länderüberblick über die Entwicklung von Advance Pricing Agreements, vgl. Kroppen/Eigelshoven, IWB 2000, Fach 10, Gruppe 2, S. 1467 f. S.a. Vögele/Vögele, Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 87 m.w.N. Kaminski spricht davon, dass wegen der Vielzahl von Schwächen und Nachteilen in der Beurteilung der Advance Pricing Agreements ein bemerkenswerter Wandel zum negativen zu beobachten ist, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 398 f. m.w.N.

überschreitenden Verrechnungspreisgestaltungen verbundener Unternehmen zu erteilen oder an Vorwegauskünften ausländischer Steuerverwaltungen mitzuwirken.³⁰⁶ Sie verwendet im Zusammenhang mit Advance Pricing Agreements den Begriff der verbindlichen Vorwegauskunft. Im Hinblick auf ihre Personalsituation will sie ihre Mitwirkung auf Ausnahmefälle beschränken.³⁰⁷ Nach ihrer Auffassung besteht für sie auch keine Bindung an derartigen Absprachen zwischen dem Steuerbeteiligten und ausländischen Steuerverwaltungen.³⁰⁸ Es stellt sich daher die Frage, auf welcher Rechtsgrundlage, unter welchen Voraussetzungen und mit welcher Wirkung Vorwegauskünfte im Sinne eines Advance Pricing Agreements in der Bundesrepublik Deutschland beantragt und erteilt werden können. Zu unterscheiden ist dabei, ob die deutsche Steuerverwaltung eine Vorwegauskunft unilateral, ohne Einschaltung einer ausländischen Steuerverwaltung erteilt, oder bilateral nach Absprache mit der ausländischen Steuerverwaltung. Der zweiten Alternative wäre aus der Sicht des Steuerbeteiligten zur effektiven Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Vorzug zu geben.

Weder auf internationaler Ebene noch in dem rudimentären Steuerrecht auf Ebene der EG gibt es unmittelbar in der Bundesrepublik Deutschland gültige Vorschriften für so genannte Advance Pricing Agreements.³⁰⁹ Als interna-

306 Vgl. Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlass vom 28.11.1994, S. 1300/26, IStR 1995, S. 34; Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, Erlass vom 09.01.1995, S 1300 – 197/3 – 77 819/94, StEK § 204 AO, Nr. 10; s.a. BMF, Entwurf der Neufassung der Verwaltungsgrundsätze vom 25.08.2000, IV B 4 – S 1341 – 0/00, Tz. 3.1.1., abgedruckt bei Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG, S. 78. Die deutsche Finanzverwaltung sieht es als zweckmäßig an, Methoden und Details bei der Ermittlung der Verrechnungspreise festzulegen und dabei mit der ausländischen Steuerverwaltung zu kooperieren, vgl. Runge, Handhabung von APAs durch die deutsche Finanzverwaltung – Mitwirkung bei ausländischen APAs, verbindliche Auskünfte im Inland, in: Herzig, APAs, S. 46 ff.

307 Vgl. Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlass vom 28.11.1994, S. 1300/26, IStR 1995, S. 34; Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, Erlass vom 09.01.1995, S 1300 – 197/3 – 77 819/94, StEK § 204 AO; s.a. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 400 m.w.N.; Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1995, S. 158 m.w.N.

308 Vgl. Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlass vom 28.11.1994, S. 1300/26, IStR 1995, S. 34.

309 Im Rahmen ihrer Bemühungen um eine Reform der Unternehmensbesteuerung in der EG beabsichtigt die Kommission, ihre Mitgliedstaaten zur Einführung oder verstärkten Anwendung bilateraler oder multilateraler Programme für Verrechnungspreiszusagen (Advance Pricing Agreements) zu ermutigen, vgl. Kommission, Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozi-

tionales Steuerrecht gehen die Doppelbesteuerungsabkommen dem nationalen Steuerrecht vor. Deren Vorschriften erwähnen keine Advance Pricing Agreements und keine Vorwegauskunft.³¹⁰ Im deutschen Steuerrecht gibt es im Zusammenhang mit Auskünften und Zusagen keine einheitliche Terminologie. In den Rechtsgrundlagen und dem Schrifttum ist von einer verbindlichen Zusage, einer verbindlichen Auskunft, einer Auskunft oder einer Vorwegauskunft die Rede.³¹¹ Ein Advance Pricing Agreement ist im deutschen Steuerrecht weder vom Wortlaut noch von seinem materiellen Inhalt ausdrücklich geregelt.³¹² Speziell für die Einkommenssteuer gibt es eine Auskunft, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind (Anrufungsauskunft nach § 42 Lit. e) EStG). Nach §§ 204 ff. AO gibt es eine für alle Steuern geltende verbindliche Zusage auf der Grundlage einer Außenprüfung.³¹³ Die erste Vorschrift fällt auf

alausschuss, ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hemmnisse, KOM (2001) 582 endg., S. 20. Damit wäre nur den Problemen bei der Verrechnungspreisgestaltung in der EG geholfen, da entsprechende Verrechnungspreiszusagen auf diesen räumlichen Anwendungsbereich beschränkt wären.

- 310 Im Schrifttum wird die Meinung vertreten, dass das Verständigungsverfahren der DBA in Form des Konsultationsverfahrens die Rechtsgrundlage zur Erteilung einer allgemeinen bilateralen Vorabauskunft im Sinne eines Advance Pricing Agreements sein kann. Das Verständigungsverfahren i.e.S. gemäß Art. 25 Abs. 1 und 2 OECD-MA soll in Betracht kommen, als es die Gewinnzuordnung, nicht aber die hiervon zu trennende Gewinnermittlung regelt, vgl. Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 159 f. m.w.N.
- 311 Nach verwaltungsrechtlicher Terminologie aus § 38 VwVfG (Zusicherung) ist die Zusage stets eine verbindliche Erklärung und die Auskunft eine unverbindliche Äußerung. Die Zusage ist einseitig und unterscheidet sich hierdurch vom öffentlich-rechtlichen Vertrag. Vgl. z.B. Seer, in: Tipke, Steuerrecht, § 21, Rz. 15. Allgemein zu den Begriffen im Zusammenhang mit einer Zusage im Steuerrecht, vgl. z.B. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 204 Rz. 3 ff.; Schick, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Vor § 204 Rz. 1 ff.
- 312 Im Schrifttum werden für Advance Pricing Agreements in der BRD auch internationale Rechtsgrundlagen angeführt und untersucht, vgl. z.B. Runge, Handhabung von APAs durch die deutsche Finanzverwaltung – Mitwirkung bei ausländischen APAs, verbindliche Auskunft im Inland, in: Herzig, APAs, S. 49; s.a. Herzig u.a. in einer Diskussion der 9. Kölner Steuerkonferenz am 12.09.1995 in der IHK zu Köln, in: Herzig, APAs, S. 59 ff.; Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, in: Herzig, APAs, S. 25 ff.; Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 159 ff.
- 313 Entgegen dem Schrifttum ist die verbindliche Zolltarif-/Ursprungsauskunft nicht national, sondern durch die EG in Art. 12 ZK und Art. 5-14 ZK-DVO geregelt.

dem Gebiet der Verrechnungspreisgestaltung nicht in den Anwendungsbereich für die Erteilung einer Vorwegauskunft. Die zweite Vorschrift ist nicht einschlägig, weil sie nicht die steuerrechtliche Beurteilung eines noch nicht verwirklichten Sachverhalts zum Gegenstand hat, sondern zurückliegende Sachverhalte umfasst. Sie macht von dem Grundsatz, dass nur über einen bereits entstandenen Steueranspruch und nur durch Steuerbescheid unmittelbar verbindliche Regelungen getroffen werden dürfen, eine Ausnahme. Der Steuerbeteiligte zielt aber mit einer Vorwegauskunft zu der steuerrechtlichen Behandlung vor Durchführung seiner konzerninternen Lieferung ab, d.h. vor Verwirklichung des steuerrechtlich erheblichen Sachverhalts.³¹⁴ Eine Auskunft wird dagegen ausdrücklich in § 89 AO genannt. Die Finanzbehörde erteilt danach, soweit erforderlich, Auskunft über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten. Vom Wortlaut ist im deutschen Steuerrecht keine Vorabvereinbarung geregelt.³¹⁵

2. Allgemeiner Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist es anerkannt, dass die Finanzbehörde auch außerhalb einer Außenprüfung unter bestimmten Voraussetzungen eine Zusage abgeben kann, deren Verbindlichkeit aus Treu und Glauben abzuleiten ist.³¹⁶ Hiernach kann die Steuerverwaltung nach dem aus § 242 BGB abgeleiteten und auch im Steuerrecht geltenden allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben gebunden sein, wenn es

314 Zu einer ausführlichen Darstellung der verbindlichen Zusage im Zusammenhang mit der Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, vgl. Kaminiski, Fremdvergleichspreis, S. 416 ff.; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 270. Die verbindliche Zusage soll in der Praxis der Verrechnungspreisgestaltung keine Bedeutung haben, vgl. Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 642.

315 Im Schrifttum werden Advance Pricing Agreements auch vom deutschen Steuerrecht ausgehend behandelt, vgl. z.B. Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, in: Herzig, APAs, S. 13 ff.; Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 156 ff.

316 Vgl. BFH, Urt. vom 16.12.1998, II R 50/96, BFH/NV 1999, S. 900; BFH, Urt. vom 22.08.1990, III R 27/88, BFH/NV 1991, S. 572; BFH, Urt. vom 17.09.1992, IV R 39/90, BFHE 169, S. 290; BFH, Urt. vom 13.12.1989, X R 208/87, BFHE 159, S. 114; BFH, Urt. vom 16.03.1983, IV R 36/79, BFHE 138, S. 223; BFH, Urt. vom 19.03.1981, IV R 49/77, BStBl. II 1977, S. 538. Zu dem Vertrauensschutzprinzip und dem Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht und einer Aufstellung von Literaturquellen hierzu, vgl. z.B. Seer, in: Tipke, Steuerrecht, § 21, Rz. 12 f.; s.a. Rüsen, in: Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, in: EFA, Erweiterung, S. 90 f.

einem Steuerpflichtigen zugesichert hat, einen konkreten Sachverhalt, dessen steuerrechtliche Beurteilung zweifelhaft erscheint und der für die wirtschaftliche Disposition des Steuerpflichtigen bedeutsam ist, bei der Besteuerung in einem bestimmten Sinne zu beurteilen.³¹⁷ Ein durch die Zusage geschaffener Vertrauenstatbestand kann nur dann zu einer Verpflichtung der Steuerverwaltung führen, wenn der Steuerpflichtige im Vertrauen auf das Verhalten der Steuerverwaltung disponiert hat; das Verhalten der Steuerverwaltung muss mithin ursächlich für das Verhalten des Steuerpflichtigen gewesen sein.³¹⁸ Eine solche Auskunft kann für die Steuerverwaltung nur dann bindende Wirkung entfalten, wenn der Sachverhalt, über den im Besteuerungsverfahren zu entscheiden ist, mit dem identisch ist, auf den sich die Zusage bezieht. Die Befugnis der Finanzbehörde zur Erteilung von Zusagen bzw. Auskünften im Steuerrecht wird als ein Annex zur Entscheidungskompetenz gesehen.³¹⁹

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 24.06.1987 eine Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (so genannte verbindliche Auskunft) geregelt und sich dabei auf die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zum allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben gestützt.³²⁰ Rechtlich gesehen ist dieser Erlass eine allgemeine

317 Vgl. z.B. BFH, Urt. vom 16.03.1983, IV R 36/79, BFHE 138, S. 223.

318 Vgl. z.B. Seer, in: Tipke, Steuerrecht, § 21, Rz. 12 f. m.w.N.

319 Vgl. Schick, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, vor § 204 AO, Rz. 7; Seer, in: Tipke, Steuerrecht, § 21, Rz. 16 m.w.N.; im Schrifttum wird auch von Regelungsbefugnis gesprochen, vgl. z.B. Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 157.

320 Vgl. BMF, Schreiben vom 29.12.2003, IV A 4 – S 0430 – 7/03 (BMF-Schreiben), URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage21729/BMF-Schr_x.pdf (29.12.2003). Die überarbeitete Fassung berücksichtigt die seit der Einführung der verbindlichen Auskunft gemachten Erfahrungen. Zum Zwecke der Erprobung war mit Schreiben vom 24.06.1987, IV A 5 – S 0430 – 9/87, BStBl. I 1987, S. 474, eine Regelung über eine verbindliche Auskunft ergangen, die mit Schreiben vom 21.02.1990, IV A 5 – S 0430 – 4/90, BStBl. II 1990, S. 146, endgültig eingeführt worden war. Als Wissenserklärung soll die verbindliche Auskunft nach Ansicht der Finanzverwaltung kein Verwaltungsakt sein, s.a. OFD Koblenz, Vfg. vom 13.03.1995, S 0111 A – St 53 1, AO-Kartei RP § 204 AO, Karte 1. Ergänzend zu dem BMF-Schreiben aus dem Bereich der Finanzverwaltung, OFD Hannover, Vfg. vom 20.09.2001, S 0430-3-StH 551, AO-Kartei ND § 4 AO, Karte 3; Finanzministerium Baden-Württemberg, Erlass vom 28.11.1994, IStR 1995, S. 34; Bayerisches Staatsministerium der Finanzen, Erlass vom 09.01.1995, S 1300 – 197/3 – 77 819/94, StEK § 204 AO, Nr. 10; OFD Koblenz, Vfg. vom 13.03.1995, S. 0111 A – St 53 1, AO-Kartei RP § 204 AO, Karte 1. Ausführlich zur verbindlichen Auskunft über Verrechnungspreise im deutschen Steuerrecht, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 404

Verwaltungsvorschrift.³²¹ Die verbindliche Auskunft fällt nach h.M. im rechtlichen Sinne unter den Begriff der Zusage.³²² Danach können die Finanzämter verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung von genau festgelegten Sachverhalten erteilen, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht. Auf die Erteilung der verbindlichen Auskunft besteht grundsätzlich kein Rechtsanspruch, da sie im Ermessen des zuständigen Finanzamts liegt.³²³ Das BMF-Schreiben nennt die Voraussetzungen und das Verfahren für eine verbindliche Auskunft.³²⁴ Vom Anwendungsbereich einer verbindlichen Auskunft werden Angelegenheiten ausgenommen, bei denen die Erzielung eines Steuervorteils im Vordergrund stehen. Beispielhaft werden hierfür neben der Prüfung von Steuersparmodellen, die Feststellung der Grenzpunkte für einen Gestaltungsmißbrauch und das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters genannt. Die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters ist bei der Prüfung der steuerlichen Angemessenheit von Verrechnungspreisen ein zentrales Kriterium.³²⁵ Es wird im Schrifttum zum einen die Meinung vertreten, dass eine in der Zukunft geplante Verrechnungspreisgestaltung deswegen von dem Anwendungsbereich einer verbindlichen Auskunft ausgenommen sei.³²⁶ Zum anderen soll nur eine Entscheidung über die Höhe eines noch als angemessen anzusehenden Verrechnungspreises von dem Anwendungsbereich

f.; s.a. Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, Rz. 271; Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 157 ff.; Vögele/Vögele, Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 85; Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 642.

321 Vgl. Schick, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Vor § 204 AO Rz. 3.

322 Vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor § 204 AO Rz. 19 ff., speziell zur Rechtsnatur der verbindlichen Auskunft, Rz. 34 ff.

323 Bei der Ausübung des Ermessens ist § 5 AO zu beachten. Zu einem Anspruch auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft aufgrund des BMF-Schreibens besteht im Schrifttum keine einheitliche Meinung. Portner sieht in dem BMF-Schreiben eine Reduzierung des Ermessens auf Null, vgl. Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 160 m.w.N.; zustimmend auch Herzig, Resümee, in: Herzig, APAs, S. 85. A.M. z.B. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 404, Fn. 131. Seer spricht wohl zu Recht nur von einer Einschränkung des Ermessens, vgl. Seer, in: Tipke, Steuerrecht, § 21, Rz. 16.

324 Zu einer Musterformulierung für einen Antrag, vgl. Laufer, Verbindliche Auskunft im Besteuerungsverfahren, INF 1995, S. 396 ff.

325 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.1, 2.18, 2.1.9, 2.3.2, 2.4.1, 6.4 und 7.2.

326 Vgl. z.B. Seer, in: Tipke, Steuerrecht, § 21, Rz. 16 m.w.N.

ausgenommen³²⁷ und eine Auskunft zu einer Verrechnungspreismethode davon abhängig sein, ob hierfür zusätzliche Ermittlungen der Steuerverwaltung erforderlich sind.³²⁸ Diese werden insbesondere in den Fällen erforderlich sein, in denen neue Sachverhalte zu würdigen sind. Die Gestaltung von Verrechnungspreisen ist nicht statisch und hat sich wegen ihres Einsatzzieles kontinuierlich den sich ändernden Verhältnissen des Marktes anzupassen. Die verbindliche Auskunft ist unilateral angelegt, da für sie eine Absprache mit anderen beteiligten Steuerverwaltungen nicht geregelt ist. Der Steuerbeteiligte muss daher analoge unilaterale Auskünfte im Ausland erlangen, um die gewünschte Planungssicherheit zu erreichen.

Trotz der Schwächen der verbindlichen Auskunft im deutschen Steuerrecht ist im Jahr 1994 erstmals eine verbindliche unilaterale Auskunft in Verrechnungspreisfragen im Bereich der pharmazeutischen Industrie einer Tochtergesellschaft eines weltweiten amerikanischen Konzerns erteilt worden. Aus dem Bereich der Automobilindustrie ist eine multilaterale Vorwegauskunft bekannt geworden.³²⁹

3. Verbindliche Vorwegauskunft

In seinem Entwurf für eine Neufassung der Verwaltungsgrundsätze vom 25.08.2000³³⁰ hat das Bundesministerium der Finanzen unter Textziffer 3 verbindliche Auskünfte behandelt. Als Rechtsgrundlage wird nach Textziffer 3.1. für eine verbindliche Auskunft zur Verrechnungspreisgestaltung die verbindliche Zusage nach den §§ 204 ff. AO und eine so genannte verbindliche Vorwegauskunft genannt. Es wird ausgeführt, dass eine Verpflichtung zur Erteilung einer verbindlichen Vorwegauskunft nicht bestehe, da eine

327 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 405; im Ergebnis ebenso Portner, Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, IStR 1996, S. 157 m.w.N und Portner, in: Herzig, APAs, S. 21.

328 Die deutsche Finanzverwaltung vertritt eine restriktive Meinung zu einem Anspruch auf eine verbindliche Auskunft zur Verrechnungspreisgestaltung, vgl. Runge, Handhabung von APAs durch die deutsche Finanzverwaltung – Mitwirkung bei ausländischen APAs, verbindliche Auskunft im Inland, in: Herzig, APAs, S. 43.

329 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 400; Vögele/Vögele, Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 85 m.w.N.; Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 642 m.w.N. Die deutsche Wirtschaft hält sich gegenüber den Advance Pricing Agreements dennoch zurück, vgl. z.B. Zitzelsberger, APAs in der Praxis eines deutschen Großunternehmens, in: Herzig, APAs, S. 51.

330 Vgl. BMF, Entwurf der Neufassung der Verwaltungsgrundsätze vom 25.08.2000, IV B 4 – S 1341 – 0/00, abgedruckt bei Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG, S. 70 ff.

derartige Auskunft regelmäßig eigene Ermittlungen der Finanzbehörden voraussetzt. In diesem Zusammenhang wird auf das BMF-Schreiben vom 24.06.1987 verwiesen.³³¹ Die verbindlichen Auskünfte sind darauf gerichtet, in einem Einzelfall die Gefahr einer Doppelbesteuerung für die Zukunft auszuschließen. Verbindliche Vorwegauskünfte bei Verrechnungspreisen sind regelmäßig mit der oder den ausländischen Finanzverwaltung(en) abzustimmen und sind auch deshalb auf Ausnahmefälle zu beschränken.³³² Es soll sich in diesen Fällen um ein Verständigungsverfahren im Sinne des Art. 25 Absatz 1 OECD-MA handeln, wobei die verfahrensrechtlichen Regelungen des Verständigungsverfahrens auch hier gelten.³³³ Der Entwurf enthält Regelungen zum Antrag und zum Verfahrensablauf, die sich an das BMF-Schreiben in der a.F. anlehnen. Das Bundesministerium der Finanzen hat jedoch bisher keine konkreten Regelungen für eine verbindliche Vorwegauskunft zu Verrechnungspreisgestaltungen in Kraft gesetzt und hierfür bisher keinen Termin genannt.³³⁴

IV. Zusammenfassung

Dem Ziel nach Rechts- und damit Planungssicherheit für die Besteuerung von Gewinnen bei dem Einsatz von Verrechnungspreisen entsprechend, bemüht man sich auf internationaler Ebene um ein entsprechendes Instrument.

331 Vgl. BMF, Entwurf der Neufassung der Verwaltungsgrundsätze vom 25.08.2000, IV B 4 – S 1341 – 0/00, Tz. 3.1.2., Satz 2, abgedruckt bei Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG, S. 70.

332 Vgl. BMF, Entwurf der Neufassung der Verwaltungsgrundsätze vom 25.08.2000, IV B 4 – S 1341 – 0/00, Tz. 3.1.2., Satz 5, abgedruckt bei Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG, S. 70.

333 Vgl. hierzu BMF, Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren in Steuersachen vom 01.07.1997, IV C 5 – S 1300 – 189/96, BStBl. I 1997, S. 717; s.a. Runge, Handhabung von APAs durch die deutsche Finanzverwaltung – Mitwirkung bei ausländischen APAs, verbindliche Auskunft im Inland, in: Herzig, APAs, S. 48; Vögele/Vögele, Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 86.

334 Zu der zukünftigen verbindlichen Vorwegauskunft, vgl. Vögele/Vögele, Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 642 ff., insb. zu den offenen Fragen zu dem Verhältnis der verbindlichen Vorwegauskunft zur verbindlichen Zusage und zur verbindlichen Auskunft, S. 643. Das BMF hat lediglich im Ansatz eine bi-/multilaterale Vorwegauskunft für den festzulegenden einheitlichen Aufteilungsmaßstab in den Fällen der Arbeitnehmerentsendung geregelt, vgl. BMF, Schreiben vom 09.11.2001, IV B 4 -S 1341 – 20/01, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung, BStBl. I 2001, S. 798, Tz. 3.5.

Nach Ansicht der OECD wären dies Vorabvereinbarungen über die Verrechnungspreisgestaltung, so genannte Advance Pricing Agreements. Die meisten Industrienationen haben Programme für Advance Pricing Agreements eingeführt. Die USA haben in diesem Bereich die größte Erfahrung. Die Kommission beabsichtigt ihre Mitgliedstaaten im Rahmen ihrer Bemühungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt zu entsprechenden Programmen für den Bereich des Leistungsaustausch in der EG zu ermutigen. Weltweit gibt es kein einheitliches Bild zu Advance Pricing Agreements. In der Bundesrepublik Deutschland sind bisher keine Vorschriften hierzu in Kraft gesetzt worden. Die deutsche Finanzverwaltung spricht in diesem Zusammenhang von verbindlichen Vorwegauskünften. Mangels ausdrücklicher Rechtsgrundlage kann sich der Steuerbeteiligte für eine verbindliche Auskunft vor Verwirklichung des für die Besteuerung erheblichen Sachverhalts ausschließlich auf den auch im Steuerrecht geltenden allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben stützen. Danach liegt eine verbindliche Auskunft im Ermessen der Steuerverwaltung. Leitlinie für die Ermessensausübung ist ein Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen aus dem Jahr 1987 zu verbindlichen Auskünften im Steuerrecht. In den Anwendungsbereich fällt nicht die Feststellung der Grenzpunkte für das Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters. Da dies regelmäßig für die Beurteilung steuerrechtlich angemessener Verrechnungspreise erheblich ist, werden eine Vielzahl von Fragen des Steuerbeteiligten mit diesem Instrument unbeantwortet bleiben. Da eine Absprache mit ausländischen Steuerverwaltungen nicht geregelt ist, können die Finanzämter bei Vorliegen aller Voraussetzungen für eine verbindliche Auskunft nach diesem Schreiben in der Regel nur unilaterale verbindliche Auskünfte zur Verrechnungspreisgestaltung, d.h. einseitige Zusagen erteilen. Der Steuerbeteiligte ist gezwungen, äquivalente unilaterale Auskünfte von der bzw. den anderen beteiligten Steuerverwaltung(en) einzuholen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Ungeachtet der praktischen Probleme sind die Möglichkeiten einer Absicherung einer geplanten Gestaltung der Verrechnungspreise und ihre Folgen für die Besteuerung der Unternehmensgewinne in der Bundesrepublik Deutschland von dem geltenden Recht ausgehend beschränkt. Im Bereich der Verrechnungspreise haben die steuerlichen Probleme in den letzten Jahren zugenommen und gewinnen weiter an Bedeutung. Vor diesem Hintergrund wäre eine nationale Regelung zu verbindlichen Vorwegauskünften im Sinne eines Advance Pricing Agreements und einer Bindung der Steuerverwaltung sinnvoll. Diese müsste bi- bzw. multilaterale Gültigkeit haben. Auf internationaler Ebene sollten Muster für Advance Pricing Agreements erarbeitet werden.

D. Zollwert

I. Zölle und ihre Bewertungsmaßstäbe

1. Zollbegriff und Zolltheorie

a) Der Zoll in der deutschen Geschichte

Die Zölle gehören zu den ältesten Abgaben, die über Griechenland und Rom auch bei den Germanen Eingang fanden. Diese Entwicklung lässt sich etymologisch nachvollziehen. Vom Gotenreich am Schwarzen Meer breitete sich vom 4. Jahrhundert an der gotische Zollbegriff (mota = Maut) entlang der Donau aus, während über das Fränkische Reich vom 5./6. Jahrhundert die lateinisierte griechische Bezeichnung (telos = zoll) in den mittel- und norddeutschen Raum vordrang und zu toloneum (abk. tol), dann tsol und Zoll abgewandelt wurde. Im deutschen Mittelalter hatten die Zölle oder Mauten anfänglich vorwiegend den Charakter von Benutzungsgebühren für Land- und Wasserstraßen, Brücken, Hafenanlagen und Markteinrichtungen oder von Schutzgebühren für den Handelsverkehr (Geleitzölle).³³⁵ Als Zollregal³³⁶ zunächst dem König zustehend, kam es vom 12./13. Jahrhundert an immer mehr zu Verleihungen und Verpfändungen der königlichen Hoheitsrechte an Territorialherren und Städte, die bald eine eigene Zollhoheit mit Landes- und Stadtzöllen ausbauten und von Benutzungsgebühren zu steuerartigen Finanzaufschlägen als fiskalische Einnahmequelle mit Warentarifen übergingen. Große Bedeutung erlangten dabei die Rheinzölle, für die um das Jahr 1400 über 60 territoriale Schiffszollstationen bestanden. Unter Kaiser Karl V. wurde 1521/24 vergeblich versucht, einen einheitlichen Reichsgrenzzoll von vier Prozent einzuführen (Ausfuhr-Wertzoll).³³⁷

In der Folgezeit war das Zollwesen in den zahlreichen deutschen Einzelstaaten vom Gebietszollsystem geprägt und spiegelte sich in deren Zollarif

335 Es war der Leitgedanke des mittelalterlichen Zolls, eine gebührenartige und faire Gegenleistung für gewährte Verkehrssicherheit zu sein. „Hieraus verstehst du nun, dass Zoll und Geleit um der Notdurft willen und nicht aus Geiz aufgekomen sind“, Glosse zum Sachsenspiegel, zitiert nach: Pausch, Zollkultur, S. 6.

336 Zollhoheit.

337 Vgl. Müller-Eiselt, Einführung in das Zollwertrecht, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 12, Fußnote 16.

und -verfassungen wider. Unter dem Einfluss des Merkantilismus breitete sich im 17./18. Jahrhundert der Schutzzollgedanke mit der Folge hoher Einfuhrzölle zum Schutze der inländischen Produktion aus. Die Zölle wurden danach nicht mehr primär als fiskalische Einnahmequelle, sondern als Regulator zur Förderung der Volkswirtschaft angesehen. Anfang des 19. Jahrhunderts gingen die deutschen Einzelstaaten unter Aufhebung ihrer innerstaatlichen Binnenzölle allgemein zum Grenzzollsystem über, das den gegenseitigen Wirtschaftsverkehr dennoch stark behinderte.³³⁸ Die lästigen Einfuhr-, Durchfuhr- und Ausfuhrzölle zwischen den deutschen Staaten³³⁹ wurden Schritt für Schritt durch regionale Zollunionen und ab dem 01.01.1834 durch den Deutschen Zollverein zugunsten gemeinsamer Außenzölle abgebaut. Der Zolltarif des Deutschen Zollvereins besteuerte nach Gewicht und traf die feinen ausländischen Waren weniger als die gröberen Einfuhrprodukte benachbarter deutscher Staaten.³⁴⁰

Die Entwicklung eines reinen Einfuhrzolls ließ sich im materiellen Zollrecht des Deutschen Zollvereins³⁴¹ verfolgen. Das Vereinszollgesetz vom 01.07.1869³⁴² wurde im Jahr 1871 mit dem Übergang der Zollgesetzgebungs- und Ertragshoheit auf das Reich in Reichsrecht umgewandelt. 1879 setzte unter Bismarck wieder eine verstärkte Schutzzollpolitik (insbesondere gegen englische Waren) ein, die die Zölle bis heute zum Instrument einer planmäßigen Handelspolitik machten. Im Jahr 1902 wurde der so genannte Bülow-Tarif³⁴³ eingeführt. Dieser hielt im wesentlichen an spezifischen Zollsätzen fest und hatte lediglich zwei Wertzollsätze, d.h. die Anwendung eines Prozentsatzes auf den Wert der Ware. 1919 ging auch die bis dahin den Ländern verbliebene Verwaltungshoheit für die Zölle auf das Reich über. Zunehmende Industrialisierung und der zunehmende internationale Handel

338 Zur Zolltheorie, vgl. z.B. Witte, Der Zollkodex der EG, in: Birk, Handbuch, § 12 Rz. 9; Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 9 ff.; Wolffgang, Zollbegriff und Zolltheorie, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 29 ff.

339 So hatte man um von Hamburg nach Österreich zu handeln zehnmal Durchgangszoll zu bezahlen, vgl. Oberfinanzdirektion München, Maut + Zoll, S. 24.

340 Ausführlich zur Zollgeschichte einzelner deutscher Staaten bis zum 20. Jahrhundert, vgl. für Westfalen, Leesch, Geschichte, S. 40 ff., und für Bayern, Oberfinanzdirektion München, Maut + Zoll, S. 9 ff.

341 Zu europäischen Dimensionen dieses Zollvereins, vgl. Christiansen, Der Deutsche Zollverein – ein Modell für Europa?, ZfZ 1984, S. 2 f.; s.a. Müller, Der Deutsche Zollverein (1834-1871), ZfZ 1991, S. 268 f.

342 Vereinszollgesetz vom 01.07.1869, BGBl. des Norddeutschen Bundes 1869, S. 317.

343 Zolltarifgesetz vom 25.12.1902, RGBl. 1902, S. 303. Bernhard Fürst von Bülow war von 1900-1909 Kanzler des Deutschen Reiches.

fürten zu einer Überarbeitung des Vereinszollgesetzes und zum Inkrafttreten des Zollgesetzes von 1939³⁴⁴.

Durch das Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland wurde die gesamte Zollhoheit dem Bund übertragen. Gemäß Art. 105 Absatz 1 GG liegt die Gesetzkompetenz sowie gemäß Art. 106 Absatz 1 GG die Ertragskompetenz beim Bund. Die Verwaltung der Zölle wurde der Zollverwaltung des Bundes als Teil der Bundesfinanzverwaltung übertragen (§ 1 FVG). Im Zollwesen der Bundesrepublik Deutschland gab es unterschiedliche Entwicklungsstufen für den Zolltarif und das Zollrecht. Eine Besonderheit im Zollrecht ist die Trennung von Zolltarif und den formellen und materiellen Zollvorschriften. Die Entwicklung des Zollwesens wurde durch die Mitgliedschaft in der EG geprägt. Die Gesetzgebungs- und Ertragskompetenz für Zölle ist auf der Grundlage von Art. 23 GG fast vollständig auf diese übergegangen. Die Verwirklichung der Zollunion zum 01.07.1968 umfasste den Wegfall der Zölle zwischen den Mitgliedstaaten der EG und die Anwendung eines Gemeinsamen Zolltarifs³⁴⁵ der seit dem von allen Mitgliedstaaten gegenüber Einfuhren aus Drittländern angewandt wird. Abzüglich einer Verwaltungskostenpauschale i.H. von 25 % fließen die Zölle seit 1975 als so genannte traditionelle Eigenmittel den Europäischen Gemeinschaften zu.³⁴⁶

344 Zollgesetz vom 20.03.1939, RGBL. I 1939, S. 529.

345 Vgl. hierzu die VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1987 Nr. L 256, S. 1, die die VO (EWG) Nr. 950/68 des Rates über den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1968 Nr. L 172, S. 1, aufhob.

346 Art. 269 Absatz 1 EGV legt fest, dass der Haushalt der EG unbeschadet der sonstigen Einnahmen vollständig aus Eigenmitteln finanziert wird. Die Gemeinschaften haben in bislang fünf Eigenmittelbeschlüssen das Eigenmittelsystem schrittweise ausgebaut, vgl. den aktuellen Beschluss 2000/597/EG, Euratom des Rates vom 29.09.2000 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl. EG 2000 Nr. L 253, S. 42. Danach stehen den Gemeinschaften Agrarabschöpfungen, Zölle, Mehrwertsteuer-Eigenmittel und BSP-Eigenmittel als Eigenmittel zur Verfügung. Die Zölle werden auch als traditionelle Eigenmittel bezeichnet, vgl. VO (EG, Euratom) Nr. 1150/2000 des Rates vom 22.05.2000 zur Durchführung des Beschlusses 94/728/EG, Euratom über das System der Eigenmittel der Gemeinschaften, ABl. EG 2000 Nr. L 130, S. 1. Art. 10 EGV verpflichtet die Mitgliedstaaten die Funktionsfähigkeit der EG zu gewährleisten und daher auch bei der Beschaffung der erforderlichen Mittel mitzuwirken. Die Zölle machten im Jahr 2001 13 % an den gesamten Haushaltseinnahmen der EG aus und sind nach den BSP-Eigenmittel und Mehrwertsteuer-Eigenmittel der drittgrößte Einnahmeposten, vgl. Jahresbericht zum Haushaltsjahr 2001, ABl. EG 2002 Nr. C 295, S. 1.

Das Zollgesetz von 1961³⁴⁷ löste das nicht mehr zeitgemäße Zollgesetz von 1939 ab. Zu Beginn der siebziger Jahren war das Zollwesen durch den Einfluss des Gemeinschaftsrechts geprägt, der einer weitreichenden Harmonisierung des Zollrechts galt. Die Harmonisierung des gemeinschaftlichen Zollrecht fand 1994 im Zollkodex als Basiskodifikation des gemeinschaftlichen Zollrechts und größtes harmonisiertes Gesetzeswerk der EG ihren vorläufigen Abschluss.³⁴⁸ Unabhängig vom Zollkodex sind weitere nationale Zollvorschriften erforderlich. Das zur Zeit gültige Zollverwaltungsgesetz³⁴⁹ löste das Zollgesetz von 1961 in Teilen aufgrund der Verwirklichung des Binnenmarktes zum 01.01.1993 und endgültig aufgrund des vollständigen Inkrafttretens des Zollkodex zum 01.01.1994 ab.³⁵⁰

Trotz seiner langen Entwicklungsgeschichte gibt es für den Begriff „Zoll“ bis heute weder im Gemeinschaftsrecht noch im nationalen Recht eine allgemein gültige Definition. Man verwendet ihn im allgemeinen nur noch für die Abgaben, die auf der Grundlage des Gemeinsamen Zolltarifs auf eingeführte Waren erhoben werden.³⁵¹ Der Philosophie des Schutzzollgedankens folgend knüpft der Zollanspruch der EG an den unmittelbaren Eingang einer Ware in den Wirtschaftskreislauf an (Wirtschaftszoll).³⁵²

347 Zollgesetz vom 14.06.1961, BGBl. I 1961, S. 737.

348 Vgl. Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 1 ZK Rz. 2; Wolffgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 40.

349 Zollverwaltungsgesetz i.d.F. des Zollrechtsänderungsgesetzes vom 21.12.1992, BGBl. I 1992, S. 2125.

350 Vgl. BMF, Steuern, S. 114; Wolffgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 40; Rüsen, in: Dorsch, Einführung, Rz. 9 ff.; Witte, Zollkodex Einführung Rz. 12 ff. m.w.N.; s.a. Müller-Eiselt zum Sinn und Zweck der Zollerhebung, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 1 ff.; Müller/Pausch, Matthäus, S. 12.

351 Vgl. BMF, Steuern, S. 110 f.; Brockhaus, Bd. 24, Stichwort: Zölle, S. 615 ff.; für die Rechtswissenschaft, vgl. Wolffgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 32; Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 9; Müller-Eiselt, Einführung in das Zollwertrecht, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 1 ff. m.w.N.; Witte, Zollkodex Einführung Rz. 12 ff.; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 3, S. 1086; für die Wirtschaftswissenschaft, vgl. statt aller Grafers, Außenwirtschaft, S. 100; i.d.S. auch zu nationalem Zollrecht BVerfG, Urt. vom 29.10.1958, 2 BvL 19/56, BVerfGE 8, S. 260; BFH, Urt. vom 12.02.1970, V B 33, 34, 48, 59, 68, 90, 120/69, BStBl. II 1970, S. 246.

352 Vgl. Witte/Prieß, Zollkodex Einführung Rz. 18; Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 9; Wolffgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 32; Witte, Der Zollkodex der EG, in: Birk, Handbuch, § 12, Rz. 9.

b) Zoll als Abgabe

Im Art. 79 Zollkodex wird bestimmt, dass die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr die Erhebung der gesetzlich geschuldeten Abgaben umfasst. Gemäß Art. 20 Absatz 1 Zollkodex stützen sich die Abgaben auf den Zolltarif der EG³⁵³. Steuergesetze enthalten in der Regel auch den Steuertarif. Die Festlegung des Zolls ergibt sich dagegen aus einer Vielzahl gemeinschaftlicher Vorschriften und nicht aus dem Zollkodex selbst.³⁵⁴ Der Zolltarif der EG umfasst z.B. auch die Zölle, ohne diese an einer Stelle des Zollkodex zu definieren (Art. 20 Absatz 3 Lit. c) Zollkodex). Im Rahmen der Regelungen zum freien Warenverkehr ist im EGV von Zöllen bzw. Einfuhrzöllen die Rede. Der Zollkodex spricht dagegen von Einfuhrabgaben, die nach der Begriffsbestimmung seines Art. 4 Nr. 10 Zollkodex die Zölle und Abgaben mit gleicher Wirkung bei der Einfuhr von Waren umfassen. Zur Definition nach dem Zollkodex müssen die Zölle von den Abgaben mit gleicher Wirkung³⁵⁵ bei der Einfuhr abgegrenzt werden.

Abgaben sind der Sammelbegriff für alle kraft öffentlicher Finanzhoheit zur Erzielung von Einnahmen erhobenen Zahlungen.³⁵⁶ Die Steuerwissenschaften kategorisieren die Abgaben in Steuern, Gebühren und Beiträge.³⁵⁷ Gemeinsam haben die Disziplinen der Steuerwissenschaften das identische Un-

353 Zur Definition des EG-Zolltarifs gem. Art. 20 Absatz 3 ZK und das Verhältnis zum Gemeinsamen Zolltarif gemäß Art. 23 EGV, vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 20 ZK Rz. 19 ff.; s.a. Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20 Rz. 6 ff.

354 Vgl. Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20 Rz. 2; Lux, in: Dorsch, Art. 20 Rz. Rz. 1.

355 Abgaben mit gleicher Wirkung i.S. der Art. 9 und 10 EGV sind nach ständiger Rechtsprechung des EuGH finanzielle Belastungen, unabhängig von ihrer Bezeichnung und der Art ihrer Erhebung, die Waren wegen des Überschreitens der Grenze einseitig auferlegt werden, wenn sie kein Zoll im eigentlichen Sinne sind, vgl. EuGH, Urt. vom 23.04.2002, C-234/99 (Nygard), EuGHE I 2002, S. 3657; insbesondere EuGH, Urt. vom 02.04.1998, Rs. C-213/96 (Outokumpu), EuGHE I 1998, S. 1777; EuGH, Urt. vom 17.07.1997, Rs. C-90/94 (Haahr Petroleum), EuGHE I 1997, S. 4085, Rz. 20; EuGH, Urt. vom 11.08.1995, C-16/94 (Dubois and Cargo), EuGHE I 1995, S. 2421; s.a. Lux/Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 4 ZK Rz. 22 m.w.N.; Witte, Zollkodex Art. 4 Rz. 2.

356 Vgl. z.B. Haberstock/Breithecker, Steuerlehre, S. 5; Tipke, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 9 ff.; Brümmerhoff, Finanzwissenschaft, S. 222; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 3, S. 1052 ff.

357 Vgl. z.B. Haberstock/Breithecker, Steuerlehre, S. 5; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 10; Brümmerhoff, Finanzwissenschaft, S. 224.

tersuchungsobjekt „Steuern“³⁵⁸, wobei sie sich mit dem Zoll vorrangig im Rahmen der Einteilung der Steuern beschäftigen.³⁵⁹

Der Begriff Steuern ist als nationale Definition in § 3 Absatz 1 AO enthalten. Ob die gemeinschaftlichen Einfuhrabgaben diesen Steuerbegriff erfüllen, ist strittig.³⁶⁰ Im Schrifttum wird die ablehnende Meinung mit der fehlenden Einnahmeerzielungsabsicht bzw. mit dem Zweck des Zolls begründet.³⁶¹ Die zustimmende Meinung argumentiert, dass die tatbestandliche Anknüpfung an bestimmte öffentliche Gegenleistungen beim modernen Zoll aufgegeben wurde, so dass die Zölle der EG bereits den Steuerbegriff des § 3 Absatz 1 AO erfüllen.³⁶² § 3 Absatz 3 AO stellt klar, dass die Einfuhrabgaben nach Art. 4 Nr. 10 Zollkodex Steuern im Sinne der AO sind.³⁶³ Bereits zur Vorgängerregelung des § 3 Absatz 1 Satz 2 AO a.F. wurde hierzu im Schrifttum eingewandt, dass dies lediglich die Anwendung der AO auf Zölle sicherstellen soll und Zölle daher lediglich Steuern im Sinne der AO sind.³⁶⁴

In anderen deutschen Gesetzen werden Zölle ebenfalls wie Steuern behandelt. So spricht Art. 108 Grundsatz in Absatz 1 von den Zöllen und in Absatz 2 von den übrigen Steuern.³⁶⁵ Die Hilfeleistung in Zollangelegenheiten fällt als Steuersache in den Anwendungsbereich des Steuerberatungsgesetzes.

358 Vgl. Haberstock/Breithecker, Steuerlehre, S. 3; Tipke, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1, Rz. 41. Ausführlich zum Steuerbegriff, vgl. z.B. Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd. 1, S. 10 ff. und Bd. 3, S. 1052 ff.

359 Vgl. z.B. Haberstock/Breithecker, Steuerlehre, S. 8; Tipke, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 28 ff.; Brümmerhoff, Finanzwissenschaft, S. 221 und S. 231 ff.

360 Vgl. z.B. Neumann, in: Beermann, Verfahrensrecht, § 3 Rz. 25 und Rz. 59.

361 Vgl. Neumann, in: Beermann, Verfahrensrecht, § 3 Rz. 25 m.w.N.; Hohrmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 1 AO Rz. 121; Witte/Prieß, Zollkodex Einführung Rz. 11 ff.; Kluge, Steuerrecht, S. 3, Rz. 6.

362 Lang bezeichnet Zölle als Sozialzwecksteuern, da ihre Einnahmeerzielung Nebenzweck ist, vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rz. 108 m.w.N. Rüsen sieht für den Zoll moderner Prägung bereits die Begriffsmerkmale des § 3 Absatz 1 S. 2 AO a.F. erfüllt, da die Erzielung von Einnahmen i.d.R. nicht der einzige und oftmals ein bloßer Nebenzweck ist, vgl. Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 10; Birk sieht Zölle materiell als Steuern und im Ergebnis als Unterfall von Steuern an, wenn sie die Voraussetzungen des § 3 Absatz 1 AO erfüllen, vgl. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 3 AO/FGO Rz. 189 und Rz. 194 ff.

363 Die Fassung ist § 3 Absatz 1 S. 2 AO a.F. ähnlich. Zum formalen Zollbegriff des § 3 AO a.F., vgl. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 AO Rz. 93 ff. und Rz. 195; Hohrmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 1 AO Rz. 121.

364 Vgl. Kruse/Drüen, in: Tipke/Kruse, § 3, Rz. 75; Klein/Giersch, AO § 3 Rz. 24; Witte/Prieß, Zollkodex Einführung Rz. 11.

365 I.d.S. auch das BMF, indem es den Zoll bei den einzelnen Steuern in alphabetischer Folge aufführt, vgl. Bundesministerium der Finanzen, Steuern, S. 4.

§ 33 Absatz 1 Finanzgerichtsordnung öffnet für die Zölle, wie für die Steuern, als Abgabenangelegenheit den Finanzrechtsweg. Zölle unterliegen damit der Steuerrechtsprechung. Die Finanzgerichte haben in der Regel einen eigenen Senat für Zollsachen eingerichtet.³⁶⁶

Die Einordnung des Zolls in bestehende Systeme, insbesondere als Steuer und zur Unterscheidung der zahlreichen Einzelsteuern, ist schwierig. Der Sache nach ist er eine Abgabe, die aufgrund des Gemeinsamen Zolltarifs auf eingeführte Waren erhoben wird. Der die Zollerhebung begründende Tatbestand ist die Überführung in den freien Verkehr (= Einfuhr im wirtschaftlichen Sinne).³⁶⁷ Das Zollrecht wird nach h.M. dem besonderen Steuerrecht zugeordnet, da es insbesondere der Verwaltung von Abgaben dient.³⁶⁸

Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre kann in Bezug auf ihr Untersuchungsobjekt der Steuer auf die Erkenntnisse der Steuerrechtswissenschaft zum Zoll als Steuer zurückgreifen. Die von der EG erhobenen Zölle können von dem Steuerbegriff der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ausgehend mit ihren Methoden untersucht werden.

c) Erhebungsformen des Zolls

Im Gemeinsamen Zolltarif ist festgelegt, ob und in welcher Höhe von der EG Zoll erhoben wird. Seine Zollsätze sind Maßstab für den Zoll und erfordern eine Differenzierung. Der zu erhebende Zoll ergibt sich aus der Trias: Tarifposition, Bemessungsgrundlage und Zollsatz.³⁶⁹ Unter Berücksichtigung der verschiedenen Bemessungsgrundlagen nach dem Gemeinsamen Zolltarif werden Wertzölle³⁷⁰, spezifische Zölle oder Mischzölle unterschieden.³⁷¹

366 Sachlich ist für Zölle beim Bundesfinanzhof der VII Senat zuständig.

367 Vgl. BMF, Steuern, Stichwort: Zölle, S. 110; Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8 Einführung in das besondere Steuerschuldrecht, Rz. 109; BVerfG, Bs. vom 29.10.1958, 2 BvL 19/56, BVerfGE 8, S. 260 ff. Witte spricht auch vom Anknüpfen an den Eingang einer Ware in den Wirtschaftskreislauf, vgl. Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 25 EGV Rz. 10; Waldhoff, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. 25 EGV Rz. 5; Witte, Zollkodex Art. 4 Rz. 2; Witte, Der Zollkodex der EG, in: Birk, Handbuch, § 12, Rz. 9; s.a. Wolffgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 32.

368 Lang ordnet den Zollkodex als internationales und europäisches Zollrecht als Sondergebiet dem Steuerrecht zu, vgl. Lang, Europäisches Steuerrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rz. 58.

369 Vgl. Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 26 Rz. 40.

370 Die Verzollung nach dem Wert ist wohl die älteste Form der Zollerhebung. So erhob man bereits um 400 v. Chr. in Attika auf ein- und ausgeführte Waren einen Zoll von 2 bis 5 % ihres Wertes, im Hafen Piräus einen ermäßigten Zoll von nur 1 %. Wertzölle

Der Wertzoll ist die Angabe eines Prozentsatzes³⁷² für die Anwendung auf den Zollwert der Ware. Handelt es sich bei der Bemessungsgrundlage für den Zoll um eine spezifische Größe, z.B. das Gewicht oder der Alkoholgehalt der Ware, spricht man von einem spezifischen Zoll. Mischzölle sind eine Kombination aus Wert- und spezifischem Zoll. Die ursprünglich auch noch im 19. Jahrhundert in allen Industrieländern erhobenen Gewichtszölle sind aufgrund der Erfahrung mit der Inflation nach dem ersten Weltkrieg weitgehend durch Wertzölle abgelöst worden, um eine automatische Anpassung der Zölle an die gestiegenen Preise sicherzustellen. Moderne Zolltarife, wie etwa der Gemeinsame Zolltarif, enthalten vorwiegend Wertzölle.³⁷³

2. Zölle in der Wirtschafts- und Rechtswissenschaft

a) Zölle in der Wirtschaftswissenschaft

(1) Zölle in der Volkswirtschaftslehre

Als Disziplin der Volkswirtschaftslehre dient die Außenwirtschaftslehre der Erforschung der außenwirtschaftlichen Beziehungen.³⁷⁴ Die Außenhandelspolitik befasst sich unter anderem mit der Zollpolitik und hat in diesem Rahmen die Wirkung des Zolls auf den Außenhandel und die Ermittlung eines „Optimalzolls“ untersucht.³⁷⁵ Im Schrifttum der Finanzwissenschaft wird der Zoll jedoch allenfalls noch bei einer Darstellung und Einteilung des Steuerbegriffs und der Steuerarten erwähnt.³⁷⁶ Die Außenwirtschaftslehre wie auch die Finanzwissenschaft sind makro-ökonomisch ausgerichtet.

sind auch aus dem Königreich der Seleukiden (300 v. Chr.) und aus Indien vom Hofe des Königs Candragupta (ca. 320 bis 335 n. Chr.) überliefert. Unter Diokletian (284 bis 305 n. Chr.) wurden an den Grenzen jeder Provinz des Römischen Reiches ermäßigte Zölle i.H.v. 2 bis 2,5 % des Warenwertes erhoben, ausführlich hierzu Müller-Eiselt, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 1 ff.

371 Vgl. Borchert, Außenwirtschaftslehre, S. 358 f.; Grafers, Außenwirtschaft, S. 109 f.; Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20 Rz. 53; Bleihauer, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 367; Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28 bis 36 Rz. 1.

372 Vgl. z.B. Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 Rz. 1.

373 Vgl. Bleihauer, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 367; Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28 bis 36 Rz. 2.

374 Vgl. statt aller Borchert, Außenwirtschaftspolitik, WiSt 1981, S. 275 ff.; Borchert, Außenwirtschaftslehre, S. 358 ff.

375 Zur Theorie optimaler Zölle und strategischer Handelspolitik, vgl. z.B. Borchert, Außenwirtschaftslehre, S. 46 ff.

376 Vgl. Brümmerhoff, Finanzwissenschaft, S. 221 ff. und S. 374 ff.

Zölle spielen bis in die Gegenwart eine Hauptrolle in der Beeinflussung des internationalen Handels. Ein Zoll ist eines der traditionellen Instrumente staatlicher Handelspolitik. Die EG nutzt die Zollpolitik im Rahmen ihrer gemeinsamen Handelspolitik gemäß Art. 131 ff. EGV.³⁷⁷ Durch einen Zoll kann ein Land Umfang und Struktur seines Außenhandels beeinflussen. Die relativen Preise und damit die Zusammensetzung der Handelsströme lassen sich durch die Belastung der Waren mit unterschiedlichen Zollsätzen verändern. In der Regel nimmt der internationale Handel durch das Anheben der Zollsätze ab und durch das Senken zu.

Es gibt eine Reihe nicht-ökonomischer Gründe, weshalb ein Land den Außenhandel einschränkt und mehr Autarkie anstrebt (z.B. hoher Selbstversorgungsgrad). In der Wirtschaftswissenschaft wird den Zollwirkungen und dem terms of trade-Effekt traditionell ein breiter Raum gewidmet. Es ist jedoch schwierig, Zollwirkungen empirisch zu messen. Nennenswert ist der Versuch von Basevi aus dem Jahr 1968, den volkswirtschaftlichen Gewinn zu ermitteln, der aufgrund der geltenden Zollstruktur den USA zufließt.³⁷⁸ Er kam zu dem Ergebnis, dass diese Gewinne überraschend niedrig sind.

Die Zollerhebung ist im Laufe der Zeit jeweils bezogen auf den verfolgten Zweck unterschiedlich begründet worden. Unter ökonomischen Aspekten werden Zölle als Einnahmequelle des Staates (Finanzzölle) oder zum Schutz der heimischen Industrien erhoben (Schutzzölle). Unter den Begriff des Schutzzolls lassen sich auch ein Erziehungszoll, der bis zur Wettbewerbsfähigkeit eines einheimischen Wirtschaftszweiges vorübergehend erhoben wird oder der Antidumpingzoll, bei dem ein ausländisches Preisangebot zu Unterherstellungskosten (Dumping) aufgefangen werden soll, einordnen. Der Retorsionszoll, als Reaktion auf abschottende Zollerhebungen hat bis heute weder an Bedeutung noch an Gefahr für den freien Welthandel verloren.³⁷⁹

377 Vgl. Kommission, Welthandel, S. 2 f.; Kommission, Welthandel, S. 21 ff.; Kommission, Zollpolitik, S. 4; BMWT, Dokumentation Nr. 493, S. 4 ff.

378 Vgl. Zweifel/Heller, Internationaler Handel, S. 315.

379 Im Jahr 2002 hatte die EG Schutzmaßnahmen gegenüber den Einfuhren bestimmter Stahlerzeugnisse aus den USA eingeführt, da eine bedeutende Schädigung der Gemeinschaftshersteller der gleichartigen Ware oder direkt mit bestimmten Stahlerzeugnissen konkurrierenden Waren vorlag, vgl. VO (EG) Nr. 1694/20002 der Kommission, ABl. EG 2002 Nr. L 261, S. 1, auf der Grundlage der VO (EG) Nr. 3285/94 des Rates über die gemeinsame Einfuhrregelung bzw. der VO (EG) Nr. 518/94, ABl. EG 1994 Nr. L 349, S. 53. Die Schutzmaßnahmen bestanden darin, das die Zölle gegenüber ihrem bestehenden Niveau erhöht wurden (zusätzliche Zölle), da diese Maßnahmen geeignet waren, die bedeutende Schädigung für EG-Unternehmen zu ver-

All diese Zollarten kann man z.B. nach dem Erhebungsereignis, der Erhebungsform und den Erhebungsmotiven einteilen.³⁸⁰ Danach wird ein Zoll in der Regel beim grenzüberschreitenden Verkehr von Waren erhoben.³⁸¹ Je nachdem, in welche Richtung ein Land den internationalen Warenverkehr beeinflussen will, gibt es daher Einfuhr-, Ausfuhr- und Durchfuhrzölle. Die wichtigste Zollart nach dem Erhebungsereignis ist heute in der EG der Einfuhrzoll. Dieser wird von der EG auf die Einfuhr von Waren aus Drittländern nach dem Gemeinsamen Zolltarif erhoben (Art. 26 EGV). Durchfuhrzölle sind nach dem EGV nicht vorgesehen und Ausfuhrzölle spielen in der Praxis keine Rolle. Durch die Zollerhebung in der EG sollen bei der Preisbildung am europäischen Markt ungerechtfertigte Wettbewerbsbedingungen (z.B. nicht vergleichbare Lohnkosten) abgeschöpft werden. Der Zollanspruch beruht somit auf den wirtschaftlichen Folgen einer Wareneinfuhr, die mit dem Eingang einer Ware in den Wirtschaftskreislauf ihr Finale findet. Sobald eine Einfuhrware an der europäischen Preisbildung beteiligt ist, ist der Zollanspruch gegeben. Eine Zollerhebung ist danach ökonomisch nicht gerechtfertigt, wenn die Ware nicht in den Wirtschaftskreislauf eingeht.

Die weltweite Liberalisierung der Handelsbedingungen verläuft seit der Zeit nach dem Zweiten Weltkrieg kontinuierlich, auch wenn diese Entwicklung von regionalen und sektoralen Einschränkungen geprägt ist. Parallel zu dem generellen Abbau der Zollsätze ist die Liberalisierung des Welthandels auch durch die steigende Zahl regionaler Zusammenschlüsse, durch Assoziierungsabkommen und zahlreicher Präferenzzölle gekennzeichnet. Dennoch erweisen sich Zölle als zählebig.³⁸²

(2) Zölle in der Betriebswirtschaftslehre

Ausgehend von den Erkenntnissen der Volkswirtschaftslehre und der besonderen Bedeutung außenwirtschaftlicher Beziehungen ist die Lehre von der betrieblichen Außenwirtschaft eine der ältesten Disziplinen der Betriebs-

meiden oder wiedergutzumachen, die dadurch entstanden war, das die USA zum 20.03.2002 Schutzmaßnahmen für 10 Stahlprodukte in Form von Zollerhöhungen bis zu 30 % und Zollkontingenten für die Einfuhren bestimmter Stahlerzeugnisse u.a. aus der EG eingeführt hatten. Die Schutzmaßnahmen sind mit der VO (EG) Nr. 142/2003 der Kommission vom 27.01.2003, ABl. EG 2003 Nr. L 23, S. 9, ausgesetzt worden. Das Panel der WTO hat am 11.07.2003 die Unvereinbarkeit der Schutzmaßnahmen der USA mit dem Regeln der WTO festgestellt.

380 Vgl. Borchert, Außenwirtschaftslehre, S. 358 ff.

381 Vgl. statt aller Borchert, Außenwirtschaftslehre, S. 358; Witte, Zollkodex Art. 4 Rz. 2; Wolffgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 29.

382 Vgl. Rüsen, in: Dorsch, Einführung, Rz. 25.

wirtschaftslehre. Neben den klassischen Ansätzen von der betrieblichen Außenwirtschaft beschäftigt sie sich auch mit dem außenwirtschaftlichen Ordnungsrahmen. Die Zölle des Gemeinsamen Zolltarifs werden danach nicht mehr als Einnahmezölle, sondern als Instrument der gemeinschaftlichen Außenwirtschaftspolitik betrachtet.³⁸³ Sie werden betriebswirtschaftlich jedoch nicht intensiv erforscht. In der Regel beschränkt sich die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre bei den Zöllen auf eine darstellende Einordnung in das deutsche Steuersystem.³⁸⁴ Die betriebliche Außenwirtschaft und die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre sind mikro-ökonomisch ausgerichtet.

Für das Unternehmen sind Zölle nicht unbedeutend, da ihre Zahlung den Einsatz von Produktionsfaktoren besteuert. Als Bezugskosten müssen sie als eine Variable bei unternehmerischen Entscheidungen in den verschiedenen Funktionsbereichen, insbesondere wenn diese in ein Drittland verlagert werden, berücksichtigt werden. Neben dem klassischen Außenhandel (Export, Import, Transithandel) hat für die betriebliche Außenwirtschaft der Veredelungsverkehr eine herausragende Rolle.³⁸⁵ Diese Art der Funktionsverlagerung ist im Zuge der Globalisierung neben der Direktinvestition von großer Bedeutung. Aufgrund der Konzernstrukturen und globalen Allianzen nehmen derartige Warenverkehre in vielen Branchen zu. Der betriebswirtschaftliche Vorgang des grenzüberschreitenden Warenverkehrs zwecks Bearbeitung, Verarbeitung oder Ausbesserung findet sich auch in Vorschriften des Zollrechts wieder.³⁸⁶

Zölle haben unmittelbar Auswirkungen auf die Struktur der Kosten. Im Zuge der Globalisierung gehört daher die „Zollplanung“ in den Korridor unternehmerischer Entscheidungen. Die differenten Einflüsse durch den Zoll als Abgabe mit Kostencharakter und die Zollvorschriften für die administrative Abwicklung (z.B. das Zollanmeldeverfahren) schließen wegen des damit verbundenen Risikos im Konzern Planungen auf der Grundlage pauschaler Annahmen aus.

b) Zölle in der Rechtswissenschaft

Die Zollrechtswissenschaft befasst sich mit der rechtlichen Ordnung der Zollerhebung, d.h. mit der Zollerhebung als Rechtsvorgang. Die Grundlage

383 Vgl. Grafers, Aussenwirtschaft, S. 109.

384 Vgl. z.B. Schneeloch, Steuerpolitik, S. 15.

385 Im Jahr 2001 betrug der Einfuhrwert nach passiver Veredelung rd. 6,7 Mrd. Euro und zur aktiven Veredelung rd. 13,3 Mrd. Euro, vgl. Statistisches Bundesamt, Jahrbuch 2002, S. 291.

386 Vgl. die Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung i.S. von Art. 84 Absatz 1 Lit. b) ZK (aktive Veredelung, passive Veredelung).

bildet das Zollrecht. Gegenstand der Erforschung des Zollrechts sind die Erhebung der Einfuhrgabe, so genanntes materielles Zollrecht, wie z.B. der Gemeinsame Zolltarif³⁸⁷, der Warenursprung³⁸⁸ und insbesondere der Zollwert^{389, 390}. Im weiteren wird das formelle Zollrecht erforscht, d.h. das Verfahrensrecht. Im Rahmen des materiellen Zollrechts beschäftigen sich das Schrifttum³⁹¹ und die Rechtsprechung³⁹² zunehmend mit dem Problem des Entstehens und der Rechtfertigung der Einfuhrzollschuld bei vorschrifts-

387 Hier werden vorrangig Probleme bei der Einreihung von Waren in den Gemeinsamen Zolltarif behandelt, vgl. z.B. Kalbe, Grundsatzfragen der Auslegung des Gemeinsamen Zolltarifs, AWD 1971, S. 374 ff.; Müller, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Gemeinsamen Zolltarif, ZfZ 1978, S. 66 ff.; Stobbe, Von der Warenbezeichnung zur Codenummer, ZfZ 1997, S. 430 ff.; Wurzinger, Die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Harmonisierten Systems (HS), ZfZ 1986, S. 194 ff.

388 Im Zuge regionaler Zusammenschlüsse werden hier Probleme des präferenziellen Ursprungs von Waren behandelt, vgl. z.B. Lux, Präferenzzölle, in: Regul, Gemeinschaftszollrecht, S. 205 ff.; Bachmann, Die Präferenzregelungen der Europäischen Gemeinschaft, ZfZ 1989, S. 12 ff.; Wolffgang, Zollpräferenzen bei Import und Export – System des Rechts der Zollpräferenzen, AW-Prax 1995, S. 69 ff.;

389 Gegenstand des Schrifttums und der Rechtsprechung sind zahlreiche Einzelprobleme bei der Zollwertermittlung, vgl. z.B. Dittmar, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmen, ZfZ 1981, S. 290 ff.; Glashoff, Sind Gedanken noch zollfrei?, RIW 1981, S. 501 ff.; Nehm, Zollwert und innergemeinschaftliche Beförderungskosten, RIW 1983, S. 845 ff.; Glashoff, Einkaufsprovision und Zollwert, ZfZ 1988, S. 171 ff.; Wilser, Einkaufsprovisionen und Zollwert, RIW 1988, S. 971 ff.; Reiche, Zollwert von mangelbehafteten Einfuhrwaren, ZfZ 1992, S. 306 ff.; Reiche, „Getrennter Ausweis“ der in Art. 33 Zollkodex genannten Aufwendungen oder Kosten, RIW 1995, S. 404 ff.; Rogmann, Die zollwertrechtliche Behandlung von Quotenkosten, AW-Prax 1995, S. 54 ff.; Rogmann, Lizenzgebühren und der Zollwert, AW-Prax 1996, S. 280 ff.

390 Die Rechtswissenschaft beschäftigt sich mit diesen Teilgebieten des Zollrechts als Zolltarif-, Ursprungs- und Zollwertrecht.

391 Vgl. z.B. Henke, Pfadfinder für den Zollschild-Dschungel – Neue Dienstanweisung zum Zollschildrecht, AW-Prax 1996, S. 372 ff.; Kock, Zollschildentstehung wegen Pflichtverletzung und wegen Entziehens – Versuch einer Abgrenzung, ddz 1997, F 68 ff.; Witte, EuGH zu grundlegenden Fragen des Zollschildrechts, EuGH-Urteil v. 11.11.1999, C-48/98 zur Wirksamkeit des Art. 859 ZK-DVO, zum Erstattungsanspruch nach Art. 900 Absatz 1 Lit. o) ZK-DVO und zur Interpretation der Begriffe „offensichtliche“, „grobe“ und „offenkundige“ Fahrlässigkeit, AW-Prax 2000, S. 402 ff.

392 Vgl. z.B. EuGH, Urt. vom 01.02.2001, C-66/99 (Wandel), EuGHE I 2001, S. 873.

widrigen Verhalten³⁹³ des Wirtschaftsbeteiligten und diskutiert dies unter Rückgriff auf den der Zollerhebung der EG zugrunde liegenden Gedanken des Wirtschaftszolls.³⁹⁴ Wirtschaftswissenschaftliche Erkenntnisse spiegeln sich im Zollrecht nicht nur bei der ökonomischen Motivation der Zollerhebung als solches wider. Wenn ein Zoll als Wirtschaftszoll und damit in erster Linie zum Schutz der europäischen Wirtschaft erhoben wird, sollte der Grund für diese Maßnahme beachtet werden. Nur diejenigen Waren, die in die europäische Wirtschaft eingehen und insbesondere an dem Prozess der Preisbildung auf dem Binnenmarkt teilnehmen, sollten durch den Zoll belastet werden. Alle übrigen Waren sind von der Zollerhebung auszunehmen, da ihre Einfuhr kein Schutzbedürfnis der europäischen Wirtschaft auslöst.³⁹⁵ Dieser Wirtschaftszollgedanke ist zur Rechtfertigung der Zollerhebung wiederholt im Schrifttum³⁹⁶ und in der Rechtsprechung³⁹⁷ vorgebracht und mit wirtschaftswissenschaftlichen Erkenntnissen begründet worden.

393 Dies sind insbesondere die Zollschuldentstehung wegen Entziehens der Waren aus der zollamtlichen Überwachung (Art. 203 ZK) und wegen Verfehlungen (Art. 204 ZK).

394 Vgl. Witte, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 308; Anton, Zum Begriff des Entziehens aus zollamtlicher Überwachung, ZfZ 1995, S. 2; Klupsch, Über die Folgen vorschriftswidriger Abwicklung des Versandverfahrens, ZfZ 1995, S. 108; Stüwe, Wenn die Waren nicht gestellt werden, AW-Prax 1995, S. 243; Anton, Nochmals: Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, ZfZ 1996, S. 326; Anton, Zollschuldentstehung durch Nichtgestellung von Versandgut, ZfZ 1997, S. 225; Witte, Zweierlei Zollschuld, DStZ 1998, S. 97; Witte, Viele Fragen zur Zollschuld, AW-Prax 1999, S. 25; Zitzmann/Schultze, EG-Zollgesetzgebung im Widerspruch zum Wirtschaftszollgedanken? – Verzollung nachweislich ausgeführter Drittlandsgüter entspricht nicht dem Wesen des Wirtschaftszolls-, ZfZ 2002, S. 151 ff.; Klüver, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.11.2001 – VII R 88/00 in ZfZ 2002, S. 92 ff., ZfZ 2002, S. 212 ff.; Anton, Verstößt das EG-Zollrecht gegen Grundsätze des Wirtschaftszolls?, ZfZ 2003, S. 153 ff.

395 Vgl. z.B. Michaelis, Die besonderen Zollverfahren und ihre wirtschaftlichen Grundlagen – eine Übersicht, ZfZ 1981, S. 354 f.

396 Vgl. Müller-Eiselt, Veredelungsverkehr, Teil I, Kap. 17 Ziffer 1.; Witte, Zollkodex Einführung Rz. 17; Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 19 ff.; Bail, Der Zoll in der Welt von heute, Die Zollpraxis 1963, S. 145 und S. 178; Olbertz, Grundsätze des Wirtschaftszollrechts, ZfZ 1972, S. 198; Christiansen, Haben Zölle noch eine Zukunft?, ZfZ 1974, S. 98; Müller-Eiselt, Die Entstehung der Zollschuld bei Verstoß gegen Verfahrensvorschriften nach dem Zollkodex – Das Zollschuldrecht auf dem Irrweg zu einem Sanktionsrecht?, ZfZ 2001, S. 398; Klüver, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.11.2001 – VII R 88/00 in ZfZ 2002, S. 92 ff., ZfZ 2002, S. 212 ff.; Zitzmann/Schultze, EG-Zollgesetzgebung im Widerspruch zum Wirtschaftszollgedanken? – Verzollung nachweislich ausgeführter Drittlandsgüter entspricht nicht dem Wesen des Wirtschaftszolls -, ZfZ 2002, S. 151 f.

Die allgemeinen Vorschriften für den Warenverkehr zwischen der EG und Drittländern wurden im Zollkodex zu einem einheitlichen und kohärenten Regelwerk zusammengefasst. Er trat am 01.01.1994³⁹⁸ in Kraft und ersetzte über 100 Rechtsakte der EG, die zwischen 1968 und 1990 erlassen wurden. Der Zollkodex definiert den sachlichen und örtlichen Geltungsbereich des Zollrechts und enthält grundlegende Begriffsbestimmungen. Er regelt die Grundlagen für die Erhebung der Einfuhrabgaben sowie für die Anwendung der sonstigen im Warenverkehr vorgesehenen Maßnahmen. Sodann enthält der Zollkodex die Vorschriften, die für in die EG verbrachte Waren gelten, bis sie eine zollrechtliche Bestimmung erhalten haben. Dazu regelt er das Verbringen von Waren in die EG und insbesondere die Verpflichtung, den gestellten Waren eine zollrechtliche Bestimmung zu geben. Ein erheblicher Teil des Zollkodex betrifft die zollrechtlichen Bestimmungen, z.B. die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr. Weitere Vorschriften betreffen die Zollschild, insbesondere das Entstehen und die Erhebung des Zollschildbetrages. Auf der Grundlage von Art. 247a und Art. 248a Zollkodex ist ein Ausschuss für den Zollkodex eingerichtet worden, der alle zollrechtlichen Fragen prüfen kann. Dieser Ausschuss unterstützt die Europäische Kommission bei dem Erlass der zur Umsetzung ihrer Zollpolitik notwendigen Rechtsvorschriften.

Art. 1 Satz 1 Zollkodex definiert als Zollrecht (neben dem Zollkodex selbst) die dazu auf gemeinschaftlicher und einzelstaatlicher Ebene erlassenen Durchführungsvorschriften. Das Zollrecht umfasst gemeinschaftliche und nationale Vorschriften.³⁹⁹ Wichtige gemeinschaftliche Durchführungsvorschriften sind die Zollkodex-DVO⁴⁰⁰ und der Gemeinsame Zolltarif. Trotz weitreichender Harmonisierung im Zollrecht gibt es aus unterschiedlichen

397 Vgl. EuGH, Urt. vom 26.10.1982, Rs. C-221/81 (Wolf), EuGHE 1982, S. 3681; EuGH, Urt. vom 26.10.1982, Rs. C-240/81 (Einberger), EuGHE 1982, S. 3699; EuGH, Urt. vom 06.12.1990, Rs. C-343/89 (Witzemann), EuGHE I 1990, S. 4477.

398 Mit Abweichungen für einige Bestimmungen wegen der Verwirklichung des Binnenmarktes bereits zum 01.01.1993 (z.B. die Vorschriften für die Ausfuhr und Wiederausfuhr von Waren).

399 Vgl. Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 1 ZK Rz. 1; Witte, Zollkodex Art. 1 Rz. 1 ff.; insb. Hohrmann, Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaft, DSz 1994, S. 449.

400 VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 02.07.1993 mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG Nr. L 253, S. 1.

Gründen weiterhin nationale Durchführungsvorschriften, wie z.B. das Zollverwaltungsgesetz und die Zollverordnung⁴⁰¹.

Zentrales Thema des Zollkodex ist die Zollsschuld und insbesondere deren Entstehung.⁴⁰² Mit der Zollsschuld ist gemäß Art. 4 Nr. 9 Zollkodex die Verpflichtung einer Person gemeint, die vorgesehene Einfuhrabgabe (Einfuhrzollsschuld) zu entrichten. Die verschiedenen Entstehungstatbestände nach den Art. 201 ff. Zollkodex sind einheitlich aufgebaut (Zollschuldentstehung, Zeitpunkt der Zollschuldentstehung und Zollsschuldner). Die Abgabepflicht ergibt sich aus dem Gemeinsamen Zolltarif; gegebenenfalls i.V.m. einer anderen gemeinschaftlichen Einfuhrmaßnahme.⁴⁰³ In Art. 212 Zollkodex ist geregelt, dass bei vorschriftswidriger Einfuhr von Falschgeld sowie Suchstoffen und psychotropen Stoffen keine Einfuhrzollsschuld entsteht.⁴⁰⁴ Hier weicht der europäische Gesetzgeber in Umsetzung und Weiterentwicklung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs von dem Grundsatz ab, dass der tatsächliche Eingang der Waren in den Wirtschaftskreislauf für die Einfuhrzollschuldentstehung maßgeblich ist. Dieser Rechtsprechung und Rechtssetzung liegt der Gedanke zugrunde, dass auf Waren kein Zoll erhoben werden soll, die ihrer Natur nach in keinem Mitgliedstaat in den Wirtschaftskreislauf gebracht werden dürfen. Solche Waren sind von den zuständigen Stellen nach ihrer Entdeckung zu beschlagnahmen und aus dem Verkehr zu ziehen.⁴⁰⁵

Die nationale Rechtsprechung bestätigt die funktionelle Bedeutung des Zollwertes als Besteuerungsgrundlage im Rahmen des bestehenden Schutz Zollsystems. Zu nationalem Zollwertrecht führte der Bundesfinanzhof aus, dass der Gesetzgeber mit den Schutzzöllen den Zweck verfolgt, den Konkurrenzdruck der ausländischen Waren auf dem Inlandsmarkt zu beseitigen oder zu mindern und der Verlagerung inländischer Produktion in das Zollausland und der damit verbundenen unerwünschten Einbuße an inländischen Arbeitsplätzen entgegenzuwirken.⁴⁰⁶ Nach dem Inkrafttreten des Zollkodex,

401 Zollverordnung (ZollV) vom 23.12.1993, BGBl. I 1993, S. 2449.

402 Zu einer visuellen Darstellung der Struktur und der Systematik des Zollkodex, vgl. Witte/Wolffgang, Kodex-Bogen, Beilage zum Lehrbuch.

403 Z.B. einer AntidumpingVO oder AusgleichszollVO.

404 Vgl. Olbertz, Keine Abgabenerhebung für verbotswidrig eingeführte oder vertriebene Erzeugnisse, ZfZ 1992, S. 195 ff.

405 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 212 Rz. 3; Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 212 ZK Rz. 3; Olbertz, Keine Abgabenerhebung für verbotswidrig eingeführte oder vertriebene Erzeugnisse?, ZfZ 1992, S. 195.

406 Vgl. BFH, Urt. vom 25.02.1959, VII 102/58 S, VII 114/58 S, VII 115/58 S, BStBl. III 1959, S. 183, BZBl. 1959, S. 236.

urteilte er: „Sinn und Zweck der Zollerhebung [ist] der Schutz der heimischen Wirtschaft [...] und von daher [ist] Zoll nur zu erheben [...], wenn die betreffende Ware in den Wirtschaftskreislauf eingeht“.⁴⁰⁷

Der Zollsenaat des Bundesfinanzhofes hat dem Europäischen Gerichtshof aufgrund Art. 243 Absatz 3 EGV Fragen mit zollschuldrechtlichen Problematiken zur Vorabentscheidung vorgelegt.⁴⁰⁸ Hier wird letzten Endes zu entscheiden sein, ob und gegebenenfalls inwieweit im Zollschuldrecht des Zollkodex dem Grundsatz des Wirtschaftszollrechts Bedeutung zukommt.⁴⁰⁹ Wegen der Voraussetzungen für die Vorzugsbehandlung von Veredelungsrückwaren hat er im Hinblick auf einen Wirtschaftszoll auch Bedenken, ob für die in den wieder eingeführten Veredelungserzeugnissen enthaltenen Gemeinschaftswaren Zoll zu erheben ist und auch diese grundsätzliche Frage dem Europäischen Gerichtshof zur Vorabentscheidung vorgelegt.⁴¹⁰ In der beim Europäischen Gerichtshof eingereichten Erklärung hatte die Kommission ausgeführt, dass das Zollrecht u.a. unter Berücksichtigung seines wirtschaftlichen Charakters auszulegen sei.⁴¹¹ Der Generalanwalt hatte bereits in seinen Schlussanträgen Bedenken geäußert, ob automatisch und aus rein formellen Gründen für die wieder eingeführten Waren Einfuhrabgaben zu bezahlen sein sollen.⁴¹² Der Europäische Gerichtshof verneinte in seinem Urteil die Zollerhebung auf den Anteil an Gemeinschaftswaren in den Veredelungsrückwaren und begründete dieses mit der Auslegung der Zollvorschriften selbst.⁴¹³

407 BFH, Urt. vom 13.11.2001, VII R 88/00, BFHE 196, S. 383.

408 Vgl. BFH, Bs. vom 17.07.2001, VII R 99/00, BFHE 195, S. 481; BFH, Bs. vom 29.10.2002, VII R 52/01, BFH/NV 2003, S. 354; s.a. Witte, Zollkodex Art. 203 Rz. 4a.

409 Ausführlich hierzu Müller-Eiselt, vgl. Müller-Eiselt, Die Entstehung der Zollschuld bei Verstoß gegen Verfahrensvorschriften nach dem Zollkodex – Das Zollschuldrecht auf dem Irrweg zu einem Sanktionszollrecht?, ZfZ 2001, S. 398 ff. m.w.N.

410 Vgl. BFH, Bs. vom 22.01.2002, VII R 23/01, BFHE 197, S. 563; Witte verneint den vom BFH vorgebrachten Wirtschaftszollgedanken für diesen Fall, da das Amtsgeheimnis der Offenbarung notwendiger Informationen für die Zollbegünstigung entgegenstehe, vgl. Witte, Vorzugsbehandlung von Veredelungsrückwaren, AW-Prax 2002, S. 469.

411 Vgl. EuGH, Urt. vom 22.05.2003, Rs. C-56/02 (Rebmann), BFH/NV, Beilage 3, S. 171.

412 Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts vom 13.02.2003, Rs. C-56/02 (Rebmann), BFH/NV, Beilage 3, S. 171.

413 Vgl. EuGH, Urt. vom 22.05.2003, Rs. C-56/02 (Rebmann), BFH/NV, Beilage 3, S. 171.

Obwohl der Begriff „Zoll“ in den verschiedenen Rechtsquellen des Zollrechts als Namensbestandteil verwendet wird, ist er im Zollrecht nicht normiert. Dies gilt auch für den Wirtschaftszollgedanken. Als Instrument für die Verwaltung der nach dem Gemeinsamen Zolltarif erhobenen Zölle verwendet der Zollkodex zudem den Terminus Einfuhrabgaben⁴¹⁴. Das Bekenntnis zum Wirtschaftszollrecht war noch im sechsten Erwägungsgrund des Entwurfs des Zollkodex von 1990 enthalten⁴¹⁵, ist dann aber nicht in den in Kraft getretenen Zollkodex übernommen worden.⁴¹⁶

Der Zoll ist in der rechtswissenschaftlichen Erforschung aufgrund seines Charakters als Abgabe in die Steuerrechtswissenschaft einzuordnen. Diese befasst sich mit der rechtlichen Ordnung der Besteuerung und eruiert die Besteuerung als Rechtsverhältnis zwischen Staat und Bürger.⁴¹⁷

3. Zollerhebung der Europäischen Gemeinschaft

Der Gemeinsame Zolltarif enthält die Zölle der EG. Sie werden vom Rat im Rahmen der gemeinsamen Handelspolitik gemäß Art. 133 EGV festgelegt.⁴¹⁸ Die Höhe des Zolls dient dem Schutz der wirtschaftlichen Interessen der EG. Sie hängt von der wirtschaftlichen Empfindlichkeit der Waren ab.⁴¹⁹ Jährlich werden bis Ende Oktober die für das nächste Jahr gültigen Zollsätze im Amtsblatt der EU veröffentlicht.⁴²⁰ 95 % der Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs sind Wertzollsätze.⁴²¹ Die gemeinschaftlichen Zolltarifmaßnahmen beruhen daneben auf weiteren Rechtsakten, die von verschiedenen Dienststellen der Kommission erlassen werden (z.B. Zollaussetzungen, Antidumpingzölle oder Abgaben im Rahmen der gemeinsamen Agrarpolitik). Der

414 Vgl. Art. 4 Nr. 10 Zollkodex.

415 Vgl. Entwurf für einen Zollkodex, ABl. EG 1990 Nr. C 128, S. 1; s.a. Baumann, Vorschlag für einen Zollkodex der Gemeinschaften, ZfZ 1991, S. 212 f.

416 Vgl. Müller-Eiselt, Die Entstehung der Zollschuld bei Verstoß gegen Verfahrensvorschriften nach dem Zollkodex – Das Zollschuldrecht auf dem Irrweg zu einem Sanktionszollrecht, ZfZ 2001, S. 399; Rüsken, in: Dorsch, Einführung Rz. 21; Lux, Guide, S. 2.

417 Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1, Rz. 34.

418 Vgl. Art. 26 EGV.

419 Vgl. Kommission, Zollpolitik, S. 10.

420 Für die Zollsätze des Jahres 2003, vgl. VO (EG) Nr. 1832/2002 der Kommission vom 01.08.2002 zur Änderung des Anhangs I der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 2002 Nr. L 290, S. 1.

421 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 46; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 327; Reiche spricht von ca. 80 %, vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 1.

Zollkodex ist das Instrument zur Durchführung der verschiedenen zolltariflichen Maßnahmen.⁴²²

Mit dem Gemeinsamen Zolltarif will die EG sicherstellen, dass die Hersteller auf dem Gemeinschaftsmarkt zu gleichen und fairen Bedingungen mit den Anbietern aus Drittländern konkurrieren können. So steigen die Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs in der Regel mit den aufeinander folgenden Verarbeitungsstufen an. Rohstoffe und Halbfertigprodukte, die die EG häufig nicht selbst besitzt oder herstellt, aber zur Herstellung von Waren benötigt, unterliegen in der Regel niedrigen Zollsätzen. Die Zollbelastung steigt für Halbfertigerzeugnisse für jede Verarbeitungsstufe bis zum Fertigerzeugnis an, wobei regelmäßig für das Fertigerzeugnis der höchste Zollsatz festgelegt ist (so genannte Zolleskalation).⁴²³

Der durchschnittliche Nominalzollsatz betrug im Jahr 1998 in der EG 5,2 %, in den USA 4,8 % und in Japan 6,6 % (im Jahr 1962 waren dies noch 11,9 %, 11,6 % und 16,2 %).⁴²⁴ In den Industrieländern wurde im Jahr 2002 bei Rohstoffen ein durchschnittlicher Zollsatz von 0,8 % und bei Fertigprodukten von 6,2 % erhoben.⁴²⁵ Der effektive Zollsatz für die gesamte Volkswirtschaft ist typischerweise doppelt so hoch wie der durchschnittliche Nominalzollsatz, da der Zollsatz nicht allein vom Zoll auf das Endprodukt, sondern auch von der Zollbelastung des Vorproduktes abhängt.

Weiterhin gibt es Zollbegünstigungen, wenn Hersteller in der EG Halbfertigerzeugnisse oder Bauteile zur Herstellung von Waren benötigen, die aus der EG wiederausgeführt werden sollen. Hersteller in der EG können günstige Halbfertigerzeugnisse und Rohstoffe zu denselben Wettbewerbsbedingungen beziehen wie ausländische Verarbeiter und die Fertigerzeugnisse auf dem Weltmarkt verkaufen. Diese Verfahren der Zollbefreiung werden Zollverfahren der aktiven Veredelung (Art. 114 Zollkodex) bzw. autonome Aussetzungsmaßnahmen (Art. 20 Absatz 3 Lit. f) Zollkodex)⁴²⁶ genannt. In bestimmten Branchen z.B. im pharmazeutischen Bereich und in der Informationstechnologie muss der Wettbewerb durch Zollfreiheiten stimuliert werden.

422 Art. 20 ZK bildet hier das Bindeglied zwischen dem Gemeinsamen Zolltarif und den im ZK geregelten allgemeinen Vorschriften, vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 20 ZK Rz. 1; Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20, Rz. 1 f.

423 Vgl. Lux, in: Regul, Gemeinschaftszollrecht, S. 79.

424 Vgl. Kommission, Antwort auf die Frage des MDEP Christopher Hahne, ABl. EG 2001 Nr. C 235 E, S. 179.

425 Vgl. BMWT, Wirtschaftsbericht 2002, S. 24.

426 Bei einer Zollaussetzung wird der Regelzollsatz durch eine besondere VO zeitlich und ggf. mengenmäßig (Zollkontingent) begrenzt ermäßigt oder auf Null gesetzt.

Weitere Ausnahmetatbestände können sich gemäß Art. 82 Zollkodex bei einer Verwendung zu besonderen Zwecken ergeben. Die Zollbegünstigung ist in diesen Fällen von einer festgelegten Verwendung abhängig.⁴²⁷ Zollamtliche Überwachungsmaßnahmen stellen die zweckgerechte Verwendung der Einfuhrwaren sicher. Die EG passt die Zollsätze des Gemeinsamen Zollsatzes als Instrument zur Steuerung des Handels mit Drittländern ständig dem Schutzerfordernis der europäischen Wirtschaft an.⁴²⁸

In außertariflichen Zollbegünstigungen spiegelt sich eine ökonomische Motivation wider. Nach dem Zollkodex werden bei den „Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung“ gemäß Art. 84 Absatz 1 Lit. b) Zollkodex⁴²⁹ für Waren, die nur durchgeführt, in der EG gelagert oder vorübergehend verwendet werden und dabei nicht in den Wirtschaftskreislauf eingehen, keine oder ermäßigte Einfuhrabgaben erhoben.⁴³⁰ Eine Zollerhebung ist in diesen Fällen systemwidrig und nach dem Prinzip des Wirtschaftszolls nicht zu rechtfertigen.⁴³¹ Darüber hinaus gewährt der Zollkodex in Anlehnung an den Wirtschaftszollgedanken weitere Vorzugsbehandlungen. Er befreit bestimmte Einfuhren gemäß Art. 184 Zollkodex i.V.m. der Zollbefreiungsverordnung⁴³² aufgrund besonderer Umstände (z.B. geringwertige Warenmuster und -proben) oder gemäß Art. 185 ff. Zollkodex als Rückware⁴³³ von Zöllen.

In Anbetracht der Zollsatzsenkungen in den vergangenen multilateralen Zollrunden⁴³⁴ wird bei administrativ aufwändigen Überwachungsmaßnah-

427 Hier werden z.B. die Einfuhren der Automobilindustrie zur industriellen Montage von Kraftfahrzeugen, die Einfuhren für die Verwendung in Luftfahrzeugen und die Einfuhr von Mineralöl zur Herstellung in festgelegten begünstigten Verfahren vom Zoll befreit.

428 Vgl. Kommission, Zollpolitik, S. 10 f.

429 Dies sind das Zolllagerverfahren (Art. 98 ff. ZK), die aktive Veredelung (Art. 114 ff. ZK), das Umwandlungsverfahren (Art. 130 ff. ZK), die vorübergehende Verwendung (Art. 137 ff. ZK) und die passive Veredelung (Art. 145 ff. ZK).

430 Ausführlich zum sog. „Wirtschaftszoll-Konzept“, vgl. Michaelis, Die besonderen Zollverfahren und ihre wirtschaftlichen Grundlagen – eine Übersicht, ZfZ 1981, S. 354 ff.

431 Vgl. Wolffgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolfgang, Lehrbuch, S. 33; Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 21.

432 VO (EWG) Nr. 918/83 des Rates über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EG 1983 Nr. L 105, S. 1.

433 Der Einfuhrwert der Rückwaren betrug im Jahr 2001 4,7 Mrd. Euro, vgl. Statistisches Bundesamt, Jahrbuch 2002, S. 272.

434 Die durchschnittliche Zollsenkung betrug in der Genfer-Runde (1947) 19 %, Anne-cy-Runde (1949), 2 %, Torquay-Runde (1951) 3 %, Genfer-Runde (1956) 2 %, Dil-

men für die Einfuhrwaren entgegen den tatsächlichen Kosten der Weiterverarbeitung von Rohstoffen und Halbfertigerzeugnissen eine tatsächliche Zollersparnis in Frage gestellt.⁴³⁵ Die wirtschaftliche Bedeutung der Zollverfahren ist jedoch unbestritten. Aufgrund dessen hat die Kommission die entsprechenden Vorschriften des Zollkodex⁴³⁶ im Jahr 2001 grundlegend neugefasst.⁴³⁷ Ungeachtet der für alle Einfuhren geltenden Zollförmlichkeiten muss bei diesen Zollverfahren mit Blick auf ihre administrative Abwicklung für das Unternehmen die Wirtschaftlichkeit im Einzelfall geprüft und eine Entscheidung getroffen werden.

Auch wenn die Einnahmeerzielung bei den Zöllen nicht Hauptzweck ist, kann ein Reflex der im Jahr 2001 erhobenen **12, 2** Mrd. Euro Zoll nicht übersehen werden.⁴³⁸ Trotz dieser fiskalischen Einschränkung liegt der Zollerhebung der Europäischen Gemeinschaft der Gedanke des Wirtschaftszolls zugrunde.⁴³⁹ Die Erzielung dieser Einnahmen ist zwar ein gewünschter Nebenzweck, hat sich aber dem primären Gedanken des Wirtschaftszolls unterzuordnen.⁴⁴⁰ Der Belastungsgrund der Zölle kann aus dem gemeinschaftlichen Zollrecht als System eines Wirtschaftszolls abgeleitet werden. Danach

lon-Runde (1960-1961) 7 %, Kennedy-Runde 1964-1967) 35 %, Tokio-Runde (1973-1979) 34 % und zuletzt in der Uruguay-Runde (1986-1993) 50 %.

435 So lehnt z.B. der Aussenhandelsverband für Mineralöl und Energie e.V. den vermeintlichen Schutzzoll für Mineralölprodukte ab, weil es nichts „Schützenswertes“ gibt, vgl. Aussenhandelsverband für Mineralöl und Energie e.V., Jahresbericht, S. 38.

436 Vgl. Entschließung des Rates vom 25.10.1996 zur Vereinfachung und Rationalisierung der Zollregelungen und Zollverfahren der Gemeinschaft, ABl. EG 1996 Nr. C 332, S. 1.

437 VO (EG) Nr. 2700/2000, ABl. EG 2000 Nr. L 311, S. 17, und VO (EG) Nr. 993/2001, ABl. EG 2001 Nr. L 141, S. 1. Zu der Reform der Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, vgl. Lux, Wirtschaftliche Zollverfahren. Möglichkeit und Grenzen einer Reform, AW-Prax 1996, S. 309 ff.; Lux, Die Reform der wirtschaftlichen Zollverfahren, der besonderen Verwendung und der Freizonen, AW-Prax 2001, S. 93 ff.; Witte, Das Neue am Zollkodex 2000, AW-Prax 2000, S. 268.

438 Dies wird in den Bemühungen der Kommission um den Schutz der finanziellen Interessen der EG und der Betrugsbekämpfung auf der Grundlage von Art. 280 EGV deutlich, die auch die Zollbetrügereien umfassen, vgl. z.B. Kommission, Mitteilung der Kommission: Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften und Betrugsbekämpfung -Jahresbericht 2001-, KOM (2002) 384 endg./3, S. 101. Im Jahr 2000 betrugen die Unregelmäßigkeiten allein im Bereich der Zollwertermittlung 52,7 Mio. Euro, vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht, S. 3 m.w.N.

439 Vgl. Wolffgang, Einführung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 32; Müller-Eiselt, Einführung in das Zollwertrecht, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 10; Rüsen, in: Dorsch, Einführung, Rz. 19 ff.; Witte, Zollkodex Einführung Rz. 17.

440 Vgl. Klüver, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.11.2001 – VII R 88/00, BFHE 196, ZfZ 2001, S. 213.

sind Zölle ein Instrument der Wirtschaftsgestaltung. Die Absicht der Einnahmeerzielung tritt zurück.

4. Bewertung von Waren für Zollzwecke

Die tarifären und nichttarifären Maßnahmen der EG sind bei der Einfuhr von Waren so vielfältig, wie die wirtschaftlichen Sachverhalte auf die sie angewendet werden. Für die Anwendung der Wertzollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs ist eine Zollwertermittlung erforderlich, um den Abgabebetrag berechnen zu können. Der Zollwert ist neben dem Zollsatz ein entscheidendes Element für die Höhe des Abgabetrags der bei der Einfuhr erhoben wird. Was aber ist der Zollwert? Grundsätzlich ist der Zollwert der „Wert“ der Ware. Die Ermittlung des Zollwerts kann allerdings aufgrund des vielfältigen Wirtschaftsgeschehens problematisch sein.

Beispiel:

Der Drittlandzollsatz für einen Personenkraftwagen beträgt nach dem Gemeinsamen Zolltarif 10 %. Dieser Personenkraftwagen wird von verschiedenen Einführern zu folgenden Bedingungen erworben:

A kauft den Personenkraftwagen für 10.000 US-Dollar „ab Werk“,

B kauft den Personenkraftwagen für 11.000 US-Dollar „frei Haus“,

C übernimmt den Personenkraftwagen aufgrund eines Leasingvertrags für monatliche Leasingraten i.H. von 300 US-Dollar und

D erhält den Personenkraftwagen als kostenloses Fertigungsmuster.

Es stellt sich die Frage, welches der Wert dieser Einfuhrwaren für Zollzwecke ist.

Unterschiedliche Methoden der Zollwertermittlung können zu unterschiedlichen Zollwerten führen. Grundsätzlich könnte man für die Ermittlung des Zollwertes den „natürlichen, der Ware selbst innewohnenden Wert“ heranziehen. Aber was ist das für ein Wert?

Die Ermittlung eines „natürlichen bzw. normalen“ Wertes einer Ware wird einem marktwirtschaftlichen System nicht gerecht. Es ist nicht gerecht, einem guten Kaufmann, der eine Ware auf Grund seines Verhandlungsgeschicks günstig erworben hat, den gleichen Zoll aufzubürden wie dem schlechten Kaufmann, der die gleiche Ware teurer eingekauft hat. Diese Problematik spiegelt sich in der Entwicklung des Zollwertrechts wider.

5. Zusammenfassung

Zölle haben in der Bundesrepublik Deutschland eine lange Tradition. Sie werden von der Zollverwaltung des Bundes bei der Einfuhr von Waren aus Drittländern auf der Grundlage des Gemeinsamen Zolltarifs der EG erhoben. Die Zollsätze werden von der EG im Rahmen ihrer gemeinsamen Handelspolitik festgesetzt. Der Zoll wirkt in seiner modernen Ausprägung insofern marktkonform, als er nach relativ konstanten Zollsätzen erhoben wird und für den Wirtschaftsbeteiligten somit eine kalkulierbare Größe darstellt. Da 95 % der Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs Wertzollsätze sind, kommt der Bewertung von Waren für Zollzwecke als Maßstab der Zollerhebung eine besondere Bedeutung zu. Der Zollkodex ist die Basis des Zollrechts zur Verwaltung der Zölle.

II. Bedeutung des Zollwerts

1. Zollwert im Rahmen des Zollrechts

Die Einfuhr von Waren aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland fällt in den sachlichen Anwendungsbereich des Zollkodex, denn er gilt gemäß Art. 1 erster Anstrich Zollkodex im Warenverkehr zwischen der EG und Drittländern. Räumlich gilt er gemäß Art. 3 Zollkodex im gesamten Zollgebiet der EG, welches grundsätzlich dem Staatsgebiet der Mitgliedstaaten entspricht.⁴⁴¹

Der Zollkodex als zentrale gemeinschaftliche Grundlage zur Verwaltung der Zölle, enthält selbst keine zolltariflichen Regelungen. Bei Entstehen einer Zollschuld stützen sich die gesetzlich geschuldeten Abgaben gemäß Art. 20 Absatz 1 Zollkodex auf den Zolltarif der Gemeinschaften (EG-Zolltarif). Art. 20 Zollkodex ist Bindeglied zwischen dem Zollkodex und den zolltariflichen Maßnahmen.⁴⁴² Der EG-Zolltarif ist durch Absatz 3 des Artikels definiert.⁴⁴³ Dieser enthält eine Aufzählung von Regelungen, die unter anderem den Umfang des Gemeinsamen Zolltarifs⁴⁴⁴ im Sinne des Art. 23 EGV wie-

441 Im Rahmen seines räumlichen Anwendungsbereiches spricht der ZK vom Zollgebiet der EG. Im Folgenden wird hierfür der Begriff der EG synonym verwandt.

442 Vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 20 ZK Rz. 1; Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20 Rz. 1.

443 Vgl. Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20 Rz. 6; ausführlich zur Definition, vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 20 ZK Rz. 14 ff.

444 Vgl. hierzu die VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1987 Nr. L 256, S. 1, die die VO (EWG) Nr. 950/68 des Rates über den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1968 Nr. L 172, S. 1, aufhob.

dergeben und seine Komplexität widerspiegeln. Der EG-Zolltarif umfasst neben dem Gemeinsamen Zolltarif insbesondere die Kombinierte Nomenklatur und die Regelzollsätze der von ihr erfassten Waren sowie die Zollpräferenzmaßnahmen. Die Definition stellt sicher, dass die Vorschriften des Zollkodex auch für Zölle gelten, die nicht auf dem Gemeinsamen Zolltarif basieren.⁴⁴⁵ Die Vielzahl tariflicher Maßnahmen und ihre Rechtsgrundlagen sind praxisgerecht im Integrierten Tarif der EG⁴⁴⁶ zusammengefasst worden.⁴⁴⁷ Dieser ist allerdings keine Rechtsgrundlage.

Der Gemeinsame Zolltarif gibt die Höhe des Zollsatzes an. Insbesondere das Zollschuld- und das Zollverfahrensrecht des Zollkodex bestimmen, ob und wie zu verzollen ist.⁴⁴⁸ Für die Ermittlung des Zollwertes sind Regelungen erforderlich, um die erforderliche Rechtssicherheit im internationalen Handel zu gewährleisten. Die Zollwertermittlung ist ein Verfahren zur Bestimmung des Wertes eingeführter Waren, die in Abhängigkeit vom Warenwert Einfuhrmaßnahmen der EG unterliegen.⁴⁴⁹ Der Zollkodex regelt als materielles Zollrecht auch das Abgabenrecht. Sein Kapitel 3 enthält Vorschriften über den Zollwert der Waren. Es gehört zum Titel II, der die Grundlagen für die Erhebung der Einfuhrabgaben sowie für die Anwendung der sonstigen im Warenverkehr vorgesehenen Maßnahmen enthält. Er enthält an anderen Stellen weitere zollwertrechtliche Regelungen.⁴⁵⁰ Die Zollkodex-DVO enthält zu den Vorschriften des Zollkodex verschiedene Durchführungsvorschriften.

Der Zollkodex enthält zahlreiche formelle Vorschriften, wie Waren ordnungsgemäß in die EG verbracht werden. Bei der Einfuhr von Waren in die EG ist die Überführung einer Ware in den zollrechtlichen Verkehr das Zollverfahren, welches am häufigsten angemeldet wird. Hierzu ist bei der Zollverwaltung eine Zollanmeldung abzugeben. Der Zeitpunkt der Annahme der

445 Im Folgenden wird die Bezeichnung Gemeinsame Zolltarif für alle zolltariflichen Maßnahmen der EG verwendet.

446 Abk.: TARIC.

447 Die Kommission hat eine kostenlos abrufbare Datenbank mit den Tarifinformationen des TARIC in das Internet gestellt, vgl. URL: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/dds/de/tarhome.htm (09.01.2003).

448 Vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 20 ZK Rz. 2.

449 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 28 ZK Rz. 1; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 28 Rz. 1.

450 So z.B. Art. 14 und 15 ZK über das Zurverfügungstellen von Unterlagen und Informationen sowie die Geheimhaltungspflicht, Art. 64 ZK über den Anmelder, Art. 67 und 214 ZK über die Bemessungsgrundlagen zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld, Art. 228 ZK zum Zahlungsaufschub sowie die Art. 112, 121, 135, 144, 151 und 153 ZK mit speziellen Regelungen zur Bewertung in den Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung.

Zollanmeldung durch die Zollverwaltung ist gemäß Art. 67 Zollkodex der maßgebende Zeitpunkt für die Anwendung des Zollrechts, insbesondere für die Einfuhrvorschriften.⁴⁵¹ Durch eine Überführung der eingeführten Ware (Nichtgemeinschaftsware) in den zollrechtlich freien Verkehr der EG erhält sie den Status einer Gemeinschaftsware.⁴⁵² Eine Einfuhrabgabepflicht ergibt sich aus dem Gemeinsamen Zolltarif. Abgabepflichtig ist eine Ware immer dann, wenn tariflich Zölle vorgesehen sind und im konkreten Einfuhrfall keine außertariflichen Zollbefreiungen vorliegen.⁴⁵³ Wenn eine einfuhrabgabepflichtige Ware in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt wird, entsteht gemäß Art. 201 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex eine Einfuhrzollschuld. Sie entsteht nach Art. 201 Absatz 2 Zollkodex in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende Zollanmeldung angenommen wird. Zollschedner ist der Anmelder (Art. 201 Absatz 2 Zollkodex). Im Falle der indirekten Vertretung⁴⁵⁴ ist auch die Person Zollschedner, für deren Rechnung die Zollanmeldung abgegeben wurde. Gemäß Art. 214 Absatz 1 Zollkodex wird der Betrag der auf eine Ware zu erhebenden Einfuhrabgaben anhand der Bemessungsgrundlagen bestimmt, die für diese Ware zum Zeitpunkt des Entstehens der Zollschednuld gelten. Hierdurch wird für die Zollerhebung auf den Zeitpunkt des Eintritts der Ware in den Kreislauf der europäischen Wirtschaft abgestellt, was mit dem Gedanken des Wirtschaftszoll korrespondiert.⁴⁵⁵

Bei der Zollschednulentstehung gemäß Art. 201 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex handelt es sich um eine ordnungsgemäße, unter Beachtung der Zollvorschriften stattfindende Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr. Dies stellt in der Praxis den Regelfall dar. Die Einfuhrzollschednuld kann aber auch aufgrund des vorschriftswidrigen Verbringens in die EG (Art. 202 Absatz 1 Zollkodex)⁴⁵⁶, aufgrund des Entziehens aus der zollamtlichen Überwachung

451 Vgl. Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 67 ZK Rz. 1; Witte/Henke, Zollkodex Art. 67 Rz. 1.

452 Vgl. Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 79 ZK Rz. 1 f.; Witte/Alexander, Zollkodex Art. 79 Rz. 1.

453 Vgl. Witte, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 303; Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 201 Rz. 9; Witte, Zollkodex Vor Art. 201 Rz. 4 m.w.N.

454 Die Stellvertretung im gemeinschaftlichen Zollrecht ist indirekt, wenn der Vertreter in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen handelt, vgl. Art. 5 Absatz 2 Zollkodex.

455 Vgl. Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 214 ZK Rz. 1; Witte, Zollkodex Art. 214 Rz. 1.

456 Das zollschednuldbe gründende vorschriftswidrige Verhalten ist eine reine Tathandlung, vgl. BFH, Urt. vom 30.08.1994, VII B 71/94, BFH/NV 1996, S. 375 f. Dies sind die Fälle des klassischen Einfuhrschmuggels.

(Art. 203 Absatz 1 Zollkodex)⁴⁵⁷, aufgrund Verfehlungen (Art. 204 Absatz 1 Zollkodex)⁴⁵⁸ oder aufgrund des Verbrauchs oder Verwendung in einer Freizone (Art. 205 Zollkodex)⁴⁵⁹ entstehen. In diesen Fällen der Zollsschuldentstehung wird der Regelzollsatz des Gemeinsamen Zolltarifs angewandt, d.h. Zollbegünstigungen (z.B. Zollfreiheiten aufgrund des präferenziellen Ursprungs der Ware) werden nicht gewährt.⁴⁶⁰

2. Anwendungsbereich der Zollwertermittlung nach dem Zollkodex

Der Zollwert ist entsprechend Art. 28 Zollkodex nicht nur für die Anwendung tariflicher Maßnahmen (z.B. Zollsatz von 10 % für die Einfuhr von Personenkraftwagen nach dem Gemeinsamen Zolltarif), sondern auch für außertarifliche Maßnahmen (z.B. Antidumpingmaßnahme auf die Einfuhr von Personenkraftwagen aus einem bestimmten Land und von bestimmten Herstellern nach einer Antidumpingverordnung) zu ermitteln. Die außertariflichen Maßnahmen umfassen verschiedene Maßnahmen aufgrund der gemeinsamen Handelspolitik gemäß Art. 131 ff. EGV⁴⁶¹, die sich auf den Zollwert stützen können.⁴⁶²

457 Zum Begriff des Entziehens, vgl. EuGH, Urt. vom 01.02.2001, Rs. C-66/99 (Wandel), EuGHE I 2001, S. 873, Rz. 47; EuGH, Urt. vom 11.07.2002, Rs. C-371/99 (Liberexim), EuGHE I 2002, S. 6227. Typische Fälle sind der Diebstahl aus einem Zolllagerverfahren oder das Vermischen mit anderen Waren. Da nach h.M. Art. 203 ZK dem Art. 204 ZK vorgeht, wird hierin im Schrifttum eine Kollision mit dem Grundsatz des Wirtschaftszolls gesehen, vgl. z.B. Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 203 ZK Rz. 9.

458 Verfehlungen sind Pflichtverletzungen (z.B. nicht fristgemäße Abgabe einer Zollanmeldung zum Erhalt einer zollrechtlichen Bestimmung). Die Pflichtverletzung ist ebenfalls reine Tathandlung, vgl. BFH, Urt. vom 30.08.1994, VII B 71/94, BFH/NV 1996, S. 375.

459 In der BRD findet Art. 205 ZK auf den Warenverkehr in den Freihäfen Anwendung.

460 DV VSF Z 0901 Absatz 5; Witte, Zollkodex Vor Art. 201 Rz. 4.

461 Gemäß Art. 131 EGV beabsichtigen die Mitgliedstaaten durch die Schaffung einer Zollunion, im gemeinsamen Interesse zur harmonischen Entwicklung des Welthandels beizutragen. Nach Art. 133 Absatz 1 EGV wird die gemeinsame Handelspolitik nach einheitlichen Grundsätzen gestaltet; dies gilt insbesondere für die Änderung von Zollsätzen, den Abschluss von Zoll- und Handelsabkommen, die Vereinheitlichung der Liberalisierungsmaßnahmen, die Ausfuhrpolitik und die handelspolitischen Schutzmaßnahmen, zum Beispiel im Fall von Dumping und Subventionen.

462 Dies sind i.d.R. Einfuhrmaßnahmen i.R. der gemeinsamen Handelspolitik (z.B. Zollaussetzungen, Zollkontingente, Antidumpingmaßnahmen). Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 28 Rz. 3; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 28 Rz. 3.

Beispiel:

Für Personenkraftfahrzeuge der Position 8703 des Gemeinsamen Zolltarifs mit nichtpräferenziellem Ursprung USA beträgt der Regelzollsatz 10 %. Bei Ursprung in Mexiko, welches im Rahmen des Allgemeinen Präferenzsystems⁴⁶³ zollbegünstigt wird, beträgt der Zollsatz 4,8 %.

Für die Anwendung der Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs von 10 % bzw. 4,8 % ist als Bemessungsgrundlage die Ermittlung eines Zollwertes erforderlich.

Die einheitliche Anwendung der Vorschriften über den Zollwert durch die Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten ist eine wichtige Voraussetzung dafür, dass die Zollunion der EG wie vorgesehen funktioniert und die Zölle als wichtige Einnahmequelle richtig erhoben werden.⁴⁶⁴

a) Zollwert für tarifliche Maßnahmen

Bemessungsgrundlagen für die Höhe des Zolls sind Menge, (tarifliche) Beschaffenheit und Zollwert einer Ware sowie der Zollsatz.⁴⁶⁵ Der Zollwert ist laut Art. 28 erste Alternative Zollkodex nach den Vorschriften des Zollkodex für die Anwendung des Zolltarifs der EG zu ermitteln. Bedeutender Maßstab für die Erhebung der Zölle ist der Zollwert der Ware, da die meisten Zollsätze des Gemeinsamen Zolltarifs als Wertzollsatz an diesen anknüpfen.⁴⁶⁶

Da der Preis einer Ware aufgrund Angebot und Nachfrage erheblich schwanken kann, muss gesetzlich geregelt werden, wie der Zollwert als Bemessungsgrundlage für Zölle zu ermitteln ist.⁴⁶⁷ Die Art. 28 bis 36 des Zollkodex enthalten die grundlegenden Vorschriften für den Zollwert von Waren.

Für die Einreihung einer Ware in den Gemeinsamen Zolltarif hat der Zollwert Bedeutung, wenn er als Merkmal zur Abgrenzung bestimmter Positionen oder Unterpositionen des Gemeinsamen Zolltarifs dient.

463 Die EG räumt im Rahmen des Allgemeinen Präferenzsystems für gewerbliche Waren aus bestimmten Entwicklungsländern nach der Empfindlichkeit der Waren für die Wirtschaft der EG gestaffelte Zollsenkungen ein. Vgl. z.B. Friedrich, Allgemeine EG-Zollpräferenzen für Entwicklungsländer, RIW 1995, S. 315 ff.; Lux, Das neue Allgemeine Präferenzsystem (APS), AW-Prax 1995, S. 49 ff.

464 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht, S. 3; Kommission, Zollpolitik, S. 4

465 Vgl. Witte, Zollkodex Art. 4 Rz. 2.

466 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 28 Rz. 2; Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 ZK Rz. 1.

467 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 28 Rz. 2; Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 ZK Rz. 1; Gerlach/Wolffgang, Zollwertrecht, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 403.

b) Zollwert für außertarifliche Maßnahmen

Nach den Vorschriften des Zollkodex wird der Zollwert auch für außertarifliche Maßnahmen ermittelt (Art. 28 2. Alternative Zollkodex). Art. 28 Zollkodex legt den Gesetzgeber außerhalb des Gemeinsamen Zolltarifs nicht auf den Zollwert nach diesen Vorschriften fest. Nur wenn in anderen gemeinschaftlichen oder nationalen Regelungen ausdrücklich der Zollwert angesprochen und keine nähere Erläuterung gegeben wird, kann davon ausgegangen werden, dass der Zollwert nach dem Zollkodex gemeint ist.⁴⁶⁸

(1) Präferenzregelungen

Die EG begünstigt einen großen Teil ihrer Einfuhren aus Drittländern, d.h. aufgrund völkerrechtlicher Verträge oder autonomer Aussetzungsmaßnahmen werden vom Regelzollsatz abweichende Zollbegünstigungen (Zollpräferenzen) gewährt.⁴⁶⁹ In Hinsicht auf eine Reihe wichtiger handels- und entwicklungspolitischer Ziele hat die EG mit verschiedenen Ländern entsprechende Abkommen (Präferenzabkommen) geschlossen.⁴⁷⁰ Als regionale Integrationsform lässt das Welthandelsrecht gemäß Art. XXIV GATT 1994 unter bestimmten materiellen Voraussetzungen Zollunionen und Freihandelszonen als Ausnahme vom Meistbegünstigungsgrundsatz des Art. I GATT 1994 zu.⁴⁷¹ Fast 90 % des Welthandels findet in Präferenzzonen statt, die von Mitgliedern des GATT 1994 untereinander geschlossen wurden. Zollpräferenzen haben für den internationalen Handel eine große Bedeutung.⁴⁷² Sie werden von Vertragsparteien regelmäßig gegenseitig gewährt.⁴⁷³

Die Präferenzabkommen der EG sehen die Verwirklichung einer Freihandelszone vor. Innerhalb dieser Zonen verzichten die Vertragspartner untereinander auf Zölle und andere Handelsbeschränkungen, behalten jedoch die

468 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 28 ZK Rz. 3; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 28 Rz. 3.

469 Vgl. Art. 20 Absatz 3 Lit. d) bis f) ZK. Ausführlich zu diesen Vergünstigungen, vgl. Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 440 ff.; Kaufmann, Ursprungsregeln, S. 32; Kirchhoff, Zollpräferenzen, S. 9 ff.; Kommission, Zollpolitik, S. 12 f.

470 Zu einer Übersicht der Präferenzbeziehungen der EG, vgl. URL: http://www.zoll-d.de/b0_zoll_und_steuern/e0_praefenzen/b0_praef/b0_ursprungspaeaf/a0_praef_beziehungen_eg/index.html (09.01.2003); s.a. Wolffgang, Übersicht über die verschiedenen Präferenzmaßnahmen, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 442.

471 Zur Problematik der Vereinbarkeit der Präferenzregelungen mit dem GATT/WTO, vgl. z.B. Kirchhoff, Zollpräferenzen, S. 9 ff.

472 Vgl. Kommission, Zollpolitik, S. 12 f.; Schmidt, Ursprungsregeln, S. 151.

473 Zum Begriff der Zollpräferenzen, vgl. z.B. Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20 Rz. 68; Lux, in: Dorsch, Art. 20 ZK Rz. 29 f.; Wolffgang, Zollpräferenzen bei Import und Export – System des Rechts der Zollpräferenzen, AW-Prax 1995, S. 69 ff.

Binnengrenzen bei.⁴⁷⁴ Die Präferenzmaßnahme wird nur den Ursprungswaren der Abkommenspartner gewährt. Dies erfordert Regelungen zur Ermittlung des präferenziellen Ursprungs einer Ware, damit diese von einer nicht-präferenziellen Ursprungsware unterschieden werden kann. Hierzu werden in einem Protokoll zu dem Abkommen Regeln für den Präferenzursprung der Waren vereinbart. Vormaterialien ohne Ursprung müssen zur Ursprungserlangung in der Präferenzzone be- oder verarbeitet worden sein. Der Grad ausreichender Be- oder Verarbeitung und damit ursprungsbegründender Verarbeitung ist in einer so genannten Verarbeitungsliste zwischen den Abkommenspartnern vereinbart. Diese Liste enthält auch Ursprungsregeln, die auf den Wert der Vormaterialien Bezug nehmen. Sofern die Vormaterialien eingeführt worden sind, ist dieser Wert der Zollwert zum Zeitpunkt ihrer Einfuhr.⁴⁷⁵

Beispiel:

Für Personenkraftfahrzeuge der Position 8703 des Gemeinsamen Zolltarifs mit präferenziellem Ursprung im Sinne des Präferenzabkommens EG/Mexiko ist die Einfuhr zollfrei. Für Zollzwecke braucht in diesem Fall kein Zollwert ermittelt werden.⁴⁷⁶

(2) Außertarifliche Einfuhrmaßnahmen

Eine nicht unerhebliche Bedeutung im Rahmen außertariflicher Einfuhrmaßnahmen haben die Antidumping-, Ausgleichs- und Retorsionszölle der EG, mit der sie sich vor gedumpten Einfuhren aus Drittländern schützt.⁴⁷⁷ Eine Ausnahmeregelung von dem Verbot, höhere als vertraglich vereinbarte Zölle zu erheben, findet sich in Art. VI i.V.m. Art. II Absatz 2 Lit. b) GATT 1994. Von den Vertragsparteien des GATT 1994 können Antidumpingzölle festgesetzt werden. Dumping im Sinne des Art. VI Absatz 1 GATT 1994 liegt vor, wenn Waren eines Landes unter ihrem normalen Wert auf den

474 Vgl. Kommission, Zollpolitik, S. 7.

475 Zur Systematik der Präferenzregelungen, vgl. z.B. Kirchhoff, Zollpräferenzen, S. 9 ff.; zum Erwerb der Ursprungseigenschaft, Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 445 ff.

476 Einfuhren in die BRD sind i.d.R. nicht von der Einfuhrumsatzsteuer befreit, so dass in diesen Fällen die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (Einfuhrumsatzsteuerwert) gemäß § 11 Absatz 1 UStG 1999 nach den jeweiligen Vorschriften über den Zollwert für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer zu ermitteln ist.

477 Vgl. Art. 20 Absatz 3 Lit. g) ZK; Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20 Rz. 75. Lux, in: Dorsch, Art. 20 Rz. 33. Allein in der BRD wurden im Jahr 2000 rd. 60 Mio. Euro Antidumpingzoll erhoben, vgl. Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Endbericht, S. 8 ff.

Markt eines anderen Landes gebracht werden. Zur Durchführung des Art. VI GATT 1994 haben die Vertragsparteien des WTO ein Übereinkommen, den so genannten Antidumpingkodex⁴⁷⁸, vereinbart. Danach gilt eine Ware als gedumpte, d.h. als unter ihrem Normalwert auf den Markt eines anderen Landes gebracht, wenn ihr Preis bei Ausfuhr von einem Land in ein anderes niedriger ist als der vergleichbare Preis der zum Verbrauch im Ausfuhrland bestimmten gleichartigen Ware im normalen Handelsverkehr.

Auf der Grundlage dieses Völkervertragsrechts hat der Rat die AntidumpingVO⁴⁷⁹ erlassen.⁴⁸⁰ Gemäß Art. 1 Absatz 2 AntidumpingVO gilt eine Ware als gedumpte, wenn ihr Preis bei der Ausfuhr in die EG niedriger ist, als der vergleichbare Preis der zum Verbrauch im Ausfuhrland bestimmten gleichartigen Ware im normalen Handelsverkehr. Ein Dumping wird durch den Vergleich zwischen dem Normalwert und dem Ausfuhrpreis festgestellt. Der festzusetzende Antidumpingzoll ist auf die Höhe der festgestellten Dumpingspanne begrenzt. Der Begriff des Ausfuhrpreises gemäß Art. 2 Absätze 8 und 9 AntidumpingVO stimmt weitgehend mit dem Zollwert nach dem Zolllkodex überein, ist mit ihm aber nicht identisch.⁴⁸¹ Der Zollsatz der Antidumpingmaßnahme wird auf die betreffenden Waren drittländischer Hersteller durch eine gesonderte Verordnung erhoben.

Ausgleichs- und Retorsionszölle können entsprechend Art. VI und Art. XXIII GATT 1994 erhoben werden. Zur Durchführung dieser Artikel haben die Vertragsparteien der WTO das Übereinkommen über handelsbezogene Investitionsmaßnahmen, so genannter Subventionskodex, vereinbart. Hierzu

478 Vgl. Übereinkommen zur Durchführung des Art. VI des GATT 1994, ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 103.

479 Vgl. VO (EG) Nr. 384/96 des Rates über den Schutz gegen gedumpte Einfuhren aus nicht zur EG gehörenden Ländern, ABl. EG 1995 Nr. L 51, S. 1.

480 Zu den volkswirtschaftlichen Grundlagen der Dumpingabwehr, vgl. Lux, in: Dorsch, Einführung AntidumpingVO, Rz. 2 ff.; s.a. Witte/Alexander, Art. 20 Rz. 76 ff.; Hailbronner/Bierwagen, „Neue“ Formen des Dumping und ihre Regelung im Außenwirtschaftsrecht der Europäischen Gemeinschaften, RIW 1988, S. 705 ff.; Nicolaysen, Zum Anti-Dumping-Recht der EWG, EuR 1991, S. 224 ff., Langer, Kritik und Neukonzeption des internationalen Antidumpingrechts; Müller, Das neue Antidumpingrecht der EG, EWS 1995, S. 146 ff.; Neumann, Antidumping-Verfahren in der EG, AW-Prax 1996, S. 117 ff. und 160 ff.; Behrendt/Schnickels, Einleitung von Antidumpingverfahren, AW-Prax 1998, S. 236 ff.; Müller, Stand und Perspektiven des EG-Antidumpingrechts, EWS 2000, S. 195 ff.

481 Vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 2 AntidumpingVO Rz. 33.

hat der Rat die AntisubventionsVO⁴⁸² erlassen. Mit Hilfe dieser Verordnung versucht die EG, sich gegen einen verfälschten internationalen Wettbewerb zu schützen, der durch Subventionen, die für die Ausfuhr von Waren gewährt werden, entstehen würde.⁴⁸³ Die Berechnung der Höhe der anfechtbaren Subvention basiert nicht auf einer Ermittlung des Wertes der Ausfuhrware, sondern anhand des dem Empfänger erwachsenden Vorteils.⁴⁸⁴ Aufgrund einer gesonderten Verordnung wird der Ausgleichszoll auf Waren drittländischer Hersteller erhoben. Grundlage ist deren unverzollter Nettopreis frei Grenze.

Retorsionszölle erhebt die EG grundsätzlich nicht. Diese dürfen nach dem GATT 1994 z.B. erhoben werden, wenn eine Vertragspartei die vertraglich vereinbarten Zollzugeständnisse ganz oder teilweise zurücknimmt.

(3) Zollkontingente

Ein Zollkontingent ist eine auf einen bestimmten Zeitraum und ein bestimmtes Einfuhrvolumen beschränkte Ermäßigung⁴⁸⁵ des Regelzollsatzes. Bei Erreichen des festgelegten begünstigten Einfuhrvolumens wird ohne weiteren Rechtsakt wieder der Regelzollsatz angewendet.⁴⁸⁶ Die Ermittlung des Einfuhrumfangs kann sich auf den Zollwert stützen, um das Erreichen des festgelegten Einfuhrvolumens berechnen zu können.⁴⁸⁷

3. Zollwert außerhalb des Zollrechts

Das Zollrecht im Sinne des Zollkodex wird in Art. 1 Satz 1 Zollkodex festgelegt. Der Umfang des Zollrechts ist im Schrifttum jedoch strittig.⁴⁸⁸ Bei

482 Vgl. VO (EG) Nr. 2026/97 des Rates über den Schutz gegen subventionierte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Gemeinschaft gehörenden Ländern, ABl. EG 1997 Nr. L 288, S. 1.

483 Zu den volkswirtschaftlichen Grundlagen der Subventionsabwehr, vgl. Lux, in: Dorsch, Einführung AntisubventionsVO, Rz. 1.

484 Zur Bestimmung des Begriffs der Subvention, vgl. Art. 2 AntisubventionsVO.

485 Die Ermäßigung kann bis zur Zollfreiheit gehen.

486 Vgl. Art. 20 Absatz 5 ZK. Zur Definition, vgl. z.B. Lux, in: Dorsch, Art. 20 Rz. 40; Witte/Alexander, Zollkodex Art. 20 Rz. 89; Wolffgang, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 444. Die Zollkontingente und ihre Ausnutzung können über eine Datenbank der Kommission kostenlos im Internet abgerufen werden, vgl. URL: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/dds/de/qotcau.htm (09.01.2003).

487 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4228, Rz. 72 f.

488 Ausführlich hierzu im Zusammenhang mit der Erteilung von unverbindlichen Auskünften gem. Art. 11 ZK, vgl. Witte/Wöhner, Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen, S. 120.

einer weiten Auslegung zählen zum Zollrecht auch die Normen, die auf das Zollrecht verweisen.⁴⁸⁹ Bei einer engen Auslegung zählen zum Zollrecht nur die Rechtsgrundlagen, soweit sie die Erhebung oder Nichterhebung von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben betreffen.⁴⁹⁰

Der europäische Gesetzgeber verweist auch in anderen Rechtsgebieten, u.a. im Steuerrecht, auf den Zollwert. Der Rat hat im Mehrwertsteuerrecht die Besteuerungsgrundlage für die Einfuhr von Gegenständen, als den Wert, der durch die geltenden Gemeinschaftsvorschriften als Zollwert bestimmt ist, festgelegt.⁴⁹¹ Diese Richtlinienvorschrift hat der nationale Gesetzgeber in § 11 Absatz 1 UStG 1999 richtlinienkonform transformiert. Danach wird der Einfuhrumsatzsteuerwert nach den jeweiligen Vorschriften über den Zollwert bemessen.

Für Zwecke der Außenhandelsstatistik hat die Kommission festgelegt, dass die Berechnung des statistischen Wertes auf der Grundlage des im Zollkodex definierten Zollwertes erfolgt.⁴⁹²

Unabhängig von der Zuordnung bestimmter Vorschriften zum Zollrecht kommt eine Anwendung von Zollwertvorschriften des Zollkodex nur in Betracht, wenn in diesen ausdrücklich darauf verwiesen wird.

4. Zusammenfassung

Die Regelungen über den Zollwert von Waren nach dem Zollkodex gelten grundsätzlich nur im Rahmen des Anwendungsbereichs des Zollkodex. Die Zollwertermittlung nach dem Zollkodex ist durch Art. 28 Zollkodex definiert und wird entsprechend in der Anwendung beschränkt. Dies geschieht durch zolltarifliche und außerzolltarifliche Maßnahmen, die auch neben dem Gemeinsamen Zolltarif durch besondere Gemeinschaftsvorschriften für Einfuhren in die EG eingeführt worden sind. Beim Warenverkehr zwischen der EG und Drittländern bestehen zahlreiche Vorschriften die gegebenenfalls auf den Zollwert verweisen. Der Anwendungsbereich der Zollwertermittlung

489 Vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 11 ZK Rz. 13; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 11 Rz. 13; Witte, Zollkodex Art. 1 Rz. 4.

490 Vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 11 ZK Rz. 10.

491 Vgl. Art. 11 B der 6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage, ABl. EG 1977 Nr. L 145, S. 1.

492 Vgl. Art. 9 Absatz 2 VO (EG) Nr. 840/96 der Kommission vom 07.05.1996 zur Durchführung der VO (EG) Nr. 1172/95 des Rates hinsichtlich der Außenhandelsstatistik, ABl. EG 1996, Nr. L 114, S. 7.

nach dem Zollkodex erstreckt sich dadurch auf Gebiete, die weit über die traditionellen zolltariflichen Maßnahmen hinausgehen.

III. Entwicklung der Zollwertregelungen

1. Zollwertrecht der Bundesrepublik Deutschland

Die Teilnahme am internationalen Handel erfordert für den Wirtschaftsbeteiligten in jeder Hinsicht kalkulierbare Werte um verlässlich planen und entscheiden zu können. Eine wichtige Planungsgröße für das Unternehmen sind staatliche Abgaben, da sie in der Regel betrieblichen Aufwand respektive Kosten darstellen. Dabei sind sowohl die Abgabensätze, als auch die Bemessungsgrundlage und ihre Ermittlung bedeutsam. Sie müssen bei internationaler Tätigkeit verlässlich und nachvollziehbar sein, damit Willkürlichkeit und insbesondere eine fiktive Wertermittlung als Grundlage für Abgabenerhebungen ausgeschlossen sind.

Zölle haben aus Tradition einen grenzüberschreitenden und damit internationalen Bezug. Neben der Zollerhebung erfordern auch andere Steuern eine abgabenrechtliche Würdigung der durch den internationalen Handel auftretenden grenzüberschreitenden Sachverhalte. Die internationale Tätigkeit von Unternehmen ist Regelungsgegenstand des internationalen Steuerrechts.⁴⁹³ Der Begriff des Internationalen Steuerrechts ist im Schrifttum strittig.⁴⁹⁴ Bei einer weiten Auslegung wird das Zollrecht eingeschlossen.⁴⁹⁵ Dem bei Einführen in die Bundesrepublik Deutschland anzuwendenden Zollrecht kommt bereits aufgrund seines Ursprungs und seiner Ausprägung ein internationaler Charakter zu.

Das Zollwertrecht ist in der Bundesrepublik Deutschland zum einen durch die Entwicklung des internationalen Handels und zum anderen durch die Entwicklung des Zollrechts geprägt. Obwohl die Verzollung entsprechend

493 Zum Begriff des internationalen Steuerrechts, vgl. insb. Lang, Internationales Steuerrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rz. 31 f. m.w.N.; s.a. Kluge, Steuerrecht, S. 2, Rz. 3; Wilke, Steuerrecht, S. 22, Rz. 6; Frotscher, Steuerrecht, § 1, S. 12, Rz. 16 m.w.N.; ausführlich Schaumburg, Steuerrecht, S. 1 ff.

494 Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rz. 31.

495 Lang bezeichnet das Zollrecht als das archaische Beispiel für steuerrechtliche Verhinderung des internationalen Wirtschaftsverkehrs, vgl. Lang, Internationales Steuerrecht, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 2, Rz. 34. Kluge spricht davon, dass das Zollrecht nicht in den Bereich des internationalen Steuerrechts gehört und stattdessen ein Eigendasein führt, vgl. Kluge, Steuerrecht, S. 3, Rz. 6.

des Warenwertes eine lange Tradition hat⁴⁹⁶, herrschten bis in das 20. Jahrhundert spezifische Maßstäbe zur Zollerhebung in den Mitgliedstaaten der EG vor. Die USA hatten sich bereits seit der Selbstständigkeit für eine Verzollung nach dem Warenwert entschieden. Grundlage war ihr erstes Zollgesetz vom 08.04.1789. Als spezifische Maßstäbe, d.h. Größen wie Kilogramm, Liter, Stück oder Doppelzentner waren für die Zolltarife der deutschen Nationalstaaten typisch. Selbst im Jahr 1939 waren in dem Bülow-Tarif (aus dem Jahr 1902) lediglich zwei Wertzollsätze enthalten. Dies waren die Zollsätze für Hohlglas mit Kristallglasschliff und für bestimmtes Gewebe der Tarifnummer 432. Es wurden z.B. 80 Reichsmark für 100 kg Klavier oder 500 Reichsmark für ein Pferd erhoben.⁴⁹⁷ Begründet wurde dies mit der Gerechtigkeit, die in gleich hohen Zöllen liegen sollte. Diese standen für eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung und einer Wettbewerbsneutralität des Zolls.⁴⁹⁸ Diese Rechtfertigung trifft im wesentlichen auf einen Einnahmezoll zu, bei dem wirtschaftliche Aspekte sekundär sind.⁴⁹⁹

Nach dem Ende des zweiten Weltkriegs machte der zunehmende internationale Handel und damit die Verflechtung von Unternehmen und der zunehmende grenzüberschreitende Warenaustausch ein Umdenken erforderlich. Mit spezifischen Zollsätzen konnte man dem Zweck eines Schutzzolles nur schwerlich gerecht werden. Einzelne Wirtschaftsbereiche hatten sich zwischenzeitlich rasant entwickelt, ihr ökonomisch erforderlicher Zollschutz war häufig mit einem spezifischen Zollsatz nicht zu realisieren.⁵⁰⁰ Im Jahr 1951 wurde in der Bundesrepublik Deutschland die Wertverzollung eingeführt.⁵⁰¹ Hierzu wurden der nationale Zolltarif umgestellt und Regeln für die Zollwertermittlung eingeführt. Dennoch stellte sich von Anfang an die Frage, wie man eine Ware gleichmäßig verzollt, wenn der ihr zugrunde liegende Wert unkontrolliert gestaltet oder manipuliert werden konnte.⁵⁰²

496 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 12 m.w.N.

497 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 13 und Rz. 26 m.w.N.

498 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 17.

499 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 13 f.

500 Es ist fraglich, wie z.B. durch einen Gewichtszoll z.B. die Arzneimittelhersteller, die Bekleidungsindustrie, die Kunststoffhersteller oder die Maschinenbauer angemessen geschützt werden sollten, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 14.

501 Es bestanden nur noch für rd. 2 % der Tariflinien spezifische Zollsätze, vgl. BMF, Verantwortung, S. 108.

502 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 17.

2. Historische Entwicklung des Zollwertrechts

Ausgangspunkt für eine fundierte Untersuchung des geltenden Zollwertrechts ist eine Skizzierung der historischen Entwicklung des Konzepts der Wertverzollung.

a) Art. VII Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen (GATT 1947)

Das Streben nach Ausweitung und Förderung des Welthandels mündete am 30.10.1947 in Genf in dem Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen⁵⁰³. Das GATT 1947 enthielt die vertraglichen Vereinbarungen, die auf der Grundlage der Gegenseitigkeit, auf den Abbau der Zölle und anderer Handelsschranken sowie auf die Beseitigung der Diskriminierung im internationalen Handel abzielen. Auf der Basis der Meistbegünstigung sollte dieses Abkommen den gegenseitigen Handel erleichtern. Es war Grundlage für mehrere folgende Handelsrunden, die sich seit der Kennedy-Runde neben allgemeinen Senkungen der Zollsätze auch der nichttarifären Handelshemmnisse annahm. Die später gegründete EWG, bzw. deren Nachfolgeinstitution die EG, war selbst nicht Vertragspartei des GATT 1947, hatte die Regelungen jedoch im Rahmen ihrer Zuständigkeiten der gemeinsamen Handelspolitik für ihre Mitgliedstaaten übernommen. Das GATT 1947 war für die heutige Zollwertregelung wegweisend. Es enthielt mit Art. VII ein Instrument über den Zollwert, das die zunehmende Wertverzollung seiner Vertragsparteien sicherstellen sollte. Damit wurden für die Vertragsparteien verbindliche Bewertungsgrundsätze für Waren vereinbart, die Wertzollsätzen unterliegen.⁵⁰⁴ Hierbei handelte es sich um ein internationales Abkommen des Völkerrechts, mit dem Ziel einer einheitlichen Bewertungsmethode für die Wertverzollung, damit die Zolltarifzugeständnisse im Rahmen des GATT 1947 von den Vertragsparteien nicht unterlaufen werden sollten. Die Bundesrepublik Deutschland wurde am 01.10.1951 als 40. Mitglied des GATT 1947 aufgenommen.⁵⁰⁵

Nach den Grundsätzen der Wertverzollung des Art. VII GATT 1947 basiert der Wert für Zollzwecke auf dem „wirklichen Wert“⁵⁰⁶. Der Zollwert eingeführter Waren soll auf Grund des wirklichen Wertes der eingeführten Ware, für die der Zoll berechnet wird, oder auf Grund des Wertes gleichartiger Wa-

503 Engl.: General Agreement on Tariffs and Trade (GATT 1947).

504 Ausführlich zu Art. VII GATT 1947, vgl. Müller-Eiselt, Einführung in das Zollwertrecht, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 16 ff.; s.a. Witte/Reiche, Zollkodex Vor Art. 28-36 Rz. 3 f.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 323 ff., m.w.N.

505 Gesetz über den Beitritt Deutschlands zum GATT 1947 vom 08.05.1951, BGBl. II 1951, S. 173.

506 Engl.: actual value.

ren, nicht aber auf Grund des Wertes von Waren inländischen Ursprungs oder auf Grund willkürlich angenommener oder fiktiver Werte ermittelt werden (Art. VII Absatz 2 Lit. a) GATT 1947). Der wirkliche Wert einer Ware soll 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 und angeboten wird (Art. VII Absatz 2 Lit. b) GATT 1947).

Ein bestimmter Zollwertbegriff war damit noch nicht normiert, aber die Tendenz zu einem theoretischen Wertbegriff war erkennbar. Auf der IX. GATT-Tagung von Oktober 1954 bis März 1955 wurden Art. VII GATT 1947 und die dazugehörigen erläuternden Anmerkungen textlich überarbeitet, aber ihr sachlicher Inhalt im wesentlichen bestätigt.⁵⁰⁷

Das GATT 1947 wurde auf der Tagung der Vereinten Nationen 1947/48 in Havanna, die sich ebenfalls den Grundsätzen der Wertverzollung widmete, überprüft. Das Ergebnis der Prüfung schlug sich in Art. 35 der Havanna-Charta vom 24.03.1948 für den Zollwert im wesentlichen in den gleichen Aussagen wie in Art. VII GATT 1947 nieder und enthielt ebenfalls keine Zollwertdefinition. Die Havanna-Charta trat zudem nie in Kraft, da die erforderliche Anzahl von Ratifizierungen nicht erreicht wurde.⁵⁰⁸

Die allmähliche Herausbildung eines eigenständigen, gerichtsähnlichen Streitbeilegungssystems sowie die institutionelle Verfestigung durch Einrichtung ständiger Organe führten dazu, dass sich das GATT 1947 zu einer gewohnheitsrechtlich anerkannten de facto internationalen Organisation entwickelte und auch für die Zollwertregelung des Art. VII GATT 1947 eine tragfähige Plattform darstellte.

b) Abkommen über den Zollwert der Waren des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens (1950)

Am 15.12.1950 wurde das Abkommen des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens über den Zollwert der Waren, so genanntes Brüsseler Zollwertabkommen, von der Bundesrepublik Deutschland als Gründungsmitglied unterzeichnet.⁵⁰⁹ Der Rat für die Zusammenarbeit auf

507 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 20; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 323.

508 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 20; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 323.

509 Abkommen über den Zollwert der Waren (Brüsseler Abkommen) vom 15.12.1950, BGBl. II 1952, S. 8, ratifiziert durch das Gesetz über internationale Vereinbarungen auf dem Gebiet des Zollwesens vom 17.12.1951, BGBl. II 1952, S. 1; BMF, Verantwortung, S. 109.

dem Gebiet des Zollwesens (RZZ)⁵¹⁰, so genannter Brüsseler Zollrat, war im Rahmen der Brüsseler Verträge mit einem gesonderten Abkommen gegründet worden.⁵¹¹ Die Gründung dieser internationalen Zollorganisation hat ihren geschichtlichen Ursprung in der Schaffung einer europäischen Zollunion zur Förderung der Vereinigung Europas. Hierzu war nach dem Marshall-Plan (Europäisches Wiederaufbauprogramm) eine Studiengruppe gebildet worden.⁵¹² Die Bundesrepublik Deutschland war eines der 17 Gründungsmitglieder des Brüsseler Zollrats.⁵¹³ Er war neben der OEEC⁵¹⁴ für den Bereich des Zollwesens initiiert worden. Nach seiner Gründung hat er 16 internationale Konventionen im Zollwesen erarbeitet und implementiert, unter anderem den Brüsseler Zollwertbegriff.⁵¹⁵ In Folge der WTO-Gründung 1994 wurde der Brüsseler Zollrat in Weltzollorganisation (WZO)⁵¹⁶ umbenannt. Es ist ihr Ziel, das Zollrecht im Interesse des internationalen Handels zu vereinfachen und die Zollformalitäten zu vereinheitlichen. Zur Zeit hat die WZO 161 Mitglieder.⁵¹⁷

Das Brüsseler Zollwertabkommen enthielt den so genannten Brüsseler Zollwertbegriff⁵¹⁸. Das Brüsseler Zollwertabkommen trug den Bewertungsgrundsätzen des Art. VII GATT 1947 Rechnung und enthält in Art. II i.V.m. der Anlage I eine Begriffsbestimmung des Zollwerts. Die Anlage II enthält Erläuternde Anmerkungen zu dieser Begriffsbestimmung, die Bestandteil des Abkommens sind. Dem Brüsseler Zollwertabkommen konnten aller-

510 Engl.: Customs Co-operation Council (CCC).

511 Abkommen über die Gründung eines Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens vom 15.12.1950, BGBl. II 1952, S. 19; ratifiziert durch das Gesetz über internationale Vereinbarungen auf dem Gebiet des Zollwesens vom 17.12.1951, BGBl. II 1952, S. 1; in Kraft getreten am 04.11.1952, Bekanntmachung vom 29.12.1952, BGBl. II 1953, S. 1; ausführlich zu den Aufgaben und der Bedeutung des Brüsseler Zollrates, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3610; Dorsch, Der Brüsseler Zollrat, ZfZ 1985, S. 294 ff.

512 Der Studiengruppe gehörten die Staaten Belgien, Dänemark, Frankreich, Griechenland, Großbritannien, Irland, Island, Italien, Luxemburg, Niederlande, Österreich, Portugal, Türkei, Norwegen, Schweden, Schweiz und die westlichen alliierten Besatzungszonen Deutschlands (ab November 1949 die Bundesrepublik Deutschland) an.

513 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 21 f.

514 Jetzt OECD.

515 Vertiefend zur Entstehung sowie Struktur und Arbeitsweise des RZZ, vgl. Dorsch, Der Brüsseler Zollrat, ZfZ 1985, S. 296 ff.

516 Engl.: World Customs Organization (WCO).

517 Stand: 01.01.2003 URL: http://www.wcoomd.org/ie/En/AboutUs/body_aboutus.html (20.01.2003).

518 Engl.: Brussels Definition of Value.

dings nur Staaten beitreten, die auch Mitglieder des RZZ waren.⁵¹⁹ Es verpflichtete die Vertragsparteien seinen Zollwertbegriff in die nationale Gesetzgebung zu übernehmen und die Erläuternden Anmerkungen der Anlage II zu beachten.

Gemäß Art. I Absatz 1 Anlage I dieses Abkommens ist „Für die Anwendung der Wertzölle [...] der Wert der eingeführten Waren, die in den freien Verkehr übergehen, der Normalpreis, d.h. der Preis, der für diese Waren in dem Zeitpunkt, in dem der Zoll geschuldet wird, bei einem Kaufgeschäft unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zwischen einem Käufer und einem Verkäufer, die voneinander unabhängig sind, erzielt werden kann.“

Nach der Erläuternden Anmerkung 5 der Anlage II ist es Zweck der Begriffsbestimmung des Wertes, in allen Fällen die Berechnung der Zölle auf der Grundlage des Preises zu ermöglichen, zu dem jeder beliebige Käufer die eingeführten Waren bei einem Kaufgeschäft unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs im Hafen oder am Ort des Verbringens in das Einfuhrland erwerben könnte. Die Anwendung dieser Begriffsbestimmung erfordert jedoch die Kenntnis der im Zeitpunkt der Bewertung gängigen Preise. In den Fällen bona fide Kaufgeschäfte sollte der aufgrund dieses Kaufgeschäftes gezahlte oder zu zahlende Preis im allgemeinen als brauchbarer Ausgangspunkt für die Ermittlung des „Normalpreises“ und als Bewertungsgrundlage angesehen werden. Dies galt jedoch vorbehaltlich der Maßnahmen, die zu treffen sind, um Verkürzungen der Zölle mittels fiktiver oder unrichtiger Preise oder Verträge zu vermeiden.

Auch die Mitgliedstaaten der späteren EWG wurden Vertragsstaaten des Brüsseler Zollwertabkommens. Der deutsche Bundestag stimmte dem Brüsseler Zollwertabkommen für die Bundesrepublik Deutschland bereits vor der Transformation dieser Regelungen in das deutsche Zollrecht zu.⁵²⁰ Die Umsetzung der Regelungen der Brüsseler Verträge in das deutsche Zollrecht erfolgte mit der am 01.10.1951 eingeführten Wertverzollung, die die spezifischen Zollsätze des Bülow-Tarifs zugunsten von Wertzollsätzen ablöste und auf die Begriffsbestimmung des Zollwertes in Art. I i.V.m. Anlage I des

519 In der Hauptanwendungszeit des Brüsseler Zollwertabkommens hatten 33 Staaten ihre Ratifikations- oder Beitrittsurkunden hinterlegt, wobei hierzu bis 1980 alle EWG-Mitgliedstaaten gehörten. Diese Bewertung wurde de facto von weiteren Staaten angewandt, so dass etwa 100 Staaten nach dem Brüsseler Zollwertbegriff verzollten. Heute gehören dem Brüsseler Zollwertabkommen noch 8 Staaten an, vgl. URL: <http://www.wcoomd.org/ie/En/conventions/conventions.html> (18.11.2002).

520 Gesetz über internationale Vereinbarungen auf dem Gebiete des Zollwesens vom 17.12.1951, BGBl. II 1953, S. 1.

Brüsseler Zollwertabkommens zurück ging.⁵²¹ Für die Bundesrepublik Deutschland ergab sich aus den Brüsseler Verträgen zum einen die Verpflichtung zur Umstellung des Zolltarifs auf das Wertzollsystem und zum anderen zur Übernahme des Brüsseler Zolltarifschemas selbst, da das Abkommen über das Zolltarifschema für die Einreihung der Waren in die Zolltarife auch Gegenstand der Brüsseler Verträge war. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses galt in der Bundesrepublik Deutschland noch das Zollgesetz 1939 i.V.m. dem Bülow-Tarif. Die „Kleine Zollrechtsnovelle“⁵²² glich das Zollgesetz 1939 den veränderten Rechtsverhältnissen an. Das Brüsseler Zollwertabkommen selbst trat dagegen erst am 28.07.1953 in Kraft. Die Gründungsverträge von EWG und Euratom sahen zu diesem Zeitpunkt bereits einen gemeinsamen Zolltarif ihrer Mitgliedstaaten vor, der durch schrittweisen Abbau der Binnenzölle und durch die Harmonisierung der Außenzölle geschaffen werden sollte. Das Zollgesetz vom 14.06.1961⁵²³ ordnete die unübersichtlich gewordene deutsche Zollrechtsmaterie vollständig neu und erweiterte die gesetzlichen Grundlagen über den Zollwert.⁵²⁴

Der Brüsseler Zollwertbegriff ist ein theoretischer Zollwertbegriff⁵²⁵, der von einem gedachten Kaufpreis mit einer CIF-Klausel⁵²⁶ ausgeht. Dazu wur-

521 Art. II des Zolltarifgesetzes vom 16.08.1951, BGBl. I 1951, S. 527, i.V.m. der Wertzollordnung vom 21.09.1951, BGBl. I 1951, S. 835.

522 Gesetz zur Änderung des Zollgesetzes und der Verbrauchsteuergesetze vom 23.05.1952, BGBl. I 1952, S. 317; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 324.

523 Zollgesetz vom 14.06.1961, BGBl. I 1961, S. 737.

524 Ausführlich zur Gesetzeslage für die Wertverzollung in der BRD im Jahr 1951, vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 324.

525 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Vor Art. 28 Rz. 3; Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 Rz. 3; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 24.

526 Welche Lieferungskosten ein tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis enthält ist i.d.R. der das Kaufgeschäft betreffenden Lieferbedingung (Incoterm) zu entnehmen. Als das offizielle Regelwerk der International Chamber of Commerce, Paris, zur Auslegung von Handelsklauseln, erleichtern die Incoterms die Durchführung des internationalen Handels. Die Incoterms sind eine Grundreferenz für internationale Lieferverträge und werden täglich in neuen vertraglichen Vereinbarungen zwischen Käufer und Verkäufer vereinbart. Die Akzeptanz der Incoterms ist weltweit deshalb so hoch, weil durch Bezug auf eine der 13 Incoterms-Klauseln auf sehr einfache Art und Weise die Bedingungen und Regeln für die technische Durchführung des Transportes geregelt wird. Dabei wird eine eindeutige Regelung des Übergangs der Kosten und Transportgefahren vom Verkäufer auf den Käufer getroffen, ohne dass hierüber umfangreiche Bestimmungen in den Liefervertrag aufzunehmen sind. Die CIF-Klausel steht für Cost, Insurance and Freight, d.h. Kosten, Versicherung und Fracht benannter Bestimmungshafen. Neben den Kosten der Reederei für die Transportstrecke zwi-

de als Wertnorm der „Normalpreis“⁵²⁷ geschaffen. Dieser setzt im Ergebnis einen unter gewissen Voraussetzungen und Bedingungen zustande gekommenen Kaufvertrag voraus, auf dem die Einfuhr der Ware beruhen muss. Es muss sich dann um den normalen Preis handeln, der für eine eingeführte Ware in einem bestimmten Zeitpunkt bei einem Kaufgeschäft unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zwischen unabhängigen Verkäufern und Käufern erzielt werden kann. Für den normalen Preis werden ein bestimmter Ort und die Bedingungen festgelegt, wer die Kosten des Verkaufs und der Lieferung zu tragen hat.

Der tatsächlich gezahlte Preis ist an diesem üblichen Wettbewerbspreis zu messen und, soweit erforderlich, zu berichtigen.

Beispiel:

Drei Käufer einer gleichen Ware (Personenkraftwagen aus den USA des gleichen Herstellers, Ausstattung und Leistung) zahlen unterschiedliche Preise von 15.000 US-Dollar, 20.000 US-Dollar und 25.000 US-Dollar.

Der Zollwert wird beim Normalpreis für alle drei Käufe auf 21.000 US-Dollar festgesetzt. Bei einem Zollsatz von 10 % würde jeder Käufer den gleichen Zollbetrag zahlen.

Der Bundesfinanzhof versuchte im Jahr 1959 diesen „Normalpreisbegriff“ grammatikalisch auszulegen: „Wie es bei einem normativen Begriff, der an einem Wirtschaftsvorgang (Verkauf) ausgerichtet ist, nicht anders sein kann, geht aus der Formulierung des Zollwert-Normalpreisbegriffs hervor, dass es sich bei dem der Begriffsbestimmung des Normalpreises zugrunde gelegten Wirtschaftsvorgang um einen, seinem Inhalt nach theoretisch festgelegten, also um einen genormten Vorgang und damit bei dem als Norm (Zollwert) dienenden Normalpreis insoweit um einen gedachten Preis handelt. Das bedeutet, dass bei der Einfuhr von allen Waren die nach den Maßstäben des Wertzollrechts zu behandeln sind, die Besteuerungsgrundlage, d.h. der zu

schen Verlade- und Entladehafen trägt der Verkäufer zusätzlich auf seine Kosten zu Gunsten des Käufers eine Seeschadensversicherung. Die Transportgefahr, insbesondere Beschädigung oder Untergang der Ware geht erst in dem Zeitpunkt auf den Käufer über, in dem die Ware die Schiffsreling im Bestimmungshafen überschreitet. Vgl. Piltz, INCOTERMS 2000 – ein Praxisüberblick, RIW 2000, S. 485.

527 Müller-Eiselt spricht auch von einem „üblichen Wettbewerbspreis“, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 24; ebenso Stobbe, Der Zollwert des Zollex, ZfZ 1994, S. 329.

ermittelnde Zollwert = Normalpreis eine objektiv genormte Größe, d.h. unabhängig von dem der Einfuhr zugrunde liegenden Geschäft ist.“⁵²⁸

Im Jahr 1965 führte der BFH in diesem Sinne aus, „... dass der Zollwert ein vom Gesetz theoretisch bestimmter Wert ist, an dem der von den Parteien in voller Vertragsfreiheit vereinbarte Preis zu messen ist. So ist es z.B. den Vertragspartnern nicht verwehrt, ein Kaufgeschäft mit fob-Klausel⁵²⁹ abzuschließen. Trotzdem kann der so vereinbarte Preis der Verzollung nicht zugrunde gelegt werden, da die Norm von einem nach einer cif-Klausel⁵³⁰ geschlossenen Kaufgeschäft ausgeht.“⁵³¹

Die Praxis dieser Zollwertregelung führte in den folgenden Jahren zu zahlreichen Problemen und Verfahren vor den deutschen Finanzgerichten und dem Europäischen Gerichtshof⁵³², da der Zollwert als Normalpreis die Wirklichkeit der Preisgestaltung der Handelspraxis in weiten Teilen negierte. Sie war durch das ökonomische Gesetz, das sich der Preis auf dem Markt durch Angebot und Nachfrage bildet, geprägt.⁵³³ Die Normalpreisermittlung überlagerte regelmäßig den gezahlten oder zu zahlenden Preis. Der Vollzug dieses Rechts war in der Praxis auch für die Angehörigen der Zollverwaltung schwierig und insofern auch kein Vorbild für die Entwicklungsländer, die man in den Welthandel integrieren wollte.⁵³⁴ Das Brüsseler Zollwertabkom-

528 BFH, Urt. vom 25.02.1959, VII 102/58 S, VII 114/58 S, VII 115/58 S, BStBl. III 1959, S. 183.

529 (Fußnote durch Verfasser eingefügt.) Die FOB-Klausel steht für Free on Board, d.h. frei an Bord benannter Verladehafen, vgl. Piltz, INCOTERMS 2000 – ein Praxisüberblick, RIW 2000, S. 485.

530 (Fußnote durch Verfasser eingefügt.) Die CIF-Klausel steht für Cost, Insurance and Freight, d.h. Kosten, Versicherung und Fracht bestimmter Bestimmungshafen, vgl. Piltz, INCOTERMS 2000 – ein Praxisüberblick, RIW 2000, S. 485.

531 BFH, Urt. vom 25.05.1965, VII 67/62 S, BStBl. III 1965, S. 528.

532 Allein der BFH hatte in rd. 500 Fällen zum Zollwert zu entscheiden, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 26 m.w.N.; zu den Problemen der Praxis mit dem Brüsseler Zollwertbegriff, s.a. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, S. 324.

533 So schon Paulus, „Pretium non ex re, sed propter negotiationem percipitur“, d.h. der Preis wird nicht aus der Sache, sondern durch Handeln erzielt, weil man mit ihnen Handel treibt, Digesten, 18.4.21, zitiert nach: Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 25.

534 Vgl. Krockauer, 25 Jahre Zollwertgruppe der Bundeszollverwaltung, ZfZ 1976, S. 234.

men hat zur Zeit noch acht Vertragsparteien⁵³⁵. Faktisch wird diese Zollwertdefinition jedoch heute noch von weiteren Staaten angewandt.⁵³⁶

c) **Verordnung über den Zollwert der Waren (1968)**

Die Schwierigkeiten bei der Anwendung des Brüsseler Zollwertbegriffs und die darauf basierenden nationalen Regelungen der Mitgliedstaaten der EWG ließen keine einheitliche Zollwertermittlung für in die Zollunion der EWG eingeführte Waren erwarten.⁵³⁷ Die Kommission legte daher noch vor Verwirklichung der Zollunion und Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs am 01.07.1968 einen Entwurf für eine Verordnung über den Zollwert vor, um die notwendige Rechtsvereinheitlichung in den Mitgliedstaaten zu erzielen und damit Verkehrsverlagerungen sowie Verluste bei den Zolleinnahmen zu vermeiden. Am 01.07.1968 trat die Zollwertverordnung 1968⁵³⁸ in Kraft. Nach den Erwägungsgründen für diese Verordnung, muss der Zollwert in den Mitgliedstaaten einheitlich ermittelt werden, damit die Höhe des durch den Gemeinsamen Zolltarif⁵³⁹ geschaffenen Zollschatzes in der gesamten EG gleich ist. Auf diese Weise sollten alle Verkehrs- und Tätigkeitsverlagerungen sowie alle Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden, die sich aus Unterschieden zwischen den einzelstaatlichen Vorschriften ergeben könnten.⁵⁴⁰ Die Zollwertverordnung 1968 und der zum gleichen Zeitpunkt in Kraft getretene Gemeinsame Zolltarif bildeten als Verordnungen des Rates in den Mitgliedstaaten für die Einfuhr der einem Wertzollsatz unterliegenden Waren verbindliches und unmittelbar geltendes Recht.

Zum 01.07.1969 wurde das Anmeldeverfahren für den Zollwert grundlegend geändert, indem man vom Offizialverfahren zum Deklarationsverfahren überging.⁵⁴¹ Der Zollwertanmelder hatte vorher nur Tatsachen anzumelden, wo-

535 Zum aktuellen Stand der Vertragsparteien des Brüsseler Zollwertabkommens, vgl. URL: <http://www.wcoomd.org/ie/En/conventions/conventions.html>. (18.11.2002).

536 Vgl. Müller/Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 40.

537 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, S. 324 f.

538 Vgl. VO (EWG) Nr. 803/68 des Rates über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1968 Nr. L 148, S. 6, BZBl. 1968, S. 504.

539 Zum ersten Gemeinsamen Zolltarif, vgl. VO (EWG) Nr. 950/68 des Rates vom 28.06.1968 über den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1968 Nr. L 172, S. 1 und die VO (EWG) Nr. 97/69 des Rates vom 16.01.1969 über die zur einheitlichen Anwendung des Schemas des Gemeinsamen Zolltarifs erforderlichen Maßnahmen, ABl. EG 1969 Nr. L 14, S. 1.

540 Vgl. 5. Erwägungsgrund der VO (EWG) Nr. 803/68 des Rates über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1968 Nr. L 148, S. 6.

541 VO (EWG) Nr. 375/69 der Kommission über die Anmeldung der Angaben über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1969 Nr. L 52, S. 1.

bei die Zollbehörde den Zollwert ermittelte und festsetzte. Jetzt musste er die Tatsachen selbst rechtlich würdigen und den Zollwert anmelden.

Gemäß Art. 1 Absatz 1 Zollwertverordnung 1968 ist „Für die Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs [...] der Zollwert der eingeführten Waren der normale Preis, d.h. der Preis, der für diese Waren zu dem in Artikel 5 genannten Zeitpunkt bei einem Kaufgeschäft unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zwischen einem Käufer und einem Verkäufer, die voneinander unabhängig sind, erzielt werden kann (Normalpreis).“ Die Verordnung übernahm den zwischenzeitlich aufgrund der Empfehlung des Brüsseler Zollrates vom 07.06.1967⁵⁴² geänderten Wortlaut des Brüsseler Zollwertbegriffs fast wörtlich.

Ab dem 01.07.1968 wurde der Zollwert in der Zollunion zwar nach einheitlichen Regeln festgesetzt, die Beteiligten hatten jedoch weiterhin in der Praxis erhebliche Probleme.⁵⁴³ Die deutsche Zollverwaltung reagierte auf diese Probleme mit der Einrichtung einer bundesweit zuständigen „Zollwertgruppe“ bei der Oberfinanzdirektion Köln, die heute als Zentralstelle Zollwert existiert.⁵⁴⁴ Hier liegt die Zuständigkeit für die einheitliche Anwendung der Vorschriften über den Zollwert. Weiterhin wirkt sie bei der Feststellung und Überprüfung des Zollwertes mit⁵⁴⁵, erteilt Auskünfte und gibt Informationen an interessierte Wirtschaftskreise.⁵⁴⁶ Die örtlich zuständigen Prüfungsdienste der Hauptzollämter werden durch bundesweit tätige Zollwertprüfer des Hauptzollamts Köln unterstützt.⁵⁴⁷

d) Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (1979)

Eine globale einheitliche Wertverzollung konnte mit dem Brüsseler Zollwertbegriff in Anbetracht seiner Umsetzungsprobleme in der EG nicht erwartet werden. Dies wurde von den Vertragsparteien des GATT 1947 erkannt. Im Rahmen der auf der Ministerkonferenz im September 1973 in Tokio eingeleiteten Handelsrunde des GATT 1947 wurde von der Arbeitsgrup-

542 Zustimmungsgesetz zu den vom Rat für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens vom 07.06.1967 beschlossenen Änderungen des Abkommens über den Zollwert der Waren vom 29.08.1969, BGBl. II 1969, S. 147.

543 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 326.

544 Ausführlich zur Zollwertgruppe, vgl. Krockauer, 25 Jahre Zollwertgruppe der Bundeszollverwaltung, ZfZ 1976, S. 234 ff. Zu den aktuellen Aufgaben der Zentralstelle Zollwert, vgl. Absatz 154, DV Zollwertrecht,

545 Vgl. Absatz 154, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

546 Vgl. Absatz 154 Ziffer 9, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

547 Vgl. Absatz 154 Ziffer 3, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

pe „Außertarifliche Maßnahmen“ eine neue Bewertungsmethode ausgearbeitet. Trotz stetiger Zollsatzsenkungen entsprechend des GATT 1947, vollzog sich ab Anfang der siebziger Jahre außerhalb der absoluten Zollsätze ein neuer Protektionismus durch nichttarifäre Handelshemmnisse. In der Arbeitsgruppe verhandelten zwei Hauptkontrahenten. Auf der einen Seite die Vertreter des theoretischen Brüsseler Zollwertbegriffs (RZZ und die Kommission der EG) und auf der anderen Seite die Vertreter positiver Wertbegriffe (USA, Japan).⁵⁴⁸

Die Kommission der EG legte im November 1977 den Entwurf eines Kodex für die Zollwertermittlung vor. Der Entwurf ging vom Rechnungspreis, dem Transaktionswert, aus und wurde mehrfach abgeändert. Europa gab seine theoretische Zollwert-Begriffsbestimmung und die USA ihr Selling-Price-System⁵⁴⁹ auf. Seit dem 12.04.1979 lag das aus insgesamt zehn multilateralen Übereinkommen und Übereinkünften bestehende Schlusspaket dieser Verhandlungsrunde zum Abbau der Handelsschranken auf nicht-tarifärem Gebiet zur Paraphierung aus. Es enthielt unter anderem ein Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommen 1947, der so genannte GATT-Zollwert-Kodex.⁵⁵⁰ Zweck dieses Übereinkommens war es, die Ziele des GATT 1947 zu verfolgen und im internationalen Handelsverkehr den Entwicklungsländern weitere Vergünstigungen zu gewähren. Durch den GATT-Zollwert-Kodex wurde für die Bewertung von Waren für Zollzwecke soweit wie möglich der „Transaktionswert“ eingeführt. Für den freien Handel unter den wichtigsten Ländern der

548 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 28 ff.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 324.

549 Das durch den Fordney-Mc-Cumber-Tarif vom 21.09.1922 in den USA eingeführte Wertzollsystem gab dem Präsidenten der USA das Recht, durch Sonderzölle Unterschiede der amerikanischen Produktionskosten gegenüber denen ähnlicher, importierter Waren auszugleichen. Das Selling-Price-System setzte den Zollwert nach dem „üblichen oder zu erzielenden Verkaufspreis in den USA“ fest und führte bei einer Zollbewertung nach dem Inlandspreis gleichartiger in den USA erzeugter Waren bei einem Zollsatz von ca. 40 % zu Zollbelastungen von bis zu 120 %, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 36 m.w.N.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 326.

550 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 37; Ditges/Vahrenhorst, Der Zollwertkodex des GATT, ZfZ 1979, S. 258 ff.; Glashoff/Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT): Transaktionswert, RIW 1979, S. 832 ff.; Recker, Erste Überlegungen zum neuen Zollwert-Codex des GATT, ZfZ 1979, S. 322 ff.; Glashoff/Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT) – Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW 1980, S. 186 ff.; Hering, Das neue Zollwertrecht nach dem GATT-Zollwertkodex, StW 1983, S. 443 ff.

Welt ist dieses Übereinkommen als das bedeutsamste anzusehen.⁵⁵¹ Es hatte keine unmittelbare Geltung und verpflichtete nur die Vertragsparteien, die das Übereinkommen geschlossen haben oder diesem später beigetreten sind.

Grundsätzlich ist der Zollwert eingeführter Waren gemäß Art. 1 GATT-Zollwert-Kodex „... der *Transaktionswert*, d. h. der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, ...“.⁵⁵²

Dieser Transaktionswert ist gegebenenfalls durch Hinzurechnungen gemäß Art. 8 GATT-Zollwert-Kodex zu berichtigen. Der Zollwertbegriff des GATT-Zollwert-Kodex basiert damit auf einem positiven Wertbegriff und knüpft an eine Transaktion zwischen Verkäufer und Käufer an. Der Grundgedanke ist die Anerkennung des vereinbarten Kaufpreises.⁵⁵³

Beispiel:

Drei Käufer einer gleichen Ware (Personenkraftwagen aus den USA des gleichen Herstellers, Ausstattung und Leistung) zahlen unterschiedliche Preise von 15.000 US-Dollar, 20.000 US-Dollar und 25.000 US-Dollar.

Diese Kaufpreise sind jeweils als Transaktionswert der Zollwert. Bei einem Zollsatz von 10 % zahlt jeder Käufer einen anderen Zollbetrag.

Der Rechnungspreis wird wegen Anwendungsvoraussetzungen und eventueller Berichtigungen als zentrale Grundlage für den Zollwert relativiert. Kann der Zollwert nicht auf der Grundlage des Transaktionswertes der eingeführten Ware ermittelt werden, kommen in einer genau festgelegten Reihenfolge fünf weitere Methoden für die Ermittlung des Zollwerts zur Anwendung. Die Art. 2 bis 7 sehen Verfahren für die Ermittlung des Zollwerts vor, wenn dieser nicht nach Art. 1 ermittelt werden kann. Nach der Vorstellung des GATT-Zollwert-Kodex soll der Transaktionswert so weit wie möglich die Grundlage für die Bewertung von Waren für Zollzwecke sein.⁵⁵⁴

551 1984 wurden bereits 67 % der Importe i.R. der Bestimmungen des GATT-Zollwert-Kodex abgewickelt, vgl. Schulz, Annahme und Anwendung des GATT-Zollwertabkommens im internationalen Warenverkehr, ZfZ 1988, S. 43.

552 Engl.: „The customs value of imported goods shall be the *transaction value*, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation ...“).

553 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 41; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 326; Witte/Reiche, Zollkodex Vor. Art. 28 Rz. 4.

554 Vgl. GATT-Zollwert-Kodex, Allgemeine Einleitung, Absatz 4.

Die EG genehmigte das gesamte Verhandlungspaket durch Ministerratsbeschluss,⁵⁵⁵ das Europäische Parlament billigte in einer Entschließung die Verhandlungsergebnisse⁵⁵⁶ und am 17.12.1979 unterzeichnete die EG die Ergebnisse der Verhandlungsrunde. Der GATT-Zollwert-Kodex trat für die Unterzeichnerstaaten am 01.01.1981 in Kraft. Aufgrund bilateraler Vereinbarung wurde er zwischen der USA und der EG bereits zum 01.07.1980 angewandt. Die Bundesrepublik Deutschland und die anderen acht Mitgliedstaaten der EG kündigten in Folge dessen zum 30.06.1980 ihre Mitgliedschaft im Brüsseler Zollwertabkommen.⁵⁵⁷ Der neue GATT-Zollwert-Kodex erforderte von den Anwendern ein völlig neues Verständnis des Zollwertes.⁵⁵⁸

e) **Verordnung über den Zollwert der Waren (1980)**

Nach Abschluss der Tokio-Runde und Annahme des GATT-Zollwert-Kodex durch die EG als Bestandteil des Verhandlungspakets erarbeitete die Kommission 1980 eine neue Zollwertverordnung⁵⁵⁹, mit der die alte Zollwertverordnung 1968 abgelöst wurde. Diese lehnte sich weitgehend an den Wortlaut des GATT-Zollwert-Kodex an, um dem Gemeinschaftsrecht den Vorteil einer weltweiten Transparenz und Berechenbarkeit zu verleihen.⁵⁶⁰

Das Ziel der Zollwertverordnung 1980 war es, den Welthandel durch ein gerechtes, einheitliches und neutrales System einer Bewertung von Waren für Zollzwecke zu fördern. Dieses System sollte die Anwendung von willkürlichen und fiktiven Zollwerten ausschließen. Der Zollwert sollte nach Kriterien festgelegt werden, die mit der Handelspraxis vereinbar waren. Als Grundlage für die Bewertung von Waren für Zollzwecke wurde in erster Li-

555 Multilaterale Übereinkommen, die im Zuge der Handelsverhandlungen von 1973-1979 (GATT) ausgehandelt wurden – Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens, ABl. EG 1980 Nr. L 71, S. 107.

556 Entschließung zu dem Abschluss der multilateralen Handelsverhandlungen (Tokio-Runde) im Rahmen des GATT durch die Europäischen Gemeinschaften, ABl. EG 1980 Nr. C 4, S. 55.

557 Bekanntmachung des Auswärtigen Amtes vom 12.11.1979, BGBl. II S. 1207; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, S. 327.

558 Vgl. Glashoff/Haubenreisser, Neues Zollwert-System (GATT): Transaktionswert, RIW 1979, S. 833; ebenso Baur, der wegen zahlreicher unbestimmter Rechtsbegriffe Schwierigkeiten prognostizierte, vgl. Baur, Einführung in die neue Zollwertermittlung nach der EWG-Verordnung Nr. 1224/80, RIW 1980, S. 496.

559 VO (EWG) Nr. 1224/80 des Rates über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1968 Nr. L 134, S. 1.

560 Vgl. z.B. Baur, Einführung in die neue Zollwertermittlung nach der EWG-Verordnung Nr. 1224/80, RIW 1980, S. 484 ff.

nie der in Art. 3 der Zollwertverordnung 1980 definierte Transaktionswert festgelegt.⁵⁶¹ Der Erlass der Zollwertverordnung 1980 wurde auf die gemeinsame Handelspolitik gemäß Art. 113 EWGV gestützt.

Zollwert war gemäß Art. 2 Absatz 1 Lit. a) Zollwertverordnung 1980 der Wert, der bei der Anwendung des Gemeinsamen Zollltarifs zugrunde zu legen war. Gemäß Art. 3 Absatz 1 Zollwertverordnung 1980 war dies der „Transaktionswert“, d. h. der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, ...“. Art. 2 Absatz 1 Zollwertverordnung 1980 stellte klar, dass der Zollwert eingeführter Waren nach Art. 3 zu ermitteln ist, wann immer die darin vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind.⁵⁶² Art. 4 bis 7 und Art. 2 Absatz 3 Zollwertverordnung 1980 enthielten die Vorschriften für die Ermittlung des Zollwertes für die Fälle, in denen dieser nicht nach Art. 3 Absatz 1 Zollwertverordnung 1980 ermittelt werden konnte.

In Abkehr von dem theoretischen Wert des Brüsseler Zollwertbegriffes basierte die von der Zollwertverordnung 1980 übernommene Regelung des GATT-Zollwert-Kodex nunmehr auf einem positiven Zollwertbegriff.⁵⁶³ Das Verfahren dieser Zollwertermittlung ist daher auch als „positives System“ bezeichnet worden.⁵⁶⁴

Ohne Einfluss auf die inhaltliche Identität ist die Zollwertverordnung 1980 zur Durchführung einiger ihrer Vorschriften durch folgende Verordnungen der Kommission geändert und ergänzt worden:

- VO (EWG) Nr. 1494/80 vom 11.06.1980 über erläuternde Anmerkungen, ABl. EG 1980 Nr. L 134, S. 1,
- VO (EWG) Nr. 1495/80 vom 11.06.1980 zur Durchführung einiger Vorschriften der Art. 1, 3 und 8 Zollwertverordnung 1968, ABl. EG 1980 Nr. L 154, S. 14,
- VO (EWG) Nr. 1496/80 vom 11.06.1980 über die Anmeldung der Angaben über den Zollwert, ABl. EG 1980 Nr. L 154, S. 16,

561 Vgl. insb. 5. Erwägungsgrund zu der VO (EWG) Nr. 1224/80 des Rates über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1980 Nr. L 134, S. 1.

562 Der Transaktionswert beinhaltet die Regelbewertung, vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zolllkodex, ZfZ 1994, S. 327.

563 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 ZK, Rz. 5; Witte/Reiche, Zolllkodex Vor Art. 28 Rz. 4.

564 So noch das BMF in Absatz 1, DV Zollwertrecht, VSF Z 5302, die mit dem Einfuhrungserlaß vom 26.11.2002, III B 2 – Z 5001 – 1/02 – und der Neufassung einer DV Zollwertrecht, VSF Z 5101, aufgehoben wurde.

- VO (EWG) Nr. 3177/80 vom 05.12.1980 über den maßgebenden Ort des Verbringens nach Art. 14 Absatz 2 Zollwertverordnung 1968, ABl. EG 1980 Nr. L 335, S. 1,
- VO (EWG) Nr. 3179/80 vom 05.12.1980 über die bei der Ermittlung des Zollwerts zu berücksichtigende Gebühren für im Postverkehr beförderte Waren, ABl. EG 1980 Nr. L 335, S. 62,
- VO (EWG) Nr. 1577/81 vom 12.06.1981 zur Einführung eines Systems vereinfachter Verfahren zur Ermittlung des Zollwerts bestimmter verderblicher Waren, ABl. EG 1981 Nr. L 154, S. 26,
- VO (EWG) Nr. 3158/83 vom 09.11.1981 über die Auswirkungen von Lizenzgebühren auf den Zollwert, ABl. EG 1983 Nr. L 309, S. 19,
- VO (EWG) Nr. 1766/85 vom 27.06.1985 über die bei der Zollwertfeststellung anzuwendenden Umrechnungskurse, ABl. EG 1985 Nr. L 168, S. 21,
- VO (EWG) Nr. 3579/85 vom 16.12.1985 über die in den Zollwert einzubeziehenden Luftfrachtkosten, ABl. EG 1985 Nr. L 347, S. 2.

Zu speziellen Einzelfragen der Anwendung von Vorschriften des GATT-Zollwert-Kodex im Rahmen der Zollwertverordnung 1980 sind in den Folgejahren durch die nationalen Finanzgerichte und dem Europäischen Gerichtshof verschiedene Urteile ergangen.⁵⁶⁵ Insgesamt gingen die Streitigkeiten im Verhältnis zu denen des Brüsseler-Zollwertbegriffes und seiner Umsetzung in der Zollwertverordnung 1968 erheblich zurück.⁵⁶⁶ Im Ergebnis waren die Vorschriften der Zollwertverordnung 1980 im wesentlichen praxisgerecht und hatten in den Mitgliedstaaten der EG einen großen Anwendungsbereich.

f) Zollwert des Zollkodex (1994)

Am 01.01.1994 trat der Zollkodex für die Mitgliedstaaten der EG vollständig in Kraft und hob mit Art. 251 Absatz 1 siebter Anstrich die Zollwertverordnung 1980 auf. In seinem sachlichen und räumlichen Anwendungsbereich übernahm er materiell das bisher geltende Zollwertrecht und bettete

⁵⁶⁵ Zu einer Zusammenfassung der Urteile des EuGH in Zollwertsachen der Jahre 1983 bis 1993 mit Fundstellennachweis, vgl. Kommission, Kompendium, Abschnitt E, Rechtsprechung.

⁵⁶⁶ Bis zum Jahr 1991 lagen dem EuGH nur Vorlagen deutscher Gerichte zur Zollwertverordnung 1980 vor. Voß bemerkte dazu fragend, ob die deutsche Zollverwaltung die Zollwertverordnung mit besonderer Akribie anwendet, vgl. Voß, Aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung in Zoll- und Marktordnungssachen, ZfZ 1991, S. 198.

dieses in den Zollkodex als Basiskodifikation des gemeinschaftlichen Zollrechts ein.⁵⁶⁷ Dem aus der Zollwertverordnung 1980 bekannten Bewertungssystem gab der Zollkodex eine übersichtlichere und transparentere Darstellung. In dem Kapitel 3 des Zollkodex über den Zollwert der Waren wurde die Zollwertverordnung 1980 in weiten Teilen abgeschrieben.

Art. 29 Zollkodex behandelt die Ermittlung des Zollwertes auf der Grundlage des Transaktionswertes (Transaktionswertmethode). Der Wortlaut von Art. 29 Absatz 1 Zollkodex über den Transaktionswert stimmt mit Art. 1 Absatz 1 GATT-Zollwert-Kodex und Art. 3 Absatz 1 Zollwertverordnung 1980 überein. Die Regelung des Art. 29 Zollkodex soll so weit wie möglich die Grundlage für die Bewertung von Waren für Zollzwecke sein.⁵⁶⁸ Die Mehrzahl der Einfuhrfälle wird von diesem Artikel erfasst⁵⁶⁹, so dass er als Herzstück der Ermittlung des Zollwerts bezeichnet werden kann.⁵⁷⁰ Die Art. 30 und Art. 31 Zollkodex enthalten Regelungen für die Fälle, in denen der Zollwert nicht nach der Transaktionswertmethode gemäß Art. 29 Zollkodex ermittelt werden kann.

Zu den Vorschriften des Zollkodex über den Zollwert sind von der Kommission in den Art. 141 bis 181a Zollkodex-DVO und in den Anhängen 23 bis 29 Zollkodex-DVO Durchführungsvorschriften erlassen worden. Anhang 23 der Zollkodex-DVO enthält erläuternde Anmerkungen zur Ermittlung des Zollwerts, die als Verordnung der Kommission unmittelbar geltendes Recht in der EG darlegt. Im Zollkodex und in der Zollkodex-DVO sind an verschiedenen Stellen weitere Vorschriften über die Festsetzung oder Aufzeichnung des Zollwertes aufzufinden.⁵⁷¹ Die besonderen Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen bei den Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung⁵⁷² gehen als Spezialvorschriften den allgemeinen zollwertrechtlichen Vorschriften der Art. 28 bis 36 Zollkodex vor und ermöglichen

567 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 322 ff., S. 354 ff.

568 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 1 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 17;

569 Reiche spricht von ca. 80 %, vgl. Witte/Reiche Art. 29 Rz. 1; Witte von bis zu 90 %, vgl. Witte, Der Zollkodex der EG, in: Birk, Handbuch, § 12, Rz. 172; Müller-Eiselt von 95 %, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 46; Stobbe von um 95 % aller Einfuhrfälle, vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 327.

570 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229 Rz. 1.

571 Dies sind die Art. 14, 15, 64, 67, 214 und 228 Zollkodex sowie Art. 218 und 254 bis 257 Zollkodex-DVO.

572 Vgl. Art. 112 ZK für das Zolllagerverfahren, Art. 121 ZK für die aktive Veredelung, Art. 135 ZK für das Umwandlungsverfahren, Art. 144 ZK für die vorübergehende Verwendung und Art. 151 sowie Art. 153 ZK für die passive Veredelung, s.a. Absatz 144 ff., DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

eine Gestaltung des Zolls. Es kann z.B. gemäß Art. 112 Absatz 2 Zollkodex im Zolllagerverfahren für die Einfuhrwaren der Einlagerungszollwert bei der Auslagerung berücksichtigt werden, obwohl die Waren in der EG wertsteigernd behandelt worden sind (z.B. Vorbereitung des Weiterverkaufs von importierten Kraftfahrzeugen).⁵⁷³

g) Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (1994)

Im Zuge weltwirtschaftlicher Krisenerscheinungen Ende der siebziger und Anfang der achtziger Jahre und fehlender Kohärenz im Welthandelsrecht wurde am 20.09.1986 in Uruguay eine neue Welthandelsrunde eingeleitet. In ihr wurde ein über den bislang dominierenden Warenhandel hinausgehender Reformbedarf des Welthandelsrechts offenbar. Insbesondere die handelsbezogenen Aspekte zum Schutze geistigen Eigentums und der internationale Dienstleistungshandel wurden zu zentralen Verhandlungsgegenständen. Die Verhandlungsergebnisse wurden am 15.04.1994 auf der Regierungskonferenz in Marrakesch unterzeichnet. Im Mai 1990 hatte die kanadische Regierung vorgeschlagen, im Rahmen der Uruguay-Runde auch eine neue internationale Handelsorganisation zu schaffen. So gehörte zum Vertragswerk ein Übereinkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation (WTO-Übereinkommen).⁵⁷⁴ In ihrer materiellrechtlichen Struktur gründet sich danach die WTO-Rechtsordnung auf die drei Säulen Warenhandel⁵⁷⁵, Dienstleistungshandel⁵⁷⁶ und Recht des geistigen Eigentums⁵⁷⁷. Die diesbezüglichen Abkommen sind als multilaterale Handelsübereinkommen integrierende Bestandteile des WTO-Überkommens und als Anhänge⁵⁷⁸ zu diesem auf-

573 Vgl. Witte, Zollkodex Art. 112 Rz. 1.

574 Übereinkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation, ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 3; als bisheriges GATT-Mitglied wurde auch die Bundesrepublik Deutschland Mitglied der WTO; Gesetz zu dem Übereinkommen vom 15.04.1994 zur Errichtung der Welthandelsorganisation und zur Änderung anderer Gesetze vom 30.08.1994, BGBl. II 1994, S. 1625; zu den Entwicklungsstufen, vgl. z.B. Hanel, Vom GATT zur WTO – Entwicklungen und Strukturen, ZfZ 1996, S. 104 ff., 138 ff. und 174 ff.; Jansen, Die neue Welthandelsorganisation (World Trade Organization WTO), EuZW 1994, S. 333 ff.; Oppermann, die Europäische Gemeinschaft und Union in der Welthandelsorganisation, RIW 1995, S. 919 ff.

575 Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen 1994 (GATT 1994), ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 11.

576 Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (GATS), ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 190, BGBl. II 1994, S. 1643.

577 Vgl. Übereinkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte des geistigen Eigentums (TRIPS), ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 213, BGBl. II 1994, S. 1730.

578 Anhang 1 A (GATT), Anhang 1 B (GATS) und Anhang 1 C (TRIPS).

geführt. Sektorenübergreifend werden diese Regelungsbereiche durch die Streitbeilegungsvereinbarung⁵⁷⁹ und den Mechanismus zur Überprüfung der Handelspolitik⁵⁸⁰ ergänzt.

Die WTO als mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete internationale Organisation⁵⁸¹ hat am 01.01.1995 völkerrechtswirksam ihre Arbeit aufgenommen. Die EG sind ursprüngliches Mitglied der WTO, obwohl ihr keine Kompetenz zukam, das WTO-Übereinkommen insgesamt zu ratifizieren.⁵⁸² Nach Abschluss des WTO-Übereinkommens sind den Vereinbarungen weitere Regierungen beigetreten, so dass die WTO nunmehr 146 Mitglieder zählt.⁵⁸³ Der vielleicht wesentlichste Fortschritt des durch die Gründung der WTO geschaffenen Rechtssystems dürfte jedoch in der Einrichtung eines obligatorischen Streitschlichtungsmechanismus⁵⁸⁴ liegen. Die WTO besitzt eigene Rechtspersönlichkeit, hat aber zugleich einen deutlich kontraktuellen Charakter.⁵⁸⁵

Den umfangreichsten Teil der WTO-Rechtsordnung nehmen die Regelungen zum Warenhandel ein. Das hier maßgebliche GATT 1994 baut zwar faktisch auf dem GATT 1947 auf, ist aber kein Nachfolgevertrag, da es vollständig neu in Kraft gesetzt wurde. Es enthält den ursprünglichen Text des GATT 1947, verschiedene ergänzende Rechtsinstrumente, sieben Vereinbarungen zur Auslegung und Konkretisierung einzelner Vorschriften sowie schließlich das Marrakesch-Protokoll zum GATT 1994. Das GATT 1994 stellt die magna charta des Weltwarenhandelsrechtes dar. Art. VII GATT 1994 ist die grundlegende Vorschrift über den Zollwert und entspricht Art. VII GATT 1947, wonach der Zollwert auf Grund des wirklichen Wertes ermittelt wird. Die Anlage 1 zu dem GATT 1994 enthält Anmerkungen und ergänzende Bestimmungen zu Art. VII. Er läßt die Annahme zu, dass der wirkliche Wert

579 Vgl. Vereinbarung über Regeln und Verfahren zur Beilegung der Streitigkeiten, ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 234; BGBl. II 1994, S. 1749.

580 Vgl. Mechanismus zur Überprüfung der Handelspolitik, ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 251.

581 Vgl. Art. VIII Absatz 1 WTO-Übereinkommen.

582 Vgl. EuGH, Gutachten vom 15.11.1994, Rs. C-1/94 (Gutachten), EuGHE I 1994, S. 5267 ff. Danach fielen Regelungen des TRIPS und des GATS in den Zuständigkeitsbereich der Mitgliedstaaten der EG, so dass das WTO-Übereinkommen als gemischtes Abkommen von der EG und ihren Mitgliedstaaten gemeinsam ratifiziert wurde.

583 Stand: 04.04.2003.

584 Zu Einzelheiten des Streitbeilegungsverfahrens, vgl. z.B. Leier, Fortentwicklung und weitere Bewährung: Zur derzeitigen Überprüfung des Streitbeilegungsverfahrens in der WTO, EuZW 1999, S. 204 ff.

585 Vgl. statt vieler Oppermann, Die Europäische Gemeinschaft und Union in der Welt-handelsorganisation (WTO), RIW 1995, S. 919 ff.

durch den Rechnungspreis zuzüglich aller im Rechnungspreis etwa nicht enthaltenen rechtlich zulässigen Kosten, die zu den echten Elementen des wirklichen Wertes gehören, sowie zuzüglich jedes außergewöhnlichen Preisnachlasses oder jeder sonstigen Ermäßigung des üblichen Wettbewerbspreises, dargestellt wird.

Die den Handel mit Waren betreffenden Rechtsnormen des GATT 1994 werden in zahlreichen Spezialmaterien durch zwölf gesonderte Übereinkommen ergänzt bzw. konkretisiert.⁵⁸⁶ Diese Übereinkommen sind nach der allgemeinen Auslegungsregel zu Anhang 1 A zum WTO-Übereinkommen jeweils für sich *lex specialis* zum GATT 1994. Das Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des GATT 1994 (Zollwertübereinkommen 1994)⁵⁸⁷, so genannter GATT-Zollwert-Kodex 1994, befasst sich detailliert mit den Regelungen zur Bestimmung des Wertes von Waren für die Zwecke der Erhebung von Wertzöllen auf eingeführte Waren durch die zuständigen Zollbehörden.⁵⁸⁸ Das GATT 1994, der GATT-Zollwert-Kodex 1994 und die anderen Übereinkommen zum Warenhandel gehören zur Gruppe der Handelsabkommen. Im Rahmen ihrer Kompetenz⁵⁸⁹, schließt die EG diese mit einzelnen Drittländern, Gruppen von Drittländern oder im Rahmen internationaler Handelsorganisationen, um zur harmonischen Entwicklung des Welthandels beizutragen. Ob diese Abkommen unmittelbare subjektive einklagbare Rechte begründen, ist im Schrifttum strittig.⁵⁹⁰

Der GATT-Zollwert-Kodex 1994 übernahm materiell die Regelungen des GATT-Zollwert-Kodex 1979.⁵⁹¹ Gemäß Art. 1 Absatz 1 GATT-Zollwert-Kodex 1994 ist „Der Zollwert eingeführter Waren [ist] der Transaktionswert, das heisst der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung ...“. Die Vorschrift entspricht vom Wortlaut dem Art. 1 Absatz 1

586 Dies sind jeweils ein Übereinkommen über die Landwirtschaft, die Anwendung gesundheitspolizeilicher und pflanzenschutzrechtlicher Maßnahmen, Textilwaren und Bekleidung, technische Hemmnisse, handelsbezogene Investitionsmaßnahmen, zur Durchführung des Art. VI des GATT 1994, Vorversandkontrollen, Ursprungsregeln, Einfuhrlizenzverfahren, Subventionen und Ausgleichsmaßnahmen, Schutzmaßnahmen sowie zur Durchführung des Art. VII des GATT 1994.

587 Übereinkommen zur Durchführung des Artikel VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994, ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 119.

588 Vgl. Art. 15 Absatz 1 lit a) GATT-Zollwert-Kodex 1994.

589 Vgl. EuGH, Gutachten vom 15.11.1994, Rs. C-1/94 (Gutachten), EuGHE I 1994, S. 5267 ff.

590 Vgl. Rüsken, in: Dorsch, Einführung Rz. 257 m.w.N.

591 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Vor Art. 28 Rz. 2; Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 ZK Rz. 7.

GATT-Zollwert-Kodex aus dem Jahr 1979. Für die Fälle, in denen der Zollwert nicht auf der Grundlage des Transaktionswertes ermittelt werden kann, sind in den Art. 2 bis Art. 7 GATT-Zollwert-Kodex 1994 Regelungen aufgeführt.

Der GATT-Zollwert-Kodex 1994 ist zum 01.01.1995 in Kraft getreten. Grundsätzlich müssen alle Vertragsparteien des WTO-Übereinkommens den GATT-Zollwert-Kodex 1994 anwenden. Das Streitbeilegungsverfahren der WTO findet Anwendung.⁵⁹² Nach inoffiziellen Angaben wird er zur Zeit von 119 Ländern angewandt, wovon 78 Mitglieder der WTO sind.⁵⁹³ Aufgrund der im GATT-Zollwert-Kodex 1994 eingeräumten Privilegien, u.a. auch eine Aufschubfrist von fünf Jahren für neue Vertragsparteien, ist eine weltweite Geltung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 zur Zeit noch nicht erreicht.⁵⁹⁴ Auf der Grundlage seiner positiven Zollwertdefinition wird nach Angaben der WZO dennoch bereits jetzt 90 % des Welthandels abgewickelt.⁵⁹⁵ Zur Umsetzung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 bedurfte es in der EG keiner Änderung des bereits seit dem 01.01.1994 gültigen Zollkodex, da sich die neuen völkervertraglichen Vereinbarungen materiell mit den im Zollkodex transformierten Regelungen des GATT-Zollwert-Kodex aus dem Jahr 1979 deckten.

3. Leitbild der geltenden Zollwertregelung

Die Vertragsparteien des WTO-Übereinkommens haben mit dem GATT 1994 allgemein anerkannte Bewertungsgrundsätze für Zollzwecke vereinbart. Der Zollwert eingeführter Waren soll gemäß Art. VII GATT 1994 auf Grund des „wirklichen Wertes“ ermittelt werden. Diese Regelung knüpft an die identische des Art. VII GATT 1947 an. Die Grundlagen und Verfahren zur Ermittlung des Zollwertes sollen im Sinne des Art. VII Absatz 5 GATT 1994 dauerhaft sein, damit die Wirtschaftskreise den Zollwert mit genügender Sicherheit schätzen können. Die Praxis des Art. VII GATT 1994 erfordert daher, wie bereits die identische Regelung im GATT 1947, Bestimmungen zur Durchführung. Auf der Vorschrift des Art. VII GATT 1994 basieren die Durchführungsbestimmungen des GATT-Zollwert-Kodex 1994 und bereits aus der Zeit der Gültigkeit des Art. VII GATT 1947 das Brüsseler-

592 Vgl. Anhang 2 zu Art. 1 der Vereinbarung über Regeln und Verfahren zur Beilegung der Streitigkeiten, ABl. EG 1994 Nr. L 336, S. 234; BGBl. II 1994, S. 1749.

593 Zum aktuellen Stand der Anwendung des GATT-Zollwert-Kodex 1994, vgl. Müller-Eiselt, Zollrecht, Fach 4100, Rz. 103 ff.

594 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 103.

595 Vgl. WCO, The WTO Agreement on Customs Valuation, URL: http://www.wcoomd.org/ie/En/Topics_Issues/topics_issues.html (01.02.2003).

Zollwertabkommen. Sie enthalten jeweils eine eigene Begriffsbestimmung für den Zollwert

Der Zollwertbegriff des Brüsseler Zollwertabkommens bestimmt den wirklichen Wert einer Ware im Sinne des Art. VII GATT 1994 stärker nach objektiven Kriterien als den „Normalpreis“. Dieser wurde im wesentlichen als üblicher Wettbewerbspreis definiert. Die Gerechtigkeit des Normalpreises des Brüsseler Zollwertbegriffs liegt in dem Gedanken, dass die gleiche Ware nur einen objektiv bestimmbar Preis haben kann und daher jeder Einführer der gleichen Ware aus Gründen der Neutralität der Steuern gegenüber dem Wettbewerb den gleichen Zollbetrag zu zahlen hat.⁵⁹⁶ Neben reinen fiskalischen Erwägungen wird diese Zollwertregelung deswegen auch heute noch von vielen Zollverwaltungen, insbesondere in den Entwicklungsländern, angewandt.

Der Ermittlung des Zollwertes nach dem Zollkodex der EG liegt ein positiver Wertbegriff zugrunde. Den Vorschriften liegen die Regelungen des GATT-Zollwert-Kodex 1994 zugrunde. Maßgeblich ist für den Zollwert eingeführter Waren grundsätzlich der so genannte „Transaktionswert“. Der Transaktionswert ist der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der EG tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. Dieser Preis ist gegebenenfalls um Hinzurechnungen nach oben oder wegen Abzugsposten nach unten zu berichtigen. Im Ergebnis geht es also nicht darum, den „wahren“ Wert einer Ware oder einen Normalpreis zu ermitteln. Der Transaktionswert knüpft an den individuell vereinbarten Preis an, d. h. die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu seinen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat. Er unterwirft sich damit den Gesetzmäßigkeiten des Handels. Die gleiche Ware hat nach den subjektiven Vorstellungen von Verkäufern und Käufern keinen allgemein gültigen Preis, sondern nur den Preis, den die Beteiligten unter den jeweiligen Bedingungen aushandeln und bereit sind zu zahlen. Dieser Preis muss jedoch den Bedingungen in Bezug auf die Dispositionsrechte des Käufers, der Bewertbarkeit zusätzlicher Bedingungen und Leistungen, der Erfassung späterer Erlöse und der Preisgestaltung bei verbundenen Unternehmen entsprechen. Es sollen „unwirkliche“ Preise ausgeschlossen werden, die die Eignung des vereinbarten Preises als zutreffenden Maßstab für die Ermittlung des Transaktionswertes in Frage stellen.

Die Gerechtigkeit des Transaktionswertes als Zollwert ist darin begründet, dass die vielfältige Lebenswirklichkeit im Handel anerkannt und respektiert

596 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 329.

wird, da nach der subjektiven Vorstellung der am Handel Beteiligten jede Ware viele Preise hat. Mit dem Transaktionswert werden alle unter unabhängigen Verkäufern und Käufern ausgehandelten Rechnungspreise als Zollwert anerkannt und der Zollwertermittlung zugrunde gelegt. Es ist bei einer Prüfung insbesondere darauf zu achten, dass der Rechnungspreis der vollständige, unter den Verkaufspartnern ausgehandelte tatsächliche Preis ist, ohne dass zusätzliche Leistungen neben dem Preis für die Ware erbracht werden.⁵⁹⁷ Im Ergebnis hat derjenige, der wenig für eine Ware zahlt, auch wenig Zoll zu zahlen.⁵⁹⁸

Für die Ermittlung des Zollwerts stehen nach dem Zollkodex, wie auch nach dem GATT-Zollwert-Kodex 1994, insgesamt sechs Methoden zur Verfügung. Der Zollwert wird in erster Linie auf der Grundlage des Transaktionswertes (1. Methode) ermittelt. Die anderen Methoden sind nicht zu prüfen, wenn mit der vorangehenden Methode der Zollwert ermittelt werden kann. Es besteht kein Wahlrecht für eine Methode. Die Anwendung der verschiedenen Methoden kann durchaus zu verschiedenen Ergebnissen führen. Für eine Ware gibt es aber nur einen einzigen Zollwert.

4. Zusammenfassung

Die Geschichte internationaler Beziehungen ist durch den Handel gekennzeichnet. Das Ansteigen der Welthandelsbeziehungen im 19. Jahrhundert hat insbesondere nach dem Ende des zweiten Weltkrieges umfassende Regeln für den Handel mit Waren erforderlich gemacht. Das WTO-Übereinkommen selbst und seine zahlreichen multilateralen Übereinkommen übernehmen heute im Welthandel eine wichtige Ordnungsfunktion. Die Vorschriften über den Zollwert sind ebenfalls von den Phasen dieser Entwicklung geprägt. Die Verwirklichung eines gerechten, einheitlichen und neutralen Systems der Bewertung von Waren für Zollzwecke hat in den Vertragsparteien des GATT-Zollwert-Kodex 1994 einen umfassenden Anwendungsbereich.

Die EG hat den Kern der Regelungen über den Zollwert des GATT 1994 und des GATT-Zollwert-Kodex 1994 in die materiellen Vorschriften über den Zollwert ihres Zollkodex übernommen. Dieser ist bei Einfuhren aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland unmittelbar anzuwenden. Danach ist grundsätzlich der gegebenenfalls berichtigte „Transaktionswert“ der Zollwert.

597 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 329.

598 Vgl. Witte, Der Zollkodex der EG, in: Birk, Handbuch, § 12, Rz. 172.

Die zentrale Frage der Zollwertermittlung nach dem Zollkodex lautet daher:
Was ist der für die Ware bei einem Verkauf in die EG tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis?

IV. Rechtsquellen des Zollwertrechts

1. Grundlagen des Zollwertrechts

Die wohlfahrtsfördernden Effekte des internationalen Handels treten nicht von selbst ein. Für die am internationalen Handel teilnehmenden Volkswirtschaften und ihrer Akteure bedarf es in der Regel eines Ordnungsrahmens. Die notwendige Ordnungsfunktion kann nach h.M. nur das Recht erfüllen. Wesentliches Ziel des Rechtes ist die Gewährleistung von Rechtssicherheit. So können die Risiken der am internationalen Handel Beteiligten durch das Zollrecht in Bezug auf die Abgabe Zoll kalkulierbar gemacht werden. Dies muss insbesondere die Wertermittlung für Zollzwecke umfassen, da diese die vorherrschende Bemessungsgrundlage für den Zoll ist.

Es wäre sicherlich Wille des Zollwertrechts, in Anerkennung der Notwendigkeit eines gerechten, einheitlichen und neutralen Systems für die Bewertung von Waren für Zollzwecke, die Anwendung willkürlicher und fiktiver Zollwerte auszuschließen.⁵⁹⁹ Nachfolgend sollen die Rechtsquellen von dem im juristischen Sprachgebrauch verstandenen Begriff der Rechtsquelle als Herkunft und Verankerung des Rechts untersucht werden.

Das in der Bundesrepublik Deutschland für Einfuhren aus Drittländern anzuwendende Zollwertrecht ist maßgeblich vom Recht der EG, sowie dem in ihm transformierten Völkerrecht geprägt. Die Harmonisierung des gemeinschaftlichen Zollrechtes und damit auch des Zollwertrechtes in den Mitgliedstaaten darf nicht ohne Berücksichtigung internationaler Entwicklungen im Bereich der Liberalisierung des Handels und der europäischen Integrationsbemühungen gesehen werden.⁶⁰⁰ In ihrer Gesamtheit bilden die Bemühungen der Nachkriegszeit ein verwirrendes Bild zahlreicher, komplizierter und nur schwer überschaubarer Institutionen. Gerade auf dem Gebiet des Zollrechtes finden sich frühzeitig bilaterale Verträge. Noch Anfang des 20. Jahrhunderts hat es nur wenige, solcher Verträge gegeben.⁶⁰¹ Bereits im

599 Vgl. GATT-Zollwert-Kodex 1994, Allgemeine Einleitung, 3. Erwägungsgrund.

600 Ausführlich zur Zollpolitik und Zollgesetzgebung in der BRD, vgl. BMF, Verantwortung, S. 107 ff.

601 Dies waren z.B. Zollregelungen in Handelsabkommen, Abkommen über den kleinen Grenzverkehr oder Abkommen über grenzdurchschnittene landwirtschaftliche Betriebe.

Rahmen des Völkerbundes entwickelten sich Ansätze zu einem multilateralen völkerrechtlichem Zollrecht.⁶⁰² Die Kodifizierung des geltenden Zollwertbegriffes ist in der EG eng mit der allgemeinen Entwicklung des Zollrechtes verknüpft, die in dem Zollkodex ihren vorläufigen Abschluss fand.

(a) Völkervertragsrechtliche Grundlagen des Zollwertrechts

Das Völkerrecht umfasst die Regeln für die Beziehungen der Staaten und der Staatenverbindungen mit völkerrechtlicher Handlungsfähigkeit. Es handelt sich um eine eigenständige Rechtsordnung. Da die Handels- und Wirtschaftsbeziehungen auf zahlreiche Staatsziele Einfluss haben, hat der Abschluss diesbezüglicher Vereinbarungen einen besonderen Stellenwert. Hierzu zählen das GATT 1994 und der GATT-Zollwert-Kodex 1994 sowie der Vertrag zur Gründung des Rates für Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens, der sich in Folge der WTO-Gründung 1994 in Weltzollorganisation umbenannt hatte.

Als einer der Anziehungspunkte in der Welt hat sich die EG auch auf internationaler Ebene um wirtschaftliche, soziale und politische Bemühungen zu anderen Ländern in der Welt bemüht. Zu diesem Zweck schließt sie mit Drittländern und anderen internationalen Organisationen völkerrechtliche Abkommen, die Verträge über eine umfassende Kooperation auf handelspolitischen Gebiet umfassen. Die EG ist Mitglied der vorgenannten völkerrechtlichen Abkommen.

(b) Zollwertrecht der Europäischen Gemeinschaft

Das Recht der EG hat für das Zollwertrecht besondere Bedeutung. Für das Verständnis der hierarchischen Stellung des geltenden Zollwertrechts ist die Rechtsordnung der EG unabdingbar. Die EG erweist sich als ein eigenständiger Herrschaftsverband mit eigenen Hoheitsrechten und einer von den Mitgliedstaaten unabhängigen Rechtsordnung, der sowohl die Mitgliedstaaten als auch deren Angehörige in den der EG zugewiesenen Aufgabenbereichen unterworfen sind.⁶⁰³ Ihre Gründung basiert auf einen Vertrag zwischen ihren Mitgliedstaaten. Sie bildet mit der EGKS⁶⁰⁴ und der EURATOM die Europäischen Gemeinschaften. Die Mitgliedstaaten haben einen Teil ihrer Hoheitsrechte auf die Europäischen Gemeinschaften übertragen und haben

602 Z.B. das Abkommen vom 03.11.1923 zur Vereinfachung der Zollförmlichkeiten, RGBl. II 1925, S. 673.

603 Vgl. EuGH, Urt. vom 05.02.1963, Rs. C-26/62 (van Gend en Loos), EuGHE 1963, S. 3; EuGH, Urt. vom 15.07.1964, Rs. C-6/64 (Costa/E.N.E.L.), EuGHE 1964, S. 1141.

604 Gemäß Art. 97 EGKSV ist dieser Vertrag am 23.07.2002 außer Kraft getreten und ist die EG in die Rechte und Pflichten der EGKS eingetreten.

drei neue klassische Gewalten (Legislative, Exekutive und Judikative) geschaffen.

Die EU ist dagegen eine durch den am 01.11.1993 in Kraft getretenen Vertrag von Maastricht errichtete Organisation eigener Art.⁶⁰⁵ Sie ersetzt jedoch nicht die Europäischen Gemeinschaften, sondern stellt diese mit den neuen Politiken und Formen der Zusammenarbeit unter ein gemeinsames Dach. Die EU beruht bildlich gesprochen auf den Europäischen Gemeinschaften EG und EURATOM als eine von drei tragenden Säulen.⁶⁰⁶ Der Vertrag von Amsterdam⁶⁰⁷ wurde am 02.10.1997 unterzeichnet und ist am 01.05.1999 in Kraft getreten. Durch ihn wurden der Vertrag über die EU von Maastricht und die Verträge der Europäischen Gemeinschaften abgeändert und neu nummeriert. Zum 01.02.2003 ist der Vertrag von Nizza⁶⁰⁸ in Kraft getreten, der unter anderem das Entscheidungsverfahren im Ministerrat vereinfacht und ein einfacheres Rechtssystem für den Europäischen Gerichtshof vorsieht.⁶⁰⁹

Neben den Gründungsverträgen der Europäischen Gemeinschaften (primäres Gemeinschaftsrecht) gehören zu den Rechtsquellen des Gemeinschaftsrechts die von ihren Organen aufgrund der Verträge geschaffenen Rechtsakte (sekundäres Gemeinschaftsrecht).

(1) Primäres Gemeinschaftsrecht

Die Gründungsverträge der Europäischen Gemeinschaften sowie die dazu ergangenen Ergänzungen und Änderungen in Form der Einheitlichen Europäischen Akte, der verschiedenen Beitrittsverträge und der Verträge über die EU enthalten die grundlegenden Rechtssätze über die Zielsetzungen, über die Organisation und über die Funktionsweise der EG. Sie geben damit die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen der EG vor, die von ihren Organen im Gemeinschaftsinteresse auszufüllen sind. Als unmittelbar von den Mitgliedstaaten selbst geschaffenes Recht werden diese Rechtssätze als primäres Gemeinschaftsrecht bezeichnet.

605 Im juristischen Sprachgebrauch auch „supranationale Organisation“.

606 Vgl. Wolfgang, in: Witte/Wolfgang, S. 33 f. Zur Struktur der EU und dem „Drei-Säulen-Modell“, vgl. URL: http://europa.eu.int/eur-lex/de/about/abc/abc_12.html (13.05.2002).

607 Vgl. ABl. EG 1997 Nr. C 340, S.86.

608 Vgl. ABl. EG 2001 Nr. C 80, S. 1.

609 Zu einer konsolidierten Fassung des Vertrags über die EU, vgl. ABl. EG 2002 Nr. C 325, S. 1.

Der Vertrag über die EG⁶¹⁰ enthält die Vorschriften über den freien Warenverkehr in der EG auf der Grundlage einer Zollunion.⁶¹¹ Die Art. 23 ff. EGV enthalten explizit Regelungen, die sich direkt auf Bereiche des Zollrechts beziehen. Die Herstellung einer Zollunion war bereits in den Fassungen der Vorgängerverträge grundlegendes Ziel der EG.⁶¹² Mit der Einführung des Gemeinsamen Zolltarifs zum 01.07.1968 wurde dieses Ziel verwirklicht. Eine funktionierende Zollunion erforderte neben dem Gemeinsamen Zolltarif eine Harmonisierung ihrer Rechts- und Verwaltungsvorschriften des Zollrechts in den Mitgliedstaaten.⁶¹³

(2) Sekundäres Gemeinschaftsrecht

Das in Ausübung ihrer Befugnisse von den Organen der EG aufgrund der Verträge geschaffene Recht nennt man sekundäres Gemeinschaftsrecht. Es besteht für die EG aus den in dem Katalog des Art. 249 EGV aufgezählten und definierten Rechtsakten. Es handelt sich dabei um Verordnungen, Richtlinien, Entscheidungen, Empfehlungen und Stellungnahmen. Gemäß Art. 253 EGV sind die Rechtsakte mit Gründen zu versehen. Sie nehmen auf die Vorschläge oder Stellungnahmen Bezug, die nach dem EGV eingeholt werden müssen. Durch das sekundäre Gemeinschaftsrecht wird die Gemeinschaftsverfassung mit Leben erfüllt und die europäische Rechtsordnung fortgebildet.

Eine Verordnung ist durch ihren Gemeinschaftscharakter gekennzeichnet. Sie gibt ohne Rücksicht auf Staatsgrenzen in der EG gleiches Recht vor und gilt in allen Mitgliedstaaten unmittelbar, einheitlich und vollständig. Dem Gemeinschaftsbürger werden unmittelbare Rechte verliehen und unmittelbare Pflichten auferlegt.⁶¹⁴ Die Erwägungsgründe einer Verordnung sind deren integraler Bestandteil und nicht nur unverbindliche Erläuterung.

Vorrangiges Ziel einer Richtlinie ist dagegen die Rechtsangleichung. Sie ist für die Mitgliedstaaten nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels verbindlich und erfordert deren Transformation in das nationale Recht. Sie überlässt

610 Zu einer konsolidierten Fassung des Vertrags zur Gründung der EG, vgl. ABl. EG 2002 Nr. C 325 vom 24.12.2002, S. 1.

611 Ausführlich zum Begriff und Wesen der Zollunion, vgl. Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 23 Rz. 3 ff.

612 Vgl. Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 196.

613 Zur Entwicklung des Zollrechts, vgl. Voß, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 23 Rz. 17; ausführlich zu den Grundlagen des gemeinschaftlichen Zollrechts im EGV, s.a. Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 196 ff.

614 Zur Rechtsnatur der Verordnung, vgl. z.B. Nettesheim, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 243 Rz. 110 ff.

den Mitgliedstaaten die Form und die Mittel, um die gemeinschaftlich festgelegten Ziele im Rahmen der innerstaatlichen Rechtsordnung zu verwirklichen.⁶¹⁵

Mit einer Entscheidung regeln die Gemeinschaftsorgane verbindlich Einzelfälle. Damit wird unmittelbar auf die Verhältnisse einzelner Gemeinschaftsbürger eingewirkt.⁶¹⁶ Empfehlungen und Stellungnahmen sind unverbindliche Äußerungen der Gemeinschaftsorgane deren Anwendung in den Mitgliedstaaten nahe gelegt wird.⁶¹⁷

Für den Warenverkehr in der Zollunion sind in erster Linie Verordnungen und Richtlinien als Rechtsquellen zu nennen.⁶¹⁸ Bis Ende 1961 erfolgte die Harmonisierung des nationalen Zollrechts der Mitgliedstaaten durch Empfehlungen der Kommission und setzte sich durch den Erlass von Richtlinien fort. Das gewünschte Maß an Konformität konnte jedoch erst durch den Erlass von Verordnungen erreicht werden. In den siebziger Jahren setzte in der EG neben der Verordnung über den Gemeinsamen Zolltarif⁶¹⁹ mit zahlreichen Verordnungen zum Zollrecht eine weitreichende Harmonisierung dieses Rechtsgebiets ein. Die durch völkervertragliche Regelungen erforderlichen Änderungen des Zollrechts auf dem Gebiet des Zollwertes wurden mit den Verordnung über den Zollwert aus dem Jahr 1968 und 1980 transformiert. Als Folge eines Pragmatismus wurde schrittweise eine Harmonisierung des Zollrechts vorgenommen, die sich Anfang der neunziger Jahre in über 100 Verordnungen und Richtlinien auf dem Gebiet des Zollrechts niederschlug.

Im Interesse der Wirtschaftsbeteiligten und der Zollverwaltungen wurden die grundsätzlichen Zollvorschriften mit dem Zollkodex neu zusammengefasst. Der Rat stützte den Erlass des Zollkodex auf Art. 28 und 113 EGV, vor

615 Zur Rechtsnatur der Richtlinie, vgl. z.B. Nettesheim, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 243 Rz. 124 ff.

616 Die Entscheidung entspricht somit im wesentlichen dem nationalen Verwaltungsakt, mit dem die Folge aus der Anwendung eines Gesetzes im Einzelfall gegenüber dem Bürger festgelegt wird. Zu ihrer Rechtsnatur, vgl. z.B. Nettesheim, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 243 Rz. 187 ff.

617 Zur Rechtsnatur von Empfehlung und Stellungnahme, vgl. z.B. Nettesheim, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. 243 Rz. 208.

618 Zu den Rechtsquellen des europäischen Zollrechts, vgl. Weerth, Europäische Rechtsquellen des Zollrechts, AW-Prax 2002, S. 102 f.

619 Vgl. VO (EWG) Nr. 950/68 des Rates über den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1968 Nr. L 172, S. 1; heute in der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1987 Nr. L 256, S. 1.

allem auf Art. 100a EGV in der Fassung der Einheitlichen Europäischen Akte.⁶²⁰ Er diene danach insbesondere der Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten, um den Binnenmarkt sicherzustellen. Der Zollkodex als Herzstück des Zollrechts und seine Durchführungsvorschriften, insbesondere die Zollkodex-DVO, sind das größte harmonisierte Gesetzeswerk für ein Rechtsgebiet innerhalb der EG.⁶²¹ Im Rahmen dieser gesetzlichen Grundlagen lassen sich drei Schwerpunkte ausmachen: Allgemeine Regeln, die für das gesamte Zollrecht Bedeutung haben, Verfahrensrecht bzw. formelles Zollrecht und Abgabenrecht bzw. materielles Zollrecht.⁶²² Neben dem Zollkodex und der Zollkodex-DVO gibt es weitere Verordnungen (z.B. die Zollbefreiungsverordnung) auf dem Gebiet des Zollrechts.⁶²³ In den Zollkodex sind die zollspezifischen Regelungen des Völkervertragsrechts eingegangen. Das Zollrecht gehört als besonderes öffentliches Recht zum besonderen Steuerrecht.⁶²⁴

Der Zollkodex enthält die grundsätzlichen Vorschriften zum Zollwert der Waren und hat die Vorgängerverordnungen zum 01.01.1994 aufgehoben.⁶²⁵ Die Zollkodex-DVO enthält hierzu Durchführungsvorschriften. Da sich materiellrechtlich gegenüber den Vorgängerverordnungen nichts geändert hat,

620 Zum Zollkodex als Beispiel für eine EG-Verordnung im Bereich des Steuerrechts, vgl. Frotscher, Steuerrecht, § 2, S. 33, Rz. 17.

621 Vgl. Witte, Zollkodex Einführung Rz. 2; Witte, Der Zollkodex der EG, in: Birk, Handbuch, § 12, Rz. 2; Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 1 ZK Rz. 1. Kluge spricht davon, dass von einem harmonisierten Recht nur im Zollrecht die Rede sein kann, vgl. Kluge, Steuerrecht, S. 87.

622 Vgl. Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 40.

623 Dies gilt auch für den Zollwert, vgl. z.B. die Verordnungen zur Festsetzung von Durchschnittswerten für die Ermittlung des Zollwertes bestimmter Waren oder Umrechnungskursen.

624 Vgl. z.B. Frotscher, der den ZK als Beispiel für eine EG-Verordnung im Bereich des Steuerrechts nennt, Frotscher, Steuerrecht, § 2, S. 33, Rz. 17; Birk, der den ZK als internationales und europäisches Steuerrecht und Sondergebiet des Steuerrechts in die besonderen Steuern einordnet, vgl. Birk, Steuerrecht, § 2, Rz. 58; Schaumburg ordnet die Verordnungen der EG mit steuerrechtlichem Inhalt dem Steuerrecht zu, benennt jedoch nicht das Zollrecht als Beispiel, vgl. Schaumburg, Steuerrecht, § 1, Rz. 1.8 und § 3, Rz. 34.8; s.a. Friedrich, Das Zollrecht im System des deutschen Steuerrechts, StuW 1987, S. 133 ff.

625 Gemäß Art. 251 Absatz 1 7. Anstrich i.V.m. Absatz 2 ZK wurden die VO (EWG) Nr. 1224/80 des Rates über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1980 Nr. L 134, S. 1, und die Rechtsakte die auf sie Bezug nahmen aufgehoben.

können Gerichtsurteile und Instrumente der internationalen Zollwertgremien weiterhin herangezogen werden.⁶²⁶

Die Vorschriften über die Wertermittlung für Zollzwecke nach dem Zollkodex haben folgende Fundstellen:

- Art. 28 bis 36 Zollkodex
- Art. 141 bis 181a Zollkodex-DVO
- Anhänge 23 bis 29 Zollkodex-DVO

Diese Vorschriften behandeln folgende Bereiche:

Art. 28 Zollkodex Anwendungsbereich

- Art. 141 Zollkodex-DVO und Anhänge 23 und 24 (Erläuterungen)
- Art. 142 Zollkodex DVO (Definitionen)

Art. 29 Zollkodex Transaktionswert

- Art. 143 Zollkodex-DVO (verbundene Personen)
- Art. 144 Zollkodex-DVO (maßgebender Preis)
- Art. 145 Zollkodex-DVO (verhältnismäßige Aufteilung des Preises)
- Art. 146 Zollkodex-DVO (inländische Abgaben im Ausfuhrland)
- Art. 147 Zollkodex-DVO (aufeinander folgende Verkäufe)
- Art. 148 Zollkodex-DVO (Bedingung oder Leistung als Teil des Preises)
- Art. 149 Zollkodex-DVO (Tätigkeiten für den Absatz der Ware)

Art. 30 Zollkodex Weitere Bewertungsmethoden

- Art. 150 Zollkodex-DVO (Transaktionswert gleicher Waren)
- Art. 151 Zollkodex-DVO (Transaktionswert gleichartiger Waren)
- Art. 152 Zollkodex-DVO (Transaktionswert bei der deduktiven Methode)
- Art. 153 Zollkodex-DVO (Transaktionswert bei der additiven Methode)

⁶²⁶ Vgl. Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 ZK Rz. 9; Witte/Reiche, Zollkodex Vor Art. 28 Rz. 7. Zur Auslegung des GATT-Zollwert-Kodex 1979 auf der Grundlage von Rechtsprechung zur Zollwertverordnung 1968, vgl. Eyl, Alte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften – Auslegungsgrundlagen für das neue Zollwertsystem?, RIW 1981, S. 684 ff.

Art. 31 Zollkodex Ermittlung des Zollwertes durch andere Methoden

Art. 32 Zollkodex Hinzurechnungen zum Transaktionswert

- Art. 154 Zollkodex-DVO (wiederholt verwendete Umschließungen)
- Art. 155 Zollkodex-DVO (Kosten für Forschung und Vorentwürfe)
- Art. 156 Zollkodex-DVO (Nichtberücksichtigung von Zinsen)
- Art. 156a Zollkodex-DVO (Vereinfachungen)
- Art. 157 bis 162 Zollkodex-DVO (Lizenzgebühren)
- Art. 164 Lit. a) und Lit. c), Art. 165 und 166 Zollkodex-DVO (Beförderungskosten) und Anhang 25 (Luftfrachtkostentabelle)

Art. 33 Zollkodex Nicht in den Zollwert einzubeziehende Aufwendungen und Kosten

- Art. 156 Zollkodex-DVO (Zinsen bei Folgemethoden)
- Art. 156a Zollkodex-DVO (Vereinfachungen)
- Art. 163 Zollkodex-DVO (Ort des Verbringens)
- Art. 164 Lit. b) Zollkodex-DVO (Beförderungskosten)
- Art. 165 Zollkodex-DVO (Gebühren für Postverkehr)
- Art. 166 Zollkodex-DVO (Luftfracht)

Art. 34 Zollkodex Zollwert von Datenträgern⁶²⁷

627 Die bis zum 18.03.2002 gültige Durchführungsvorschrift Art. 167 ZK-DVO, auf deren Grundlage für den Zollwert eines Datenträgers der Wert der darauf befindlichen Software abgezogen werden konnte, ist durch die VO (EG) Nr. 444/2002 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2454/93 (EWG) der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 2002 Nr. L 68, S. 11, ersatzlos gestrichen worden. Seitdem bilden der Wert des Datenträgers zuzüglich des Wertes der darauf befindlichen Software den Zollwert. Die Streichung hat wegen der Verweisung auf die Zollvorschriften gemäß § 11 Absatz 1 UStG erhebliche Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung eingeführter Datenträger, vgl. Krüger, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 34 ZK Rz. 12 f.; Weerth, Zoll- und Umsatzsteuerpflicht der Einfuhr von Standardsoftware, IStR 2002, S. 510 f.

Art. 35 Zollkodex Währungsumrechnung

- Art. 168 bis 172 Zollkodex-DVO

Art. 36 Zollkodex Vereinfachte Regeln für die Ermittlung des Zollwerts bei verderblichen Waren

- Art. 173 bis 177 Zollkodex-DVO und Anhänge 26 und 27 (Durchschnittswerte bei verderblichen Waren)

Art. 62 Zollkodex Zollanmeldung

- Art. 178 Zollkodex-DVO (Zollwertanmeldung) und Anhang 28
- Art. 179 Zollkodex-DVO (Absehen von der Zollwertanmeldung)
- Art. 180 Zollkodex-DVO (Form bei Einsatz von Datenverarbeitung)
- Art. 181 Zollkodex-DVO (Vorlage der Rechnung)
- Art. 181a Zollkodex-DVO (Zweifel am angemeldeten Wert)

Der Vollzug des Zollrechts obliegt den nationalen Zollbehörden der Mitgliedstaaten. Dem Subsidiaritätsprinzip des Art. 5 EGV folgend sind die Organe der EG nicht befugt europäische Verwaltungsvorschriften zu erlassen, da ihnen hierzu die Kompetenz fehlt. Die von der Kommission auf dem Gebiet des Zollrechts herausgegebenen Leitlinien sind keine Rechtsquellen.⁶²⁸ Sie haben erläuternden Charakter. In den vorangehenden Bemerkungen zu den Leitlinien für Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung hat die Kommission klargestellt, dass sie keine rechtsverbindlichen Aussagen treffen will. Diese Erläuterungen sollen nach einer Mitteilung der Kommission die Wirtschaftsbeteiligten bei schwieriger Gesetzgebungslage unterstützen.⁶²⁹ Die Leitlinien sind daher eigentlich unverbindlich, werden in der Praxis durch die Zollverwaltung quasi bindend herangezogen.⁶³⁰

628 Vgl. z.B. die Leitlinien für Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, ABl. EG 2001 Nr. C 269, S. 1, die Leitlinien für die Besondere Verwendung, ABl. EG 2002 Nr. C 207, S. 2, oder die Leitlinien für den Produktgeltungsbereich und zur Erstattung von Zöllen in der Rs. C-463/98 (Cabletron) vom 12.02.2002, TAXUD/1666/2002 – DE, VSF-N 24 2002, Nr. 174, vom 12.04.2002.

629 Vgl. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss über eine Strategie für die Zollunion, KOM (2001) yyy endgültig, S. 15 f.

630 Ausführlich zum Status dieser Leitlinien, vgl. Weerth, Europäische Rechtsquellen des Zollrechts, AW-Prax 2002, S. 103 f.

Um ein ähnliches Instrument handelt es sich bei den Erläuterungen zum Harmonisierten System⁶³¹ und zur Kombinierten Nomenklatur für das Zolltarifrecht⁶³², die ebenfalls eine einheitliche Anwendung dieser Nomenklaturen sicherstellen sollen.⁶³³ Die Erläuterungen haben Kommentarfunktion.⁶³⁴ Der Europäische Gerichtshof hat früh⁶³⁵ und wiederholt entschieden, dass sowohl die Erläuterungen zur Nomenklatur der WZO⁶³⁶ als auch die Tarifentscheide des Ausschusses für den Zollkodex⁶³⁷ wichtige Hilfsmittel sind, um eine einheitliche Anwendung des Tarifs durch die Zollbehörden der Mitgliedstaaten sicherzustellen. Dennoch sind die Erläuterungen rechtlich nicht verbindlich, so dass gegebenenfalls zu prüfen ist, ob ihr Inhalt mit den Bestimmungen des Gemeinsamen Zolltarifs in Einklang steht und deren Tragweite nicht ändern.⁶³⁸

Zum Zollwertrecht hat die Kommission bisher weder Leitlinien noch Erläuterungen veröffentlicht.

631 Vgl. Beschluss 87/597/EGKS der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 18.12.1987 betreffend das Zolltarifschema, die vertragsmäßigen Zollsätze für bestimmte Waren sowie die allgemeinen Regeln für die Auslegung und Anwendung des Schemas und der Zollsätze, ABl. EG 1987 Nr. L 363 vom 23.12.1987, S. 67. Das HS hat zur Zeit 104 Vertragsparteien und wird faktisch von 177 Staaten angewandt, die 98 % des Welthandels abwickeln, vgl. URL: http://www.wcoomd.org/ie/En/Topics_Issues/topics_issues.html (31.01.2003).

632 Vgl. Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der EG auf der Grundlage des Art. 10 Absatz 1 der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 2002 Nr. C. 256 vom 23.10.2002, S. 1.

633 Zu den Erläuterungen zum Harmonisierten System (HS) und zur Kombinierten Nomenklatur (KN) als maßgebendes Erkenntnismittel für die Auslegung des Zolltarifs, vgl. EuGH, Urt. vom 11.07.1980, Rs. C-798/79 (Chem-Tec), EuGHE 1980, S. 2639; EuGH, Urt. vom 04.07.1985, Rs. C-167/84 (Drünert), EuGHE 1985, S. 2235; BFH, Urt. vom 14.07.1987, VII K 1/86, BFHE 150, S. 253.

634 Vgl. Bleihauer, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 375 f.

635 Vgl. EuGH, Urt. vom 08.12.1970, Rs. C-14/70 (Bakels GmbH), EuGHE 1970, S. 1001.

636 Vorgängerinstitution der WZO war der NRZZ.

637 Vorgängerinstitution des Ausschusses für den ZK war der Ausschuss für das Schema des Gemeinsamen Zolltarifs.

638 Vgl. z.B. EuGH, Urt. vom 08.12.1970, Rs. C-14/70 (Bakels GmbH), EuGHE 1970, S. 1001, EuGH, Urt. vom 19.11.1975, Rs. C-38/75 (Douaneagent), EuGHE 1975, S. 1439; EuGH, Urt. vom 04.07.1985, Rs. C-167/84 (Drünert), EuGHE 1985, S. 2235; s.a. EuGH, Urt. vom 24.06.1993, VII R 95/92, BFH/NV 1994, S. 136; BFH, Urt. vom 05.04.1990, VII K 27/89, BFH/NV 1991, S. 133.

(3) Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs sind dogmatisch keine Rechtsquellen. Ihre faktische Bedeutung ist an die Kraft des Rechts angenähert.⁶³⁹ Bei der Auslegung und Anwendung des EGV sichert der Europäische Gerichtshof im Sinne des Art. 220 EGV die Wahrung des Rechts. Gegenstand der Kompetenzen des Europäischen Gerichtshofs sind letztlich die Auslegung des EGV und des Sekundärrechts sowie die Formulierung des ungeschriebenen Gemeinschaftsrechts.⁶⁴⁰ Bei der Auslegung des Gemeinschaftsrechts lässt sich der Europäische Gerichtshof vom Geist der Vorschriften, ihrer Systematik und ihrem Wortlaut leiten.⁶⁴¹ Dem Europäischen Gerichtshof ist gemäß Art. 225 EGV ein Gericht erster Instanz beigeordnet.

Es wird heftig bestritten, dass der Europäische Gerichtshof eine judizielle Rechtsetzungskompetenz hat.⁶⁴² Nach h.M. ist der Europäische Gerichtshof in gewissem Maße durch Auslegung und Fortbildung des Gemeinschaftsrechts zur Rechtsvereinheitlichung und zur Rechtschöpfung befugt. Der richterlichen Rechtsfortbildung bedarf es wegen der Lückenhaftigkeit des Gemeinschaftsrechts. Die Grenzen dieser Befugnis stoßen an mitgliedstaatliche Kompetenzen, an Kompetenzen anderer Organe und an gemeinschaftsrechtliche Schranken.

Der Zollwert ist in den letzten Jahren weniger streitanfällig geworden, weil die wichtigsten Fragen des seit 1980 in Gemeinschaftsrecht transformierten GATT-Zollwert-Kodex wohl abgeklärt sind.⁶⁴³ Da der Zollkodex und die Zollkodex-DVO das bisherige gemeinschaftliche Zollwertrecht materiell im Wesentlichen übernommen haben, hat die zu dem Vorgängerbestimmungen

639 Vgl. Dänzer-Vanotti, Der Europäische Gerichtshof; Gerichtshof zwischen Rechtsfortbildung und Rechtsetzung, in: Due/Lutter/Schwarze, Festschrift für Ulrich Everling, S. 206.

640 Vgl. Borchard, Richterrecht durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften, in: Randelshofer/Scholz/Wilke, Gedächtnisschrift für Grabitz, S. 29 f.; ausführlich zum Richterrecht im Steuerrecht, s.a. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO(FGO), Rz. 107 und Rz. 165 ff.

641 Vgl. EuGH, Urt. vom 05.02.1963, Rs.C-26/62 (van Gend en Loos), EuGHE 1963, S. 3.

642 Vgl. Dänzer-Vanotti, Der Europäische Gerichtshof; Gerichtshof zwischen Rechtsfortbildung und Rechtsetzung, in: Due/Lutter/Schwarze, Festschrift für Ulrich Everling, S. 205 ff.

643 Vgl. Müller-Eiselt, Zollrechtsprechung des EuGH in den Jahren 1999 und 2000, EuZW 2001, S. 390.

ergangene Rechtsprechung auch für den Zollwert nach dem Zollkodex unmittelbare Bedeutung.⁶⁴⁴

Der Europäische Gerichtshof hat bisher in rund fünfzig Verfahren mit zollwertrechtlichen Bezügen geurteilt bzw. gemäß Art. 234 EGV Vorabentscheidungen getroffen. In einem Vorabentscheidungsverfahren kann vor dem Europäischen Gerichtshof im Rahmen eines vor einem mitgliedstaatlichen Gericht anhängigen Rechtsstreits eine für den Ausgang des Rechtsstreits erhebliche Frage nach der Auslegung oder Gültigkeit des Gemeinschaftsrechts geklärt werden. Damit soll vermieden werden, dass mitgliedstaatliche Gerichte und der Europäische Gerichtshof, sowie das ihm beigeordnete Gericht erster Instanz divergierende Entscheidungen treffen bzw. sich in einem Mitgliedstaat eine nationale Rechtsprechung herausbildet, die nicht mit den Vorschriften des Gemeinschaftsrechts im Einklang steht.⁶⁴⁵ Für die Auslegung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts erlangt das Völkerrecht maßgebliche Bedeutung.⁶⁴⁶ Das bis zu den Rechtssachen des Jahres 1993 geführte Kompendium der Zollwerttexte des Ausschusses für den Zollkodex, Fachbereich Zollwert, enthält eine Zusammenfassung der Urteile des Europäischen Gerichtshofs in Zollwertsachen.⁶⁴⁷

(aa) Nationales Recht

Durch den Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts besteht seit dem vollständigen Inkrafttreten des Zollkodex grundsätzlich kein Bedürfnis mehr für nationales Zollrecht. Das Gemeinschaftsrecht ist höherrangig und verdrängt in seinem Anwendungsbereich nationale Vorschriften. Entgegenstehende nationale Regelungen sind ohne weiteres unanwendbar, andere werden überlagert.⁶⁴⁸ Allerdings sind trotz des umfassenden europäischen Zoll-

644 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Vor Art. 28 Rz. 7; Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 ZK Rz. 9; Eyl, Alte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften – Auslegungsgrundlagen für das neue Zollwertsystem?, RIW 1981, S. 684 ff.

645 Vgl. König/Haratsch, Europarecht, Rz. 340; EuGH, Urt. vom 04.06.2002, C-99/00 (Lyckeskog), EuGHE I 2002, S. 4839.

646 Vgl. EuGH, Urt. vom 16.06.1998, Rs. C-53/96 (Hermes International), EuGHE I 1998, S. 3603.

647 Vgl. Kommission, Zusammenfassung der Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften, Kompendium, Abschnitt E., S. 70 ff.

648 Zum Verhältnis des Zollkodex zum nationalen Recht, vgl. Witte, Zollkodex Vor Art. 1 Rz. 11 ff.; Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 28 ff. m.w.N.; Henke/Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, S. 204 f.; Hohrmann, Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaft, DStZ

rechts in bestimmten Fällen nationale Regelungen erforderlich, die ergänzende oder lückenfüllende Funktion haben.⁶⁴⁹ Art. 4 Nr. 23 Zollkodex bestimmt, dass das Gemeinschaftsrecht oder einzelstaatliche Recht „geltendes Recht“ ist. Es handelt sich um eine wichtige Norm, um bestehende Lücken des Zollkodex zu schließen. Zudem läßt der Zollkodex an zahlreichen Stellen durch die Formulierung „...Befugnis der Zollbehörden ...“ eine nationale Ergänzung zu. Hinsichtlich des Rechtsschutzes in Zollsachen bestimmt Art. 245 Zollkodex z.B. ausdrücklich, dass die Mitgliedstaaten die Einzelheiten des Rechtsbehelfsverfahrens regeln.⁶⁵⁰ Die Anwendung des nationalen Rechts darf die Tragweite und die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts nicht beeinträchtigen und insbesondere dessen Vollzug nicht praktisch unmöglich machen.⁶⁵¹ Hinsichtlich des Grundsatzes der Gemeinschaftstreue im Sine des Art. 5 EGV haben die Mitgliedstaaten die Verpflichtung, alle geeigneten Maßnahmen zu treffen, um die Geltung und die Wirksamkeit des Gemeinschaftsrechts zu gewährleisten.

Fehlende Zollregelungen hat die Bundesrepublik Deutschland mit dem Zollverwaltungsgesetz und der Zollverordnung ergänzt, z.B. enthält § 10 Zollverordnung Regelungen über die Unterlagen zur Zollwertanmeldung.⁶⁵² Sollten im Zollkodex oder in anderen gemeinschaftlichen Rechtsquellen Regelungen fehlen, ist auch ein Rückgriff auf die AO möglich. Das Bewahren nationaler Vorschriften, geht jedoch dem Ziel größtmöglicher einheitlicher Rechtsanwendung in der EG nach.⁶⁵³

1994, S. 449; Witte/Wöhner, Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen, S. 120.

649 Vgl. Witte, Zollkodex, Art. 1, Rz. 3; Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 1 ZK, Rz. 7; Wolfgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolfgang, Lehrbuch, S. 41 f.; Henke/Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, S. 230.

650 Ausführlich zum Rechtsschutz in Zollsachen, vgl. Birk, Zollkodex und Rechtsschutz, ZfZ 1991, S. 207 ff.

651 Vgl. EuGH, Urt. vom 21.09.1983, Rs. C-205/82 (Deutsche Milchkontor GmbH), EuGHE 1983, S. 2633; EuGH, Urt. vom 06.06.1972, Rs. C-94/71 (Schlüter & Maack), EuGHE 1972, S. 307.

652 Zur Anwendung des seit dem 01.01.1994 geltenden gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts, insbesondere des ZK und der ZK-DVO, vgl. BMF, Erlaß vom 21.01.1994, III B 1 – Z 2990 – 4/94, VSF N 06 94 Nr. 44 (Anlage 1) vom 28.01.1994.

653 Als Orientierung bezüglich der durch Gemeinschaftsrecht überlagerten Vorschriften der AO, vgl. Liste der Vorschriften der AO 1977, die vom Zollkodex oder den Durchführungsvorschriften zum Zollkodex überlagert werden, VSF S 0222; ausführlich zu dieser Problematik Gellert, der die einzelnen Vorschriften der AO und die des ZK a-

Die Dienstvorschriften des Bundesministeriums der Finanzen sind keine nationalen Rechtsquellen. Es handelt sich um Verwaltungsvorschriften⁶⁵⁴, die lediglich die dem Bundesministerium der Finanzen nachgeordneten Bundesfinanzbehörden (Oberfinanzdirektion, Hauptzollamt, Zollfahndungsamt, Zollkriminalamt) bei der Anwendung des Zollrechts binden. Sie sind wichtige Erkenntnismittel für die Auslegung des gemeinschaftlichen Zollwertrechts.⁶⁵⁵ Gleiches gilt für die vom Bundesministerium der Finanzen an seinen nachgeordneten Bereich ergangenen Erlasse und den Rundverfügungen der Zentralstelle Zollwert bei der Oberfinanzdirektion Köln. Die Dienstvorschriften unterliegen entsprechend den Entwicklungen der Rechtsetzung und der Rechtsprechung ständigen Änderungen. Aktuelle Erlasse zum Zollwertrecht werden vom Bundesministerium der Finanzen in dem Amtsblatt VSF-Nachrichten veröffentlicht. Aufgrund zahlreicher Änderungen in der Gesetzgebung und in der supranationalen und nationalen Rechtsprechung hat das Bundesministerium der Finanzen im Jahr 2002 eine grundlegend neu gefasste Dienstvorschrift „Zollwertrecht“ veröffentlicht.⁶⁵⁶

(bb) Verhältnis von dem Recht der WTO, dem Gemeinschaftsrecht und dem nationalem Recht

Die WTO-Rechtsordnung und ihr umfassender Anwendungsbereich erfordert die Möglichkeit einer konsequenten Umsetzung durch ihre Vertragsparteien. Bei dem WTO-Übereinkommen, dem GATT 1994 sowie dem GATT-Zollwert-Kodex 1994 handelt es sich um völkerrechtliches Vertragsregime. Es muss die Geltung im Recht der EG und im nationalen Recht der Bundesrepublik Deutschland beachtet werden. Die EG ist ein durch Vertrag gegründetes Völkerrechtssubjekt, besitzt gemäß Art. 281 EGV Rechtspersönlichkeit und kann Vertragspartei völkerrechtlicher Verträge sein. Die Bun-

nalysiert hat, vgl. Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 33 ff.; Henke/Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, S. 226 ff., S. 262 ff.; s.a. Wolffgang, Einführung in das Europäische Zollrecht, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 42.

654 Ablehnend zur Frage des Rechtsquellencharakters von Verwaltungsvorschriften, vgl. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO/FGO, Rz. 87.

655 Schon zu Anfang der achtziger Jahre hatte die Kommission das Problem erkannt und nationale Verwaltungsvorschriften für den Zollwert gefordert, vgl. Empfehlung der Kommission für die regionalen und örtlichen Instanzen Weisungen auszuarbeiten und zu verteilen, welche die einheitliche Anwendung der Zollwertvorschriften im Gebiet der Mitgliedstaaten fördern sollen, 1. Empfehlung (70/112/EWG) der Kommission über die Organisation der Dienststellen der zentralen Zollverwaltungen, die mit der Anwendung der Zollwertvorschriften betraut sind, ABl. EG 1970 Nr. L 27, S. 10.

656 Vgl. BMF, Erlass vom 26.11.2002, III B 2 – Z 5001 – 1/02, VSF-N 65 2002 Nr. 466 vom 10.12.2002.

desrepublik Deutschland ist Mitglied der EG und hat auf der Grundlage von Art. 23 Absatz 1 GG seine Hoheitsrechte auf dem Gebiet des Zollwesens auf die EG übertragen.

Nach den vom Europäischen Gerichtshof entwickelten Grundsätzen über die Rechtswirkung völkerrechtlicher Verträge der EG stellen diese einen integrierenden Bestandteil des Gemeinschaftsrechts dar.⁶⁵⁷ Zum einen ist die EG als Völkerrechtssubjekt an die Regeln des allgemeinen Völkerrechts gebunden und zum anderen werden die von der EG abgeschlossenen völkerrechtlichen Verträge selbst Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung. Auch die gemischten Abkommen wie das WTO-Übereinkommen werden Bestandteil der Gemeinschaftsrechtsordnung. Normhierarchisch stehen die völkerrechtlichen Verträge zwischen dem Primär- und dem Sekundärrecht. Im Kollisionsfall geht das primäre Gemeinschaftsrecht gemäß Art. 300 Absatz 5 EGV den völkerrechtlichen Verträgen und nach Art. 300 Absatz 7 EGV die völkerrechtlichen Verträge dem sekundären Gemeinschaftsrecht sowie dem einfachen und dem Verfassungsrecht der Mitgliedstaaten vor.⁶⁵⁸ Die Mitgliedstaaten sind ungeachtet ihres nationalen Rechts an die völkerrechtlichen Verträge der EG und den EGV gebunden und müssen gemäß Art. 10 EGV zu seiner effektiven Verwirklichung beitragen.

Grundsätzlich können die Bestimmungen eines von der EG abgeschlossenen völkerrechtlichen Vertrages unmittelbare Wirkung entfalten, wenn sie inhaltlich unbedingt und hinreichend bestimmt sind.⁶⁵⁹ Die Frage der unmittelbaren Geltung des völkerrechtlichen Welthandelsrechts mit der Folge, dass unmittelbar subjektive Rechte begründet werden, ist strittig.⁶⁶⁰ Im Schrifttum wird die Begründung unmittelbarer Rechte und Pflichten aus den Abkommen für den Einzelnen abgelehnt. Diese können sich erst durch die Transformation in den Zollkodex als Gemeinschaftsrecht ergeben.⁶⁶¹ Die WTO-Rechtsordnung ist integrierender Bestandteil des Gemeinschaftsrechts mit Anwendungsvorrang vor dem nationalen Recht. Unmittelbare Anwendbarkeit misst der Europäische Gerichtshof diesem Völkerrecht, wie schon unter dem GATT 1947, nur ausnahmsweise bei. Er weist darauf hin, dass

657 Vgl. EuGH, Urt. vom 30.04.1974, Rs. C-181/73 (Haegemann), EuGHE 1974, S. 449.

658 Vgl. König/Haratsch, Europarecht, Rz. 226; zur Frage des Rangverhältnisses, z.B. Birk, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rz. 255; Hohrmann, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 1 AO Rz. 121.

659 Vgl. EuGH, Urt. vom 05.02.1976, Rs. C-87/75 (Bresciani), EuGHE 1976, S. 129.

660 Vgl. Borchardt, in: Lenz, Kommentar, Art. 230 Rz. 76 m.w.N.; Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 257; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4228, Rz. 7 f.

661 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 47; Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 257 ff.

auch die Rechtsordnungen anderer WTO-Vertragsparteien eine unmittelbare Anwendbarkeit ablehnen und daher vor dem Hintergrund des völkerrechtlichen Reziprozitätsprinzips dies auch im Gemeinschaftsrecht nicht in Betracht komme.⁶⁶² So misst er dem Recht der WTO unmittelbare Anwendbarkeit bei, wenn die EG mit einem Rechtsakt ausdrücklich auf eine bestimmte Bestimmung des WTO-Übereinkommens Bezug nimmt und sie umsetzen will.⁶⁶³ Für die Auslegung und Anwendung des Gemeinschaftsrechts kann das Völkerrecht insoweit maßgebliche Bedeutung erlangen.⁶⁶⁴

Bei der Kollision von Gemeinschaftsrecht und nationalem Recht hat das Gemeinschaftsrecht Anwendungsvorrang, da es eine Rechtsordnung eigener Art darstellt, welche Anwendungsvorrang gegenüber nationalem Recht hat.⁶⁶⁵ Der Anwendungsvorrang beruht danach auf einer ungeschriebenen Norm des Primärrechts, die sich aus dem innerstaatlichen Rechtsanwendungsbefehl der Zustimmungsgesetze zum EGV ergebe. Das Bundesverfassungsgericht unterscheidet in diesen Fällen hinsichtlich der verschiedenen Rechtsebenen. Danach kommt es bei der Kollision von primärem und sekundärem Gemeinschaftsrecht mit einfachem nationalem Recht uneingeschränkt zum Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts. Das Finanzgericht hat in Zollsachen gegebenenfalls eine Vorabentscheidung, wie in Art. 234 EGV festgelegt, herbeizuführen.

2. Zusammenfassung

Das Zollwertrecht hat seine Quelle im Völker-, Gemeinschafts- und zur Ergänzung im nationalen Recht. Anwendungsvorrang hat das Gemeinschaftsrecht. Die Materie Zollwertrecht ist im wesentlichen im Zollkodex und der Zollkodex-DVO sowie ihren Anhängen 23 bis 29 geregelt. In diese Regelungen ist das Völkervertragsrecht, vorrangig der GATT-Zollwert-Kodex 1994, transformiert worden. Die Verordnungen sind in allen ihren Teilen verbindlich und gelten unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Nationales Zollwertrecht, soweit vorhanden, ist lediglich zur Ergänzung zulässig und ist nachrangig. Eine hilfsweise Anwendung nationaler Vorschriften ist wegen des Anwendungsvorrangs des Gemeinschaftsrechts ausgeschlossen. Im Kol-

662 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4228, Rz. 7; EuGH, Urt. vom 23.11.1999, Rs. C-149/96 (Portugal), EuGHE I 1999, S. 8395; so auch Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 260 m.w.N., Hölscher, Vorläufige Schutzmaßnahmen der EU gegen umgeleitete Stahleinfuhren, ZfZ 2002, S. 264.

663 Vgl. Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 1 ZK Rz. 5.

664 Vgl. Rüsen, in: Dorsch, Einführung Rz. 260 m.w.N.

665 Ständige Rechtsprechung des EuGH seit seinem Urt. vom 15.07.1964, Rs. C-6/64 (Costa/E.N.E.L.), EuGHE 1964, S. 1141.

lisionsfall tritt auch das mitgliedstaatliche Verfahrensrecht der AO hinter die allgemeinen Verfahrensgrundsätze des Zollkodex und der Zollkodex-DVO zurück.

Die Dienstvorschriften und Erlasse des Bundesministeriums der Finanzen auf dem Gebiet des Zollwertrechts, sind als Verwaltungsvorschriften in der Praxis lediglich Erkenntnismittel. Sie behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung durch die deutsche Zollverwaltung sicherzustellen und binden lediglich deren Beschäftigten.

Die folgende Abbildung stellt die hierarchische Struktur der Rechtsvorschriften des Zollwertrechts unter Einbeziehung der Dienstvorschriften dar:

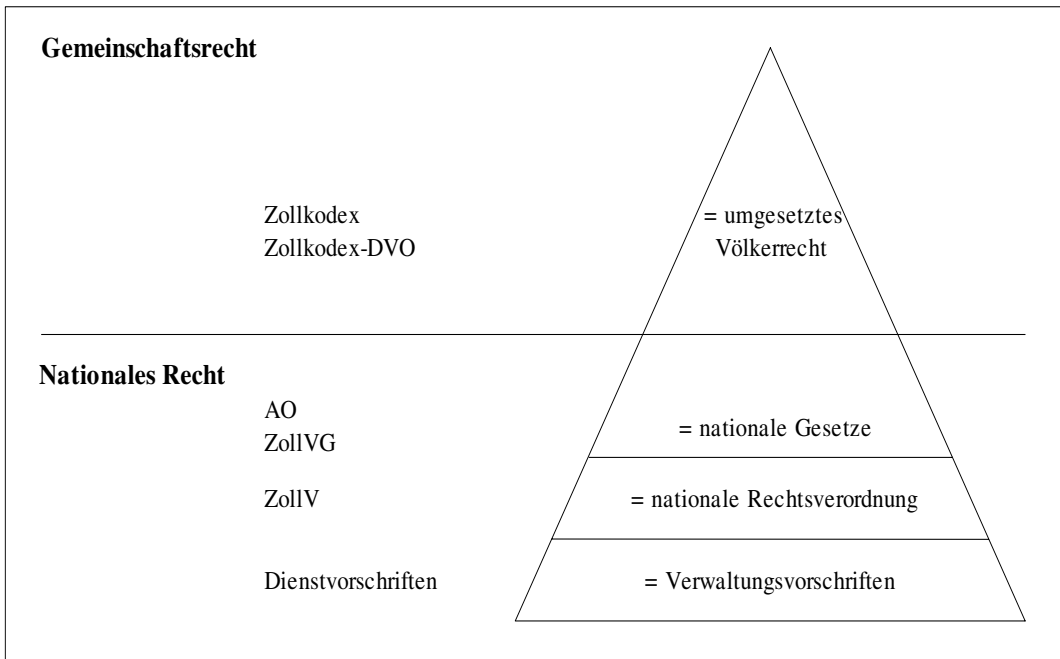


Abbildung 2: Normenpyramide des Zollwertrechts

V. Auslegung von Zollwertrecht

1. Zollwertermittlung als Rechtsanwendung

Mit der Zollerhebung werden Vorgänge des täglichen Wirtschaftsgeschehens erfasst. Bei der Erhebung des Zolls auf der Grundlage des Gemeinsamen Zolltarifs und die Ermittlung des Zollwerts für seine Wertzollsätze handelt es sich um eine Rechtsanwendung. Einen wesentlichen Teil nimmt dabei die Auslegung der Vorschriften und die dazu erforderliche Methodik der

Rechtswissenschaft ein.⁶⁶⁶ Zahlreiche Vorschriften des Zollkodex enthalten ihrem Wortlaut nach Hinweise auf die Bedeutung wirtschaftlicher Gesichtspunkte⁶⁶⁷, deren Berücksichtigung daher geboten erscheint. Dennoch ist dies im geltenden Zollwertrecht nicht normiert. Aus den Erwägungsgründen zum Zollkodex ist lediglich zu entnehmen, dass den Erfordernissen der Zollverwaltungen im Hinblick auf die ordnungsgemäße Anwendung des Zollrechts in gleichem Maße Rechnung zu tragen ist. Der Wirtschaftsbeteiligte hat einen Anspruch auf gerechte und angemessene Behandlung (z.B. fristgemäße Verwaltungsverfahren).⁶⁶⁸

Für die Auslegung der Zollwertvorschriften des Gemeinschaftsrechts steht der aus dem Völker-, Gemeinschafts- und deutschen Recht bekannte klassische Kanon rechtswissenschaftlicher Methoden zur Verfügung. Im Schrifttum wird heftig diskutiert, ob und inwieweit auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise Auslegungsgrundsatz im Zollrecht ist.⁶⁶⁹ Eine solche Auslegung der Zollwertvorschriften wird durch ihren differenzierten Ursprung und fehlende Kodifikation der Auslegungsmaxime erschwert. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs orientiert sich am Wirtschaftszollgedanken.⁶⁷⁰ Im Ergebnis muss sich die Auslegung der gemeinschaftlichen Zollwertvorschriften an den allgemeingültigen Regeln der Rechtswissenschaft orientieren.

2. Internationale Zollwertgremien

Die Herkunft der Zollvorschriften und ihre große geografische Anwendung machten eine Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens frühzeitig er-

666 Vgl. Eibelshäuser, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, S. 1427 m.w.N.

667 Vgl. z.B. Titel IV. Abschnitt 3. ZK über die Nichterhebungsverfahren und Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung.

668 Vgl. 5. Erwägungsgrund zum ZK.

669 Frühzeitig noch zu nationalem Zollrecht, vgl. Galleiske, Notwendigkeit und Primat der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung der Zollvorschriften, AWD 1959, S. 69 ff.; Witte, Zweierlei Zollschild, DStZ 1998, S. 97; Witte, Viele Fragen zur Zollschild, AW-Prax 1999, S. 25; Klüver, Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.11.2001 – VII R 88/00 in ZfZ 2002, S. 92 ff., ZfZ 2002, S. 212 ff.; Müller-Eiselt, Die Entstehung der Zollschild bei Verstoß gegen Verfahrensvorschriften nach dem Zollkodex – Das Zollschildrecht auf dem Irrweg zu einem Sanktionszollrecht?, ZfZ 2001, S. 398 ff.; Zitzmann/Schultze, EG-Zollgesetzgebung im Widerspruch zum Wirtschaftszollgedanken? -Verzollung nachweislich ausgeführter Drittlandsgüter entspricht nicht dem Wesen des Wirtschaftszolls-, ZfZ 2002, S. 151 ff.

670 Vgl. BFH, Urt. vom 13.11.2001, VII R 88/00, BFHE 196, S. 383; BFH, Urt. vom 29.10.2002, VII R 26/01, BFH/NV 2003, S. 2892.

forderlich. Für das Zollwertrecht bestehen zur Zeit verschiedene internationale Gremien, die sich um eine international einheitliche Anwendung der vereinbarten Regelungen bemühen.

a) Ausschüsse im Rahmen des GATT

Bereits das Brüsseler Zollwertabkommen enthielt in der Anlage II Erläuternde Anmerkungen zur Begriffsbestimmung des Zollwertes und setzte gemäß Art. V dieses Abkommens einen Ausschuss für den Zollwert ein, um dessen einheitliche Auslegung und Anwendung sicherzustellen.⁶⁷¹ Obwohl der GATT-Zollwert-Kodex 1994 im Anhang I bereits Erläuterungen zu den Vorschriften über den Zollwert enthält, treten in der Praxis Einzelfragen zu verschiedenen Themen auf. In den Art. 18 und 19 GATT-Zollwert-Kodex 1994 sind Angaben über die Verwaltung des Übereinkommens, zu Konsultationen und zur Streitbeilegung festgelegt. Für die Verwaltung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 sind im Sinne des Art. 18 GATT-Zollwert-Kodex 1994 ein Ausschuss für den Zollwert und ein Technischer Ausschuss für den Zollwert eingesetzt worden.

(1) Ausschuss für den Zollwert

Bei dem Ausschuss für den Zollwert⁶⁷², handelt es sich um den so genannten Genfer Zollwertausschuss. Er setzt sich aus Vertretern aller Mitglieder des GATT-Zollwert-Kodex 1994 zusammen. Es werden Fragen konsultiert, die die Anwendung des Systems der Zollwertermittlung betreffen, soweit diese Anwendung das Funktionieren des GATT-Zollwert-Kodex 1994 und die Förderung seiner Ziele berührt. Es kommen grundsätzliche rechtliche und wirtschaftspolitische Fragen in Betracht. Von der Bundesrepublik Deutschland werden Vertreter des Bundesministeriums für Wirtschaft zu den Sitzungen entsandt. Das Sekretariat der WTO fungiert als Sekretariat dieses Ausschusses.

Der Genfer Zollwertausschuss trifft so genannte Entscheidungen.⁶⁷³ Diese sind zwar völkerrechtlich nicht bindend, aber politisch bedeutsam, da ihre authentische Umsetzung vom Ausschuss überwacht wird. Die Entscheidungen sind in dem von der Weltzollorganisation⁶⁷⁴ herausgegebenen Compen-

671 Kaminski fordert für eine Übernahme der zollrechtlichen Bewertungsvorschriften für Zwecke der Verrechnungspreisermittlung eine solche multinationale Entscheidungsstelle, die für die rechtlich verbindliche Auslegung der zollrechtlichen Bewertungsvorschriften zuständig wäre, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 250.

672 Engl.: Committee on Customs Valuation.

673 Engl.: Decisions.

674 Abk.: WZO. Engl.: World Customs Organisation (Abk. WCO).

dium on the Customs Valuation Agreement zusammengestellt.⁶⁷⁵ Das Compendium enthält auch eine Liste der WTO-Mitglieder, den vollständigen Text des GATT-Zollwert-Kodex 1994 und den Text des Artikels VII des GATT 1994.

Die EG hat die bisher vom Genfer Zollwertausschuss getroffenen Entscheidungen in den Anhang 23 Zollkodex-DVO als „Erläuternde Anmerkungen zur Ermittlung des Zollwertes“ übernommen. Die erste Spalte enthält eine Bezugnahme auf die Vorschriften des Zollkodex und die zweite Spalte die Anmerkung hierzu. Hierdurch sind die Entscheidungen des Genfer Zollwertausschusses in den Mitgliedstaaten der EG unmittelbar geltendes Gemeinschaftsrecht geworden.

(2) Technischer Ausschuss für den Zollwert

Neben dem Genfer Zollwertausschuss gibt es als zweite Institution nach dem GATT-Zollwert-Kodex 1994 unter der Schirmherrschaft der WZO den Technischen Ausschuss für den Zollwert⁶⁷⁶. Dieser nimmt die in Anhang II GATT-Zollwert-Kodex 1994 genannten Aufgaben wahr. Auf internationaler Ebene trägt er insbesondere für die einheitliche Auslegung und Anwendung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 Sorge.⁶⁷⁷ Er arbeitet zum Zweck der einheitlichen Auslegung und Anwendung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 auf technischer Ebene so genannte Instrumente aus. Zu den Aufgaben gehören die Unterrichtung und die Beratung in allen Fragen, die mit der Ermittlung des Zollwertes eingeführter Waren zusammenhängen, wenn dies von einem Mitglied, vom Ausschuss oder einem Panel im Rahmen einer Streitbeilegung verlangt wird. Solche Unterrichtungen oder Beratungen können in Form von Gutachten, Kommentaren oder Erläuterungen (Verlautbarungen) erfolgen. Die Verlautbarungen finden sich, wie die Entscheidungen des Genfer Zollwertausschusses in dem von der WZO herausgegebenen Compendium on the Customs Valuation Agreement wieder.⁶⁷⁸

Die Rechtsnatur seiner Instrumente hat der Technische Ausschuss in den Einführenden Bemerkungen in einer Studie mit Informationen, Anleitungen und Richtlinien über die Bezeichnung und Anwendung seiner Verlautbarun-

675 Die Entscheidungen sind mit deutscher Übersetzung des Verfassers abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3200, Nr. 1.1-7.1.

676 Engl.: Technical Committee on Customs Valuation.

677 Zur Bedeutung des Technischen Ausschusses für den Zollwert, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3310.

678 Die Verlautbarungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert sind abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3300 ff.

gen selbst definiert.⁶⁷⁹ Sie stellen, im Gegensatz zu den Erläuternden Anmerkungen in Anhang I des GATT-Zollwert-Kodex 1994, keine internationalen Rechtsregeln dar. Die Verlautbarungen sind völkerrechtlich nicht bindend, aber trotzdem wichtige Auslegungshilfen.⁶⁸⁰ Die eigentliche rechtliche Kontrolle obliegt dem Genfer Zollwertausschuss, dessen Zustimmung zur anschließenden Veröffentlichung führt. Die Verlautbarungen werden in Gutachten⁶⁸¹, Kommentaren⁶⁸², Erläuterungen⁶⁸³, Fallstudien⁶⁸⁴ und Studien⁶⁸⁵ kategorisiert.⁶⁸⁶

Bei einer Kollision zwischen Auslegungen der Institutionen des GATT-Zollwert-Kodex 1994 und des Europäischen Gerichtshofs genießt die Auslegung des Europäischen Gerichtshofs Vorrang. Der Zollkodex als Verordnung der EG wird auf der Grundlage und den Grundsätzen seiner bisherigen Rechtsprechung durch diesen verbindlich ausgelegt.⁶⁸⁷ Es gehört zur Praxis, dass völkerrechtliche Verträge einer unterschiedlichen Auslegung durch die Vertragsparteien unterliegen, auch wenn eine Entscheidungsharmonie angestrebt wird.⁶⁸⁸

b) Ausschuss für den Zollkodex

Die einheitliche Anwendung des Zollwertrechts auf Gemeinschaftsebene ist für das Funktionieren ihrer Zollunion unabdingbar. Auf der Grundlage von

679 Vgl. Absatz 8 der Einführenden Bemerkungen der Studie über die Entstehung der Verlautbarungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert mit Informationen, Anleitungen und Richtlinien über die Bezeichnung und Anwendung dieser Verlautbarungen, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3310.

680 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4228, Rz. 32; Hahn, Entscheidungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert, ZfZ 1985, S. 98.

681 Engl.: Advisory Opinions.

682 Engl.: Commentaries.

683 Engl.: Explanatory Notes.

684 Engl.: Case Studies.

685 Engl.: Studies.

686 Zu den verschiedenen Kategorien und der Rechtsnatur der Verlautbarungen, vgl. Absatz 14 ff. der Einführenden Bemerkungen der Studie über die Entstehung der Verlautbarungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert mit Informationen, Anleitungen und Richtlinien über die Bezeichnung und Anwendung dieser Verlautbarungen, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3310.

687 Zu diesen Grundsätzen, vgl. z.B. EuGH, Urt. vom 26.10.1982, Rs. C-104/81 (Kupferberg & Cie), EuGHE 1982, S. 3641; Voß, Zur Bindungswirkung des Zollwert-Kodex, Aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung in Zoll- und Marktordnungssachen, ZfZ 1991, S. 198.

688 Zur gleichgelagerten Problematik für den Bereich der DBA, vgl. z.B. Vogel, DBA, Einleitung, Rdn. 94 ff.

Art. 247 Zollkodex ist auf der Ebene der EG ein Ausschuss für den Zollkodex eingesetzt worden. Dieser kann alle zollrechtlichen Fragen prüfen. Mit dem In-Kraft-Treten des Zollkodex ist der eigenständige Ausschuss für den Zollwert bei der EG gemäß Art. 17 Zollwertverordnung 1980 zum besonderen Fachbereich Zollwert innerhalb des Ausschusses für den Zollkodex umfunktioniert worden. Die Mitgliedstaaten entsenden zu den Sitzungen dieses Ausschusses Regierungsvertreter aus den zuständigen Ministerien. In der Bundesrepublik Deutschland sind es Angehörige des Bundesministeriums der Finanzen. Die Kommission wird durch die Generaldirektion Steuern und Zollunion vertreten. Die Sitzungen finden in der Regel vier- bis sechsmal pro Kalenderjahr statt.

Neben der praxisnahen Erörterung durch Vertreter der obersten Finanzbehörden der Mitgliedstaaten dokumentiert der Ausschuss seine Ergebnisse ebenfalls in Instrumenten (Kommentare, Schlussfolgerungen, und andere Maßnahmen). Kommentare sind ausführliche Abhandlungen mit dem Bedürfnis, komplexe Regelungszusammenhänge des Zollwertrechts zu klären. Bisher sind Kommentare zu den Themen Lizenzgebühren, Währungsumrechnung, Datenträger mit Software, Beistellungen, getrennter Ausweis von Kosten und Angaben bzw. Unterlagen zum Nachweis gegenüber den Zollbehörden und aufeinander folgende Verkäufe ergangen. Schlussfolgerungen sind im Ausschuss das Ergebnis von Erörterungen zu konkreten Fällen oder Problemen.⁶⁸⁹ Über den konkreten Fall hinaus, stellen sie eine einheitliche Verwaltungspraxis in den Mitgliedstaaten sicher. So genannte Maßnahmen haben den Charakter von Verwaltungsvereinbarungen. Die Umsetzung erfolgt in der Bundesrepublik Deutschland durch einen an die nachgeordneten Behörden gerichteten Erlass des Bundesministeriums der Finanzen. Zahlreiche Instrumente datieren noch aus der Zeit der Arbeiten im Ausschuss für den Zollwert bei der EG, die aber bereits zum materiell identischen GATT-Zollwert-Kodex 1979 ergangen waren und insoweit weiterhin Gültigkeit haben.⁶⁹⁰

Die Generaldirektion Steuern und Zollunion der Kommission hat 2003 eine erneut überarbeitete Fassung des Kompendiums der Zollwerttexte herausgegeben.⁶⁹¹ Dieses Kompendium beinhaltet eine überarbeitete Fassung der Zollwerttexte, der Instrumente und eine Zusammenfassung der relevanten

689 Vgl. Absatz 2, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

690 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Vor Art. 28 Rz. 7; Krüger, in: Dorsch, Vor Art. 28-36 ZK Rz. 9.

691 Vgl. URL: http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/customs/information_notes/compendium_en.pdf (18.12.2003).

Urteile des Europäischen Gerichtshofs. Es hat keine Gesetzeskraft und ist in erster Linie für die Verwaltungen der Mitgliedstaaten bestimmt.⁶⁹² In der Praxis ist das Kompendium eine wichtige Erkenntnisquelle für das geltende Zollwertrecht.

3. Internationale Auslegungsregeln

a) Auslegung des GATT-Zollwert-Kodex 1994

Die Auslegung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 folgt den Regeln, die allgemein für internationale Verträge gelten. Die Grundregeln zur Auslegung völkerrechtlicher Verträge enthält das Wiener Übereinkommen.⁶⁹³ Nach der Allgemeinen Regel des Art. 31 Absatz 1 Wiener Übereinkommen ist ein Vertrag nach Treu und Glauben in Übereinstimmung mit der gewöhnlichen, seinen Bestimmungen in ihrem Zusammenhang zukommenden Bedeutung und im Lichte seines Zieles und Zweckes auszulegen.⁶⁹⁴ Die Auslegung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 erfolgt ebenfalls zuerst aus sich selbst heraus.

Nach der Allgemeinen Einleitung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 ist der Transaktionswert soweit wie möglich Grundlage für die Bewertung der Waren für Zollzwecke. Dabei wird die Tatsache anerkannt, dass der Zollwert auf einfachen und objektiven Kriterien beruhen sollte, die mit der Handelspraxis in Einklang stehen. Weiterhin sollen die Bewertungsverfahren allgemein und unabhängig von Lieferquellen angewendet werden. Juristische Spitzfindigkeiten und Haarspaltereien sind fehl am Platze.⁶⁹⁵

b) Auslegung des Zollkodex

Der GATT-Zollwert-Kodex 1994 wird nicht unmittelbar, sondern erst über seine Transformation in die gemeinschaftlichen Zollvorschriften angewendet. Auslegungsgrundlage sind die den Zollwert betreffenden Vorschriften im Gemeinschaftsrecht. Auf der Grundlage der Wahrung der Rechtseinheit bei der Anwendung des Zollkodex erfordert die Auslegung seiner Vorschriften ein gemeinschaftskonformes Vorgehen.

Nationale Gerichte haben bei Zweifeln zur Anwendung und Auslegung der Vorschriften des Zollkodex eine Vorabentscheidung entsprechend Art. 234 EGV einzuholen. Bei der Auslegung des Gemeinschaftsrechts lässt sich der

692 Vgl. Absatz 2, DV-Zollwertrecht, VSF Z 5101.

693 Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge zwischen Staaten und internationalen Organisationen oder zwischen internationalen Organisationen, BGBl. II 1990, S. 1415.

694 Vgl. Frotscher, Steuerrecht, § 5, S. 103, Rz. 8 ff.

695 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 18.

Europäische Gerichtshof vom Geist der Vorschriften, ihrer Systematik und ihrem Wortlaut leiten.⁶⁹⁶ Die Entscheidung ist im wesentlichen auf die Entwicklung einheitlicher Wettbewerbsbedingungen und die Durchsetzung der Grundfreiheiten gerichtet.⁶⁹⁷ Der Europäische Gerichtshof greift im wesentlichen auf die in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten üblichen Methoden zurück.⁶⁹⁸ Er stellt die teleologische Auslegungsmethode an den Anfang⁶⁹⁹ und die grammatikalische Auslegungsmethode an den Schluss. Als Begründung wird aufgeführt, dass es durch die verschiedenen Sprachfassungen, der autonomen Begrifflichkeit im Gemeinschaftsrecht und der starken Bindung an die Ziele des Gemeinschaftsrechts schwierig ist, das Gemeinschaftsrecht auszulegen.⁷⁰⁰ Eine Ausprägung dieser Auslegungsmethode ist die Suche nach der „nützlichen Wirkung“ einer Bestimmung des Gemeinschaftsrechts. Dabei räumt der Europäische Gerichtshof derjenigen Auslegung den Vorzug ein, welche die Verwirklichung des EGV am meisten fördert.⁷⁰¹ Auf der Grundlage dieses autonomen Vorgehens hat sich eine eigene gemeinschaftsrechtliche Begriffswelt entwickelt, die beim Zollrecht der EG Anwendung findet.⁷⁰²

Die Erläuterungen zur Nomenklatur der WZO und zu den Tarifentscheidungen des Ausschusses für den Zollkodex sind aufgrund eines Urteils des Europäischen Gerichtshofes wichtige Erkenntnismittel, um eine einheitliche Anwendung des Tarifs durch die Zollbehörden der Mitgliedstaaten sicherzustellen.⁷⁰³ Sie können als maßgeblich für die Auslegung des Zolltarifs angesehen werden. Bei der Auslegung sind nicht nur der Wortlaut und das System des Gemeinsamen Zolltarifs, sondern auch der Inhalt der Erläuterungen und der Tarifentscheide zu berücksichtigen. Die vom Europäischen Gerichtshof aufgestellten Grundsätze sind wegen des vergleichbaren Ursprungs

696 Vgl. EuGH, Urt. vom 05.02.1963, Rs. C-26/62 (van Gend & Loos), EuGHE 1963, S. 24.

697 Vgl. z.B. Schaumburg, Steuerrecht, § 3, Rz. 3.55 und 3.56.

698 Vgl. König/Haratsch, Europarecht, Rz. 278; Schaumburg, Steuerrecht, § 3, Rz. 3.57 m.w.N.

699 Vgl. Schaumburg, Steuerrecht, § 3, Rz. 3.57 m.w.N.

700 Vgl. EuGH, Urt. vom 06.10.1982, Rs. C-283/81 (Cilfit), EuGHE 1982, S. 3415; s.a. Schaumburg, Steuerrecht, § 3, Rz. 3.57 m.w.N.

701 Vgl. König/Haratsch, Europarecht, Rz. 64.

702 Vgl. Schaumburg, Steuerrecht, § 3, Rz. 3.55 m.w.N.

703 Vgl. EuGH, Urt. vom 08.12.1970, Rs. C-14/70 (Bakels GmbH), EuGHE 1970, S. 1001.

und ihrer vergleichbaren Qualität auf die Verlautbarungen internationaler Zollwertgremien übertragbar.⁷⁰⁴

In ständiger Rechtsprechung zitiert der Bundesfinanzhof die Verlautbarungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert zur Bestätigung seiner Rechtsauffassung.⁷⁰⁵ Zum Vorgängerrecht des Brüsseler Zollwertbegriffs hatte er ausgeführt, dass sie eine auf Grund einstimmiger Beschlussfassung sämtlicher am Brüsseler Zollwertübereinkommen beteiligten Vertragsparteien zustande gekommene authentische Interpretation des Zollwertbegriffs sind. Ihnen kommt eine besondere Bedeutung für die Auslegung des Wertzollrechts zu.⁷⁰⁶

Ausgehend von der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes⁷⁰⁷ ist bei der Auslegung der Vorschriften zum Zollwert des Zollkodex eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten, bei der die zollwertrechtlichen Begriffsmerkmale mit der Handelspraxis in Einklang stehen. Bedeutsame Erkenntnismittel für die Auslegung des gemeinschaftlichen Zollwertrechts sind die Verlautbarungen der verschiedenen internationalen Institutionen, die sich mit dem Zollwertrecht befassen. Ihnen kommt als Auslegungshilfe für die einheitliche Anwendung des Zollwertrechts durch die Zollverwaltungen der EG aber auch auf Ebene der Vertragsparteien des GATT-Zollwert-Kodex 1994 eine besondere Bedeutung zu.

4. Nationale Auslegungsregeln

Im nationalen Recht wird zwischen der Auslegung nach dem Wortlaut, der systematischen Stellung, der Entstehungsgeschichte und dem Sinn und Zweck der Norm unterschieden. Dabei ist die teleologische Auslegungsmethode maßgeblich.⁷⁰⁸ Sie stößt aber im Zollrecht, wie allgemein im Steuerrecht, an Grenzen. Diese Methode zum Leitkriterium zu erheben, würde die Interessen des Staates als Gläubiger zu sehr betonen. Hierauf kann man erwidern, dass es im Zollrecht ähnlich ist wie im Strafrecht, wo die teleologische Auslegung sich nicht auf den staatlichen Strafanspruch, sondern auf

704 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4228, Rz. 32. A.M. Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 28 ZK Rz. 19.

705 Vgl. z.B. BFH, Urt. vom 16.10.1990, VII R 32/89, BFHE 162, S. 520; BFH, Urt. vom 05.04.1990, VII R 34/88, BFHE 161, S. 213.

706 Vgl. BFH, Urt. vom 19.10.1960, VII 40/60 S, BStBl. III 1960, S. 501.

707 Vgl. z.B. EuGH, Urt. vom 25.07.1991, Rs. C-229/90 (Gebr. Hepp), EuGHE I 1991, S. 4301.

708 Vgl. Eibelshäuser, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, S. 1429, m.w.N.

den Schutz von Rechtsgütern richtet. Der im Steuerrecht übliche Gedanke der Steuergerechtigkeit ist auf den Zoll nicht übertragbar, da er als Sozialzwecksteuer erhoben wird.⁷⁰⁹

Trotz fehlender Normierung hat die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht ihre Bedeutung bei der sachgerechten Anwendung von Vorschriften behalten und behauptet.⁷¹⁰ Die Präzisierung des Begriffs und seine Anwendung können auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zurückgeführt werden.⁷¹¹ Sie ist eine Art der teleologischen Interpretation. Allgemein wird darunter verstanden, dass die Steuergesetze so ausgelegt werden müssten, dass sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfassen. Dieser Grundsatz wird aus dem Verfassungsgebot der Gleichbehandlung im Sinne des Art. 3 GG abgeleitet.⁷¹² Im engeren Sinn bedeutet die wirtschaftliche Betrachtungsweise, dass einzelnen Begriffen und Regeln anderer Rechtsgebiete, die das Steuerrecht übernimmt, ein von diesen abweichender Sinn beigemessen wird, weil sich so die Zwecke des Steuerrechts besser erfüllen lassen. Das Steuerrecht bezieht sich auf wirtschaftliche Sachverhalte. Unabhängig davon werden diese auch vom Zivilrecht und seinen Nebengebieten erfasst. Das Steuerrecht kann sich, als öffentliches Recht die Begriffe und Regeln des Zivilrechts zu eigen machen. Die Anbindung an das Zivilrecht kann jedoch nicht ohne Ausnahme sein, weil beide Rechtsordnungen unterschiedliche Ziele verfolgen. Das Steuerrecht zielt auf wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ab. Sind die zivilrechtlichen Gestaltungen nicht mehr Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, darf und muss das Steuerrecht eigene Wege gehen.⁷¹³ Es erzwingt eine wirtschaftliche, aber keine betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise.⁷¹⁴

Bis zum Erlaß der Zollwertverordnung 1980 waren nationale Vorschriften über die Wertverzollung anzuwenden, denen der „Normalpreis“ des Brüsse-

709 Zum Zoll als Sozialzwecksteuer mit lenkendem Hauptzweck, vgl. Lang, Steuerbegriff, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rz. 11 und § 8, Rz. 108 f.

710 In die AO waren die in der RAO enthaltenen Regelungen des § 1 Absatz 2 StAnpG über die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze nicht übernommen worden.

711 Ausführlich zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, vgl. Kruse/Drüen, in: Tipke/Kruse AO/FGO, § 4 Rz. 320 ff.; Eibelshäuser, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, S. 1426.

712 Vgl. BVerfG, Bs. vom 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, S. 246.

713 Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und ihre Grenzen, vgl. Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 4 Rz. 320 ff. sowie 334 f.

714 Vgl. Eibelshäuser, Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, S. 1432.

ler Zollwertabkommens zugrunde lag. Klagen zur Auslegung dieser Zollwertregelung wurden vor deutschen Finanzgerichten wiederholt mit dem Hinweis auf die Grundsätze über die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht begründet. Der Zollwertbegriff sei ebenso auszulegen, und zwar sowohl volks- als auch betriebswirtschaftlich.⁷¹⁵ Nach der Präambel des Brüsseler Zollwertabkommens soll der internationale Handel erleichtert werden. Dennoch hat der Bundesfinanzhof betont, dass der Zollwert ein vom Gesetz theoretisch bestimmter Wert ist, an dem der von den Parteien in voller Vertragsfreiheit vereinbarte Preis zu messen ist. Handelsgepflogenheiten und Gestaltungen des Einfuhrgeschäfts haben nur insoweit wertvollrechtliche Geltung, als sie der Norm entsprechen.⁷¹⁶ Im Schrifttum wurde dagegen die Meinung vertreten, dass sich in Verbindung mit damals geltenden Regelungen des § 1 StAnpG, bei der Auslegung der Zollvorschriften zwingend das Primat der gesetzlich vorgeschriebenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise vor allen anderen Auslegungsregeln ergebe. Diese wurde auch bei der Auslegung der Zollwertvorschriften des Brüsseler Zollwertübereinkommens verlangt.⁷¹⁷

5. Zusammenfassung

Die Anwendung des Zollwertrechts erfordert in vielen Fällen eine Auslegung. Diese erfolgt nach rechtswissenschaftlichen Methoden und orientiert sich an den Grundsätzen des Europäischen Gerichtshofs zur Auslegung von Gemeinschaftsrecht. Festzuhalten ist, dass diese Auslegungspraxis auf die Mitgliedstaaten der EG beschränkt ist. Die Praxis anderer Vertragsparteien des GATT-Zollwert-Kodex 1994 kann hiervon abweichen. Trotz harmonisierter Regelungen über den Zollwert im internationalen Bereich sind Streitfälle deswegen nicht auszuschließen. Im Interesse der Wirtschaftsbeteiligten sind daher Regeln über Rechtsschutz in Zollsachen und eine effektive internationale Streitbeilegung.

715 Vgl. z.B. BFH, Urt. vom 25.05.1965, VII 67/62 S, BFHE 83, S. 73.

716 Vgl. Urt. vom 25.02.1959, VII 102/58 S, VII 114/58 S, VII 115/58 S, BStBl. III 1959, S. 183; BFH, Urt. vom 25.05.1965, VII 67/62 S, BFHE 83, S. 73.

717 Vgl. Galleiske, Notwendigkeit und Primat der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung der Zollvorschriften, AWD 1959, S. 72.

VI. Zollwertermittlung nach dem Zollkodex

1. Allgemeines

a) Wert für Zollzwecke

Der Zollkodex und die Zollkodex-DVO verwenden den Begriff des Zollwertes, ohne dass diese Gemeinschaftsverordnungen eine Legaldefinition hierfür enthalten. Art. 28 Zollkodex legt den Anwendungsbereich bzw. den Zweck der Ermittlung des Zollwertes fest ohne den Zollwert selbst zu definieren.⁷¹⁸ Art.1 Absatz 1 Lit. a) der mit dem Zollkodex aufgehobenen Zollwertverordnung 1980 bezeichnete mit dem Zollwert „...den Wert, der bei der Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs zugrunde zu legen ist“. Primär ist diese für die Einfuhr von Waren aus Drittländern in die EG erforderlich.⁷¹⁹

Definitionen des Begriffs Zollwert sind weder in Art. VII GATT 1994 noch im GATT-Zollwert-Kodex 1994 zu finden. Gemäß Art. VII Absatz 1 GATT 1994 erkennen die Vertragsparteien die festgelegten Bewertungsgrundsätze an und verpflichten sich, diese auf alle Waren anzuwenden, die bei der Einfuhr Zöllen unterliegen. Nach den Absätzen 4 und 5 der allgemeinen Einleitung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 dient das Übereinkommen der „...Bewertung von Waren für Zollzwecke...“⁷²⁰. In Absatz 6 der allgemeinen Einleitung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 wird bereits direkt vom Zollwert⁷²¹ gesprochen und Teil I des GATT-Zollwert-Kodex 1994 enthält die Überschrift „Regeln über den Zollwert“⁷²². Im Ergebnis ist der Zollwert des Zollkodex die Bezugsgröße für die Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs in den Fällen, in denen dieser Wertzollsätze enthält.⁷²³

Obwohl Art. 1 Zollkodex den Warenverkehr zum Inhalt hat, fehlt es an einem normierten Warenbegriff.⁷²⁴ Im Schrifttum versucht man den zollrechtlichen Warenbegriff unter Bezugnahme auf verschiedene Rechtsquellen zu

718 Müller-Eiselt sieht in Art. 28 ZK auch die Definition des Begriffs Zollwert, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4228, Rz. 94.

719 Vgl. Absatz 5, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

720 Engl.: „...valuation of goods for customs purposes...“.

721 Engl.: Customs value.

722 Engl.: Rules on customs valuation.

723 Vgl. Witte, Zollkodex Art. 4 ZK Rz. 2; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4228, Rz. 1 f.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 322; Zimmermann, Grundlagen des Zollwertrechts, AW-Prax 1995, S. 144.

724 Vgl. Lichtenberg, in: Dorsch Art. 1 ZK Rz. 13; Witte, Zollkodex Art. 1 Rz. 5; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 41.

erklären.⁷²⁵ Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs⁷²⁶ und der h.M. im Schrifttum ist der Gemeinsame Zolltarif Ausgangspunkt für den zollrechtlichen Warenbegriff, da er als Nomenklatur für Waren geschaffen ist und ihre zolltariflichen Maßnahmen enthält.⁷²⁷ Auch elektrischer Strom und Gas können in den Gemeinsamen Zolltarif eingereiht werden und sind daher Waren im Sinne des Gemeinsamen Zolltarifs.⁷²⁸ Die Verzollung auf der Basis des Zollwertsystems ist eine Warenverzollung.

Für nichtkörperliche Gegenstände wie Dienstleistungen und Rechte (immaterielle Wirtschaftsgüter) kann ein Zollwert nicht festgestellt werden.⁷²⁹ Daraus ergibt sich, dass immaterielle Wirtschaftsgüter wie z.B. Software nicht in den Gemeinsamen Zolltarif eingeordnet werden können und im Ergebnis zollfrei sind.⁷³⁰ Dies ist anders, wenn Gedanken in Form von Dienstleistungen und Rechten in einer eingeführten Ware verkörpert sind und Bestandteil dieser Ware werden. Sobald ein immaterielles Gut in einer Ware verkörpert ist, sind die Kosten für seinen Erwerb als Bestandteil des für die Ware gezahlten oder zu zahlenden Preises und damit des Transaktionswertes anzusehen. Verkörpert ist ein immaterielles Wirtschaftsgut in einer Ware, wenn es im maßgeblichen Zeitpunkt der Einfuhr mit ihr verbunden ist.⁷³¹ Damit widerspricht der Europäische Gerichtshof dem Bundesfinanzhof, der in sei-

725 Vgl. Hülsmeier, Erkenntnisprobleme bei der zolltariflichen Einreihung einer Ware, *ZfZ* 2002, S. 327 m.w.N.

726 „Der gemeinsame Zolltarif betrifft seinem Wesen nach nur die Einfuhr von Waren, also von körperlichen Gegenständen; er gilt somit nicht für die Einfuhr von Dienstleistungen oder Know-how, die schon ihrer Natur nach schwer zu erfassen sind.“, vgl. EuGH, Urt. vom 14.07.1977, Rs. C-1/77 (Bosch GmbH), EuGHE 1977, S. 1473.

727 Vgl. Kampf, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 61; Schmölz, Gemeinsame oder getrennte Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur, *ZfZ* 1992, S. 243.

728 Eine Definition des Warenbegriffs enthält Absatz 1, DV Erfassung des Warenverkehrs, VSF Z 0601. Danach werden Waren als bewegliche Güter und der elektrische Strom definiert. Ausführlich zum Warenbegriff, vgl. Henke, in: Birk, Handbuch, § 20 Rz. 12 ff.; Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 1 ZK Rz. 13. Zum Warenbegriff unter besonderer Berücksichtigung des Zolltarifrechts, vgl. Schmölz, Gemeinsame oder getrennte Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur, *ZfZ* 1992, S. 243.

729 Vgl. Witte/Reiche, *Zollkodex* Art. 29 Rz. 22.

730 Vgl. Glashoff, Sind Gedanken noch zollfrei?, *RIW* 1981, S. 501 ff.; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 42 m.w.N.; Wilser, Gedanken sind zollfrei – oder etwa nicht?, *RIW* 1992, S. 747; BFH, Urt. vom 15.10.1991, VII R 167, 168/85, BFH/NV 1992, S. 352.

731 Vgl. EuGH, Urt. vom 18.04.1991, Rs. C-79/89 (Brown Boverie), EuGHE I 1991, S. 1853; zum Zollwert einer mit Übersetzungen bespielten Diskette, der den gezahlten Preis für die Übersetzung mit umfasst, BFH, Urt. vom 10.03.1992, VII R 34/91, BFHE 167, S. 240.

nem Vorlagebeschluss⁷³² deutlich zum Ausdruck gebracht hatte, dass er anderer Auffassung ist.

Die auf der Grundlage des Art. 34 Zollkodex für die Bewertung von Datenträgern, die zur Verwendung in Datenverarbeitungsanlagen bestimmt sind, geschaffene besondere Vorschrift des Art. 167 Zollkodex-DVO ist zwischenzeitlich ersatzlos gestrichen worden.⁷³³ Sie hatte zur Folge, dass bei getrenntem Ausweis des Wertes der Software nur der Wert des Datenträgers verzollt wurde und insoweit Gedanken zollfrei blieben.

Der Grundsatz, dass Leistungen, die in der eingeführten Ware verkörpert sind, zum Zollwert gehören, gilt auch für Entwicklungs- und Patentkosten für die Herstellung der Einfuhrware. Als Bestandteil der Herstellungskosten ist dieser Wert in der Regel im Kaufpreis der Einfuhrware enthalten. Werden dagegen gewerbliche Schutzrechte (z.B. Patentrechte, Warenzeichenrechte, Geschmacksmusterrechte, Gebrauchsmusterrechte, Urheberrechte) übertragen und in diesem Zusammenhang Unterlagen in die Gemeinschaft eingeführt, so ist der Zollwert gleichzusetzen mit dem Wert dieser Unterlage, ohne Berücksichtigung des für den Erwerb des Rechts gezahlten Preises, wenn dieser getrennt ausgewiesen ist.⁷³⁴

Die Transaktionen über elektronische Netze werden vom Warenbegriff des Zollrechts ebenfalls nicht erfasst.⁷³⁵

b) Ermittlung des Zollwertes

Die Art. 30 und 31 Zollkodex sprechen in ihrem Anwendungsbereich von der Zollwertermittlung. In Art. 29 Zollkodex wird definiert, dass der Zollwert eingeführter Waren der Transaktionswert ist. Lediglich in dem Wortlaut von Art. 31 Absatz 1 Zollkodex ist von „zweckmäßigen Methoden“ die Rede. Im Umkehrschluss muss auch in den Regelungen der Art. 29 und 30 Zollkodex ein planmäßiges Vorgehen gesehen werden.

732 Vgl. BFH, Bs. vom 13.02.1989, VII R 167, 168/85, BFHE 156, S. 295.

733 VO (EG) Nr. 444/2002 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2454/93 (EWG) der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 2002 Nr. L 68, S. 11. Nach den Erwägungsgründen der Änderungsverordnung ist die Intention der besonderen Zollwertregelung des Art. 167 ZK-DVO a.F. durch die tarifliche Zollfreiheit für Waren der Informationstechnologie sichergestellt. S.a. Krüger, in: Dorsch, Art. 34 ZK Rz. 1 ff.

734 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 23; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 43 ff.

735 Vgl. Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 1 Rz. 13; Rogmann, Das Internet als „virtuelle Freizone“, AW-Prax 1997, S. 261.

Im GATT-Zollwert-Kodex 1994 wird in Art. 7 ebenfalls von „zweckmäßigen Methoden“⁷³⁶ und in der allgemeinen Anmerkung der Erläuterungen des Anhangs I von der Reihenfolge der Anwendung der Methoden der Zollwertermittlung⁷³⁷ gesprochen. Im Schrifttum hat sich die Bezeichnung Methoden⁷³⁸ der Zollwertfeststellung⁷³⁹, Zollwertermittlungsmethoden⁷⁴⁰ oder Bewertungsmethoden⁷⁴¹ durchgesetzt.

Mit der Transaktionswertmethode⁷⁴², den vier Folgemethoden⁷⁴³ und der Schlussmethode⁷⁴⁴ kennt der Zollkodex sechs Methoden um den Zollwert eingeführter Waren zu ermitteln:

1. Transaktionswert eingeführter Waren (Art. 29 Zollkodex)⁷⁴⁵
2. Transaktionswert gleicher Waren (Art. 30 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex)⁷⁴⁶
3. Transaktionswert gleichartiger Waren (Art. 30 Absatz 2 Lit. b) Zollkodex)⁷⁴⁷
4. Deduktive Methode⁷⁴⁸, auch retrogarde Methode⁷⁴⁹ sowie Weiterverkaufswert- oder Subtraktionsmethode⁷⁵⁰ (Art. 30 Absatz 2 Lit. c) Zollkodex)⁷⁵¹
5. Errechneter Wert⁷⁵², auch Additive Methode oder ermittelter Zollwert (Art. 30 Absatz 2 Lit. d) Zollkodex)

736 Engl.: reasonable means.

737 Engl.: Sequential Application of Valuation Methods.

738 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 1.

739 Vgl. Gerlach/Wolffgang, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 404.

740 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK, Rz. 2.

741 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 6.

742 Auch grundlegende Methode, vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 1; Regel-Methode, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 6 oder Normalfall, vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 1.

743 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 1; Reiche und Krüger sprechen von anderen Bewertungsmethoden bzw. Methoden der Zollwertermittlung, vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 1 bzw. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 1.

744 Auch Auffang- oder Schlussmethode, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 12; Krüger, in: Dorsch, Art. 31 ZK Rz. 1; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 31 Rz. 1.

745 Engl.: Transaction value of the imported goods.

746 Engl.: Transaction value of identical goods.

747 Engl.: Transaction value of similar goods.

748 Engl.: Deductive value method.

749 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 Rz. 17.

750 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 15.

751 Auf Antrag des Zollbeteiligten (Art. 30 Absatz 1 ZK) wird die Reihenfolge umgekehrt, d.h. additive Methode vor deduktiver Methode.

6. Schlussmethode⁷⁵³ (Art. 31 Absatz 1 Zollkodex)

Die Art. 29 bis 31 Zollkodex korrespondieren mit den Regeln über den Zollwert der Art. 1 bis 7 GATT-Zollwert-Kodex 1994. Der Wortlaut der Zollkodexbestimmungen ist im wesentlichen unverändert aus den Bestimmungen des GATT-Zollwert-Kodex 1994 übernommen worden. Das verschafft den Bestimmungen des Zollkodex der EG den Vorteil weltweiter Transparenz und Berechenbarkeit.⁷⁵⁴

Methode	Bezeichnung	Rechtsgrundlage	
		Zollkodex	GATT-Zollwert-Kodex 1994
1. Methode	Transaktionswert eingeführter Waren	Art. 29 Absatz 1	Art. 1 Absatz 1
2. Methode	Transaktionswert gleicher Waren	Art. 30 Absatz 2 Lit. a)	Art. 2 Absatz 1 Lit. a)
3. Methode	Transaktionswert gleichartiger Waren	Art. 30 Absatz 2 Lit. b)	Art. 3 Absatz 1 Lit. a)
4. Methode	Deduktive Methode	Art. 30 Absatz 2 Lit. c)	Art. 5 Absatz 1 Lit. a)
5. Methode	Additive Methode	Art. 30 Absatz 2 Lit. d)	Art. 6 Absatz 1 Lit. a)
6. Methode	Schlussmethode	Art. 31 Absatz 1	Art. 7 Absatz 1

Abbildung 3: Rechtsgrundlagen der Zollwertmethoden im Zollkodex und im GATT-Zollwert-Kodex 1994

Bei den zur Verfügung stehenden Methoden zur Zollwertermittlung ist es zwingend vorgesehen, mit der Transaktionswertmethode gemäß Art. 29 Zollkodex zu beginnen. Die Anwendung der Folgemethoden (Art. 30 Zollkodex) oder der Schlussmethode (Art. 31 Zollkodex) kommt nur in Betracht, wenn bestimmte Tatbestände des Art. 29 Absatz 1 Lit. a) bis d) Zollkodex zum Ausschluss der Transaktionswertmethode führen oder wenn die

752 Engl.: Computed value method.

753 Engl.: Fall-back method.

754 Zu den Vorgängerbestimmungen in der Zollwertverordnung 1980, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4100, Rz. 49.

Zollbehörde entsprechend in Art. 181a Zollkodex-DVO angegebene begründete Zweifel an der Richtigkeit des angemeldeten Wertes hat. Kommt die Transaktionswertmethode nicht zur Anwendung, so ist der Zollwert in feststehender Reihenfolge zu ermitteln. Der Zollwertanmelder hat kein Wahlrecht. Auf seinen Antrag kann lediglich die Reihenfolge der Deduktiven Methode und der Additiven Methode umgekehrt werden (Art. 30 Absatz 1 Zollkodex).⁷⁵⁵ Erklärt der Anmelder, dass er die erforderlichen Unterlagen für eine Bewertungsmethode nicht vorlegen kann, ist der Übergang zu der jeweils nächsten Bewertungsmethode zulässig.⁷⁵⁶ Die in Art. 30 Absatz 2 Zollkodex geregelten Methoden zur Ermittlung des Zollwerts sind selbstständige Methoden. Dabei ist es unerheblich, was der Zollwertanmelder tatsächlich für die Waren gezahlt hat oder zu zahlen hat.⁷⁵⁷ Der Art. 35 Zollkodex mit besonderen Vorschriften zur Zollwertermittlung und vereinfachten Regeln für die Ermittlung des Zollwerts bei verderblichen Waren behandelt Sonderfälle die wegen des Ziels der Arbeit nicht näher untersucht werden.

Trotz zahlreicher Voraussetzungen der Transaktionswertmethode scheidet ihre Anwendung in der Praxis nur in seltenen Fällen aus. Dies entspricht auch der Intention des GATT-Zollwert-Kodex 1994, dass der Transaktionswert so weit wie möglich die Grundlage für die Bewertung von Waren für Zollzwecke sein soll.⁷⁵⁸ Dagegen kann sie z.B. in den Fällen kostenloser Lieferungen⁷⁵⁹ oder Lieferungen zwischen rechtlich unselbstständigen Teilen eines Unternehmens (unternehmensinternes Verbringen) nicht angewandt werden. Bei einer Beeinflussung des Kaufpreises können auch Konzernlieferungen wegen einer Verbundenheit der Konzernunternehmen die Anwendung der Transaktionswertmethode ausschließen.

Der Zollwert wird nicht nach mehreren Methoden ermittelt, denn dieses würde im Ergebnis zu verschiedenen Zollwerten führen. Stufe für Stufe werden die Zollwertmethoden geprüft und die Methode, die zuerst zu einem Ergebnis führt, ermittelt den Zollwert. Das Vorliegen der Voraussetzungen einer vorhergehenden Methode schließt die Anwendung der nachfolgenden Methoden aus.⁷⁶⁰ Die zu bewertende Ware hat nur einen Zollwert.⁷⁶¹

755 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 1 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 1 f.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 406 f.

756 Vgl. Absatz 99, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

757 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 3.

758 Vgl. GATT-Zollwert-Kodex 1994, Allgemeine Einleitung, 3. Begründung.

759 Auch unentgeltliche Sendungen, vgl. Absatz 6, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

760 Vgl. Absatz 3, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

761 Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 15.

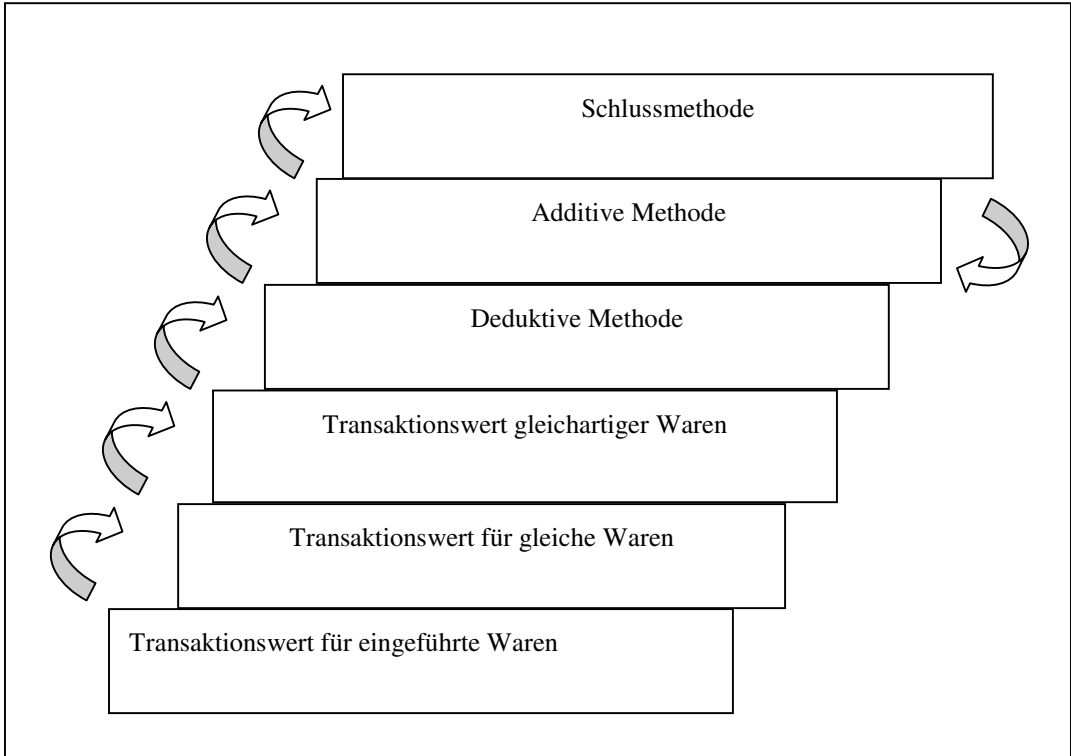


Abbildung 4: Reihenfolge der Zollwertmethoden (Zollwerttreppe) ⁷⁶²

c) **Begriffe**

Für das Verständnis des Zollwertes laut Zollkodex ist die Kenntnis einzelner Begriffe unverzichtbar. Zum einen werden diese Begriffe im gemeinschaftlichen Zollrecht selbst definiert, zum anderen ist ihr Inhalt durch Auslegung zu ermitteln.⁷⁶³ Grundlegende Begriffsbestimmungen, die dem gesamten Zollrecht zugrunde liegen, sind in Art. 4 Zollkodex enthalten. Darüber hinaus sind im Zollkodex und in der Zollkodex-DVO weitere für Teilbereiche relevante Definitionen zu finden.⁷⁶⁴

(1) **Zollwertanmeldung**

Die formellen Voraussetzungen über Angaben und vorzulegende Unterlagen werden in Art. 178 bis 181a Zollkodex geregelt.⁷⁶⁵ Wenn der Zollwert nach

⁷⁶² Ähnlich Müller-Eiselt, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 14; anders Kaminski, vgl. Kaminski, Verrechnungspreisbestimmung, S. 224.

⁷⁶³ Vgl. Witte, Zollkodex Art. 4 ZK Rz. 1.

⁷⁶⁴ So z.B. für den Zollwert in Art. 142 und 143 ZK-DVO, vgl. Witte, Zollkodex Art. 4 ZK Rz. 1; Lux/Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 4 ZK Rz. 1.

⁷⁶⁵ Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1995, S. 12.

den Bestimmungen der Art. 28 bis 36 des Zollkodex zu ermitteln ist, muss die Zollanmeldung von einer Anmeldung mit den Angaben über den Zollwert (Zollwertanmeldung) entsprechend Art. 178 Absatz 1 Zollkodex-DVO begleitet werden. Mit der Zollanmeldung bestimmt der Anmelder in welches Zollverfahren gemäß Art. 4 Nr. 16 Zollkodex (z.B. Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr) eine Ware übergeführt werden soll. Die Zollanmeldung ist laut Art. 4 Nr. 17 Zollkodex die Handlung, mit der eine Person in der vorgeschriebenen Form diese Absicht bekundet. Die Zollwertanmeldung ist integratives Element der Zollanmeldung. Der Zollkodex lässt nach Art. 5 für die das Zollrecht betreffenden Verfahrenshandlungen die Stellvertretung zu.⁷⁶⁶

Die Zollwertanmeldung ist auf einem Vordruck D.V. 1 abzugeben, der dem Muster des Anhangs 28 Zollkodex-DVO entspricht. In der Bundesrepublik Deutschland ist dieses der amtliche Vordruck 0464 (Anmeldung der Angaben über den Zollwert). Als Anleitung zur Verwendung und Ausfüllung hat das Bundesministerium der Finanzen ein Merkblatt herausgegeben.⁷⁶⁷ Eine Zollwertanmeldung ist nicht erforderlich, wenn der Zollwert der Waren 10.000 Euro je Sendung nicht übersteigt oder zollfreie Waren eingeführt werden (Art. 179 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex-DVO). In dem Formular macht der Zollwertanmelder die für die Ermittlung des Zollwertes erforderlichen Angaben. Für regelmäßig zu den gleichen Handelsbedingungen gelieferten Waren von einem Verkäufer an immer denselben Käufer können die Mitgliedstaaten zulassen, dass diese Angaben nicht bei jeder Zollanmeldung vollständig gemacht werden. In den Fällen in denen die Zollförmlichkeiten mit Informatikverfahren⁷⁶⁸ erfüllt werden, können die Mitgliedstaaten gemäß Art. 180 Zollkodex-DVO Abweichungen in der Darstellung der zur Ermittlung des Zollwertes erforderlichen Daten zulassen. Der Zollwertanmeldung ist entsprechend Art. 181 Absatz 1 Zollkodex-DVO eine Ausfertigung der Rechnung über die eingeführten Waren vorzulegen, die bei der schriftlichen Zollanmeldung bei der Zollstelle verbleibt.⁷⁶⁹

766 Der ZK unterscheidet eine direkte und eine indirekte Stellvertretung (Art. 5 Absatz 2 ZK). Die indirekte Stellvertretung hat zur Folge, dass indirekter Vertreter und indirekt Vertretener Gesamtschuldner der Zollschuld sind.

767 Vgl. VSF Z 5101, Anlage 1.

768 In der BRD ist dies das IT-Fachverfahren „Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklungssystem“.

769 Zu den zollamtlichen Erfordernissen bei Handelsrechnungen, vgl. 1. Empfehlung des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiet des Zollwesens vom 16.05.1979 über die zollamtlichen Erfordernisse bei Handelsrechnungen, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3631. Für die Zollanmeldung die in der BRD mit Hilfe

Mit der Unterzeichnung und Vorlage der Zollwertanmeldung übernimmt der Anmelder die Verantwortung in Bezug auf die Richtigkeit und Vollständigkeit der gemachten Angaben, sowie für die Echtheit aller als Nachweise vorgelegten Unterlagen. Er verpflichtet sich im Rahmen des Art. 14 Zollkodex zur Erteilung aller zusätzlichen Angaben und zur Vorlage weiterer Unterlagen, die für die Ermittlung des Zollwertes erforderlich sind.

(2) Zollwertanmelder

Die Zollwertanmeldung D.V. 1 darf gemäß Art. 178 Absatz 2 Zollkodex-DVO nur von einer Person abgegeben werden, die in der EG ansässig ist und alle Tatsachen über die in der Zollwertanmeldung zu bestätigenden Umstände zur Verfügung hat (Zollwertanmelder).⁷⁷⁰ Damit soll die Prüfbarkeit der in der Zollwertanmeldung gemachten Angaben in der EG im Rahmen zollamtlicher Prüfungen wie in Art. 13 Zollkodex vorgeschrieben sichergestellt werden.⁷⁷¹ Für die Abgabe der Zollwertanmeldung ist eine Stellvertretung zulässig. Art. 64 Absatz 2 Lit. b) zweiter Gedankenstrich und Absatz 3 Zollkodex gelten sinngemäß, so dass von der Ansässigkeit in der EG in den Fällen abgesehen werden kann, in denen Waren gelegentlich angemeldet werden, sofern die Zollbehörden dies für gerechtfertigt halten.

(3) Entscheidung

In Anlehnung an den Begriff des Verwaltungsaktes im nationalen Recht⁷⁷² wird der Begriff der Entscheidung in Art. 4 Nr. 5 Zollkodex geregelt. Die Art. 6 bis 10 Zollkodex enthalten weitere formelle Regelungen zu den zollrechtlichen Entscheidungen. Dadurch sind letztendlich ein europäischer Verwaltungsakt und Grundzüge eines europäischen Abgabenverwaltungsrechts geschaffen worden.⁷⁷³ Der Anwendungsbereich beschränkt sich je-

des Informatikverfahrens ATLAS abgegeben wird, gelten besondere Vorschriften. Hier wird auf die Vorlage einer Ausfertigung der Rechnung zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung in der Regel verzichtet, um eine papierlose elektronische Zollanmeldung und Überführung in eine zollrechtliche Bestimmung zu ermöglichen.

⁷⁷⁰ Zur Person des Zollwertanmelders, vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1995, S. 12; Witte/Henke, Zollkodex Art. 64 Rz. 11; Lichtenberg, in: Dorsch, Art. 64 ZK Rz. 2.

⁷⁷¹ Vgl. Witte/Henke, Zollkodex Art. 64 Rz. 8; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, S. 13.

⁷⁷² Vgl. § 118 AO und § 35 VwVfG.

⁷⁷³ Vgl. Witte/Wöhner, Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen, S. 120 ff.; Friedrich, Zollkodex und Abgabenordnung, StuW 1995, S. 15 f.;

doch auf die Entscheidungen durch Zollbehörden nach Art. 4 Nr. 3 Zollkodex.⁷⁷⁴

2. Zollwertmethoden des Zollkodex

a) Transaktionswertmethode

(1) Transaktionswert

Der Transaktionswert ist in Art. 29 Absatz 1 Zollkodex definiert als der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in die EG tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis. Entsprechend den Artikeln 32 und 33 muss gegebenenfalls eine Berichtigung vorgenommen werden (Transaktionswertmethode). Dies entspricht der Regelung in Art. 1 Absatz 1 GATT-Zollwert-Kodex 1994 und Art. 8 GATT-Zollwert-Kodex 1994 der notwendige Berichtigungen enthält. Nach der Allgemeinen Einleitung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 ist der Transaktionswert in erster Linie die Grundlage für den Zollwert. Der Zollkodex enthält zwar keine derartige explizite Aussage, dennoch soll die Zollwertermittlung auf der Grundlage des Transaktionswertes die Regel sein.⁷⁷⁵

Der im Sinne des Art. 29 Absatz 1 Zollkodex tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist gemäß Art. 29 Absatz 3 Lit. a) Satz 1 Zollkodex die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat. Der Preis schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind. Anknüpfungspunkt für den Transaktionswert ist mithin der individuell vereinbarte Preis, nicht ein üblicher oder normaler Preis. Der Transaktionswert ist – mit anderen Worten – der gegebenenfalls nach den Art. 32 und 33 Zollkodex berichtigte individuell vereinbarte Kaufpreis einschließlich aller Nebenleistungen für den Erwerb der eingeführten Waren. Der Transaktionswert ist Ausfluss des Grundsatzes der Vertragsfreiheit. Grundlage ist der zwischen den Vertragsparteien im konkret

Henke/Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, S. 230.

774 Nach § 17 Absatz 2 S. ZollVG sind die Dienststellen der Zollverwaltung Zollbehörden i.S.d. Art. 4 Nr. 3 ZK.

775 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 17; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 3; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 3; Gerlach/Wolffgang, Grundlagen der Abgabenerhebung, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 405 f.

zu betrachtenden Einfuhrfall tatsächlich ausgehandelte Preis im Rahmen eines Kaufgeschäftes.⁷⁷⁶

Art. 29 Zollkodex gilt als die zentrale Vorschrift der Zollwertermittlung. Eine Zollwertermittlung kommt mit den Folgemethoden oder nach der Schlussmethode nur in Betracht, wenn der Zollwert nach der Transaktionswertmethode nicht ermittelt werden kann (Priorität des Transaktionswerts).

⁷⁷⁷ Als Norm hat Art. 29 Zollkodex verschiedene Funktionen. Er regelt in Absatz 1, dass der Transaktionswert der Zollwert und nicht ein Bestandteil des Zollwerts ist, und definiert ihn näher, wobei er diese Definition in Absatz 3 ergänzt. In Absatz 1 Lit. a) bis Lit. d) führt er die Tatbestände auf, die zum Ausschluss des Transaktionswertes führen. Regelungen für eine Anwendung des Transaktionswertes in Fällen der Verbundenheit von Verkäufer und Käufer finden sich in Absatz 2 wieder.

Von den Tatbestandsmerkmalen des Art. 29 Absatz 1 Satz 1 Zollkodex ausgehend, hat der Transaktionswert des Zollkodex mehrere Elemente.⁷⁷⁸ Wertbestimmend sind davon der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis und die Berichtigungen gemäß Art. 32 und 33 Zollkodex. Nachfolgend werden Besonderheiten dieser Elemente untersucht:

(aa) Eingeführte Waren

Die Transaktionswertmethode dient der Wertermittlung eingeführter Waren. Die zu bewertende Ware stellt die Frage nach dem zeitlichen Moment ihrer Bewertung. Zollrechtlich sind die Waren mit dem tatsächlichen Verbringen in die EG eingeführt, d.h. mit ihrem körperlichen Eingang in die EG.⁷⁷⁹ Maßgebender Zeitpunkt für die Bewertung ist jedoch der Zeitpunkt der Entstehung der Einfuhrzollschuld. In den Fällen der Abgabe einer Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der EG ist dies der Zeitpunkt der Annahme der betreffenden Zollanmeldung.⁷⁸⁰ Änderungen nach dem maßgebenden Zeitpunkt können daher grundsätzlich nicht berück-

⁷⁷⁶ Vgl. Absatz 4, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

⁷⁷⁷ Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 2 f.; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 1; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 1.

⁷⁷⁸ Im Schrifttum wird auch von Bestandteilen des Transaktionswertes, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 32; Merkmalen für den Transaktionswert, vgl. Witte/Reiche, Art. 29 Rz. 6, oder Voraussetzungen für die Transaktionswertfeststellung, vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 4, und Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 409, gesprochen.

⁷⁷⁹ Vgl. Absatz 5, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

⁷⁸⁰ Vgl. Art. 201 Absatz 2 ZK i.V.m. Art. 214 Absatz 1 ZK.

sichtigt werden. Preisermäßigungen oder Gutschriften aus Vertragsänderungen nach dem maßgebenden Zeitpunkt werden nicht anerkannt.⁷⁸¹

Das Kaufgeschäft im Sinne des Zollwertrechts knüpft an Vertragstypen des Zivilrechts an. Dieses enthält Vorschriften für die Lieferung, die verschiedenen Erfordernissen gerecht werden. Aufgrund dessen werden Fälle der Mengenabweichung, Falsch-, Schlecht- oder Ersatzlieferung erfasst und geregelt, die zollrechtliche Bewertungsfragen aufwerfen.⁷⁸²

Art. 145 Absatz 1 Zollkodex-DVO lässt eine verhältnismäßige Aufteilung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises für Teilsendungen, Teilverlust oder bei Beschädigung von Waren, z.B. bei Transportschäden zu. Der Zollwert wird in diesen Fällen nur für die maßgebende Einfuhrmenge ermittelt und auf der Grundlage des aufgeteilten Preises wird Zoll erhoben. Der zwischen dem Käufer und dem Verkäufer vereinbarte Preis kann aufgrund der Vorschriften des Zivilrechts in bestimmten Fällen aufgrund von Schadhaftheit der Waren (Sachmangel) noch nach der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr geändert werden.⁷⁸³ In Art. 145 Absatz 2 Zollkodex⁷⁸⁴ werden derartige besondere Umstände berücksichtigt. Falls Verkäufer und Käufer im Rahmen der vertraglichen Gewährleistungspflichten vor oder spätestens zwölf Monate nach dem maßgebenden Zeitpunkt bei einem Sachmangel einen neuen Preis vereinbaren, ist dieser der Zollwertermittlung zugrunde zu legen.⁷⁸⁵ Die Änderung des Transaktionswertes nach dem maßgebenden Zeitpunkt wird von angemessenen Schutzklauseln und einer vernünftigen Frist abhängig gemacht.⁷⁸⁶ Die Korrektur erfolgt in diesen Fällen, wie in Art. 236 Zollkodex geregelt, im Rahmen von Erlass und Erstattung.⁷⁸⁷

781 Vgl. Absatz 15, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

782 Ausführlich zu diesen Problemen, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 58 ff.

783 Noch zu Vorgängerrecht der Zollwertverordnung 1980, vgl. Reiche, Zollwert von mangelbehafteten Einfuhrwaren, ZfZ 1992, S. 306 ff.

784 Art. 145 ZK-DVO ist mit Wirkung vom 19.03.2002 durch die VO (EG) Nr. 444/2002 der Kommission vom 11.03.2002 zur Änderung der ZK-DVO, ABl. EG 2002 Nr. L 68, S. 11, neugefasst worden. Damit wurde der Grundsatz des Verbots von Preiskorrekturen nach dem maßgebenden Zeitpunkt durchbrochen.

785 Vgl. Art. 145 Absatz 2 Lit. a) bis Lit. c) ZK-DVO; Absatz 21 DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

786 Vgl. 5. und 6. Erwägungsgrund zur VO (EG) Nr. 444/2002 der Kommission vom 11.03.2002 zur Änderung der ZK-DVO, ABl. EG 2002 Nr. L 68, S. 11, wonach die geltenden Rechtsbestimmungen ausdrücklich die Möglichkeit vorsehen sollten, dass der Transaktionswert derartige besondere Umstände berücksichtigen kann.

787 Vgl. Absatz 21, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

Kostenlos nachgelieferte Ersatzteile sind zu einer eigenen zollrechtlichen Bestimmung anzumelden. Obwohl ihr Preis mit der zuvor eingeführten Hauptware abgegolten ist, ist für sie ein eigener Zollwert zu ermitteln. Dies gilt nur, wenn der Gemeinsame Zolltarif einen Wertzollsatz für diese Waren vorsieht. Das Zollrecht orientiert sich an dem objektiven Kriterium, dass eine Ware eingeführt wird. Es erfolgt im Rahmen einer Gesamtbetrachtung keine Aufrechnung der eingeführten Hauptware. Es kommt erst einmal nicht auf subjektive Kriterien oder dem wirtschaftlichen Gehalt des der Einfuhr zugrunde liegenden Rechtsgeschäfts an.

(bb) Verkauf

Das gemeinschaftliche Zollrecht enthält keine Definition des Verkaufsbegriffes.⁷⁸⁸ Neutral formuliert muss es sich um ein Geschäft zwischen einem Verkäufer und einem Käufer handeln.⁷⁸⁹ Der Technische Ausschuss hat in seinem Gutachten über den Begriff des Kaufgeschäfts im GATT-Zollwert-Kodex die Ansicht vertreten, dass der Begriff des Kaufgeschäfts im weitesten Sinne auszulegen ist, um den Transaktionswert in größtmöglichem Umfang für Bewertungszwecke heranzuziehen.⁷⁹⁰ Das Zollwertrecht enthält einen eigenständigen Begriff des Kaufgeschäfts.⁷⁹¹ Seine wesentlichen Elemente sind die Verschaffung von Besitz und Eigentum sowie die Entgeltzahlung.⁷⁹² Unter den zollwertrechtlichen Begriff fallen der Kaufvertrag sowie die Werk- und Werklieferungsverträge im Sinne des deutschen Zivilrechts, ohne dass diese selbst Auslegungsgrundlage für den zollwertrechtlichen Verkaufsbegriff des Zollkodex sind.⁷⁹³ Dies würde eine Vereinheitlichung der Rechtsanwendung in der EG vereiteln.

Das Kommissionsgeschäft erfüllt den zollwertrechtlichen Verkaufsbegriff nicht, da der Kommissionär kein eigenes finanzielles Risiko bei der Trans-

788 Ausführlich zum Verkaufsbegriff, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 154 ff.; s.a. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 25;

789 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 154.

790 Vgl. Technischer Ausschuss für den Zollwert, Gutachten 1.1 Der Begriff „Kaufgeschäft“ im Übereinkommen, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3320, S. 1.

791 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 25; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 161.

792 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 26; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 7.

793 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 26; Absatz 6, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

aktion trägt.⁷⁹⁴ Miete, Leasing, unentgeltliche Lieferung, Schenkung, Wareneinfuhr auf Konsignation, Wareneinfuhr durch Niederlassungen, die rechtlich unselbstständig sind, sind keine Kaufgeschäfte.⁷⁹⁵ Der Zollwert kann in diesen Fällen nicht nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden.⁷⁹⁶ Bei der Wareneinfuhr durch rechtlich unselbstständige Niederlassungen (Zweigniederlassungen) liegt ein Kaufgeschäft vor, wenn die Niederlassung wirtschaftlich die Funktion eines Eigenhändlers und die Lieferung des Hauptunternehmens nicht den Charakter eines unternehmensinternen Verbringens hat.⁷⁹⁷ Scheingeschäfte⁷⁹⁸ oder gefälschte Unterlagen⁷⁹⁹ werden zollrechtlich nicht anerkannt. In diesen Fällen kann die Ware nicht nach der Transaktionswertmethode, sondern nur nach den Folgemethoden bzw. der Schlussmethode bewertet werden.⁸⁰⁰

In Art. 147 Absatz 3 Zollkodex-DVO ist festgelegt, dass der Käufer nur Partei des Kaufvertrags sein muss (formeller Käuferbegriff). Ein Kaufgeschäft liegt vor, wenn ein Käufer zu ermitteln ist.⁸⁰¹

(cc) Zur Ausfuhr in das Zollgebiet der EG

Die Tatsache, dass Waren, die Gegenstand eines Kaufgeschäfts sind, in der EG zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet werden, ist gemäß Art. 147 Absatz 1 Satz 1 Zollkodex-DVO ausreichendes Indiz dafür, dass sie zum Zweck der Ausfuhr in die EG verkauft wurden.⁸⁰² Das Kriterium zur Ausfuhr in das Zollgebiet der EG bezieht sich auf die Ware. Der Käufer braucht entsprechend Art. 147 Absatz 3 Zollkodex-DVO keinen anderen Kriterien genügen als Partei des Kaufvertrags zu sein. Es ist auch unerheblich, wo der

794 Vgl. EuGH, Urt. vom 25.07.1991, Rs. C-229/90 (Gebr. Hepp), EuGHE I 1991, S. 4301; ausführlich zur Problematik des Kommissionsgeschäfts, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 204 ff.

795 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 10; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 27; Absatz 6, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101; ausführlich zu den einzelnen Vertragstypen, Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz.

796 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 10.

797 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29, Rz. 27; a.M. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 10; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 185 ff.

798 Zu einer Definition des Scheingeschäftes, vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 41 AO, Rz. 25; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 272 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 105, Zollwert-ABC, Stichwort: Scheingeschäft.

799 Vgl. Technischer Ausschuss für den Zollwert, Gutachten 10.1 Behandlung von gefälschten Unterlagen, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3320, S. 21.

800 Vgl. z.B. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 272.

801 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 159.

802 Vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 410; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 28 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 12.

Sitz der Vertragsparteien ist.⁸⁰³ Es können beide Vertragsparteien ihren Sitz in der EG haben.

Zum Zeitpunkt der Gültigkeit des Art. 3 Absatz 1 Zollwertverordnung 1980 i.V.m. Art. 6 der EinzelfallVO⁸⁰⁴ hatte der Europäische Gerichtshof entschieden, dass der Zollwertanmelder aus der Reihe der Kaufgeschäfte den Preis wählen kann, der der Ermittlung des Zollwertes zugrunde gelegt werden soll.⁸⁰⁵ Ein Preis aus einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der EG war dementsprechend nicht nur der Preis, der unmittelbar vor der Ausfuhr aus einem Drittland abgeschlossen wurden, sondern auch jeder Preis aus einem Verkauf nach der Ausfuhr, aber vor der Überlassung in den zollrechtlich freien Verkehr der EG.⁸⁰⁶ Diese Rechtsauffassung hat in den Mitgliedstaaten zu uneinheitlicher Anwendung und bei der Rechtsprechung sowie im Schrifttum rechtstheoretisch frühzeitig Widerspruch gefunden.⁸⁰⁷

Für die Fälle, in denen die Ware vor (z.B. schwimmende Ware) oder nach (z.B. Verkauf der Ware aus einem Zolllager) der körperlichen Einfuhr in die EG, aber vor Annahme der Zollanmeldung (maßgebender Zeitpunkt) Gegenstand aufeinanderfolgender Verkäufe ist (Reihengeschäft)⁸⁰⁸, stellt sich die Frage nach dem zugrunde zu legenden Preis. Der gezahlte oder zu zahlende Preis ist das Kriterium für die Höhe des Zolls. Um das Zollniveau zu senken, ist es wirtschaftlich sinnvoll, bei aufeinander folgenden Verkäufen, einen Preis der Bewertung zugrunde zu legen, der aus einem Kaufgeschäft stammt, welches dem letzten Verkauf, der zur Verbringung der Waren in die EG geführt hat, vorhergeht (Vorerwerberpreis).⁸⁰⁹ In der Regel wird der Vorerwerberpreis niedriger sein, da Waren grundsätzlich mit Gewinnerzielungsabsicht weiterverkauft werden. Ein Verkauf zur Ausfuhr liegt nicht mehr

803 Vgl. EuGH, Urt. vom 06.06.1990, Rs. C-11/89 (Unifert), EuGHE I 1990, S. 2275.

804 Vgl. VO (EWG) Nr. 1495/80 vom 11.06.1980 zur Durchführung einiger Vorschriften der Art. 1, 3 und 8 Zollwertverordnung 1968, ABl. EG 1980 Nr. L 154, S. 14, i.d.F. der VO (EWG) Nr. 1496/80, ABl. EG 1980 Nr. L 154, S. 16.

805 Vgl. EuGH, Urt. vom 06.06.1990, Rs. C-11/89 (Unifert), EuGHE I 1990, S. 2275; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 291.

806 Vgl. EuGH, Urt. vom 06.06.1990, Rs. C-11/89 (Unifert), EuGHE I 1990, S. 2275.

807 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 292 f.; s.a. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 30 ff.

808 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 35; Gerlach/Wolffgang sprechen von einer Käuferkette, vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 411.

809 Ausführlich zur Problematik des Vorerwerberpreises, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 287 ff.

vor, wenn die bereits in den freien Verkehr überlassene Ware weiterverkauft wird.⁸¹⁰

Art. 147 Zollkodex-DVO a.F. übernahm die Regelung der Vorgängervorschrift aus der EinzelfallVO. Die Fortgeltung der Vorschrift war in der EG strittig, so dass Art. 147 Zollkodex-DVO mit Wirkung ab 28.07.1995 neu gefasst wurde.⁸¹¹ Nach der nunmehr geltenden Fassung ist entsprechend Art. 147 Absatz 1 erster Unterabsatz Satz 2 Zollkodex-DVO bei aufeinander folgenden Verkäufen der letzte Verkauf zu Grunde zu legen, der zur Verbringung in die EG geführt hat oder bei Verkäufen in der EG, der letzte Verkauf vor der Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr. Die Vermutung, dass ein Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der EG vorliegt, gilt daher nur noch für den letzten Verkauf vor der Annahme der Zollanmeldung, der zur Verbringung der Ware in die EG geführt hat (Vorerwerberpreis), sowie für alle Verkäufe vor der Annahme der Zollanmeldung in der EG (Nacherwerberpreis). Bei Vorerwerberpreisen ist den Zollbehörden gemäß Art. 147 Absatz 1 zweiter Unterabsatz Zollkodex-DVO nachzuweisen, dass dieser Verkauf von Waren mit Bestimmung für die EG abgeschlossen wurde. Der Nachweis ist im Gemeinschaftsrecht nicht geregelt, so dass dem Zollwertanmelder alle geeigneten Beweismittel zur Verfügung stehen.⁸¹² Die Neufassung des Art. 147 Zollkodex-DVO hat zwar Beweisregeln eingeführt, die Möglichkeit der Anmeldung eines Vorerwerberpreises ist jedoch grundsätzlich erhalten geblieben. Nacherwerberpreise fallen dagegen ausdrücklich in die Vermutung des Art. 147 Absatz 1 Zollkodex-DVO und erfordern keinen Nachweis.⁸¹³ Laut Art. 147 Absatz 1 dritter Unterabsatz Zollkodex-DVO i.V.m. Art. 181a Zollkodex-DVO müssen die Zollbehörden den Zollwert nicht auf der Grundlage des Transaktionswertes ermitteln, wenn sie begründete Zweifel haben.⁸¹⁴ Im Ergebnis kann der Preis eines jeden Käufers, der

810 Vgl. BFH, Urt. vom 19.02.1991, VII R 69/88, BFH/NV 1992, S. 69.

811 Vgl. VO (EG) Nr. 1762/95, ABl. EG 1995 Nr. L 171, S. 8.

812 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 303; Beispiele für die Möglichkeit des Nachweises enthält die DV Zollwertrecht, vgl. Absatz 8, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101; s.a. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 36a; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 305.

813 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 299 f.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 36a.

814 Vgl. den im Rahmen der multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde ratifizierten Beschluss der Minister vom 15.12.1993 zu Fällen, bei denen die Zollbehörden begründete Zweifel an der Richtigkeit oder Genauigkeit des angemeldeten Wertes haben, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3116. Die EG hat den Beschluss durch Einfügung des Art. 181a ZK-DVO umgesetzt, vgl. VO (EWG) Nr. 3254/94 der Kommission vom 19.12.1994 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2454/93

bis zur Annahme der Zollanmeldung Käufer ist, der Ermittlung des Zollwertes zugrunde gelegt werden, wenn die Ware für den Absatzmarkt der EG bestimmt ist. Die Grenze ist in der Praxis darin zu sehen, dass ein Verkäufer nur selten bereit sein wird, seinem Käufer seinen eigenen Einkaufspreis offen zu legen.⁸¹⁵

(dd) Tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis

Das Merkmal „tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis“ wird in Art. 29 Absatz 3 Lit. a) Zollkodex definiert. Es handelt sich um die „vollständige“ Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat. Sie schließt Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufern an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind.⁸¹⁶ Zur vollständigen Zahlung gehören alle vom Käufer an den Verkäufer im Rahmen des Kaufgeschäfts zu erbringenden Leistungen.⁸¹⁷ Die Regelung stellt sicher, dass der auf Grund des Kaufgeschäfts zu zahlende, d.h. vertraglich geschuldete vollständige Kaufpreis, der Bewertung zugrunde zu legen ist. Neben dem Rechnungspreis können nach dem Kaufgeschäft vom Käufer noch weitere Leistungen zu erbringen sein. Ausgangspunkt für die Ermittlung des gezahlten oder zu zahlenden Preises ist der Rechnungsendbetrag, d.h. der Rechnungspreis⁸¹⁸ abzüglich Preisermäßigungen (z.B. Muster- oder Mengenrabatt)⁸¹⁹ und Skonto⁸²⁰.

Die Zahlungen sind in der Regel im Rechnungspreis enthalten. Setzt sich der gezahlte oder zu zahlende Kaufpreis aus mehreren Bestandteilen zu-

mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des ZK der Gemeinschaften, ABl. EG 1994 Nr. L 346, S. 1, s.a. die Entscheidung 6.1 des Ausschusses für den Zollwert.

815 Vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 412.

816 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 366; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 41; Witte/Reiche, Art. 29 Rz. 95; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 414.

817 Vgl. EuGH, Urt. vom 06.06.1990, Rs. C-11/89 (Unifert), EuGHE I 1990, S. 2275.

818 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 358; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 45; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 95; Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 93.

819 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 396 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 45; Absatz 15, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

820 Zollwertrechtlich wird jedes handelsübliche Skonto anerkannt. Ein höheres Skonto wird anerkannt, wenn die Zahlung nachgewiesen wird, vgl. Absatz 16, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

sammen (aufgespaltender Kaufpreis), ist die Summe aller Zahlungen oder Leistungen maßgebend.⁸²¹ Zahlungen müssen nicht notwendigerweise in Form einer Geldübertragung vorgenommen werden; sie können auch durch Kreditbriefe oder verkehrsfähige Wertpapiere erfolgen. Zahlungen können unmittelbar oder mittelbar durchgeführt werden.⁸²² Es liegt eine Zahlung zu Gunsten des Verkäufers vor, wenn der Käufer eine Schuld des Verkäufers gegenüber einem Dritten begleicht (mittelbare Zahlung).⁸²³

Die Zahlungen für in Art. 29 Absatz 3 Lit. b) Zollkodex i.V.m. Art. 149 Zollkodex-DVO definierte Leistungen gehören nicht zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis. Es handelt sich hierbei z.B. um Aufwendungen für Werbung oder Garantie, die der Käufer zusätzlich erbringt.⁸²⁴

Wenn der Preis im maßgebenden Zeitpunkt noch nicht bezahlt worden ist, so wird nach Art. 144 Absatz 1 Zollkodex-DVO grundsätzlich der bei Zahlung dem Bewertungszeitpunkt maßgebende Preis als Grundlage für die Ermittlung des Zollwerts angenommen. Ermäßigungen oder Erhöhungen des Kaufpreises, die sich aus Vertragsänderungen nach der Annahme der Zollanmeldung ergeben, bleiben zollwertrechtlich außer Betracht.⁸²⁵

(2) Hinzurechnungen

Hinzurechnungen⁸²⁶, die zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis zu addieren sind, sind in Art. 32 Absatz 1 Zollkodex als eine abschließende und nicht beispielhafte Aufzählung enthalten. Sie sind in Abbildung 5 aufgeführt und beinhalten Zollwert erhöhende Kosten und Leistungen.⁸²⁷

821 Absatz 12, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101; vgl. BFH, Urt. vom 20.07.1999, VII R 17/98, BFHE 190, S. 488; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 97; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 414 f.

822 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 366 f.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 101.

823 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 370 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 100.

824 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 373 ff.; Krüger in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 54; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 415; Absatz 13, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

825 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 392; Absatz 15, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

826 Auch Zuschläge, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 2; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 417; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 2.

827 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 456 ff. und Fach 4232, Rz. 1 f.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 1 f.; Krüger in: Dorsch, Art. 32 ZK Rz. 1 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 417; Stobbe, Der Zollwert des

Die Hinzurechnungen sind Bestandteile des Transaktionswertes; finden sich aber nicht im Rechnungspreis wieder, sondern fallen zusätzlich neben der Zahlung des tatsächlichen Preises an.⁸²⁸ Sie werden vorgenommen, um den Transaktionswert zu ermitteln. Sie dürfen nur auf der Grundlage objektiver und bestimmbarer Tatsachen dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis zugeschlagen werden (Art. 32 Absatz 2 Zollkodex).⁸²⁹ Die aufgezählten Hinzurechnungen kommen gemäß Art. 32 Absatz 3 Zollkodex nur dann in Betracht, wenn diese nicht bereits im gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind.⁸³⁰ Art. 32 Absatz 5 Zollkodex beinhaltet Zahlungen (Vervielfältigungs- und Vertriebsrechte), deren Hinzurechnung unzulässig ist.⁸³¹ Die Vorschrift des Art. 32 Zollkodex entspricht mit einigen Unterschieden und Besonderheiten dem Art. 8 GATT-Zollwert-Kodex 1994.⁸³²

Unter bestimmten Voraussetzungen können die Zollbehörden auf der Grundlage von Art. 156a Zollkodex-DVO auf Antrag des Beteiligten bewilligen, dass bestimmte Hinzurechnungen, die zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung nicht bestimmbar sind, dennoch dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzugerechnet werden. Voraussetzung ist, dass diese Beträge anhand besonderer und angemessener Kriterien ermittelt werden können.⁸³³ In diesem Fall ist die Zollwertanmeldung nicht vorläufig im Sinne des Art. 254 Zollkodex-DVO und muss vom Zollwertanmelder nicht abschließend ergänzt oder geändert werden. Der Zollwert kann dabei nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden.

Zollkodex, ZfZ 1994, S. 354 ff.; Zimmermann, Grundlagen des Zollwertrechts, AW-Prax 1995, S. 147 f.

828 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 458; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 417.

829 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 5 und Rz. 587 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 32 Rz. 4; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 84 f.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 418.

830 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 7 und 624 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 86; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 417.

831 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 641 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 87 f.

832 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 14.

833 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 605 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 95 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 418. Bei der Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 156a Absatz 1 Zollkodex-DVO und bei der Erteilung der Bewilligung ist ein großzügiger Maßstab anzulegen, vgl. Absatz 130, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

Rechtsgrundlage		Hinzurechnungen
Art. 32 Absatz 1 Zollkodex	Art. 32 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex	Verkaufskosten (Provisionen, Kosten für Umschließungen)
	Art. 32 Absatz 1 Lit. b) Zollkodex	Beistellungen (Vorweggenommene Leistungen)
	Art. 32 Absatz 1 Lit. c) Zollkodex	Lizenzgebühren (Noch zu erbringende Leistungen)
	Art. 32 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex	Erlösbeteiligungen (Noch zu erbringende Leistungen)
	Art. 32 Absatz 1 Lit. e) Zollkodex	Lieferungskosten

Abbildung 5: Hinzurechnungen gemäß Art. 32 Absatz 1 Zollkodex⁸³⁴

Unter die Hinzurechnungen fallen:

- **Verkaufskosten**

Bei den Verkaufskosten handelt es sich um Provisionen und Maklerlöhne, Umschließungskosten und Verpackungskosten. Provisionen und Maklerlöhne sind nur dann hinzuzurechnen, wenn sie vom Käufer an einen für den Verkäufer tätigen Agenten (Vermittler) gezahlt werden (Verkaufsprovisionen). Einkaufsprovisionen sind von der Hinzurechnung ausgenommen (Art. 32 Absatz 1 Lit. a) i) Zollkodex). Sie werden in Art. 32 Absatz 4 Zollkodex definiert.⁸³⁵

Umschließungen sind Behältnisse oder Verpackungen, die eine Lagerung oder Vermarktung der Ware ermöglichen. Die Kosten hierfür sind hinzuzurechnen, wenn die zu bewertende Ware und ihre Umschließung gemeinsam in eine Codenummer des Gemeinsamen Zollltarifs einzureihen sind (Art. 32 Absatz 1 Lit. a) ii) Zollkodex).⁸³⁶ Beförderungsmittel⁸³⁷ sowie das bei der Beförderung verwendete Zubehör sind keine Umschließungen.

834 Vgl. z.B. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 417.

835 Vgl. auch EuGH, Urt. vom 25.07.1991, Rs. C-11/89 (Unifert), EuGHE 1990, S. 2275; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 419; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 22 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 32 ZK Rz. 9 ff.; ausführlich Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 15 ff.

836 Vgl. Allgemeine Vorschrift 5 Lit. b) Satz 1 für die Auslegung der Nomenklatur, Anhang 1 zu Art. 1, Teil I der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zollltarif, ABl. EG 1987 Nr. L 256, S. 1.

Verpackungskosten sind die Material- und Arbeitskosten, um die Ware vor Beschädigung und Verlust während der Beförderung zu sichern oder die Beförderung auf bestimmten Beförderungsmitteln zu ermöglichen oder zu erleichtern (z.B. Pappe, Seile). Sie werden nach Art. 32 Absatz 1 Lit. a) iii) Zollkodex hinzugerechnet.

● **Beistellungen**

Unter Beistellung versteht man den entsprechend aufgeteilten Wert der unmittelbar oder mittelbar vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen zur Verfügung gestellten Gegenstände und Leistungen.⁸³⁸ Anders als bei den Verkaufskosten wird hier der Wert und nicht die Kosten hinzugerechnet. Ein unmittelbares Liefern oder Erbringen liegt vor, wenn der Käufer selbst dem Hersteller die Beistellung zur Verfügung stellt. Wenn der Verkäufer der eingeführten Ware die Beistellung auf Veranlassung und Kosten des Käufers herstellt oder kauft handelt es sich um ein mittelbares Liefern oder Erbringen. Entscheidend ist, dass der Käufer für die Kosten aufkommen muss und der Wert der Beistellung im Kaufpreis nicht enthalten ist.⁸³⁹

Hinzuzurechnen ist der Wert der in der eingeführten Ware enthaltenen Materialien und der produktionsbedingt angefallenen Abfälle, Reste und Ausschusswaren (Art. 32 Absatz 1 Lit. b) i) Zollkodex).⁸⁴⁰ Der Wert der Produktionsmittel, d.h. Gegenstände zur unmittelbar oder mittelbaren Herstellung bzw. zu mechanischen oder ähnlichen Vervielfältigung der Einfuhrware wird ebenfalls hinzugerechnet (Art. 32 Absatz 1 Lit. b) ii) Zollkodex). Art. 32 Absatz 1 Lit. b) iii) Zollkodex beinhaltet eine Hinzurechnung der bei der Herstellung der Einfuhrware verbrauchten Materialien. Ist in einem zur Verfügung gestellten Gegenstand eine geistige Leistung verkörpert und muss der Hersteller diese durch eigenes Zutun noch umsetzen, liegt kein Produktionsmittel, sondern eine so genannte geistige Beistellung vor (z.B. Modell zur Herstellung einer Gussform). Hiervon werden auch nicht körperlich zur Verfügung gestellte Leistungen (z.B. Übersendung von Fertigungsskizzen via Internet) erfasst.⁸⁴¹ Der Wert geistiger Leistungen ist nach Art. 32 Absatz

837 Beförderungsmittel sind speziell dem Warentransport angepasst und ihre Bestimmung beschränkt sich auf die Beförderung, vgl. EuGH, Urt. vom 05.10.1988, Rs. C-357/87 (Schmidt), EuGHE 1988, S. 6239.

838 Vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 419 f.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 10 ff.; ausführlich Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 93 ff.

839 Vgl. BFH, Bs. vom 04.06.1996, VII B 254/95, BFH/NV 1997, S. 80.

840 Vgl. BFH, Bs. vom 09.01.1997, VII B 164/96, BFH/NV 1997, S. 535.

841 Vgl. Absatz 51, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

1 Lit. b) iv) Zollkodex hinzuzurechnen, wenn dieser für die Herstellung der eingeführten Ware notwendig und außerhalb der EG erarbeitet worden ist.⁸⁴² Kosten für Forschung und Vorentwürfe werden nicht einbezogen (Art. 155 Zollkodex-DVO).⁸⁴³ Der Wert umfasst insbesondere die in dem überlassenen Gegenstand zum Ausdruck kommende geistige Leistung.⁸⁴⁴ Wert der Beistellung ist der Kaufpreis, zu dem der Käufer die Beistellungen von einer unverbundenen Person erworben hat. Zu diesem gehören alle Zahlungen des Käufers an den Verkäufer, die er für den Erwerb der Ware aufwenden muss. Hinzurechnungen oder Abzüge von Beförderungs- und damit zusammenhängenden Kosten werden nicht vorgenommen.⁸⁴⁵ Hat der Käufer oder eine mit ihm verbundene Person die Beistellung hergestellt, gelten die Kosten für die Herstellung als Wert der Beistellung.⁸⁴⁶ Der Wert der Beistellung gehört nur in der Höhe zum Zollwert der tatsächlich hergestellten und eingeführten Waren, die dem Verhältnis der vertraglich vereinbarten Menge zur Gesamtkapazität entspricht.⁸⁴⁷

• Lizenzgebühren

Lizenzgebühren im Sinne des Zollwertrechts sind in Art. 157 Zollkodex-DVO definiert.⁸⁴⁸ Umfassende und wichtige Auslegungshilfe dieser Vorschrift ist die Definition der Lizenzgebühr des Art. 12 Absatz 2 OECD-MA. Hierauf wird auch im Kommentar Nr. 3 des ehemaligen Ausschusses für den Zollwert Bezug genommen.⁸⁴⁹ Spezielle Vorschriften zu den Lizenzgebühren im Sinne des gemeinschaftlichen Zollrechts enthalten die Art. 158 bis 162 Zollkodex-DVO.

842 Vgl. BFH, Urt. vom 20.07.1999, VII R 17/98, BFHE 190, S. 488; zur Voraussetzung „außerhalb der EG erarbeitet“, vgl. BFH, Urt. vom 21.11.2002, VII R 21/01, BFH/NV 2003, S. 578.

843 Hierzu zählen nur die Kosten für Grundlagenforschung, d.h. Forschungstätigkeiten, die nicht auf die Entwicklung der eingeführten Ware gerichtet sind, vgl. Absatz 53, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

844 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 38.

845 Der Wert einer Beistellung i.S. von Art. 32 Absatz 1 Lit. b) i) ZK entspricht den gesamten Kosten, die der Käufer in der EG für den Erwerb der Beistellung aus seinem Vermögen aufwenden muss, vgl. BFH, Urt. vom 12.12.2002, VII R 43/01, BFH/NV 2003, S. 582.

846 Vgl. Absatz 55, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

847 Vgl. Absatz 56, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

848 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 207 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 46; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 421.

849 Vgl. Kommentar Nr. 3 des Ausschusses für Zollwert über die Auswirkung von Lizenzgebühren auf den Zollwert, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 2523.

Lizenzgebühren für die zu bewertenden Waren, die der Käufer entweder unmittelbar oder mittelbar nach den Bedingungen des Kaufgeschäfts für die zu bewertenden Waren zu zahlen hat, sind gemäß Art. 32 Absatz 1 Lit. c) Zollkodex hinzuzurechnen, soweit sie nicht im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind. Im Regelfall kann davon ausgegangen werden, dass die Lizenzgebühren bereits in dem gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind.⁸⁵⁰ Für die Einordnung einer Zahlung als Lizenzgebühr ist nicht ihre Bezeichnung, sondern ihr Zweck ausschlaggebend. Die Lizenzgebühren müssen sich auf die zu bewertende Ware beziehen (Art. 157 Absatz 2 erster Anstrich Zollkodex-DVO) und nach den Bedingungen des Kaufgeschäfts über diese Ware zu entrichten sein (Art. 157 Absatz 2 zweiter Anstrich Zollkodex-DVO).⁸⁵¹ Bei Warenzeichen muss bereits die eingeführte Ware zum maßgebenden Zeitpunkt den Charakter einer Markenware aufweisen. Sie muss dazu bestimmt sein, unter der betreffenden Marke, für deren Nutzung die Lizenzgebühr gezahlt wird, verkauft zu werden.⁸⁵² Die Art. 158 und 159 Zollkodex-DVO enthalten spezielle Vorschriften zu den Lizenzgebühren bei Warenbestandteilen und Zubehör sowie für Warenzeichenrechte. Der Sitz des Zahlungsempfängers ist für die Hinzurechnung der Lizenzgebühr nach Art. 162 Zollkodex-DVO irrelevant.

- **Erlösbeteiligungen**

Um Erlösbeteiligungen handelt es sich, wenn der Verkäufer am Erlös des Käufers aus späteren Weiterverkäufen beteiligt wird. Sie werden als Teil des Kaufpreises für die Einfuhrware gezahlt und sind deswegen von den Lizenzgebühren abzugrenzen. Die Weiterverkaufserlöse müssen sich auf die eingeführte Ware beziehen.⁸⁵³

- **Lieferungskosten**

Die gesamten Lieferungskosten für die eingeführte Waren bis zum Ort des Verbringens in der EG gelten als Hinzurechnungen. Hierfür hat sich die EG in Ausübung des in Art. 8 Absatz 2 GATT-Zollwert-Kodex wegen der Ein-

850 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 199; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 45; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 421.

851 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 233 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 47 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 422 f.

852 Zu den Besonderheiten bei Lizenzgebühren für Marken, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 265 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 57 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 422.

853 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 288 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 65 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 423.

beziehung von Lieferungskosten eingeräumten Wahlrechts entschieden.⁸⁵⁴ Es handelt sich um Beförderungs-, Versicherungs- und Ladekosten sowie Kosten für die Behandlung der eingeführten Waren, die mit ihrer Lieferung zusammenhängen. Ob ein tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis Lieferungskosten enthält, kann man der für das Kaufgeschäft vereinbarten Lieferbedingung entnehmen. Ist eine CIF-Lieferung (Kosten, Versicherung, Fracht) vereinbart, so sind die Lieferungskosten in der Regel vom tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis umfasst. In anderen Fällen, insbesondere bei einer EXW-Lieferung (ab Werk), sind sie zusätzlich zu zahlen und dem Transaktionswert hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung von Beförderungskosten hat in der Praxis die größte Bedeutung. Sie umfassen alle Haupt- und Nebenleistungen (z.B. Frachten, Speditionskosten, Miete für Beförderungsmittel), die mit der Beförderung der Waren in Richtung EG verbunden sind.⁸⁵⁵

Da nur die Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens in die EG hinzugerechnet werden, kann eine Aufteilung derartiger Kosten vorgenommen werden.⁸⁵⁶ Die Art. 164 bis Art. 166 Zollkodex-DVO enthalten spezielle Vorschriften zu dieser Kostenart. Für Beförderungen auf dem Luftweg liegen in Anhang 25 Zollkodex-DVO Prozentsätze für die in den Zollwert der Waren einzubeziehenden Luftfrachtkosten vor.

Versicherungskosten sind im Zusammenhang mit der Lieferung und Beförderung der zu bewertenden Waren bis zum Verbringungsort zu sehen.⁸⁵⁷ Ihre Aufteilungsmöglichkeit ist strittig.⁸⁵⁸

854 Die USA, Kanada und Japan haben sich anders entschieden. So haben sich die USA für einen grundsätzlichen Ausschluss der Lieferungskosten entschieden.

855 Vgl. EuGH, Urt. vom 06.06.1990, Rs. C-11/89 (Unifert), EuGHE 1990, S. 2275; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 320 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 72 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 32 ZK Rz. 46 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 423 ff.

856 Zu den Einzelheiten der Aufteilung von Beförderungskosten vgl. Art. 164 ZK-DVO. Die Aufteilung wird nicht von Amts wegen vorgenommen, vgl. Absatz 82, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 424 f.; a.M. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 360.

857 Vgl. BFH, Urt. vom 26.06.1990, VII R 78/88, BFHE 161, S. 230; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 330 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 77 f.; Krüger, in: Dorsch, Art. 32 ZK Rz. 45; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 425.

858 Ablehnend, vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 425; bejahend, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 334; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 78.

(3) Abzugsposten

In Art. 33 Zollkodex werden Aufwendungen oder Kosten aufgeführt, die nicht in den Zollwert einzubeziehen sind, wenn sie getrennt von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen werden. Diese Korrekturregelung gilt nur im Rahmen der Transaktionswertmethode.⁸⁵⁹ Die so genannten Abzugsposten sind in Abbildung 6 aufgeführt.

Materiell-rechtliche Voraussetzung des Abzugs ist der getrennte Ausweis.⁸⁶⁰ Der Abzug muss, z.B. durch Eintrag in die entsprechenden Felder der Zollwertanmeldung, geltend gemacht werden. Darüber hinaus ist ein Nachweis erforderlich.⁸⁶¹ Es ist ausreichend, wenn sich der Abzugsposten eindeutig aus den Unterlagen zur Zollwertanmeldung ergibt.⁸⁶² Die Abzugsposten müssen betragsmäßig unterschieden werden können und als getrennte Elemente erkennbar sein (z.B. durch die Vorlage getrennter Rechnungen für die Elemente). Ein getrennter Ausweis liegt auch vor, wenn in der Zollwertanmeldung lediglich der um den betreffenden Abzugsposten geminderte Preis angemeldet wird.⁸⁶³ Die richtige Rechnungsstellung hat im Ergebnis unter Umständen erhebliche Bedeutung für einen zu berücksichtigenden Abzugsposten und für die Höhe des Zollwerts.

Bei den Abzugsposten können die Zollbehörden wie bei den Hinzurechnungen auf Antrag des Beteiligten auf der Grundlage von Art. 156a Zollkodex-

859 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4233, Rz. 6 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 33 ZK Rz. 1; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 33 Rz. 1; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 362 ff.; Zimmermann, Grundlagen des Zollwertrechts, AW-Prax 1995, S. 148.

860 Ausführlich zum Problem des getrennten Ausweises, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4233, Rz. 11 ff.; s.a. Krüger, in: Dorsch, Art. 33 ZK Rz. 14 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 33 Rz. 2 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 426 f.; Reiche, „Getrennter Ausweis“ der in Art. 33 Zollkodex genannten Aufwendungen oder Kosten, RIW 1995, S. 404 ff.; EuGH, Urt. vom 18.04.1991, Rs. 79/89 (Brwon Boveri), EuGHE I 1991, S. 1853; EuGH, Urt. vom 05.12.2002, Rs. C-379/00 (Overland), EuGHE I 2002, S. 11.133.

861 Der Nachweis wird u.a. auf den Kommentar Nr. 5 des Ausschusses für den ZK zu der Bedeutung des Begriffs „getrennt ausgewiesen“ in den Bestimmungen über den Zollwert der Waren gestützt, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 2525. Zur Geltendmachung und zum Nachweis, vgl. auch Absatz 91 ff., DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

862 Vgl. BFH, Urt. vom 17.07.1990, VII R 23/89, BFH/NV 1991, S. 134; BFH, Urt. vom 14.12.1993, VII R 45/93, BFHE 173, S. 280; BFH, Urt. vom 04.11.1999; VII R 43/98, BFHE/NV 2000, S. 529.

863 Vgl. Absatz 92, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

DVO unter bestimmten Voraussetzungen bewilligen, dass bestimmte Abzugsposten, die zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung nicht bestimmbar sind, von dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis abgezogen werden. Voraussetzung ist, dass diese Beträge anhand besonderer und angemessener Kriterien ermittelt werden können.⁸⁶⁴ Es handelt sich auch in dem Fall nicht um eine vorläufige Zollwertanmeldung im Sinne des Art. 254 Zollkodex-DVO, die vom Zollwertanmelder abschließend ergänzt oder geändert werden muss. Der Zollwert kann nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden.

Rechtsgrundlage		Abzugsposten
Art. 33 Zollkodex	Art. 33 Lit. a) Zollkodex	Beförderungskosten ab dem Ort des Verbringens
	Art. 33 Lit. b) Zollkodex	Zahlungen für den Bau, die Errichtung, die Instandhaltung oder die technische Unterstützung nach der Einfuhr
	Art. 33 Lit. c) Zollkodex	Zinsen, die aufgrund einer Finanzierungsvereinbarung an den Verkäufer zu zahlen sind
	Art. 33 Lit. d) Zollkodex	Kosten, für das Recht auf Vervielfältigung in der EG
	Art. 33 Lit. e) Zollkodex	Einkaufsprovisionen
	Art. 33 Lit. f) Zollkodex	Einfuhrabgaben und andere in der EG aufgrund der Einfuhr oder des Verkaufs der Waren zu zahlende Abgaben

Abbildung 6: Abzugsposten gemäß Art. 33 Zollkodex

⁸⁶⁴ Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4232, Rz. 605 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 95 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 418. Bei der Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 156a Absatz 1 Zollkodex-DVO und bei der Erteilung der Bewilligung ist ein großzügiger Maßstab anzulegen, vgl. Absatz 130, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

Als Abzugsposten kommen in Frage:

- **Beförderungskosten**

Der Abzug von Beförderungskosten, die über den Ort des Verbringens hinausgehen, hat in der Praxis die größte Bedeutung.⁸⁶⁵ Abweichend von den grundsätzlichen Anforderungen über die Geltendmachung und den Nachweis wird bei den Beförderungskosten großzügig verfahren. Grundsätzlich ist die Rechnung über die Gesamtfracht vorzulegen. Die Beförderungskosten sind gemäß Art. 164 Zollkodex-DVO aufzuteilen. Ist die Vorlage einer Gesamtfrachtrechnung nicht möglich, wird ein nachgewiesener üblicher innergemeinschaftlicher Frachttarif anerkannt. Dies gilt auch für unterschiedliche Beförderungsarten.⁸⁶⁶

- **Zahlungen für Bau, Errichtung und Montage etc.**

Zahlungen für den Bau, die Errichtung, die Montage, die Instandhaltung oder die technische Unterstützung werden nicht in den Zollwert einbezogen, sofern diese Tätigkeiten an den eingeführten Waren, wie Industrieanlagen, Maschinen oder Ausrüstungen nach der Einfuhr vorgenommen werden und getrennt von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen werden. Für den Abzug ist es entscheidend, dass die zusätzlichen Leistungen des Verkäufers in der Rechnung getrennt ausgewiesen sind.⁸⁶⁷ Die erforderlichen Unterlagen müssen spätestens zum Zeitpunkt der Überlassung in den zollrechtlich freien Verkehr vorliegen.⁸⁶⁸

- **Zinsen im Rahmen einer Finanzierungsvereinbarung**

Zinsen, die im Rahmen einer vom Käufer abgeschlossenen Finanzierungsvereinbarung für den Kauf der eingeführten Waren zu zahlen sind, können vom tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis abgezogen werden. Der Nachweis ist durch eine schriftliche Finanzvereinbarung zu erbringen.⁸⁶⁹ Die weiteren Voraussetzungen ergeben sich aus Art. 33 Lit. c) Zollkodex. Die

865 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4233, Rz. 49 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 33 ZK Rz. 4 f.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 33 Rz. 12 f.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 427 f.

866 Vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 427 f.; Abbs. 94, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

867 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 33 ZK Rz. 6; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 33 Rz. 14 f.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 428.

868 Vgl. EuGH, Urt. vom 18.04.1991, Rs. C-79/89 (Brown Boverie), EuGHE I 1991, S. 1853; s.a. BFH, Urt. vom 15.10.1991, VII R 167,168/85, BFH/NV 1992, S. 352.

869 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 33 ZK Rz. 7 ff.; Witte/Reiche, Art. 33 Rz. 16 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 428 f.; s.a. EuGH, Urt. vom 04.06.1992, Rs. C-21/91 (Wünsche), EuGHE I 1992, S. 3647.

deutsche Zollverwaltung verlangt die dort angesprochenen Nachweise nur bei begründeten Zweifeln.⁸⁷⁰

- **Vervielfältigungskosten**

Als Abzugsposten gelten die Kosten für das Recht auf Vervielfältigung der eingeführten Waren in der EG.⁸⁷¹ Bei Masterbändern, Filmrollen, DVDs, Videokassetten, Dias und ähnlichem, die mit dem Recht auf Vervielfältigung erworben worden sind, reicht es für die getrennte Ausweisung aus, wenn die Kosten oder der Wert dieser Einfuhrwaren mit einem angemessenen Betrag angemeldet werden.⁸⁷²

- **Einkaufsprovisionen**

Bei einer Einkaufsprovision zahlt der Einführer jemandem dafür Beträge, dass er für ihn beim Kauf der Ware tätig wird (Art. 32 Absatz 4 Zollkodex). Ist die Einkaufsprovision von vorneherein nicht im gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten, wird sie weder abgezogen noch hinzugerechnet.⁸⁷³

- **Einfuhrabgaben**

Inwieweit Einfuhrabgaben und andere in der EG aufgrund der Einfuhr oder des Verkaufs der Waren zu zahlende Abgaben als Abzugsposten zu berücksichtigen sind, hängt von den Lieferbedingungen ab. Bei einer Lieferung „DDP Osnabrück“ enthält der gezahlte oder zu zahlende Preis die Zölle der EG. Der Abzug erfolgt in Höhe der gesetzlich geschuldeten Abgabenhöhe.⁸⁷⁴ Ein deutlicher Hinweis auf der Rechnung oder auf einem anderen Begleitdokument ist bei der Abfertigung ausreichend.⁸⁷⁵

(4) Ausschlusstatbestände

Entsprechend ihrer Grundkonzeption knüpft die Transaktionswertmethode an den Preis an, der im Rahmen eines Kaufgeschäftes zwischen den Vertragsparteien vereinbart wurde. Die Eignung dieses Kaufpreises, als Maßstab für die Ermittlung des Transaktionswertes, kann in Frage gestellt werden, wenn besondere Konstellationen vorliegen, die zu einer schädlichen

870 Vgl. Absatz 95, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

871 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 33 ZK Rz. 10; Witte/Reiche, Art. 33 Rz. 26 f.

872 Vgl. Absatz 96, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

873 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 33 Rz. 11; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 33 Rz. 28 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 429.

874 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 33 ZK Rz. 12 f.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 33 Rz. 30 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 429 f.

875 Vgl. Absatz 97, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

Preisbeeinflussung führen.⁸⁷⁶ In Abbildung 7 werden vier Tatbestände⁸⁷⁷ aufgezählt, die im Ergebnis zum Ausschluss der Transaktionswertmethode führen:

Rechtsgrundlage		Ausschlusstatbestand
Art. 29 Absatz 1 Zollkodex	Art. 29 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex	Verwendungs- und Gebrauchsbeschränkungen in Bezug auf die Ware
	Art. 29 Absatz 1 Lit. b) Zollkodex	Bedingungen oder Leistungen hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises
	Art. 29 Absatz 1 Lit. c) Zollkodex	Erlösbeteiligungen aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen
	Art. 29 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex	Verbundenheit von Käufer und Verkäufer

Abbildung 7: Ausschlusstatbestände für die Anwendung der Transaktionswertmethode

● **Verwendungs- und Gebrauchseinschränkungen in Bezug auf die Ware**

Im Zollkodex ist keine Definition für die Verwendungs- und Gebrauchseinschränkungen zu finden. Es werden in Art. 29 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex lediglich drei Fälle erläutert, in denen keine Verwendungs- und Gebrauchseinschränkungen vorliegen. Anhang 23 der Zollkodex-DVO enthält eine Erläuternde Anmerkung. Diese erläutert anhand eines Beispiels, dass eine Einschränkung vorliegt, wenn ein Verkäufer von einem Autohändler verlangt, die Autos nicht vor einem festgelegten Zeitpunkt, zu dem ein neues Modelljahr beginnt, zu verkaufen oder auszustellen.⁸⁷⁸ Erwirbt der Käufer die Ware mit vertraglichen Einschränkungen hinsichtlich seiner Verfügungsbefugnis, besteht Grund zu der Annahme, dass der Käufer für den Erwerb der vollen Verfügungsbefugnis zusätzliche Leistungen zu erbringen hat. Die vertraglichen Verfügungsbeschränkungen haben den Kaufpreis dann in der Regel reduzierend beeinflusst. Die Beschränkungen treffen den Käufer aufgrund des konkret geschlossenen Kaufvertrages und stehen im Gegensatz zu einem

876 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 15; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 40.

877 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 15; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 42; auch Fallgruppen, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 474, oder negative Merkmale des Transaktionswertes, vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 7.

878 Ausführlich zu den Verwendungs- und Gebrauchseinschränkungen, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 475 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 16 f.; Witte/Reiche, Art. 29 Rz. 42 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 412 f.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 331.

Käufer, der über die Ware frei verfügen kann.⁸⁷⁹ Liegt eine derartige Einschränkung vor, kann der Zollwert nicht nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden. Das Tatbestandsmerkmal ist in der Praxis bedeutungslos.⁸⁸⁰

- **Bedingungen oder Leistungen hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises**

Hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises können Bedingungen vorliegen, oder können vom Käufer Leistungen zu erbringen sein. Bedingungen im Sinne des Zollwertrechts wirken sich Preis beeinflussend aus, wenn der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Kaufpreis nach dem Kaufvertrag und dem Willen der Vertragsparteien anzunehmende Wert der Ware nicht vollständig abgegolten wird, der Kaufpreis diesen Wert demnach nicht zutreffend widerspiegelt und für die Ermittlung des Zollwerts ungeeignet erscheint.⁸⁸¹ Die Vorschrift soll verhindern, dass dem Verkäufer die Warenlieferung neben der Kaufpreiszahlung noch durch andere Leistung abgegolten wird, die dann bei der Zollwertermittlung nicht berücksichtigt werden können.⁸⁸² Sie dürfen nicht mit den Modalitäten des Kaufgeschäfts verwechselt werden.⁸⁸³ Zu den Bedingungen oder Leistungen hinsichtlich des Kaufgeschäfts oder des Preises enthält Anhang 23 der Zollkodex-DVO eine Erläuternde Anmerkung zu Art. 29 Absatz 1 Lit. b) Zollkodex mit verschiedenen Beispielen für derartige Bedingungen.⁸⁸⁴ Die Preise für die eingeführten Waren werden z.B. vom Verkäufer unter der Bedingung festgelegt, dass der Käufer auch andere Waren in bestimmten Mengen kauft. Bedingungen können insbesondere im Rahmen von Kopplungsgeschäften vorliegen.⁸⁸⁵

Ist der Wert der Bedingungen und Leistungen auf die zu bewertende Ware zu bestimmen, kann der Zollwert nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden.⁸⁸⁶ Der festgestellte Wert gilt gemäß Art. 148 Zollkodex-DVO

879 Vgl. Absatz 23, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

880 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 331.

881 Vgl. BFH, Urt. vom 05.04.1990, VII R 34/88, BFHE 161, S. 213.

882 Ausführlich zu den Bedingungen und Leistungen, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 493 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 18 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 47 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, Rz. 413 f.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 331 f.

883 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 332.

884 Zu weiteren Beispielen, vgl. auch Absatz 24, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

885 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 22; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 57.

886 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 21; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 61.

als eine mittelbare Zahlung des Käufers an den Verkäufer und als Teil des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises.⁸⁸⁷

- **Erlösbeteiligungen aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen**

Kommt dem Verkäufer ein Teil des Erlöses aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen der Waren durch den Käufer unmittelbar oder mittelbar zu Gute, muss eine angemessene Berichtigung um diesen Wert erfolgen können.⁸⁸⁸ Auf der Grundlage von Art. 32 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex wird der Wert dieser Erlöse dem Transaktionswert hinzugerechnet. Die Verpflichtung muss sich für den Käufer aufgrund des Kaufgeschäfts ergeben und muss sich auf die zu bewertenden Waren beziehen.⁸⁸⁹

Kann die Berichtigung zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung bestimmt werden, kann der Zollwert nach der Transaktionswertmethode bestimmt werden.

- **Verbundenheit von Käufer und Verkäufer**

Die Transaktionswertmethode wird in der Regel angewendet, wenn Käufer und Verkäufer nicht miteinander verbunden sind. Im Fall der Verbundenheit muss der Transaktionswert für Zollzwecke anerkannt werden können (Art. 29 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex).⁸⁹⁰ Die Verbundenheit ist für die Ermittlung des Zollwertes ein Signal, dass es notwendig sein kann, die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu prüfen.⁸⁹¹ Sie führt aber nicht automatisch zum Ausschluss der Transaktionswertmethode.

Welche Personen im Sinne der Vorschriften über den Zollwert als verbunden gelten, wird in Art. 143 Absatz 1 Lit. a) bis Lit. h) Zollkodex-DVO definiert. Die Vorschrift entspricht materiell Art. 15 Absatz 4 Lit. a) bis Lit. h) und

887 Vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 62 f.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 414.

888 Ausführlich zu den Erlösbeteiligungen, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 530 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 24 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 64 ff.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 332.

889 Vgl. auch Anhang 23 zur ZK-DVO, Erläuternde Anmerkung zur Art. 29 Absatz 1.

890 Ausführlich zur Verbundenheit im Zollwertrecht, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 538 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 29 ff.; Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 377 ff.; s.a. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 71; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 434; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 332 ff.; Zimmermann, Grundlagen des Zollwertrechts, AW-Prax 1995, S. 148.

891 Vgl. Absatz 27, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

Absatz 5 GATT-Zollwert-Kodex 1994. Es gilt der Personbegriff des Art. 4 Nr. 1 Zollkodex.

Personen gelten als verbunden, wenn:

- a) sie der Leitung des Geschäftsbetriebs der jeweils anderen Person angehören;
- b) sie Teilhaber oder Gesellschafter von Personengesellschaften sind;
- c) sie sich in einem Arbeitgeber-Arbeitnehmerverhältnis zueinander befinden;
- 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;
- e) eine von ihnen unmittelbar oder mittelbar die andere kontrolliert;
- f) beide von ihnen unmittelbar oder mittelbar von einer dritten Person kontrolliert werden;
- g) sie zusammen unmittelbar oder mittelbar eine dritte Person kontrollieren oder
- h) sie Mitglieder derselben Familie sind. Personen werden nur dann als Mitglieder derselben Familie angesehen, wenn sie in einem der folgenden Verwandtschaftsverhältnisse zueinander stehen:
 - Ehegatten,
 - Eltern und Kind,
 - Geschwister (auch Halbgeschwister),
 - Großeltern und Enkel,
 - Onkel oder Tante und Nefte oder Nichte,
 - Schwiegereltern und Schwiegersohn oder Schwiegertochter,
 - Schwäger und Schwägerinnen.

Der Alleinvertreter oder Alleinkonzessionär wird entsprechend Art. 143 Absatz 2 Zollkodex-DVO grundsätzlich nicht als verbunden im Sinne des Zollwertrechts angesehen. Er gilt nur dann als verbunden, wenn bei ihm einer der Fälle des Art. 143 Absatz 1 Lit. a) bis Lit. h) Zollkodex-DVO vorliegt.

Die Fälle zollwertrechtlicher Verbundenheit des Art. 143 Absatz 1 Zollkodex-DVO sind abschliessend. Sie kann in die in Abbildung 8 dargestellten drei Gruppen eingeteilt werden⁸⁹²:

892 Ausführlich zu den identischen Tatbeständen im Vorgängerrecht der Zollwertverordnung, die eine Verbundenheit der Kaufvertragsparteien begründen, vgl. Dittmar, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmen, ZfZ 1981, S. 290.

Verbundenheit im Sinne des Zollwertrechts		
Verbindungen aufgrund persönlicher Beziehungen	Verbindungen durch Kapitalbeteiligungen	Verbindungen, die auf Kontrollfunktionen beruhen
Art. 143 Absatz 1 Lit. a), b), c) und h) Zollkodex-DVO	Art. 143 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex-DVO	Art. 143 Absatz 1 Lit. e), f) und g) Zollkodex-DVO

Abbildung 8: Verbundenheit im Sinne des Zollwertrechts

Bei Konzernunternehmen kann in verschiedenen Fällen des Art. 143 Absatz 1 Zollkodex-DVO eine zollwertrechtliche Verbundenheit vorliegen.⁸⁹³ Die erläuternde Anmerkung zu Art. 143 Absatz 1 Lit. e) Zollkodex-DVO im Anhang 23 Zollkodex-DVO stellt klar, dass eine Person eine andere kontrolliert, wenn die eine rechtlich oder tatsächlich in der Lage ist, der anderen Beschränkungen aufzuerlegen oder Anweisungen zu erteilen.⁸⁹⁴ Dies ist z.B. der Fall, wenn Käufer und Verkäufer dem gleichen Konzern angehören.⁸⁹⁵ Zollwertrechtliche Verbundenheit gilt aber auch für den Fall, dass eine Konzerngesellschaft 20 % des Aktienkapitals der Verkäufer- und Käufer AG besitzt, da ein Fall des Art. 143 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex-DVO vorliegt.⁸⁹⁶

(5) Zweifel am angemeldeten Wert

Mit Wirkung vom 01.01.1995 ist der Art. 181a in die Zollkodex-DVO eingefügt worden. Der Zollwert von eingeführten Waren wird danach nicht auf der Grundlage des Transaktionswertes ermittelt, wenn die Zollverwaltung wegen begründeter Zweifel nicht überzeugt ist, dass der angemeldete Wert dem gezahlten Preis entspricht.⁸⁹⁷ Es handelt sich nicht um eine materielle Voraussetzung für die Transaktionswertmethode, sondern um eine formelle Beweislastregel, die im Ergebnis eine Beweislastumkehr zugunsten der Zollbehörde bedeutet. Begründete Zweifel im Sinne des Art. 181a Zollkodex-DVO müssen sich auf Tatsachen stützen. Der bloße Verdacht, der Preis sei nach aller Erfahrung zu niedrig, genügt diesen Anforderungen in der Regel nicht.⁸⁹⁸ Der unbestimmte Rechtsbegriff der begründeten Zweifel kann von den Gerichten voll nachgeprüft werden. In diesem Artikel ist ein dreistufiges Prüfverfahren geregelt. Hat die Zollbehörde Zweifel, so kann sie in

893 Zu dem materiell identischen Art. 15 Absatz 4 GATT-Zollwert-Kodex 1994, vgl. Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 560 ff.

894 S.a. die Anmerkung zu Art. 15 des GATT-Zollwert-Kodex 1994.

895 Vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 435.

896 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 333.

897 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 13; Witte/Reiche, Art. 30 Rz. 1.

898 Ebenso Absatz 133, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

einer 1. Stufe gemäß Art. 178 Absatz 4 Zollkodex-DVO zusätzliche Auskünfte und die Vorlage weiterer Unterlagen verlangen, die für die Ermittlung des Zollwertes der Waren erforderlich sind. Bestehen die Zweifel fort, sollen die Zollbehörden in einer 2. Stufe dem Zollwertanmelder vor einer endgültigen Entscheidung auf Verlangen schriftlich die Gründe für ihre Zweifel mitteilen und ihm eine angemessene Antwortfrist gewähren. In einer 3. Stufe ist die abschließende mit Gründen versehene Entscheidung der betroffenen Person schriftlich mitzuteilen.⁸⁹⁹ Im Ergebnis kann die Transaktionswertmethode von der Zollbehörde abgelehnt und der Zollwert nach den Folgemethoden bzw. der Schlussmethode ermittelt werden.

(6) Zusammenfassung

Sind alle Tatbestandsmerkmale des Art. 29 Absatz 1 Zollkodex für die Anwendung der Transaktionswertmethode erfüllt und bestehen keine Zweifel an dem angemeldeten Wert bzw. wurden diese ausgeräumt, ist der Zollwert das Ergebnis folgender Rechnung:

Tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis (Art. 29 Abs. 3 Zollkodex)
+
Berichtigungen gemäß Art. 32 Zollkodex (Hinzurechnungen)
-
Berichtigungen gemäß Art. 33 Zollkodex (Abzugsposten)
=
Transaktionswert = Zollwert

Abbildung 9: Zollwert nach der Transaktionswertmethode

⁸⁹⁹ Ein Rechtsbehelf gegen die Anwendung einer Folgemethode bzw. der Schlussmethode wird erst gegen den Steuerbescheid mit dem Einfuhrabgaben mitgeteilt werden möglich sein, vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 66; a.M. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 607.

Zollwert eingeführter Waren ist der vom Transaktionswert als vertraglich geschuldetem Kaufpreis ausgehend ermittelte Wert. Dem Transaktionswert sind unter bestimmten Voraussetzungen gesetzlich festgelegte Beträge hinzuzurechnen bzw. werden bei getrenntem Ausweis gesetzlich festgelegte Beträge abgezogen. Ein Fremdvergleich oder die Frage: „Was kostet die eingeführte Ware üblicherweise?“ ist unzulässig.

b) Folgemethoden

(1) Transaktionswert gleicher Waren

Der Transaktionswert gleicher Waren, die zur Ausfuhr in die EG verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden, wird gemäß Art. 30 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex ermittelt.⁹⁰⁰ Diese Methode basiert auf den vorhandenen Zollwerten eingeführter gleicher Waren. Art. 150 Zollkodex-DVO enthält Durchführungsvorschriften zum Transaktionswert gleicher Waren.⁹⁰¹ Wie in Absatz 5 erläutert, ist dieser ein Zollwert, der bereits im Rahmen von Art. 29 Zollkodex anerkannt worden ist und die Berichtigungen nach Art. 150 Absatz 1 und Absatz 2 enthält. Die erforderlichen Berichtigungen müssen nachgewiesen werden, anderenfalls scheidet die Methode des Transaktionswertes gleicher Waren für die Ermittlung des Zollwertes aus.

Gleiche Waren sind durch Art. 142 Absatz 1 Lit. c) Zollkodex-DVO definiert.⁹⁰² Die Waren müssen in demselben Land hergestellt und in jeder Hinsicht – einschließlich der körperlichen Eigenschaften, der Qualität und des Ansehens – gleich sein. Geringfügige Unterschiede im Aussehen schließen Waren nicht aus, die ansonsten nach dieser Definition als gleich anzusehen sind.⁹⁰³ Entsprechend dem Art. 142 Absatz 2 Zollkodex-DVO umfasst der Begriff der „gleichen Ware“ keine Waren, die Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen beinhalten, wenn für sie keine Berichtigung gemäß Art. 32 Absatz 1 Lit. b) iv) Zollkodex vorgenommen wurde, weil sie in der EG erarbeitet worden sind.⁹⁰⁴

900 Die Vorschrift ist materiell mit Art. 2 Absatz 1 Lit. a) GATT-Zollwert-Kodex 1994 identisch.

901 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 4 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 5 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 406; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1995, S. 9.

902 Wegen der engen Definition wird diese Methode in der Praxis selten angewandt, vgl. Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 6.

903 Dies entspricht materiell Art. 15 Absatz 2 Lit. a) und d) GATT-Zollwert-Kodex 1994.

904 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 5; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 6.

Für die gleichen Waren muss ein Zollwert nach der Transaktionswertmethode gemäß Art. 29 Zollkodex festgestellt worden sein. In Art. 178 Absatz 3 Zollkodex-DVO ist festgelegt, dass der Zollwertanmelder den Transaktionswert gleicher Waren nachweisen muss (z.B. Vorlage eines Zollbelegs über die Abfertigung gleicher Waren). Liegen der Zollbehörde Zollwerte gleicher Waren vor, so können diese unter Beachtung des Amtsgeheimnisses (Art. 15 Zollkodex) herangezogen werden. Vorrangig ist der Transaktionswert eingeführter gleicher Waren aus einem Kaufgeschäft auf der gleichen Handelsstufe und über die im Wesentlichen gleiche Menge wie die zu bewertenden Waren heranzuziehen. Liegt ein solches Kaufgeschäft nicht vor, besteht die Möglichkeit, den Zollwert auf der Grundlage eines Kaufgeschäfts der gleichen Handelsstufe, jedoch über eine abweichende Menge, einer anderen Handelsstufe, jedoch über eine im Wesentlichen gleichen Menge oder einer anderen Handelsstufe und über eine abweichende Menge festzustellen. In diesen Fällen sind wegen der unterschiedlichen Handelsstufen und/oder abweichenden Mengen Berichtigungen im Rahmen des Art. 150 Absatz 1 Satz 2 Zollkodex-DVO vorzunehmen. Anhang 23 Zollkodex-DVO enthält Erläuternde Anmerkungen zur Ermittlung des Transaktionswertes gleicher Waren. An dieser Stelle werden auch die Berichtigungen bei unterschiedlichen Handelsstufen bzw. Mengen der gleichen Waren behandelt. Diese Berichtigungen müssen gemäß Art. 150 Absatz 1 Satz 2 Zollkodex-DVO auf der Grundlage vorgelegter Nachweise vorgenommen werden können, welche die Richtigkeit und Genauigkeit der Berichtigung klar darlegen (z.B. gültige Preislisten mit Preisen, die sich auf verschiedene Handelsstufen oder verschiedene Mengen beziehen). Kann der Zollwertanmelder keine Angaben machen und nicht nachweisen, scheidet die Ermittlung des Zollwerts gemäß Art. 30 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex aus.⁹⁰⁵

Ergeben sich zwischen den eingeführten und den betreffenden gleichen Waren durch die Entfernung und die Beförderungsart unterschiedliche Lieferungskosten, ist nach Art. 150 Absatz 2 Zollkodex-DVO eine Berichtigung des Zollwertes vorzunehmen. Andere Berichtigungen sind nicht zulässig.⁹⁰⁶ Werden mehrere Transaktionswerte gleicher Waren festgestellt, ist gemäß Art. 150 Absatz 3 Zollkodex-DVO der niedrigste dieser Werte zur Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Waren heranzuziehen.⁹⁰⁷

905 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 6 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 7.

906 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 10.

907 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 10; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 8. Diese Regelung und die identische beim Transaktionswert gleichartiger Waren, erhe-

Die Methode basiert auf einem Zollwert nach der Transaktionswertmethode. Der Verkauf zur Ausfuhr in die EG ist bereits Element für die Anwendbarkeit der Transaktionswertmethode, so dass diesem im Rahmen der Methode keine eigenständige Bedeutung mehr zukommt.⁹⁰⁸

Art. 30 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex stellt auf den Ausfuhrzeitpunkt und nicht auf den Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung ab. Dabei sind die Zeitpunkte zu vergleichen, zu denen die zu bewertende Ware und die gleiche Ware zur Ausfuhr in die EG versandt wurden.⁹⁰⁹ Als annähernd zu demselben Zeitpunkt ausgeführt gilt ein Zeitraum, der nicht mehr als 60 Tage vor oder nach der Ausfuhr der zu bewertenden Ware liegt.⁹¹⁰

(2) Transaktionswert gleichartiger Waren

Kann der Zollwert nicht auf der Grundlage des Transaktionswertes gleicher Waren ermittelt werden, ist eine Ermittlung des Zollwertes gemäß Art. 30 Absatz 2 Lit. b) Zollkodex zu prüfen. Der Zollwert entspricht dem Transaktionswert gleichartiger Waren, die zur Ausfuhr in die EG verkauft und zu demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt wie die zu bewertenden Waren ausgeführt wurden.⁹¹¹ Diese Methode basiert auf den vorhandenen Zollwerten eingeführter gleichartiger Waren. Art. 151 Zollkodex-DVO enthält Durchführungsvorschriften zum Transaktionswert gleichartiger Waren.⁹¹² Der Wortlaut von Art. 30 Absatz 2 Lit. a) und b) Zollkodex sowie Art. 150 und 151 Zollkodex-DVO und die Merkmale der Methoden zur Ermittlung des Zollwertes auf der Grundlage des Transaktionswertes gleicher bzw. gleichartiger Waren stimmen überein.⁹¹³ Die Erläuternden Anmerkungen des Anhangs 23 Zollkodex-DVO sind für beide Methoden gleich. Die Ausführungen zur Ermittlung des Zollwertes gleicher Waren gelten insoweit entsprechend.

Gleichartige Waren sind gemäß Art. 142 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex-DVO Waren, die in demselben Land hergestellt sind und – obwohl sie nicht in je-

ben sich jedoch nicht zur Leitidee des Zollwertrechts; a.M. Kaminski, Verrechnungspreisbestimmung, S. 246.

908 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 11; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 9.

909 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 12; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 10.

910 Vgl. Absatz 103, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

911 Die Vorschrift ist materiell mit Art. 3 Absatz 1 Lit. a) GATT-Zollwert-Kodex 1994 identisch.

912 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 13 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 11 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 406; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1995, S. 10.

913 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 15; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 12.

der Hinsicht gleich sind – gleiche Eigenschaften und gleiche Materialzusammensetzungen aufweisen, die es ihnen ermöglichen, die gleichen Aufgaben zu erfüllen und im Handel 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.⁹¹⁴

Wenn mehrere Transaktionswerte gleichartiger Waren festgestellt werden, ist gemäß Art. 151 Absatz 3 Zollkodex-DVO der niedrigste dieser Werte zur Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Waren heranzuziehen.

(3) Deduktive Methode

Die deduktive Methode wird für die Ermittlung des Zollwertes herangezogen, wenn die Transaktionswertmethode und der Transaktionswert gleicher oder gleichartiger Waren nicht zu einem Ergebnis führt. Danach wird der Zollwert, auf der Grundlage des Preises je Einheit festgelegt, zu dem die eingeführten Waren oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der größten Menge insgesamt in der EG an Personen verkauft werden. Die Personen sind dabei mit den Verkäufern nicht verbunden.⁹¹⁵ Eine Verbundenheit von Verkäufer und Käufer führt dazu, dass der Preis der deduktiven Methode nicht zugrunde gelegt werden kann.⁹¹⁶ Art. 152 Zollkodex-DVO enthält Durchführungsvorschriften zur deduktiven Methode.⁹¹⁷ Erläuternde Anmerkungen zu Art. 152 Absatz 1 bis 3 Zollkodex-DVO sind in Anhang 23 Zollkodex-DVO zu finden. Auf Antrag des Zollwertanmelders kann die Methode des errechneten Wertes der deduktiven Methode vorgezogen werden.

Mit der deduktiven Methode wird von einem innergemeinschaftlichen Verkaufspreis (Weiterverkaufspreis) auf den Zollwert zurückgerechnet, indem die in der EG entstandenen Kosten und Steuern abgezogen werden. Sie geht von dem Gedanken aus, dass die eingeführten Waren bzw. gleiche oder gleichartige Waren in der EG weiter gehandelt bzw. verkauft werden.

Für die Ermittlung des Verkaufspreises ist eine Reihenfolge vorgegeben. Basis für die Deduktion ist gemäß Art. 152 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex-DVO ein Verkaufspreis, zu dem die eingeführten, bzw. gleichen oder gleichartigen

914 Dies entspricht materiell Art. 15 Absatz 2 Lit. b) und d) GATT-Zollwert-Kodex 1994.

915 Dies entspricht materiell Art. 5 Absatz 1 Lit. a) GATT-Zollwert-Kodex 1994.

916 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 25; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 18.

917 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 16 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 14 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 407; ausführlich zu dieser Methode nach dem GATT-Zollwert-Kodex 1979, vgl. Hahn, GATT-Zollwert-Kodex: Deduktive Methode, ZfZ 1981, S. 258 ff.; s.a. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1995, S. 10.

Waren in der EG an nicht verbundene Personen verkauft werden. Sind neben dem Verkaufspreis noch weitere Leistungen zu erbringen oder erbringt der Abnehmer in der EG Beistellungen, so kann dieser Preis nach Art. 152 Absatz 4 Zollkodex-DVO nicht als Verkaufspreis im Sinne des Art. 30 Absatz 2 Lit. c) Zollkodex anerkannt werden.

Es sind die Verkaufspreise heranzuziehen, die in der größten Menge je Einheit zu demselben Zeitpunkt der Einfuhr oder annähernd demselben Zeitpunkt nach der Einfuhr erzielt wurden (Art. 152 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex-DVO).

Liegt innerhalb eines bestimmten Zeitraumes kein Verkauf vor, so ist entsprechend Art. 152 Absatz 1 Lit. b) Zollkodex-DVO der Preis aus dem nächsten Verkauf nach der Annahme der Zollanmeldung heranzuziehen. Dieser Verkauf darf jedoch nicht mehr als 90 Tage danach stattgefunden haben.

Lässt sich auch unter diesen Voraussetzungen kein Weiterverkaufspreis ermitteln, so ist der Zollwert gemäß Art. 152 Absatz 2 Zollkodex-DVO auf Antrag des Zollwertanmelders auf der Grundlage des Preises je Einheit zu ermitteln, zu dem die eingeführten Waren nach weiterer Be- oder Verarbeitung in der größten Menge insgesamt an Personen mit Sitz in der EG weiterverkauft werden, die mit den Personen, von denen sie solche Waren kaufen, nicht verbunden sind. Dabei ist der Wertsteigerung die durch die Be- oder Verarbeitung entsteht, auf der Grundlage objektiv und quantitativ bestimmbarer Daten Rechnung zu tragen. Die Methode des errechneten Wertes kann nicht angewendet werden, wenn entsprechende Daten nicht vorliegen.

In Absatz 3 des vorgenannten Artikels ist festgelegt, dass jeder Verkauf auf der ersten Handelsstufe nach der Einfuhr herangezogen werden kann. In Anhang 23 Zollkodex-DVO sind in den Erläuternden Anmerkungen Beispiele hierzu für die Ermittlung des Verkaufs in der größten Menge enthalten.⁹¹⁸

Der Verkaufspreis in der EG ist gegebenenfalls nach Art. 152 Absatz 1 Lit. a) Zollkodex-DVO zu berichtigen, indem folgende Abzüge vorgenommen werden:

- die bei Verkäufen in der EG in der Regel gezahlten oder vereinbarten Provisionen oder die üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten (einschließlich der direkten und indirekten Absatzkosten) bei eingeführten Waren derselben Gattung oder Art;

⁹¹⁸ Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 18 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 17 f.; Absatz 108 f., DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

- die in der EG anfallenden üblichen Beförderungs- und Versicherungskosten sowie damit zusammenhängende Kosten, soweit sie nicht in der üblichen Handelsspanne enthalten sind, und
- Einfuhrabgaben (Zölle) und andere aufgrund der Einfuhr oder des Verkaufs der Waren in der EG zu zahlende Abgaben (besondere Verbrauchssteuern und Einfuhrumsatzsteuer, außer bei Vorsteuerabzugsberechtigung).

Die Vorschriften zur Methode des errechneten Wertes haben verschiedene betriebswirtschaftliche Begriffe als Tatbestandsmerkmale. Grundsätzlich gelten gemäß Art. 141 Absatz 2 Zollkodex-DVO die Vorschriften des Anhangs 24 Zollkodex-DVO, wenn bei der Ermittlung des Zollwertes auf allgemein anerkannte Buchführungsgrundsätze Bezug genommen werden muss.⁹¹⁹ In Absatz 2 dieses Artikels wird klargestellt, dass dies bei der Ermittlung des üblichen Gewinns und der Gemeinkosten die allgemein anerkannten Buchführungsmethoden der EG sind.

Die üblichen Zuschläge für Gewinn und Gemeinkosten im Sinne dieser Vorschrift sind ein einheitlicher Begriff und umfassen die branchenübliche Handelsspanne oder Kalkulationsaufschlag⁹²⁰, d.h. die in Prozenten ausgedrückte Differenz zwischen dem Einstandspreis und dem Verkaufspreis. Branchenüblich bedeutet, die beim Verkauf von Waren derselben Gattung oder Art in der EG üblicherweise erzielte Spanne. Kann diese nicht ermittelt werden, ist die Methode des ermittelten Wertes nicht anwendbar.

(4) Additive Methode

Ist bei der Prüfung der vorhergehenden Methoden kein Zollwert ermittelt worden, kann versucht werden, den Zollwert mit der additiven Methode im Sinne des Art. 30 Absatz 2 Lit. d) Zollkodex zu ermitteln. Dieser ergibt sich aus der Summe folgender Elemente:

- Kosten oder Wert des Materials, der Herstellung sowie sonstige Be- oder Verarbeitungen, die bei der Erzeugung der eingeführten Waren anfallen (Herstellungskosten);
- Betrag für Gewinn und Gemeinkosten, der dem Betrag entspricht, der üblicherweise von Herstellern im Ausfuhrland bei Verkäufen von Waren der gleichen Art oder Beschaffenheit wie die zu bewertenden Waren zur Ausfuhr in die EG angesetzt wird;

919 Zum Begriff allgemein anerkannter Buchführungsgrundsätze, s.a. Erläuterungen des Anhangs I GATT-Zollwert-Kodex 1994.

920 Vgl. Absatz 112, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

- – Kosten oder Wert aller anderen Aufwendungen gemäß Art. 32 Absatz 1 Lit. e) Zollkodex.⁹²¹

Andere Elemente dürfen bei der additiven Methode nicht berücksichtigt werden. Hierzu sind in Art. 153 Zollkodex-DVO Durchführungsvorschriften enthalten.⁹²² Bei der Addition der Elemente des errechneten Wertes dürfen keine Kosten oder Werte zweimal angerechnet werden.⁹²³

Mit der additiven Methode wird der Zollwert aus bestimmten Kosten für die Herstellung der Ware aufgerechnet. Es handelt sich um Herstellungskosten, die im Drittland entstanden sind. Die additive Methode setzt voraus, dass der Hersteller im Drittland durch die Mitteilung entsprechender Angaben mitwirkt. Die Zollbehörden in der EG dürfen gemäß Art. 153 Absatz 1 Zollkodex-DVO die notwendigen Informationen von den nicht in der EG ansässigen Personen nicht verlangen oder sie dazu verpflichten. Die von ihnen gemachten Angaben können auch nur im Drittland überprüft werden, wenn die Behörden im Drittland dies zulassen.⁹²⁴

In der Praxis kommt die additive Methode allenfalls bei verbundenen Unternehmen in Betracht, da nicht verbundene Verkäufer kein Interesse an der Offenlegung ihrer finanziellen Aufstellungen (externes und internes Rechnungswesen, Kalkulation) haben.⁹²⁵ Soll der Zollwert nach dieser Methode ermittelt werden, ist die Zentralstelle Zollwert bei der Oberfinanzdirektion Köln einzuschalten.⁹²⁶

Auslegungsmaxime für die betriebswirtschaftlichen Begriffe der Tatbestandsmerkmale der Elemente sind grundsätzlich die allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätze für die Ermittlung des Zollwertes gemäß Anhang 24 Zollkodex-DVO. Die Zollbehörden müssen Informationen verwenden, die diesen Grundsätzen ihres Landes entsprechen und die sich für die Methode eignen. Anders als bei der deduktiven Methode werden die Kostenar-

921 Die Vorschrift ist materiell mit Art. 6 Absatz 1 GATT-Zollwert-Kodex 1994 identisch.

922 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 36 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 20 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 407; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1995, S. 10 f.

923 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 24 Nr. 4 ZK-DVO zu Art. 30 Absatz 2 Lit. d) ZK.

924 Vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1995, S. 11.

925 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 Nr. 1 ZK-DVO zu Art. 30 Absatz 2 Lit. d) ZK; Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 37; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 22; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 408.

926 Vgl. Absatz 116 und Absatz 154, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

ten der additiven Methode nach den Angaben, die mit den allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätzen des Herstellungslandes übereinstimmen, ermittelt.⁹²⁷

(aa) Herstellungskosten

In Art. 153 Absatz 2 Zollkodex-DVO sind Vorschriften zu den Herstellungskosten nachzulesen. Diese umfassen neben den reinen Material- und Herstellungskosten die Kosten gemäß Art. 32 Absatz 1 Lit. a) ii) und iii) Zollkodex (Umschließungs- und Verpackungskosten). Weiterhin gehört auch der anteilige Wert von Beistellungen gemäß Art. 32 Absatz 1 Lit. b) Zollkodex dazu. Geistige Beistellungen gemäß Art. 32 Absatz 1 Lit. b) iv) Zollkodex werden nur hinzugerechnet, wenn diese dem Hersteller in Rechnung gestellt wurden.

(bb) Gewinn und Gemeinkosten

Auf die Herstellungskosten ist ein Aufschlag für Gewinn und Gemeinkosten vorzunehmen, wie er üblicherweise von Herstellern im Ausfuhrland bei Verkäufen von Waren der gleichen Art oder Beschaffenheit wie die zu bewertenden Waren zur Ausfuhr in die EG angesetzt wird.

Dies stützt sich auf die Angaben, die mit den allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätzen des Herstellungslandes übereinstimmen. Nach der Erläuternden Anmerkung des Anhangs 23 Nr. 3 Zollkodex-DVO zu Art. 30 Absatz 2 Lit. d) Zollkodex ist ein Abweichen zulässig, wenn die Zahlen nicht mit denen in Einklang stehen, die sich üblicherweise beim Verkauf von Waren derselben Gattung oder Art wie die zu bewertenden Waren von den Herstellern des Ausfuhrlandes in die EG ergeben. Entsprechend des Anhangs 23 Nr. 2 Zollkodex-DVO ist der Betrag für Gewinn und Gemeinkosten wie bei der deduktiven Methode als Ganzes zu betrachten. Die Üblichkeit ist von Fall zu Fall zu untersuchen und muss sich dabei auf Verkäufe stützen, die zu einer möglichst eng umschriebenen Warengruppe oder einem solchen Warenbereich wie die zu bewertenden Waren gehören und für welche die notwendigen Informationen beschafft werden können.⁹²⁸

Gemäß Art. 153 Absatz 4 Zollkodex-DVO gehören zu den Gemeinkosten die direkten und indirekten Kosten für die Herstellung und den Verkauf der Waren zur Ausfuhr, die nicht bereits bei der Ermittlung der Herstellungskosten einbezogen worden sind. Die Herstellungskosten sind dabei in tatsächlicher und die Gemeinkosten dagegen in üblicher Höhe anzusetzen.

927 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 39 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 27.

928 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 44; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 31.

(cc) Andere Aufwendungen

Die Kosten oder der Wert aller anderen Aufwendungen gemäß Art. 32 Absatz 1 Lit. e) Zollkodex umfassen die Lieferungskosten. Das sind die Beförderungs- und Versicherungskosten, die Ladekosten sowie die mit der Beförderung zusammenhängenden Kosten für die Behandlung der eingeführten Waren, die bis zum Ort des Verbringens in die EG entstehen.⁹²⁹

c) Schlussmethode

Als letzte Methode zur Ermittlung des Zollwertes der eingeführten Ware kommt die Schlussmethode zur Anwendung, wenn die Transaktionsmethode und die Folgemethoden nicht greifen.⁹³⁰ Nach der Schlussmethode ist der Zollwert auf der Grundlage von in der EG verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln, die mit den Leitlinien und allgemeinen Regeln des GATT-Zollwert-Kodex 1994, des Art. VII GATT 1994 sowie den Vorschriften des Zollkodex über den Zollwert übereinstimmen.⁹³¹ Dazu soll möglichst auf schon früher ermittelte Zollwerte zurückgegriffen werden.⁹³² Liegen diese nicht vor, kommen auch andere in der EG verfügbare Daten für die Ermittlung des Zollwertes in Betracht (z.B. Preislisten und Angebote für Lieferungen in die EG, Katalogpreise oder Wertangaben des Zollwertanmelders).⁹³³

Art. 31 Absatz 2 Zollkodex zählt Tatbestände auf, auf deren Grundlage der Zollwert im Rahmen der Schlussmethode nicht ermittelt werden darf. Danach ist es z.B. nicht zulässig, Verkaufspreise für in der EG hergestellte Waren (Art. 31 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex) sowie willkürliche oder fiktive Wer-

929 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 30 ZK Rz. 46; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 30 Rz. 32.

930 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 31 ZK Rz. 1 ff.; Witte/Reiche, Art. 31 Rz. 1 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 408 f.; entgegen dem Schrifttum spricht Stobbe von der Methode des geschätzten Zollwertes, vgl. Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1995, S. 11 f.

931 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 31 ZK Rz. 3; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 4. Die Vorschrift ist materiell mit Art. 7 Absatz 1 GATT-Zollwert-Kodex 1994 identisch.

932 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 24 ZK-DVO Nr. 1 zu Art. 31 Absatz 1 ZK. Dies ist materiell identisch mit der Anmerkung 1 zu Art. 7 GATT-Zollwert-Kodex 1994; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 408.

933 Z.B. beim ungewissen Verkauf, wo im maßgebenden Zeitpunkt der Zollwert anhand von Preislisten ermittelt werden kann, vgl. Absatz 128, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

te (Art. 31 Absatz 2 Lit. g) Zollkodex) als Grundlage für die Ermittlung des Zollwertes zu nehmen.⁹³⁴

Als Bewertungsmethoden sollen die Methoden der Art. 29 und 30 Zollkodex herangezogen werden, da sie auf den Grundsätzen des GATT-Zollwert-Kodex 1994 und des Art. VII GATT 1994 basieren. Eine angemessene Flexibilität bei der Anwendung dieser Methoden steht in Einklang mit den Zielsetzungen und Bestimmungen des Art. 31 Absatz 1 Zollkodex im Einklang.⁹³⁵ So ist zuerst eine flexible, d.h. großzügige Anwendung der Bewertungsmethode zu prüfen (z.B. kann bei der Transaktionswertmethode der Rechnungspreis für die eingeführten Waren bei einer Verbundenheit um die festgestellte Preisbeeinflussung berichtigt werden).⁹³⁶ Führt diese zu keinem Ergebnis, sind andere zweckmäßige Methoden (z.B. Preislisten und Angebote für Lieferungen in die EG, Katalogpreise oder Wertangaben des Zollwertanmelders) zu prüfen. Die Zollbehörde ist im Rahmen der Schlussmethode nicht einfach zur Schätzung gemäß § 162 AO berechtigt, wobei diese aber auch eine Möglichkeit ist, den Zollwert durch eine zweckmäßige Methode zu ermitteln.⁹³⁷ Im Grundsatz handelt es sich bei der Schlussmethode um eine Schätzung, da kein exakter Wert ermittelt werden kann.

Die vorangegangenen Methoden dürfen aus Rechtsgründen nicht angewendet werden. Ihr sachlicher Inhalt wird im Rahmen der Schlussmethode im wesentlichen dennoch zu Hilfe genommen. Es werden mit entsprechenden Zu- und Abschlägen erforderliche Anpassungen vorgenommen

VII. Zusammenfassung

Bei der Einfuhr von Waren aus Drittländern in die EG wird deren Wert für Zollzwecke nach dem Zollkodex ermittelt. Die unmittelbar in den Mitgliedstaaten der EG gültigen Vorschriften des Zollkodex enthalten sechs Methoden zur Ermittlung des Zollwertes einer eingeführten Ware. Basismethode ist die Transaktionswertmethode (Art. 29 Zollkodex), die den Transaktionswert, d.h. den gezahlten oder zu zahlenden Preis für die Ware zugrunde legt.

934 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 31 ZK Rz. 9 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 32 Rz. 9 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 408.

935 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 24 ZK-DVO Nr. 2 zu Art. 31 Absatz 1 ZK. Diese ist materiell identisch mit der Anmerkung 2 zu Art. 7 GATT-Zollwert-Kodex 1994.

936 Zu Beispielen für eine flexible Anwendung der Bewertungsmethoden gemäß Art. 29 und 30 ZK, vgl. Erläuternde Anmerkung Nr. 3 Anhang 24 ZK-DVO zu Art. 31 Absatz 1 ZK; s.a. Absatz 118, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

937 Vgl. Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 141 f.

Nur wenn der Zollwert mangels tatbestandsmäßiger Voraussetzungen nach dieser Methode nicht ermittelt werden kann, findet nacheinander eine Prüfung der Methoden des Transaktionswertes gleicher Waren, des Transaktionswertes gleichartiger Waren, der deduktiven Methode und der additiven Methode statt. Der Zollwertanmelder hat nur die Möglichkeit, durch Antrag die Reihenfolge hinsichtlich der deduktiven und additiven Methode umzukehren. Kann der Zollwert nach einer dieser Methoden ermittelt werden, ist eine weitere Methode nicht mehr zu prüfen. Führen die Transaktionswertmethode und die Folgemethoden zu keinem Ergebnis, findet die Schlussmethode Anwendung.

Die zollwertrechtliche Bewertungssystematik kann mit dem folgenden Beispiel zusammengefasst werden:

Beispiel:

Der Autohersteller A mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland meldet erstmalig 1.000 Antiblockiersysteme, hergestellt von seiner Tochtergesellschaft B in Japan, zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr an. Die Antiblockiersysteme wurden kostenlos geliefert und werden von einer Proforma-Rechnung (for customs purpose only) über 100 EURO/Stück begleitet. Die Antiblockiersysteme sollen in der Bundesrepublik Deutschland in von A hergestellte Kraftfahrzeuge eingebaut werden. Der Lieferant ist nicht in der Lage, Informationen über Kosten und Werte zur Herstellung der Antiblockiersysteme zur Verfügung zu stellen. Die abfertigende Zollstelle hat Informationen über einen ermittelten Zollwert nach der Transaktionswertmethode gemäß Art. 29 Zollkodex für vergleichbare Antiblockiersysteme, die von seiner Tochtergesellschaft C in Südkorea hergestellt wurden.

1. Methode: Transaktionswert für die eingeführte Ware (Art. 29 Zollkodex)?

Die Methode kann nicht angewendet werden, da weder ein tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis noch ein Kaufgeschäft vorliegt. Eine Verbundenheit von A und B braucht nicht mehr geprüft werden, da bereits andere Elemente für die Anwendung der Transaktionswertmethode nicht gegeben sind.

2. Methode: Transaktionswert für gleiche Waren (Art. 30 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex)?

Die Ermittlung des Transaktionswertes gleicher Waren ist nicht möglich, da die vergleichbaren Antiblockiersysteme von C in einem anderen Land hergestellt worden sind. Das Preisniveau von Südkorea ist mit Japan nicht vergleichbar. Da es sich um eine erstmalige Einfuhr von Antiblockiersystemen

aus Japan handelt, verfügt A auch nicht über einen bereits früher ermittelten vergleichbaren Zollwert für Antiblockiersysteme.

3. Methode: Transaktionswert für gleichartige Waren (Art. 30 Absatz 2 Lit. b) Zollkodex)?

Diese Methode kann entsprechend der zweiten Methode nicht angewandt werden.

4. Methode: Deduktive Methode (Art. 30 Absatz 2 Lit. c) Zollkodex)

Die Antiblockiersysteme werden von A nicht weiterverkauft, so dass die deduktive Methode keine Anwendung findet.

5. Methode: Methode des errechneten Wertes (Art. 30 Absatz 2 Lit. d) Zollkodex)

Diese Methode ist auszuschließen, weil der Lieferant die notwendigen Informationen nicht machen kann.

6. Methode: Schlussmethode (Art. 31 Zollkodex)

Da der Zollwert mit den vorangegangenen Methoden nicht ermittelt werden kann, ist diese Methode zwingend anzuwenden. Die vorangegangenen Methoden müssen jetzt flexibel angewandt werden. Ist dies nicht möglich, so ist der Zollwert durch andere zweckmäßige Methoden zu ermitteln. In Betracht kommt eine Ermittlung des Zollwertes auf der Basis des bereits nach Art. 29 Zollkodex ermittelten Zollwertes der Waren aus Südkorea.

E. Verrechnungspreis als Zollwert

I. Zollwert und Verrechnungspreis

Der Verrechnungspreis hat im Konzern durch die Verbundenheit der Unternehmen für den Zollwert Bedeutung.⁹³⁸ Internationale Unternehmen die als Konzern organisiert sind, verwenden für ihre grenzüberschreitenden Lieferungen einen Verrechnungspreis.⁹³⁹ Dieser wird effektiv fakturiert und geschuldet.⁹⁴⁰ Bei der Ermittlung des Zollwertes sind die Zollverwaltungen mit dem Problem der Wertermittlung für Waren konfrontiert, die konzernintern geliefert werden. Im Zollwertrecht wird dies als Verbundenheit von Käufer und Verkäufer thematisiert.

Bereits in den völkerrechtlichen Grundlagen des Zollwertrechts finden sich Vorschriften für die Ermittlung des Zollwertes bei Lieferungen zwischen verbundenen Unternehmen. Gemäß Art. VII Absatz 2 Lit. a) GATT 1994 soll der Zollwert der eingeführten Waren nach dem wirklichen Wert bestimmt werden. Entsprechend Lit. b) soll es sich um den Preis handeln, zu dem diese oder eine gleichartige Ware „im normalen Handelsverkehr unter Bedingungen des freien Wettbewerbes“ verkauft oder angeboten wird. Dabei sind der durch die Rechtsvorschriften des Einfuhrlandes bestimmte Zeitpunkt und Ort zu beachten. Nach der Anmerkung zu Art. VII Absatz 2 GATT 1994 ist es den Vertragsparteien des GATT 1994 gestattet, die Worte „im normalen Handelsverkehr unter Bedingungen des freien Wettbewerbs“ dahin auszulegen, dass hierdurch jedes Geschäft ausgeschlossen ist, bei dem Käufer und Verkäufer voneinander abhängig sind.

Die Vertragsparteien haben in Art. 1 und Art. 15 Absatz 4 GATT-Zollwert-Kodex 1994 und den entsprechenden Anmerkungen Regelungen für eine Verbundenheit von Käufer und Verkäufer getroffen. Sie gehen von dem das

938 Zu dem Verrechnungspreis als Preis im Zollwertrecht, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 555; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 81; Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 162.

939 In diesem Zusammenhang wird auch von einem Transferpreis gesprochen, vgl. Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 929.

940 Vgl. Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 929; Mandler, Grundprobleme internationaler Unternehmensbesteuerung, SteuerStud 2003, S. 97; Baumhoff, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise, S. 222.

Zollwertrecht tragenden Grundsatz aus, dass der Transaktionswert so weit wie möglich die Grundlage für die Bewertung der Waren für Zollzwecke sein sollte.⁹⁴¹ Der Transaktionswert eingeführter Waren ist entsprechend Art. 1 Absatz 1 Lit. d) GATT-Zollwert-Kodex 1994 unter der Voraussetzung der Zollwert, dass Käufer und Verkäufer nicht miteinander verbunden sind. Liegt eine Verbundenheit vor, kann der Transaktionswert für Zollzwecke nach Art. 1 Absatz 2 GATT-Zollwert-Kodex 1994 anerkannt werden. Art. 15 Absatz 4 GATT-Zollwert-Kodex 1994 enthält eine abschließende Aufzählung der im Sinne des Abkommens als verbunden geltenden Personen.

Der Transaktionswert kann nach einer Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts anerkannt werden, wenn die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat (Art. 1 Absatz 2 Lit. a) GATT-Zollwert-Kodex 1994) oder der Einführer nachgewiesen hat, dass der Transaktionswert zum selben oder annähernd zum selben Zeitpunkt einem Vergleichswert sehr nahe kommt (Art. 1 Absatz 2 Lit. b) GATT-Zollwert-Kodex 1994). Die beiden Möglichkeiten sind gleichwertig. Die zweite Anmerkung zu Art. 1 Absatz 2 GATT-Zollwert-Kodex 1994 stellt klar, dass eine solche Untersuchung nur erforderlich ist, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Preis anerkannt werden kann.

Der Technische Ausschuss für den Zollwert hat zur Anwendung der Vorschriften des GATT-Zollwert-Kodex 1994 im Rahmen der miteinander verbundener Unternehmen folgende speziellen Verlautbarungen veröffentlicht:

- Kommentar 14.1 „Anwendung des Artikels 1 Absatz 2“⁹⁴²
- Erläuterung 4.1 „Erörterung der Verbundenheit nach Artikel 15.5 in Verbindung mit Artikel 15.4“⁹⁴³
- Fallstudie 11.1 „Anwendung des Artikels 15.4 (e) – Kaufgeschäfte zwischen Verbundenen“⁹⁴⁴

Von der betriebswirtschaftlichen Definition ausgehend, stellt sich die Frage, ob und wann der Verrechnungspreis Grundlage der Transaktionswertmethode zur Ermittlung des Zollwertes für konzerninterne Lieferungen in die EG sein kann.

941 Zu den identischen Vorgängerregelungen des GATT-Zollwert-Kodex 1979, vgl. Dittges/Vahrenhorst, Der Zollwertkodex des GATT, ZfZ 1979, S. 258 ff.

942 Abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3330, S. 41 ff.

943 Abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3340, S. 13 ff.

944 Abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3350, S. 43 ff.

II. Transaktionswertmethode des Zollkodex bei Verbundenheit

1. Rechtsgrundlagen für die Ermittlung des Zollwertes bei Verbundenheit

Die Ermittlung des Zollwertes bei einer Verbundenheit von Käufer und Verkäufer wird in den folgenden Vorschriften des gemeinschaftlichen Zollrechts behandelt:

- Art. 29 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex (Transaktionswertmethode bei Verbundenheit)
- Art. 29 Absatz 2 Lit. a) bis c) Zollkodex (Anerkennungsverfahren)
- Art. 143 Zollkodex-DVO (Begriff der Verbundenheit)
- Erläuternde Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO Nr. 1 bis 4 zu Art. 29 Absatz 2 Zollkodex
- Erläuternde Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO zu Art. 29 Absatz 2 Lit. b) Zollkodex
- Erläuternde Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO zu Art. 143 Absatz 1 Lit. c) Zollkodex-DVO

Die EG hat die Regelungen des GATT-Zollwert-Kodex 1994 in ihren Zollkodex transformiert. Dabei ist der materielle Inhalt des Art. 1 Absatz 2 in den Art. 29 Zollkodex und der des Art. 15 Absatz 4 in Art. 143 Zollkodex-DVO sowie der Anmerkungen zu Art. 1 Absatz 2 GATT-Zollwert-Kodex 1994 in die Erläuternden Anmerkungen der Zollkodex-DVO übernommen worden. Die Vorschriften des GATT-Zollwert-Kodex 1994 und des gemeinschaftlichen Zollwertrechts sind allerdings nicht wortgleich.

Die Dienstvorschrift Zollwertrecht enthält in den Absätzen 26 ff. Anweisungen für die Anwendung der Vorschriften des Zollkodex für die Ermittlung des Zollwertes bei der Verbundenheit von Verkäufer und Käufer.

Der Transaktionswert ist die wichtigste Grundlage für die Ermittlung des Zollwertes. In einer Zollwertanmeldung macht der Zollwertanmelder in Feld 7 Angaben zur Verbundenheit von Käufer und Verkäufer⁹⁴⁵ zu einer möglichen Preisbeeinflussung⁹⁴⁶ und zu vorhandenen Vergleichszollwerten^{947 948}.

945 Frage 7 Lit. a) Zollwertanmeldung D.V. 1.

946 Frage 7 Lit. b) Zollwertanmeldung D.V. 1.

947 Frage 7 Lit. c) Zollwertanmeldung D.V. 1.

948 Eine Überprüfung der Angabe zur Verbundenheit wird nur vorgenommen, wenn Zweifel an der Richtigkeit bestehen (z.B. weil nach Erfahrungen und Kenntnissen

Um den Sachverhalt aufzuklären, kann die Zollstelle zusätzliche Angaben oder weitere Unterlagen fordern.

Neben der Zollwertanmeldung ist grundsätzlich eine Rechnung als Beweisunterlage für den als Transaktionswert angemeldeten Preis vorzulegen. Bereits an der Richtigkeit und Genauigkeit der Rechnung (z.B. bei Unterfakturierung oder Fälschung) können die Zollverwaltungen Zweifel haben, so dass sie den Zollwert nach Art. 181a Zollkodex-DVO nicht auf der Grundlage des Transaktionswertes ermitteln.

In Feld 7 Lit. a) der Zollwertanmeldung wird nach der Verbundenheit von Käufer und Verkäufer im Sinne von Art. 143 Zollkodex-DVO gefragt. Die Verbundenheit von Käufer und Verkäufer kann dazu führen, dass die Zollverwaltungen daran zweifeln, ob der gezahlte oder zu zahlende Preis als Transaktionswert und im Ergebnis als Zollwert anerkannt werden kann. Eine eventuelle Preisbeeinflussung durch die Verbundenheit von Käufer und Verkäufer erfordert gegebenenfalls eine Prüfung durch die Zollverwaltungen.

Die grundlegende Aussage für die Anwendbarkeit der Transaktionswertmethode bei der Verbundenheit von Käufer und Verkäufer ist in Art. 29 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex enthalten. Die Waren können nach der Transaktionswertmethode bewertet werden, wenn der Transaktionswert für Zollzwecke anerkannt werden kann (Anerkennungsverfahren). Die Formulierung bedeutet, dass das Bestehen einer Verbundenheit zwischen Käufer und Verkäufer den Einführer und die Zollbehörde veranlassen soll, auf die Anerkennung des Preises als Grundlage des Transaktionswertes besonderes Augenmerk zu richten.⁹⁴⁹ Das Anerkennungsverfahren ist in Art. 29 Absatz 2 Zollkodex geregelt.

2. Anwendbarkeit der Transaktionswertmethode bei Verbundenheit

Basis der Ermittlung des Zollwertes nach dem Zollkodex ist die Transaktionswertmethode. Dem Transaktionswert liegt ein Preis zugrunde, der zwischen einem unverbundenen Käufer und Verkäufer ausgehandelt wurde.⁹⁵⁰ Der Zollkodex enthält Vorschriften, wonach auch die Preise der Kaufge-

der Zollverwaltung ein Anhalt hierfür besteht), vgl. Absatz 28, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

949 Vgl. Absatz 2, Kommentar 14.1 Anwendung des Artikels 1 Absatz 2 des Technischen Ausschusses für den Zollwert; s.a. Absatz 27, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

950 Vgl. Art. 29 Absatz 1 Lit. d) ZK.

schäfte zwischen miteinander verbundenen Personen bei der Ermittlung des Zollwertes berücksichtigt werden können.⁹⁵¹

Bei Konzernunternehmen erfolgt eine Lieferung zwischen zwei rechtlich selbstständigen Unternehmen. Auf der Grundlage eines bestehenden Vertrags verpflichtet sich die liefernde Konzerngesellschaft (Verkäufer), der einführenden Konzerngesellschaft (Käufer) das Eigentum an der Ware zu verschaffen. Der Käufer wiederum ist verpflichtet den hierfür vereinbarten Verrechnungspreis an den Verkäufer zu zahlen. Bei konzerninternen Lieferungen liegt ein Kaufgeschäft im Sinne des Art. 29 Absatz 1 Zollkodex vor, denn der Verrechnungspreis wird effektiv fakturiert, geschuldet und gezahlt.⁹⁵² Der als Verrechnungspreis bezeichnete Preis ist die Grundlage der vollständigen Zahlung, die die einführende Konzerngesellschaft an die liefernde Konzerngesellschaft oder zu dessen Gunsten für die eingeführte Ware entrichtet oder zu entrichten hat.⁹⁵³

Der Verrechnungspreis ist ein gezahlter oder zu zahlender Preis entsprechend der Art. 29 Absatz 1 i.V.m. Absatz 3 Lit. a) Zollkodex. Er ist ein Preis im Sinne des Zollwertrechts, der als Transaktionswert Grundlage der Ermittlung des Zollwertes sein kann.

Entscheidend für die Anwendbarkeit der Transaktionswertmethode bei konzerninternen Lieferungen ist es, ob der Transaktionswert auf der Grundlage eines Verrechnungspreises für Zollzwecke anerkannt werden kann. Wenn Käufer und Verkäufer miteinander verbunden sind, kann der Transaktionswert gemäß Art. 29 Absatz 1 Lit. d) Zollkodex nur dann als Zollwert zugrunde gelegt werden, wenn er nach Art. 29 Absatz 2 Zollkodex für Zollzwecke anerkannt werden kann.⁹⁵⁴ Alleine die Verbundenheit von Käufer

951 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 538 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 29 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 72 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 434 ff.; Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 154 ff.; Dittmar, Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmen, ZfZ 1981, S. 290 ff.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 332 ff.; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 311 ff.

952 Vgl. Mandler, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 929; Mandler, Grundprobleme internationaler Unternehmensbesteuerung, SteuerStud 2003, S. 91.

953 Zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis i.S. des Zollwertrechts, vgl. insb. EuGH, Urt. vom 06.06.1990, Rs. C-11/89 (Unifert), EuGHE 1990, S. 2275.

954 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 538; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 Rz. 29; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 72; Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 154; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S.

und Verkäufer ist kein Grund, den Transaktionswert als unannehmbar anzusehen) Art. 29 Absatz 2 Lit. a) Satz 1 Zollkodex).⁹⁵⁵ Die Verbundenheit ist für die Ermittlung des Zollwertes ein Signal, dass es notwendig sein kann, die Begleitumstände des Kaufgeschäfts zu prüfen.⁹⁵⁶

3. Anerkennungsverfahren (Art. 29 Absatz 2 Zollkodex)

Art. 29 Absatz 2 Lit. a) und Lit. b) Zollkodex sehen unterschiedliche Verfahren vor, durch die der Transaktionswert bei Verbundenheit für Zollzwecke anerkannt werden kann.⁹⁵⁷ Im ersten Fall sollen die Begleitumstände des Kaufgeschäfts durch die Zollverwaltung geprüft und der Transaktionswert als Zollwert anerkannt werden, sofern die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat (Prüfverfahren).⁹⁵⁸ Im zweiten Fall hat der Zollwertanmelder die Möglichkeit nachzuweisen, dass der Verrechnungspreis als Transaktionswert einem zuvor von der Zollverwaltung anerkannten Vergleichswert sehr nahe kommt und daher als Zollwert anerkannt werden kann (Vergleichsverfahren).⁹⁵⁹ Wird ein Vergleichswert gefunden, so ist das Prüfverfahren (Art. 29 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex) nicht erforderlich. Das Prüfverfahren und das Vergleichsverfahren dienen der Feststellung, ob der Transaktionswert für Zollzwecke anerkannt werden kann, d.h. ob eine Preisbeeinflussung vorliegt. Die Verfahren sind keine Methoden zur Ermittlung des Zollwertes.

a) Prüfverfahren

Die Begleitumstände des Kaufgeschäftes sind gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. a) Satz 2 Zollkodex zu prüfen, falls dies notwendig ist. Der Transaktionswert ist anzuerkennen, wenn die Verbundenheit den Verrechnungspreis nicht be-

434. Zum materiell identischen Art. 1 Absatz 1 Lit. d) GATT-Zollwert-Kodex 1994, vgl. Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 553 ff.

955 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 541; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 32; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 ZK Rz. 79; Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 154,

956 Vgl. Absatz 27, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101, s.a. zum GATT-Zollwert-Kodex 1994, Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 573 f.

957 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 1 zu Art. 29 Absatz 2 ZK.

958 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 2 zu Art. 29 Absatz 2 ZK; zum materiell identischen Art. 1 Absatz 2 Lit. a) GATT-Zollwert-Kodex 1994, Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 581.

959 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 4 zu Art. 29 Absatz 2 ZK; zum materiell identischen Art. 1 Absatz 2 Lit. b) GATT-Zollwert-Kodex 1994, Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 581.

einflusst hat.⁹⁶⁰ Welche Zweifel ein Prüfverfahren erforderlich machen, ist weder im gemeinschaftlichen Zollrecht noch im GATT-Zollwert-Kodex 1994 normiert. Art. 17 GATT-Zollwert-Kodex 1994 stellt klar, dass der GATT-Zollwert-Kodex 1994 in keiner Weise das Recht der Zollverwaltungen einschränkt, sich von der Richtigkeit und Genauigkeit von Angaben, Erklärungen oder Unterlagen zu überzeugen, die für die Zollwertermittlung abgegeben wurden. Die Notwendigkeit einer Prüfung knüpft nach der Erläuternden Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO Nr. 2 zu Art. 29 Absatz 2 Zollkodex an das Bestehen von Zweifeln an, ob der Preis anerkannt werden kann. Es ist die Frage, ob die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat. Eine Preisbeeinflussung kann z.B. vorliegen, wenn der dem verbundenen Käufer berechnete Preis niedriger ist als der Preis, der bei gleichen Umständen einem nicht verbundenen Käufer berechnet worden wäre. In besonderen Fällen (z.B. bei Antidumpingmaßnahmen der EG) kann eine Preisbeeinflussung vorliegen, wenn der dem verbundenen Käufer berechnete Preis höher ist als der Preis, der bei gleichen Umständen einem nicht verbundenen Käufer berechnet worden wäre.⁹⁶¹ Wird auf die Frage 7 Lit. b) der Zollwertanmeldung angegeben, dass die Verbundenheit den Preis beeinflusst hat, scheidet die Transaktionswertmethode unmittelbar aus.

Eine Prüfung der Umstände des Kaufgeschäfts muss nicht in allen Fällen vorgenommen werden, in denen Käufer und Verkäufer miteinander verbunden sind. Eine solche Prüfung ist nur erforderlich, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Preis anerkannt werden kann.⁹⁶² Diese können sich aufgrund einer summarischen Prüfung der vom Zollwertanmelder oder auf andere Art beigebrachten Informationen ergeben.⁹⁶³ Nach Auffassung der deutschen Zollverwaltung kann für die Prüfung von Zweifeln auf Unterlagen, Erfahrungen und Kenntnisse zurückgegriffen werden.⁹⁶⁴ Verwaltung⁹⁶⁵ und Schrifttum⁹⁶⁶ sind einer Meinung, dass als Intercompany-, Transfer- oder Verrech-

960 Zum materiell identischen Art. 1 Absatz 2 Lit. a) GATT-Zollwert-Kodex, vgl. Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 580 ff.

961 Vgl. z.B. Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 312; Absatz 30 1. Unterabsatz, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

962 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 2 zu Art. 29 Absatz 2 ZK.

963 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 563 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 Rz. 32; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 82; Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 159.

964 Vgl. Absatz 31, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

965 Vgl. Absatz 32, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

966 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229 Rz. 555; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 33; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 81; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 334; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax

nungspreise bezeichnete Preise Zweifel ergeben können. Absatz 32 der Dienstvorschrift Zollwertrecht sieht darüber hinaus vor, dass sich aus den betrieblichen Unterlagen ergibt, dass die Preise bei einem verbundenen Käufer auf andere Art und Weise gebildet werden, als bei einem nicht verbundenen Käufer. Dies kann in der Regel zum Zeitpunkt der Abgabe der Zollanmeldung nicht geprüft werden, da die Preisbildung aus den für die Zollanmeldung vorzulegenden Unterlagen nicht ersichtlich ist. Der Technische Ausschuss für den Zollwert vertritt die Ansicht, dass allein das Bestehen einer Verbundenheit die Frage aufwirft, ob der Preis hierdurch beeinflusst ist oder nicht.⁹⁶⁷ In der Praxis bleiben im Rahmen der Abfertigung der Waren bei der Zollverwaltung häufig allein aufgrund des als Verrechnungspreis bezeichneten Preises Zweifel bestehen.

Hat die Zollverwaltung keine Zweifel, so wird der Verrechnungspreis anerkannt, ohne dass weitere Informationen vom Käufer verlangt werden. Die Zollverwaltung hat in diesem Fall entweder schon früher die Verbundenheit untersucht, oder sie verfügt über ausführliche Informationen über den Käufer und den Verkäufer. Sie kann anhand einer solchen Untersuchung oder Information zu dem Ergebnis gekommen sein, dass die Verbundenheit den Verrechnungspreis nicht beeinflusst hat. Bestehen keine Zweifel, dass der Verrechnungspreis durch die Verbundenheit beeinflusst ist, so ist er gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. a) Satz 2 Zolllkodex als Transaktionswert anzuerkennen.⁹⁶⁸

Wenn auf Seiten der Zollverwaltung weiter Zweifel bestehen, dass die Verbundenheit den Verrechnungspreis beeinflusst hat, teilt sie dies dem Zollwertanmelder entsprechend Art. 29 Absatz 2 Lit. a) Satz 3 Zolllkodex unter Angabe von Gründen mit und gibt ihm ausreichende Gelegenheit zur Ge-

2002, S. 312; Absatz 32, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101. A.M. Glasshoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 162, m.w.N., da jahrzehntelange Erfahrungen aus Betriebsprüfungen beweisen, dass i.d.R. auch Intercompany-Preise schon aus Gründen der Unternehmenssteuerung nach allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätzen kalkuliert werden, der Verkäufer seine an einen Verbundenen berechneten Preise i.d.R. gegenüber der Steuerverwaltung des Ausfuhrlandes rechtfertigen muss und auch das Management der verkaufenden Gesellschaft ein eigenes Interesse an der Gewinnoptimierung für ihr Unternehmen hat.

967 Vgl. Absatz 9 und 10, Kommentar 14.1 Anwendung des Artikels 1 Absatz 2 des Technischen Ausschusses für den Zollwert, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3330, S. 41 ff.; s.a. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 545 f.

968 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 2 zu Art. 29 Absatz 2 ZK. In Feld 6 der Zollwertanmeldung D.V. 1 kann die Nummer und das Datum einer früheren Zollentscheidung zur Verbundenheit vom Zollwertanmelder angemeldet werden.

genäußerung.⁹⁶⁹ Auf Antrag des Zollwertanmelders sind ihm die Gründe schriftlich mitzuteilen.⁹⁷⁰ Der Zollwertanmelder hat Gelegenheit weitergehende Informationen zu beschaffen, die für die Prüfung der Begleitumstände des Kaufgeschäfts durch die Zollverwaltung erforderlich sind. Die Mitteilung gewährt dem Zollwertanmelder rechtliches Gehör und gibt ihm die Gelegenheit, die Zweifel der Zollstelle auszuräumen. Er hat darzulegen, dass der Verrechnungspreis durch die Verbundenheit nicht beeinflusst wurde. Allgemein gehaltene Angaben reichen nicht aus, um die Zweifel der Zollverwaltung auszuräumen. Wenn der Zollwertanmelder auf die Mitteilung nicht reagiert, ist die Transaktionswertmethode ausgeschlossen.

Die Zollverwaltung muss im Rahmen des Prüfverfahrens bereit sein, die maßgebenden Gesichtspunkte des Kaufgeschäfts zu untersuchen. Hierzu zählt die Art und Weise, nach der die Konzernunternehmen ihre Handelsbeziehungen gestalten, und die Grundlage, wie der Verrechnungspreis für die konzerninterne Lieferung zustande gekommen ist. Es soll festgestellt werden, ob die Verbundenheit den Verrechnungspreis beeinflusst hat. Kaufen sie voneinander oder verkaufen sie einander, als wenn sie nicht miteinander verbunden wären, so würde dies aufzeigen, dass der Verrechnungspreis nicht beeinflusst wurde.

Im Rahmen des Prüfverfahrens geht die Zollverwaltung nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs vor. Sie vergleicht den Wert von Waren, die von verbundenen Unternehmen eingeführt werden, mit dem Wert entsprechender Waren, die von unabhängigen Unternehmen eingeführt werden.⁹⁷¹ Sie prüft, ob ein nichtverbundener Käufer der Einfuhrware in einem Kaufgeschäft mit dem Verkäufer in der Höhe des Verrechnungspreises einen Preis hätte erzielen können.

Die Erläuternde Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO Nr. 3 zu Art. 29 Absatz 2 enthält zwei als Beispiele bezeichnete Anerkennungsfälle mit ins-

969 Im Schrifttum wird daher auch von „begründeten“ Zweifeln gesprochen, vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 32; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 82; Glasshoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 159; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 312.

970 Diese Mitteilung ist keine zollrechtliche Entscheidung i.S. des Art. 6 ZK bzw. kein Verwaltungsakt i.S.d. § 118 AO, da das Tatbestandsmerkmal einer Maßnahme zur Regelung eines Einzelfalls fehlt.

971 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 3 zu Art. 29 Absatz 2 ZK; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 568; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 35; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 82; Glasshoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 163; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313; Absatz 37, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

gesamt drei Möglichkeiten, deren Aussage die Praxis des Prüfverfahrens nicht fördern. Sie entsprechen materiell dem Absatz 3 der Anmerkung zu Art. 1 Absatz 2 GATT-Zollwert-Kodex 1994. Andere Möglichkeiten werden nicht ausgeschlossen.⁹⁷² Das gemeinschaftliche Zollrecht verwendet in diesem Zusammenhang die Begriffe Prüfung⁹⁷³, Untersuchung⁹⁷⁴, Nachforschung⁹⁷⁵, Feststellen⁹⁷⁶ und Aufzeigen⁹⁷⁷. Die Formulierungen machen deutlich, dass auch im Zollwertrecht ein exakter und absoluter Beweis im Rahmen des Fremdvergleichs nicht beabsichtigt ist und gewisse Bandbreiten toleriert werden müssen.⁹⁷⁸

Die Beispiele verwenden betriebswirtschaftliche Begriffe, ohne dass diese im gemeinschaftlichen Zollrecht definiert sind. Zur Orientierung dienen lediglich die allgemein anerkannten Buchführungsgrundsätze für die Ermittlung des Zollwerts gemäß Art. 141 Absatz 2 Zollkodex-DVO i.V.m. Anhang 24 Zollkodex-DVO. Die Zollverwaltung muss Informationen verwenden, die diesen Grundsätzen entsprechen und sich für das Prüfverfahren eignen.

Trotz ihres normativen Charakters als Bestandteil der Zollkodex-DVO ist die konkrete Anwendbarkeit der Beispiele erheblich beschränkt.⁹⁷⁹ Sie enthalten im wesentlichen deskriptive Elemente und keine Tatbestandsmerkmale.

- Erste Möglichkeit nach dem ersten Beispiel der Erläuternden Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO Nr. 3:

Ist der Preis im Einklang mit der in der betreffenden Branche üblichen Preispraxis festgelegt worden, so würde dies zeigen, dass der Preis durch die Verbundenheit nicht beeinflusst wurde (übliche Preispraxis).⁹⁸⁰ Die Kom-

972 Vgl. Krüger, in: Dorsch, Art. 29 Rz. 35; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313; Shermann/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 586.

973 Vgl. Art. 29 Absatz 2 Lit. a) S. 2 ZK.

974 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 2 zu Art. 29 Absatz 2 ZK, S. 3.

975 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 3 zu Art. 29 Absatz 2 ZK, S. 1.

976 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 3 zu Art. 29 Absatz 2 ZK, S. 3.

977 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 3 zu Art. 29 Absatz 2 ZK, S. 4.

978 Zu den Beispielen im GATT-Zollwert-Kodex 1994 bemerken Shermann/Glashoff, dass die Anmerkung Ausgangspunkt und Erläuterung sein soll, vgl. Shermann/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 589.

979 Vgl. Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 314.

980 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 570; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313.

mission hat als Verordnungsgeber in dieser Erläuternden Anmerkung offen gelassen, ob darunter nur eine betriebswirtschaftliche Methode der Preisbildung zu verstehen ist. Von dem Sinn und Zweck des Prüfungsverfahrens für konkrete Einfuhren ausgehend, kann dies nicht gemeint sein.⁹⁸¹ Aufgrund der betriebswirtschaftlichen Ziele, die mit einem Verrechnungspreis verfolgt werden, entspricht seine Festlegung gerade nicht der üblichen Marktpreisbildung durch Angebot und Nachfrage.⁹⁸²

- Zweite Möglichkeit nach dem ersten Beispiel der Erläuternden Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO Nr. 3:

Ist der Preis von dem Verkäufer an den verbundenen Käufer so festgesetzt worden, wie der Verkäufer die Preise für Verkäufe an Käufer festsetzt, die nicht mit ihm verbunden sind, so würde dies zeigen, dass der Preis durch die Verbundenheit nicht beeinflusst wurde (Preisvergleich).⁹⁸³

Die Möglichkeit des Preisvergleichs ist in der Praxis problematisch, da konzerninterne Lieferungen und Fremdgeschäfte einer Vergleichbarkeitsanalyse in vielen Fällen nicht standhalten. Es bestehen Unterschiede hinsichtlich der Waren, der Geschäfte, des Preisniveaus der Absatzmärkte, der Marktstufen sowie der sonstigen Liefer- und Leistungsbedingungen zur Gewährleistung.⁹⁸⁴ Fremdgeschäfte und konzerninterne Lieferungen sind in vielen Fällen nicht direkt vergleichbar und haben Unterschiede. Das Prüfverfahren sieht für die festgestellten Unterschiede eine Korrektur nicht vor. Fehlt es an vergleichbaren Fremdgeschäften kommt diese Möglichkeit gar nicht in Betracht.⁹⁸⁵

- Dritte Möglichkeit nach dem zweiten Beispiel der Erläuternden Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO Nr. 3:

Wenn aufgezeigt wird, dass der Preis für die Deckung aller Kosten zuzüglich eines Gewinnes ausreicht, der dem allgemeinen Gewinn des Unterneh-

981 Vgl. Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313.

982 Wassermeyer weist bei der Gewinnabgrenzung darauf hin, dass unter Umständen gerade das Abweichen von dem, was branchenüblich ist, das Geheimnis für den Erfolg des Unternehmens sein kann, vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 OECD-MA, Rz. 125.

983 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 569; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313.

984 Vgl. Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313. Zu den auf die Zollwertproblematik übertragbaren Kritikpunkte an der Preisvergleichsmethode als Methode zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 28 f.

985 Ausführlich zur Problematik fehlender Fremdvergleichspreise und dafür bestehende Gründe, vgl. Kaminski, Verrechnungspreisbestimmung, S. 33 f.

mens 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 (Kostenaufschlag).⁹⁸⁶

Hierfür sind detailliert nachprüfbare Angaben aus dem Bereich des Verkäufers erforderlich. Die Angaben kann die Zollverwaltung in Hinsicht auf die beschränkte Prüfungsmöglichkeit durch den geografischen Anwendungsbereich des Zollkodex innerhalb der EG von dem Verkäufer nicht verlangen.⁹⁸⁷

Im Konzern können die erforderlichen Angaben und Unterlagen in der Regel zur Verfügung gestellt werden. Dennoch ist die Ermittlung des allgemeinen Gewinns in der Praxis problematisch.⁹⁸⁸ Zollwertrechtlich werden Unterschiede hinsichtlich der die Vergleichbarkeit bestimmenden Faktoren (z.B. Funktionen, wie übernommene Risiken) nicht berücksichtigt.

Die Beispiele basieren alle auf dem Grundsatz des Fremdvergleichs. Dieser deckt sich materiell mit dem Grundsatz des Fremdvergleichs der OECD nach dem OECD-MA und den Verrechnungspreisgrundsätzen, die als Maßstab für die Ermittlung zutreffender Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke heranzuziehen ist. Die Grundsätze enthalten Richtlinien für die internationale Verrechnungspreisgestaltung und eine Beschreibung von Methoden, um den Fremdvergleichsgrundsatz zu prüfen. Die Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze der OECD für den Fremdvergleich zu steuerlichen Zwecken wäre eine bzw. eine weitere Möglichkeit, die Zweifel der Zollverwaltung bei der Anerkennung des Verrechnungspreises für Zollzwecke auszuräumen.⁹⁸⁹ Dabei muss für den Zeitpunkt der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden, dass der Zoll an den Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung und die Steuer im Gegensatz dazu an den Erfolg einer zurückliegenden Periode anknüpft.⁹⁹⁰ Nach Meinung der deutschen Zollverwaltung kann der angemeldete Transferpreis grundsätzlich als

986 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 571; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313 f.

987 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 571 m.w.N.

988 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 571; Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht Art. 29 Rz. 164; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 314. Zu einer Übersicht von Vorschlägen zur Ermittlung des Gewinnaufschlags, vgl. Lahodny-Karner, Die Geschäftsfall bezogenen Standardmethoden in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 1995, in: Lang, Verrechnungspreisrichtlinien, S. 133 ff. m.w.N.

989 Vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 439; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 314 ff.

990 Vgl. Shermann/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 589.

Zollwert anerkannt werden, 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.⁹⁹¹

Wird im Rahmen des Prüfverfahrens durch die Zollverwaltung eine Preisbeeinflussung festgestellt, findet keine Berichtigung des Verrechnungspreises um diesen Wert statt. Der Zollwert kann dann wegen der Preisbeeinflussung nicht auf der Grundlage des Verrechnungspreises nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden.

b) Vergleichsverfahren

Bei einem Kaufgeschäft zwischen verbundenen Personen wird der Verrechnungspreis gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. b) Zollkodex anerkannt und die Transaktionswertmethode angewendet, wenn der Zollwertanmelder darlegt, dass der Verrechnungspreis einem in demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt bestehenden Vergleichswert sehr nahe kommt.⁹⁹² Neben dem Prüfverfahren kann der Zollwertanmelder die durch die Verwendung des Verrechnungspreises ausgelösten Zweifel der Zollverwaltung durch die Vorlage von Vergleichswerten ausräumen.⁹⁹³ Anders als von der deutschen Zollverwaltung⁹⁹⁴ oder im Schrifttum⁹⁹⁵ vertreten, ist weder in Art. 29 Absatz 2 Lit. b) Zollkodex noch in der Erläuternden Anmerkung Anhang 23 Zollkodex-DVO Nr. 4 zu diesem Artikel von Zweifeln die Rede. Diese werden an dieser Stelle nur im Rahmen des Prüfverfahrens angesprochen. Sofern ein Vergleichs(zoll)wert gefunden wird, braucht die Frage nach der Beeinflus-

991 Vgl. Ergebnis zu TOP 9 und zu TOP 10 der Ergebnisniederschrift des BMF (Referat III B 5) über die Dienstbesprechung Zollwert vom 11.-13.04.2000 in Bamberg, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 5800, S. 23 und S. 26.

992 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 4 zu Art. 29 Absatz 2 ZK.

993 Vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 572 ff.; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 Zk Rz. 36 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 83 ff.; Glasshoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht Art. 29 Rz. 166 ff.; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 436 ff.; Stobbe, Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 334; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313; Absatz 34 f., DV Zollwertrecht, VSF Z 5101. Zum GATT-Zollwert-Kodex 1994, vgl. Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 592 ff.

994 Sie sieht in Art. 29 Absatz 2 Lit. b) ZK eine Möglichkeit die Zweifel der Zollstelle auszuräumen, vgl. Absatz 34, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

995 Vgl. z.B. Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 313.

sung des Preises im Rahmen des Prüfverfahrens nicht untersucht zu werden.⁹⁹⁶

Gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. c) Zollkodex sind die Vergleiche nur auf Antrag des Zollwertanmelders durchzuführen und dienen nur zu Vergleichszwecken. Macht der Zollwertanmelder von dem Vergleichsverfahren keinen Gebrauch, wird das Prüfverfahren durchgeführt. Alternative Transaktionswerte dürfen im Rahmen des Vergleichsverfahrens nicht festgesetzt werden.

Bei einem Vergleichswert handelt es sich um einen von der Zollverwaltung eines Mitgliedstaats für einen Einfuhrfall bereits festgestellten Zollwert. Den Nachweis hat der Zollwertanmelder durch die Vorlage geeigneter Unterlagen (z.B. Zollbescheid, Prüfungsbericht) zu erbringen.⁹⁹⁷ Bei amtsbekannten Informationen liegt kein Grund vor, Vergleichswerte vom Käufer darlegen zu lassen.⁹⁹⁸ Es besteht kein EG-weites Informationssystem über Zollwertentscheidungen, so dass die Informationsmöglichkeit der Zollverwaltung eingeschränkt ist. Aufgrund des Amtsgeheimnisses nach Art. 15 Zollkodex bzw. des Steuergeheimnisses nach § 30 AO darf die Zollstelle amtsbekannte Informationen nicht an Dritte weitergeben.

Der Zollwertanmelder kann darlegen, dass der Transaktionswert einem der folgenden, „in demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt“ bestehenden Vergleichswerten gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. b) i) bis iii) Zollkodex „sehr nahe kommt“:

Gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. b) i) Zollkodex den Transaktionswerten, die von Zollbehörden der EG für grenzüberschreitende Verkäufe gleicher oder gleichartiger Waren unter Nichtverbundenen ermittelt worden sind. Dabei handelt es sich um Zollwerte, die nach der Transaktionswertmethode ermittelt worden sind. Ein unter den vorherrschenden Marktpreisen gleicher oder gleichartiger Waren liegender Preis kann als Vergleichswert herangezogen werden.⁹⁹⁹

996 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 4 zu Art. 29 Absatz 2 ZK; Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 573; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 Rz. 37. Zum Art. 1 Absatz 2 Lit. b) GATT-Zollwert-Kodex 1994, vgl. Sherman/Glashoff, Customs Valuation, Rz. 605 ff.

997 Vgl. Absatz 35, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

998 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO Nr. 4 3. Satz zu Art. 29 Absatz 2 ZK.

999 Vgl. Gutachten 7.1 Möglichkeit der Anerkennung von Vergleichswerten nach Art. 1.2 (b) (I) des Übereinkommens des Technischen Ausschusses für den Zollwert, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3320, S. 18.

Gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. b) ii) Zollkodex nach der deduktiven Methode ermittelte Zollwerte für Waren, die der zu bewertenden Ware gleich oder gleichartig sind.

Gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. b) iii) Zollkodex nach der additiven Methode ermittelte Zollwerte für Waren, die der zu bewertenden Ware gleich oder gleichartig sind.

Als Vergleichswerte sind keine Zollwerte zugelassen, die auf der Grundlage des Transaktionswertes gleicher oder gleichartiger Waren sowie nach der Schlussmethode ermittelt worden sind. Gemäß Art. 29 Absatz 2 Lit. b) zweiter Unterabsatz Zollkodex sind bei den Vergleichen dargelegte Unterschiede bezüglich der Handelsstufe, der Menge, der in Art. 32 Zollkodex (Hinzurechnungen) aufgeführten Elemente sowie der Kosten, die der Verkäufer bei Verkäufen an nicht verbundene Käufer, nicht aber bei solchen an verbundene Käufer trägt, zu berücksichtigen.

Als „in demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt“ festgestellt ist ein Vergleichswert nach Auffassung der deutschen Zollverwaltung, der nicht mehr als sechzig Tage vor dem für die zu bewertende Ware maßgebenden Zeitpunkt ermittelt wurde.¹⁰⁰⁰ Dadurch wird vermieden, dass der Vergleichswert kein zeitlich völlig überholter Preis ist und die derzeitige Preissituation nicht mehr widerspiegelt.¹⁰⁰¹ Maßgeblich ist der Ausführzeitpunkt in das Einfuhrland (Art. 29 Absatz 2 Lit. b) i) Zollkodex), der Verkauf im Einfuhrland (Art. 29 Absatz 2 Lit. b) ii) Zollkodex) und der Zeitpunkt der Einfuhr der zu bewertenden Ware (Art. 29 Absatz 2 Lit. b) iii) Zollkodex).¹⁰⁰²

Der Vergleichswert soll dem Preis für die zu bewertende Ware „sehr nahe“ kommen. Dabei müssen mehrere Faktoren in Betracht gezogen werden. Dies sind insbesondere die Art der eingeführten Waren (Waren mit großen bzw. geringen Preisschwankungen), die Art des Industriezweigs, die Saison, in

1000 Vgl. Absatz 36, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101; s.a. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 582; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 38; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 86; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 437. Zum Zeitelement des Vergleichszollwerts, vgl. Absatz 5-8 Erläuterung 1.1 Das Element „Zeit“ in Bezug auf die Art. 1, 2 und 3 des Übereinkommens des Technischen Ausschusses für den Zollwert, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3340, S. 1 f.

1001 Vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 437.

1002 Vgl. Absatz 8 Erläuterung 1.1 Das Element „Zeit“ in Bezug auf die Art. 1, 2 und 3 des Übereinkommens des Technischen Ausschusses für den Zollwert, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 3340, S. 2.

der die Waren eingeführt werden und die Feststellung, ob der Unterschied bei den Preisen im Handel von Bedeutung ist. Da diese Faktoren von Fall zu Fall verschieden sein können, ist es nicht möglich, in jedem Fall einen einheitlichen Maßstab, etwa in Form eines festgelegten Prozentsatzes, anzuwenden. Entscheidend ist hierbei, ob der Preisunterschied im Rahmen des Handelsüblichen liegt.¹⁰⁰³

In den Fällen, in denen in der EG ansässige Konzernunternehmen ihre Waren ausschließlich von im Drittland ansässigen Konzernunternehmen beziehen, liegen dem Zollwertanmelder keine zulässigen Vergleichswerte vor. Es bleibt dem Zollwertanmelder nur die Durchführung des Prüfverfahrens. Hat das einführende Konzernunternehmen oder eine seiner Konzernschwestern Unterlagen über Vergleichswerte aus Einfuhren von unverbundenen Verkäufern, können diese Unterlagen im Rahmen des Vergleichsverfahrens verwendet werden.

Kommt ein zulässiger Vergleichswert dem vorliegenden Verrechnungspreis sehr nahe, gelten die Zweifel der Zollverwaltung hinsichtlich der Preisbeeinflussung infolge der Verbundenheit von Verkäufer und Käufer als ausgeräumt. Der Zollwert kann dann auf der Grundlage des Verrechnungspreises nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden. Der Vergleichswert dient nur Vergleichszwecken, er darf bei der nunmehr zulässigen Bewertung der Ware nach der Transaktionswertmethode nicht selbst als Zollwert für die zu bewertende Ware verwendet werden. Die Zollverwaltung hat grundsätzlich über den einzelnen Einfuhrvorgang zu entscheiden. Dennoch wird der einmal erbrachte Beweis (z.B. im Rahmen einer Außenprüfung) bei Folgeimporten bei der Zollverwaltung nur dann Zweifel aufkommen lassen, wenn danach neue Umstände eingetreten sind. Das Vergleichsverfahren dient in der Praxis am häufigsten der Zweifelsbeseitigung.¹⁰⁰⁴

III. Zusammenfassung

Nach der allgemeinen Einleitung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 ist der Zollwert in erster Linie der in Art. 1 GATT-Zollwert-Kodex 1994 definierte Transaktionswert. Dieser Grundsatz spiegelt sich auch in den Vorschriften

1003 Vgl. Erläuternde Anmerkung Anhang 23 ZK-DVO zu Art. 29 Absatz 2 und Nr. 4 zu Art. 29 Absatz 2 Lit. b) ZK; ausführlich Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 583; Absatz 36, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101; Krüger, in: Dorsch, Art. 29 ZK Rz. 38; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 29 Rz. 89; Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 437 f.

1004 Vgl. Gerlach/Wolffgang, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 436.

für die Ermittlung des Zollwerts der Einfuhren verbundenen Unternehmen wider. Die EG hat diese Vorschriften des GATT-Zollwert-Kodex 1994 in ihr Zollwertrecht materiell übernommen. Bereits zu Anfang der neunziger Jahre schätzte die OECD, dass 60 % des Welthandels zwischen multinationalen Konzernen abgewickelt wurden.¹⁰⁰⁵ Die Praxis zeigt, dass der Zollwert in der Regel nach der Transaktionswertmethode ermittelt wird. Nach Angabe der Weltzollorganisation wird mehr als 90 % des Welthandels für Zollzwecke nach dieser Methode bewertet.¹⁰⁰⁶ Das gleiche gilt zahlenmäßig, auch für die Verrechnungspreise verbundener Unternehmen. Grundlage ist die Ermittlung des Zollwertes nach der Transaktionswertmethode.¹⁰⁰⁷

Der Zollwertanmelder macht mit der Zollwertanmeldung Angaben zum Kaufgeschäft. Die Anwendung der Transaktionswertmethode geht im Grundsatz davon aus, dass Verkäufer und Käufer nicht verbunden sind. Die Verbundenheit von Konzernunternehmen und die Verwendung eines als Verrechnungspreis bezeichneten Preises führen auf Seiten der Zollverwaltung in der Regel zu Zweifel. Es muss abgeklärt werden, ob die Verbundenheit den Preis als Grundlage für den Transaktionswert beeinflusst hat. Im Rahmen des Anerkennungsverfahrens prüft sie, ob der Verrechnungspreis trotz der Verbundenheit für Zollzwecke anerkannt werden kann.

In dem Prüfverfahren werden die Begleitumstände des Kaufgeschäfts geprüft, um hinsichtlich einer Preisbeeinflussung zu urteilen. Die in der Erläuternden Anmerkung 23 Zollkodex-DVO Nr. 3 beispielhaft aufgeführten Möglichkeiten gehen vom Grundsatz des Fremdvergleichs aus. Obwohl die hierfür erforderlichen Angaben und Unterlagen in der Regel im Konzern zur Verfügung stehen, ist der Beweis in der Praxis problematisch. Alternativ sollte im Konzern eine Beweisführung auf der Grundlage der Verrechnungspreismethoden der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze erwogen werden. Der Verrechnungspreis wird in der Regel bereits nach diesen Grundsätzen ermittelt worden sein, um auch dem für steuerliche Zwecke gültigen Grundsatz des Fremdvergleichs zu entsprechen. Preiskorrekturen sind in den Zollvorschriften nicht vorgesehen. Entspricht der Verrechnungspreis dem

1005 Vgl. Boos/Rehkugler/Tucha, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, DB 2000, S. 2389 m.w.N.; Frotscher, Steuerrecht, S. 267 m.w.N.

1006 Vgl. URL: http://www.wcoomd.org/ie/En/Topics_Issues/Valuation/val%20public%20intro%20E.html (31.10.2003).

1007 Nach einer Studie des GATT ermittelten im Jahr 1982 die EG in 95,4 %, die USA in 94 % und Japan in 96,6 % aller Einfuhrfälle (einschließlich der konzerninternen Lieferungen) den Zollwert nach der Transaktionswertmethode. Bereits damals schätzte man den Anteil konzerninterner Lieferungen im Welthandel auf 50 %, vgl. GATT, VAL/s/41 Rev. 1, S. 8; GATT, VAL/w/s, Add. 8.

Grundsatz des Fremdvergleichs, sind die Zweifel der Zollverwaltung ausgeräumt.

Auf Antrag des Zollwertanmelders kann die Zollverwaltung den Verrechnungspreis auch im Rahmen des Vergleichsverfahrens anerkennen und die Transaktionswertmethode anwenden, wenn zulässige Vergleichswerte vorgelegt werden. Kommt der Verrechnungspreis einem Vergleichswert sehr nahe, kann der Zollwert auf der Grundlage des Verrechnungspreises nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden. In der Regel ist es für das einführende Konzernunternehmen einfacher, Vergleichswerte nachzuweisen, als im Prüfverfahren die Preisbeeinflussung auszuschließen. Diese Möglichkeit scheidet jedoch für Konzernunternehmen aus, die nur von drittländischen Unternehmen konzerninterne Lieferungen erhalten.

Kann der Verrechnungspreis trotz der Verbundenheit von Käufer und Verkäufer für Zollzwecke als Transaktionswert anerkannt werden, wird der Zollwert nach der Transaktionswertmethode ermittelt. Werden die Zweifel nicht ausgeräumt oder werden nach der Beseitigung der Zweifel die anderen Voraussetzungen der Transaktionswertmethode nicht erfüllt, sind für die Ermittlung des Zollwertes die Folgemethoden bzw. die Schlussmethode heranzuziehen.

F. Zollwert und Rechtssicherheit

I. Allgemeines

Der Zollwert bestimmt maßgeblich die Zollhöhe und muss bei der Planung von Abgaben entsprechend berücksichtigt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ist ein gewerblicher Einführer verpflichtet, sich durch Lektüre der einschlägigen Amtsblätter der EU Gewissheit über das auf seine Geschäfte anwendbare Gemeinschaftsrecht zu verschaffen.¹⁰⁰⁸ Aufgrund der Komplexität des Zollrechts und der komplizierten Sachverhalte hat der Zollbeteiligte zur Rechtssicherheit ein berechtigtes Interesse an Auskünften von der Zollverwaltung. Für die Anerkennung eines Verrechnungspreises und die Ermittlung des Zollwertes nach der Transaktionswertmethode benötigt der Zollbeteiligte möglicherweise Hilfe in Form einer Auskunft von der Zollverwaltung.¹⁰⁰⁹ Naturgemäß liegt es in seinem Interesse, von der Zollverwaltung verlangen zu können, dass die Zollverwaltung an einer von ihr erteilten Auskunft festhält.¹⁰¹⁰ Grundlage für die Erteilung von Auskünften bzw. Zusagen zum Zollwertrecht können Vorschriften des Zollkodex und der AO sein.¹⁰¹¹

II. Auskünfte nach dem Zollkodex

Dem Ziel größtmöglicher Harmonisierung der Zollvorschriften in der EG entsprechend, enthält der Zollkodex Vorschriften über die Erteilung von Auskünften zum Zollrecht. Er regelt in Art. 11 einen allgemeinen Auskunfts-

1008 Vgl. EuGH, Urt. vom 18.06.1990, C-80/1990 (Behn), EuGHE I 1990, S. 2659; EuGH, Urt. vom 12.07.1990, C-161/88 (Binder), EuGHE I 1989, S. 2415

1009 Zur Begriffsbestimmung einer allgemeinen Auskunft, vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 9 ff. m.w.N.

1010 Grundlegend zu Auskunftsansprüchen im Zollrecht, vgl. Rüsken, in: EFA, Erweiterung, S. 83 f.; Witte/Wöhner, Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen, S. 121 ff.; Witte/Wöhner, Der Auskunftsanspruch gegenüber der Zollverwaltung, AW-Prax 1995, S. 91 ff.

1011 Zur allgemeinen Auskunftsverpflichtung der Zollbehörden, vgl. Witte/Wöhner, Zollkodex und deutsches Abgabenrecht, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen, S. 121 ff.; grundlegend, vgl. Rüsken, Auskunftsansprüche im EU-Zollrecht, in: EFA, Erweiterung, S. 83 ff.

anspruch über die Anwendung des Zollrechts und in Art. 12 die verbindliche Zolltarif- und Ursprungsankunft.¹⁰¹² Eine Zusage ist dem gemeinschaftlichen Zollrecht vom Begriff und der Sache her fremd.¹⁰¹³

Ein Antrag auf eine allgemeine Auskunft nach Art. 11 Zollkodex kann abgelehnt werden, wenn er sich nicht auf eine tatsächlich beabsichtigte Einfuhr bezieht.¹⁰¹⁴ Auskunftsberechtigt ist jede Person im Sinne des Art. 4 Nr. 1 Zollkodex¹⁰¹⁵ und verpflichtet sind die Zollbehörden gemäß Art. 4 Nr. 3 Zollkodex.¹⁰¹⁶ Die gebührenfreie Auskunft umfasst das Zollrecht entsprechend Art. 1 Zollkodex, sowie die auf gemeinschaftlicher und nationaler Ebene erlassenen Durchführungsvorschriften.¹⁰¹⁷ Derartige Auskünfte haben jedoch keine bindende Wirkung und entfalten grundsätzlich keine Vertrauensschutzwirkung.¹⁰¹⁸

Um den Zollbeteiligten bei der Ausübung ihrer Tätigkeit eine gewisse Rechtssicherheit zu gewährleisten, die Arbeit der Zollstellen zu erleichtern und eine größere Einheitlichkeit in der Anwendung des gemeinschaftlichen Zollrechts zu erreichen, wurde im Zollkodex die Möglichkeit von Auskünften mit bindender Wirkung geschaffen (Art. 12 Zollkodex). Die Zollbehörden der EG erteilen auf schriftlichen Antrag verbindliche Zolltarifauskünfte oder verbindliche Ursprungsankünfte.¹⁰¹⁹ Sie werden aber nur unter be-

1012 Vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 9 ff.; Lux, in: Dorsch, Art. 11 ZK Rz. 1 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 11 Rz. 1 ff.; Witte/Wöhner, Der Auskunftsanspruch gegenüber der Zollverwaltung, AW-Prax 1995, S. 91; Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 89, Rz. 6 f.

1013 Vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 9 ff.

1014 Ausführlich vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 38 ff.

1015 Dies sind natürliche und juristische Personen sowie die Gesellschaft bürgerlichen Rechts.

1016 Zollbehörden sind in der BRD neben den Dienststellen der Zollverwaltung auch andere Behörden, soweit sie das gemeinschaftliche Zollrecht anwenden (z.B. die Industrie- und Handelskammern bei der Erteilung eines Ursprungszeugnisses).

1017 Zum Umfang des Zollrechts i.d.S., vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 18 ff.; Witte/Wöhner, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen, S. 123 ff.; Lux, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 11 ZK Rz. 11; Witte/Reiche, Zollkodex, Art. 11 Rz. 9 ff.; die Meinungen des Schrittmars zusammenfassend, Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 86 f.

1018 Vertrauensschutzwirkung wird ausnahmsweise nur i.R. des Art. 220 Abs. 2 Lit. b) ZK entfaltet, wonach ein zu niedrig mitgeteilter Abgabebetrag nicht nacherhoben wird, wenn die Abgaben aufgrund eines Irrtums der Zollbehörden in zu geringer Höhe buchmäßig erfasst worden sind und dieser Irrtum vom gutgläubigen Zollschuldner nicht erkannt werden konnte. Ausführlich zu den Rechtswirkungen des Auskunftsanspruchs nach Art. 11 ZK, vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 41 ff.

1019 Zu den verbindlichen Zolltarif- und Ursprungsankünften als gesetzlich geregelte Zusagen im Steuerrecht, vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor 204 Rz. 45 ff.;

stimmten, genau festgelegten Voraussetzungen gebunden.¹⁰²⁰ Mit diesen Rechtsinstituten erhält der Zollbeteiligte im voraus eine zuverlässige Auskunft über die Einreihung einer Ware in den Gemeinsamen Zolltarif bzw. den nichtpräferenziellen oder präferenziellen Ursprung einer Ware. Neben dem Zollwert handelt es sich um entscheidende Elemente, die die Höhe des Abgabebetrages bestimmen. Diese Auskünfte ermöglichen dem Zollbeteiligten, entsprechende Dispositionen zu treffen und auf einer sicheren Basis zu planen.¹⁰²¹ Die Zollverwaltung muß nicht in jedem Einfuhrfall eine erneute Einreihung der Ware in den Gemeinsamen Zolltarif bzw. eine Überprüfung des Ursprungs der Ware vornehmen. Die von den Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten erteilten verbindlichen Zolltarifauskünfte werden in der Datenbank Europäische Verbindliche Zolltarifauskünfte bei der Kommission registriert. Sie ist kostenlos im Internet zugänglich und enthält mehr als 150.000 verbindliche Zolltarifauskünfte.¹⁰²²

Im Verhältnis zur Auskunft gemäß Art. 11 Zollkodex bestehen für eine verbindliche Auskunft gemäß Art. 12 Zollkodex besondere Vorschriften über das Erfordernis eines schriftlichen Antrags, die Erteilung und die Änderung der verbindlichen Auskunft. Die Art. 5 bis 14 Zollkodex-DVO und die Anhänge 1, 1a und 1 b der Zollkodex-DVO enthalten Vorschriften die das Verwaltungsverfahren und verbindliche Antragsmuster für die Mitgliedstaaten betreffen. Die Auskünfte sind sechs bzw. drei Jahre lang gültig. Sie entfalten hinsichtlich ihres sachlichen Anwendungsbereiches die für sie typische, in allen Mitgliedstaaten eintretende und nicht auf bestimmte Zollstellen beschränkte Bindungswirkung bei nachfolgenden Wareneinfuhren. Ist eine verbindliche Auskunft kraft Gesetzes oder auf Grund einer zollrechtlichen Entscheidung ungültig geworden, genießt der Berechtigte zudem Vertrau-

zur verbindlichen Zolltarifauskunft als gesetzlich geregelte Sonderform der Zusage, vgl. Schick, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, Vor 204 AO Rz. 62 ff. Die gemeinschaftliche verbindliche Zolltarifauskunft entspricht weitgehend der deutschen Tarifauskunft des aufgehobenen § 23 ZG, die auf das 19. Jahrhundert zurückging, vgl. Rüsen, in: EFA, Erweiterung, S. 84 m.w.N.

1020 Vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 12 ZK Rz 1 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 12 1 ff.; zur verbindlichen Zolltarifauskunft, vgl. Bleihauer, in: Witte/Wolffgang, Lehrbuch, S. 400 ff.; Lux, Die Gemeinschaftsregelung über verbindliche Zolltarifauskünfte, ZfZ 1991, S. 66 ff.; Czakert, Neue verbindliche Ursprungsnachweise, AW-Prax 1997, S. 15 ff.; zur verbindlichen Ursprungsankunft, vgl. Czakert, Das System der verbindlichen Zolltarifauskünfte (VZTA), AW-Prax 1998, S. 249 ff.

1021 Zur verbindlichen Zolltarifauskunft als Kalkulationsgrundlage, vgl. z.B. BFH, Urt. vom 14.11.2000, VII R 84/99, BFH/NV 2001, S. 501.

1022 Datenbank Binding Tariff Information (BDI), vgl. URL: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/dds/de/ebticau.htm (18.12.2003).

ensschutz. Unter bestimmten Voraussetzungen und für einen bestimmten Zeitraum kann die Auskunft von dem Berechtigten weiterhin geltend gemacht werden. Die Zollbehörden müssen die Einfuhrware dann entsprechend behandeln und die dafür geltenden Einfuhrmaßnahmen des Gemeinsamen Zolltarifs anwenden.¹⁰²³ Diese verbindlichen Auskünfte geben dem Zollbeteiligten Sicherheit, wenn Zweifel über die Anwendung des Zolltarifs- bzw. Ursprungsrechts bestehen. Sie schützen ihn davor, dass die Zollbehörden der EG ihre Auffassung nachträglich ändern. Sie schützen ihn jedoch nicht davor, dass die Rechtsgrundlage (z.B. die Position des Gemeinsamen Zolltarifs) auf die sich der Zollbeteiligte stützt, geändert wird.¹⁰²⁴

III. Auskünfte und Zusagen nach der Abgabenordnung

Die AO gilt für die Einfuhrabgaben nach dem Zollkodex, soweit sie nicht durch Vorschriften des Zollkodex überlagert ist.¹⁰²⁵ Vorschriften über Auskünfte und Zusagen sind in § 89 AO und den §§ 204 ff. AO enthalten.¹⁰²⁶ Nach § 89 Satz 2 AO erteilt die Finanzverwaltung Auskunft über die den Beteiligten im Verwaltungsverfahren zustehenden Rechte und die ihnen obliegenden Pflichten.¹⁰²⁷ Die Finanzverwaltung ist darüber hinaus befugt, auch ohne spezielle gesetzliche Regelung Auskünfte sowie Zusagen mit einer Bindung nach Treu und Glauben zu erteilen.¹⁰²⁸ Im Rahmen einer verbindlichen Zusage gemäß §§ 204 ff. AO kann dem Zollbeteiligten im Abschluss an eine Außenprüfung zugesagt werden, inwiefern ein geprüfter Sachverhalt in Zukunft zollrechtlich zu beurteilen ist. Auskunft und Zusage sind unilateral und binden nur die deutsche Zollverwaltung.

1023 Zum Vertrauensschutz bei der verbindlichen Zolltarifauskunft bzw. verbindlichen Ursprungsauskunft, vgl. Lux, in: Dorsch, Art. 12 ZK Rz. 90 ff. bzw. 178 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 12 Rz. 48 ff. bzw. 92 ff.

1024 Für den Fall einer verbindlichen Zolltarifauskunft, vgl. EuGH, Urt. vom 29.01.1998, Rs. C-315/96 (Lopex), EuGHE I 1998, S. 317.

1025 Ausführlich für die Auskunftsansprüche im Zollrecht, vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 157 ff.

1026 Vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 146 ff. Zur Rechtsnatur von Auskunft und Zusage, vgl. z.B. Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 89 Rz. 96 ff.

1027 Der Begriff einer „Auskunft“ gemäß § 89 Satz 2 AO ist nicht mit dem Begriff der „Auskünfte“ gemäß Art. 11 ZK identisch, vgl. Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 86.

1028 Zur fehlenden allgemeinen Kodifizierung von Auskünften und Zusagen sowie ihren Begriffen, vgl. Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Vor 204 Rz. 1 ff.

Zur Überlagerung von Vorschriften der AO durch den Zollkodex hat das Bundesministerium der Finanzen eine Liste veröffentlicht.¹⁰²⁹ Die Liste enthält zu § 89 AO keinen Hinweis auf eine Überlagerung. Auskünfte zum Zollrecht können demnach durch die Zollverwaltung auch auf der Grundlage und dem sachlichen Anwendungsbereich von § 89 AO erteilt werden.¹⁰³⁰ Absatz 3 des AEAO-Zoll zu § 89 stellt klar, dass in § 89 Satz 2 AO Auskünfte über das Verfahren gemeint sind.¹⁰³¹ Die Erteilung von Auskünften materieller Art ist den Finanzbehörden gestattet; hierauf besteht jedoch kein Anspruch. Das Bundesministerium der Finanzen hat für die Zollverwaltung keine der für die Steuerverwaltung geltende vergleichbare Regelung über die Erteilung von Auskünften mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft) getroffen.¹⁰³² Die Dienststellen der Zollverwaltung erteilen im Rahmen ihrer Aufgaben in der Regel unverbindliche Auskünfte über die Anwendung des Zollrechts.¹⁰³³ Falsche Auskünfte oder andere Verhaltensweisen der Zollverwaltung können wegen ihrer Nachdrücklichkeit aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ein Vertrauen des Zollbeteiligten begründen.¹⁰³⁴ Bei unverbindlichen Auskünften fehlt eine Bindungswirkung. Zollbeteiligte haben in jüngster Vergangenheit versucht, aufgrund schuldhafter Verletzung von Aufklärungs- oder Warnpflichten und falscher Auskünfte der Zollverwaltung Schadenersatzansprüche gegen sie zu begründen.¹⁰³⁵

1029 Vgl. Liste der Vorschriften der AO, die vom ZK oder der ZK-DVO überlagert werden, VSF S 02 22.

1030 Gellert spricht bei seiner Untersuchung des Verhältnisses von § 89 AO und Art. 11 ZK davon, dass die beiden Vorschriften nebeneinander Anwendung finden, vgl. Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 86.

1031 Der ZK kennt keine Auskunftsbeschränkung auf das Verwaltungsverfahren, vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 18 ff.; Gellert, Zollkodex und Abgabenordnung, S. 86.

1032 Vgl. BMF, Schreiben vom 24.06.1987, BStBl. I 1987, S. 474, und vom 21.02.1990, BStBl. I 1990, S. 146, über die Erteilung von verbindlichen Auskünften über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten Sachverhalten, wenn daran im Hinblick auf die erheblichen steuerlichen Auswirkungen ein besonderes Interesse besteht.

1033 Zu dem bundesweit für Auskünfte zuständigen Zoll-Infocenter beim Hauptzollamt Frankfurt am Main Flughafen wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass alle Auskünfte nur unverbindlich erteilt werden, vgl. URL: <http://www.zoll-d.de/infocenter/index.html> (20.05.2003).

1034 Zu den Bindungswirkungen für falsche Auskünfte im Zollrecht, vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 42 ff. m.w.N.

1035 Vgl. BGH, Urt. vom 07.12.1995, III ZR 141/94, HFR 1996, S. 529; BFH, Urt. vom 06.03.2001, VII R 115/99, BFHE 195, S. 456.

Zollverwaltung¹⁰³⁶ und Schrifttum¹⁰³⁷ teilen die Meinung, dass die §§ 204 ff. AO im Zollrecht nicht anwendbar sind. Danach übernimmt die AO für diesen Bereich keine ergänzende Funktion, da eine Lückenfüllung nicht vorgesehen ist.¹⁰³⁸ Die Liste enthält einen Hinweis zu den §§ 204 bis 207 AO, dass der Zollkodex und die Zollkodex-DVO verbindliche Zusagen aufgrund einer Außenprüfung nicht vorsehen.

Der Erteilung von Auskünften durch die Zollverwaltung nach § 89 Satz 2 AO¹⁰³⁹ steht der Zollkodex nicht entgegen.¹⁰⁴⁰ Eine Zusage nach einer Außenprüfung im Sinne der §§ 204 ff. AO kann auf dem Gebiet des Zollrechts aufgrund des Zollkodex nicht gegeben werden.¹⁰⁴¹

IV. Spezielle Auskünfte zum Zollwert

Zum Zollwertrecht kann Auskunft gemäß Art. 11 Zollkodex erteilt werden. Aus dem Wesen der Auskunft als Mitteilung über ein Rechts- oder Tatsachenwissen (Wissenserklärung) folgt, dass sie die Zukunft und die Vergangenheit umfasst.¹⁰⁴² Für den Zollwertanmelder besteht auch ein Anspruch auf Auskunft darüber, nach welcher Methode und in welcher Weise der Zollwert festgestellt worden ist.¹⁰⁴³ Von dem sachlichen Anwendungsbereich des Art. 12 Zollkodex ist das Zollwertrecht nicht umfasst. Im Zollkodex gibt es keine Grundlage für eine verbindliche Zollwertauskunft, die auf nachfol-

1036 Vgl. Liste der Vorschriften der Abgabenordnung, die vom ZK oder der ZK-DVO überlagert werden, VSF S 02 22.

1037 Vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 164 ff.; Witte/Reiche, Zollkodex Art. 11 Rz. 18 m.w.N.; Witte/Henke, Zollkodex Art. 78 Rz. 13 m.w.N.; Rüsken, in: EFA, Erweiterung, S. 88; Henke/Huchatz, Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, ZfZ 1996, S. 262 ff.; a.M. offenbar Schwarz, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 11 ZK Rz. 7.

1038 Vgl. z.B. Witte, Zollkodex Vor Art. 1 Rz. 16.

1039 Dies gilt auch für § 25 S. 2 VwVfG, soweit allgemeines Verwaltungsrecht im Zollrecht ergänzend zur Anwendung kommt (z.B. Erteilung einer Einfuhrgenehmigung).

1040 Vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 166.

1041 Vgl. Hoffacker, Auskunftsansprüche, S. 166; Lux, in: Dorsch, Art. 11 ZK Rz. 13; Witte/Wöhner, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen, S. 123 ff.; a.M. Rüsken, in: EFA, Erweiterung, S. 86.

1042 Vgl. Rüsken, in: EFA, Erweiterung, S. 86 m.w.N.; im Schrifttum wird jedoch auch eine Beschränkung auf zukünftige Sachverhalte vertreten, vgl. Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 16 m.w.N.

1043 Vgl. Rüsken, in: EFA, Erweiterung, S. 86; ebenso Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 4229, Rz. 16.

gende Einfuhren gleicher Waren, die derselbe Einführer unter den gleich Umständen tätig, anwendbar wäre.¹⁰⁴⁴

Die Anerkennung des Verrechnungspreises und die Ermittlung des Zollwertes nach der Transaktionswertmethode erfolgt im Rahmen des üblichen individuellen Abfertigungsverfahrens. Mit der Annahme einer Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr treffen die Zollbehörden der Mitgliedstaaten implizit eine Entscheidung hinsichtlich der Einfuhrzollschuld. Der Zollwert ist ein Element der Bemessungsgrundlagen für die Berechnung dieser Einfuhrzollschuld. Sie wird durch die Mitteilung des Abgabebetrags gemäß Art. 221 Absatz 1 Zollkodex¹⁰⁴⁵ bekannt. Hinsichtlich der Anerkennung des Verrechnungspreises und der Ermittlung des Zollwertes nach der Transaktionswertmethode ergeht durch die Zollverwaltung keine gesonderte Mitteilung. Ein Abweichen von den Angaben des Zollwertanmelders bei der Ermittlung des Zollwertes wird in der Regel in der Begründung des Steuerbescheides dargestellt.

Rechtskräftige Entscheidungen eines Mitgliedstaates zum Zollwert sind nicht in allen Mitgliedstaaten rechtsverbindlich. Lediglich Entscheidungen, die getroffen werden, wenn ein Zollverfahren (z.B. Versandverfahren) in mehreren Mitgliedstaaten durchgeführt wird, haben gemäß Art. 250 Zollkodex gemeinschaftsweit Gültigkeit. Hierdurch entstehen bei gemeinschaftsweiten Einfuhren durch Konzernunternehmen Probleme. Der Europäische Rechnungshof hat die Kommission aufgefordert, geeignete rechtliche und administrative Maßnahmen zu treffen, um gemeinschaftsweite verbindliche Zollwertentscheidungen zu ermöglichen.¹⁰⁴⁶ Er führt einen Fall auf, bei dem eine große Handelsfirma seit 1992 versucht hatte, eine gemeinschaftsweit gültige Entscheidung zu erhalten. Die Kommission hat dem Unternehmen geraten, sich in den einzelnen Mitgliedstaaten um getrennte Entscheidungen zu bemühen. Die vom Europäischen Rechnungshof in acht Mitgliedstaaten durchgeführte Untersuchung zeigte, dass alle Zollwertermittlungen in einem gewissen Maße voneinander abwichen, obwohl das Verhältnis zwischen der Muttergesellschaft und ihren europäischen Vertriebsfirmen in allen Mit-

1044 Anders z.B. in Belgien, wo die dortigen Zollbehörden nach einem Prüfungsbesuch eine fünf Jahre gültige und verbindliche Zollwertentscheidung ausstellen oder in Frankreich, Irland, Portugal und dem Vereinigten Königreich, die Zollwertentscheidungen bei spezifischen Anpassungen ausstellen, vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht, Ziffer 46, S. 7.

1045 Die Mitteilung von Einfuhrabgaben gemäß Art. 221 ZK erfolgt in der BRD durch den Steuerbescheid i.S. der §§ 155 ff. AO.

1046 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht, Ziffer 86, S. 11, i.V.m. Ziffer 48-52, S. 7 f.

gliedstaaten gleich war. Die Kommission antwortete auf diesen Sonderbericht, dass sich der Ausschuss für den Zollkodex auf rechtlicher und administrativer Ebene in all denjenigen Fällen für eine einheitliche Behandlung von Wirtschaftsbeteiligten mit Niederlassungen in mehreren Mitgliedstaaten einsetzen wird, in denen diese nachweislich nicht gewährleistet ist.

Für die Kommission sind keine klaren Anzeichen erkennbar, dass die Handelsgemeinschaft ein starkes Interesse an derartigen „verbindlichen Entscheidungen“ hätte. Nach ihrer Ansicht kann dem Bedürfnis der Wirtschaftsbeteiligten nach Rechtssicherheit in Zollwertfragen durch „Entscheidungen“ zur Zollwertermittlung selbst¹⁰⁴⁷, schriftliche Informationen¹⁰⁴⁸, Prüfberichte¹⁰⁴⁹, Erklärungen oder ähnliche Verwaltungsakte, mit denen sich die Verwaltungen selbst zu einer bestimmten Vorgehensweise verpflichten, Rechnung getragen werden. Die Form nationaler Verwaltungspraktiken mit Selbstverpflichtungscharakter hat danach weniger Bedeutung, als die kohärente Anwendung der Vorschriften für die Ermittlung des Zollwerts in vergleichbaren Einzelfällen, wo sie Ermessensspielräume zulassen.¹⁰⁵⁰ Gezielte Betriebsprüfungen, die von allen oder mehreren nationalen Verwaltungen durchgeführt werden, wurden den Delegationen im Ausschuss für den Zollkodex stets als ideale Lösung empfohlen.¹⁰⁵¹ Auch eine umfassende Datenbank von Zollwertentscheidungen der Mitgliedstaaten wäre nach Auffassung der Kommission nicht von großem Nutzen.¹⁰⁵²

Die Dienststellen der Zollverwaltung erteilen auf der Grundlage von Art. 11 Zollkodex nur unverbindliche Zollwertauskünfte. Indem die Zollverwaltung regelmäßig auf die Unverbindlichkeit der von ihr erteilten Auskunft ausdrücklich hinweist, bindet sie sich nicht. Steueränderungsbescheide nach einer Außenprüfung der Zollverwaltung beziehen sich nur auf die in der Vergangenheit liegenden Einfuhrfälle des Prüfungszeitraums.

Eine falsche Auskunft, ein Steueränderungsbescheid oder eine Außenprüfung und eine darauf basierende Praxis des Zollbeteiligten können von ihm im Rahmen einer Nacherhebung von Einfuhrabgaben gemäß Art. 220 Zoll-

1047 Soweit in der Verwaltungspraxis der Mitgliedstaaten vorgesehen.

1048 In der BRD z.B. das Merkblatt Zollwert (Vordruck 0466), VSF Z 3016, S. 13 f.

1049 Z.B. der Prüfungsbericht im Anschluss an eine Außenprüfung der Zollverwaltung.

1050 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Antworten der Kommission, Sonderbericht, Ziffer 44-48, S. 15 f.

1051 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Antworten der Kommission, Sonderbericht, Ziffer 51-52, S. 16.

1052 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Antworten der Kommission, Sonderbericht, Ziffer 53-54, S. 16.

kodez der Zollverwaltung entgegen gehalten werden. Sie können einen aktiven Irrtum der Zollverwaltung begründen und die grundsätzlich bestehende Informationspflicht des Zollbeteiligten beschränken.¹⁰⁵³ Der Europäische Gerichtshof stellt dabei darauf ab, ob die betreffende Regelung verwickelt oder im Gegenteil so einfach ist, dass eine Prüfung der Umstände einen Irrtum leicht erkennbar macht.¹⁰⁵⁴ Auch eine mehrjährige irriqe Verwaltungspraxis spricht für eine nicht leicht beantwortbare Rechtsfrage.¹⁰⁵⁵ Ist für den Zollbeteiligten ein Irrtum nicht erkennbar und handelt er gutgläubig, erfolgt nach Art. 220 Absatz 2 Lit. b) Zollkodez keine Nacherhebung.¹⁰⁵⁶

V. Zusammenfassung

Der Zollwert bestimmt maßgeblich die Zollhöhe, so dass der Zollbeteiligte Sicherheit für seine Ermittlung anstrebt. Neben der für ihn bestehenden Pflicht zur Lektüre des Gemeinschaftsrechts kann er Auskunftsanträge bei der Zollverwaltung stellen.

Für den Zollwert gibt es im Zollkodez keine vergleichbare Regelung entsprechend der verbindlichen Zolltarif- und Ursprungsauskunft. Die Zollverwaltung erteilt nach Art. 11 Zollkodez allgemeine und unverbindliche Auskünfte. Eine eigenständige Entscheidung zum Zollwert gibt es in der Bundesrepublik Deutschland nicht. Im Rahmen der Einfuhrabfertigung wird mit dem Steuerbescheid über den Zollwert entschieden. Die unverbindlichen Auskünfte zum Zollwert können vom Zollbeteiligten nur eingeschränkt für Planungen verwandt werden. Die Notwendigkeit gemeinschaftsweit gültiger verbindlicher Zollwertauskünfte ist bisher von der Kommission nicht gesehen worden.

Nationale Regelungen kommen ergänzend in Betracht. Im Hinblick auf den im nationalen Abgabenrecht bestehenden Rechtsgrundsatz von Treu und

1053 Zu einem solchen Irrtum, auch bei falscher Rechtsanwendung, vgl. Gellert, in: Dorsch, Art. 220 ZK Rz. 51 ff.; Witte/Alexander, Zollkodez Art. 220 Rz. 11 ff.

1054 Vgl. z.B. EuGH, Urt. vom 26.06.1990, C-64/89 (Deutsche Fernsprecher), EuGHE I 1990, S. 2535.

1055 Vgl. EuGH, Urt. vom 12.12.1996, C-38/95 (Foods Import), EuGHE I 1996, S. 6543.

1056 Vgl. z.B. EuGH, Urt. vom 08.04.1992, Rs. C-371/90 (Beirafrío), EuGHE I 1992, S. 2715; EuGH, Urt. vom 16.07.1992, Rs. C-187/91 (Belovo), EuGHE I 1992, S. 4937; BFH, Urt. vom 15.10.1991, VII R 167, 168/85, BFH/NV 1992, S. 352. A.M. Gellert, der hierin einen Grund für eine Erstattung bzw. einen Erlass von Abgaben nach den Art. 235 ff. ZK sieht, vgl. Gellert, in: Dorsch Art. 220 ZK Rz. 42.

Glauben, weist die Zollverwaltung regelmäßig auf die Unverbindlichkeit der von ihr erteilten Auskünfte zum Zollwert hin.

Klarheit erhält der Zollbeteiligte für getätigte Einfuhren nach einer Außenprüfung durch die Zollverwaltung. Grundsätzlich schützt ihn dies nicht vor einer geänderten Auffassung der Zollverwaltung. Eine verbindliche Zusage gemäß §§ 204 ff. AO kann aufgrund des Zollkodex nicht gegeben werden.

G. Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert

I. Allgemeines

Wenn bei konzerninternen Lieferungen der Verrechnungspreis zugrunde gelegt wurde, stellt sich die Frage, ob dieser bei der Wertermittlung für die Zwecke der Steuer und des Zolls in Betracht kommt. Der Verrechnungspreis kann durch die Verbundenheit der an diesen Lieferungen beteiligten Konzernunternehmen beeinflusst sein. Anders als ein Marktpreis, der sich aus dem Ergebnis von Angebot und Nachfrage ergibt, wird er nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen gebildet. Dies ermöglicht es dem Steuerpflichtigen den Verrechnungspreis höher anzusetzen, um die Aufwendungen zur Reduzierung des zu versteuernden Gewinns zu erhöhen. Als Zollbeteiligter könnte er ihn niedriger ansetzen, um den Zoll zu minimieren. Die Gestaltung des Verrechnungspreises ist Gegenstand der Prüfung durch die Steuer- und die Zollverwaltung. Die Einheitlichkeit des Vorgangs wirft die Frage nach einheitlicher Behandlung im Steuer- und Zollrecht auf. Die rechtlichen Grundlagen enthalten Vorschriften für die Prüfung, ob der Verrechnungspreis trotz der Verbundenheit der beteiligten Konzernunternehmen für die Zwecke der Steuer und des Zolls verwendet werden kann. Letztendlich wird geprüft, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die Verbundenheit der Konzernunternehmen den Verrechnungspreis beeinflusst hat. Dabei gehen die Steuer- und die Zollverwaltung in der Bundesrepublik Deutschland nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vor. Bei der Ermittlung des steuerlich angemessenen Verrechnungspreises wird vorrangig ein Fremdvergleichspreis, d.h. ein unbeeinflusster Wettbewerbspreis gesucht. Diese Zielsetzung existiert auch bei der Ermittlung des Zollwertes.¹⁰⁵⁷

Der Verrechnungspreis hat eine Bedeutung für die Steuer und den Zoll. Die eigene Untersuchung der im Steuer- und Zollrecht angewandten Methoden zur Wertermittlung hat Gemeinsamkeiten aufgezeigt. In der Bundesrepublik Deutschland sind die Steuerverwaltungen der Länder und die Zollverwaltung des Bundes Zweige einer Finanzverwaltung. Es stellt sich aus praktischen Erwägungen heraus die Frage, ob ein und, wenn ja, welches Verhältnis zwischen steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert besteht.

1057 Vgl. Ege, in: Schaumburg, Verrechnungspreise, S. 22.

II. Internationale Entwicklungen

1. OECD

Die OECD hält in ihren Verrechnungspreisgrundsätzen fest, dass viele Zollverwaltungen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz vorgehen, wenn sie den Wert von Waren, die von verbundenen Unternehmen eingeführt werden, mit dem Wert von gleichartigen Waren, die von unabhängigen Unternehmen eingeführt werden, vergleichen.¹⁰⁵⁸ Die Zollwertermittlung kann nach ihrer Ansicht bei der Beurteilung der Konformität des Fremdvergleichspreises nützlich sein, weil sie zeitgleich oder annähernd zeitgleich mit der Lieferung erfolgt. Die Zollverwaltungen können über Unterlagen verfügen, die für Verrechnungspreiszwecke von Bedeutung sein können.¹⁰⁵⁹ Sie erkennt bei den Steuer- und Zollverwaltungen gleichgelagerte Ziele bei der Prüfung der Werte an, sieht aber unterschiedliche Anreize bei den Steuerpflichtigen. Nach Meinung der OECD wird die zunehmende innerstaatliche Zusammenarbeit zwischen den Steuer- und den Zollverwaltungen dazu beitragen, dass immer seltener eine Zollwertermittlung für steuerliche Zwecke als inakzeptabel befunden wird und umgekehrt. Eine verstärkte Zusammenarbeit erscheint besonders vorteilhaft und sollte in Staaten mit gemeinsamen Verwaltungen für Einkommenssteuern und Zölle problemlos zu erreichen sein. Für Staaten mit getrennten Verwaltungen ist es ratsam, eine Änderung ihrer Vorschriften über den Informationsaustausch zu erwägen.¹⁰⁶⁰ Im Schrifttum wurde gegen diese Anmerkung der Verrechnungspreisgrundsätze eingewandt, dass eine engere Zusammenarbeit die Konflikte eher potenziert als dass die Gegensätze minimiert werden könnten.¹⁰⁶¹ Die internationale Entwicklung zeigt, dass die Steuer- und Zollverwaltungen in mehreren Staaten eine wechselseitige Bindung der beiden Werte zunehmend befürworten.¹⁰⁶²

2. Regelung einzelner Staaten

Die rechtliche Ausgestaltung zur Gewinnabgrenzung und der Zollerhebung sowie das Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert bleibt den einzelnen Staaten überlassen. Weltweit haben sich unterschiedliche Regelungen entwickelt. Ein Teil der Staaten lehnt eine Bindung zwi-

1058 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.65.

1059 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.66.

1060 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.67.

1061 Vgl. Runge, Quo vadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD-Verrechnungspreisbericht?, IStR 1995, S. 508.

1062 Vgl. Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 416.

schen den beiden Werten explizit ab. Die EG hat die Kompetenz zur Regelung des Zollrechts für ihre Mitgliedstaaten. Der Kongress der USA hielt es für erforderlich, die Kooperation der Prüfungen durch die Steuer- und durch die Zollverwaltung zu erhöhen. Im Jahr 1996 ist hierfür eine Regelung eingeführt worden. Seitdem werden die Daten der Zollverwaltung für die Prüfung der Verrechnungspreise in der Steuerverwaltung zur Verfügung gestellt. Darüber hinaus ist geregelt, dass der Einfuhrwert für steuerliche Zwecke nicht höher sein darf als für Zwecke des Zolls. Die Zollverwaltung läßt bei Einfuhren die Verwendung einer steuerlichen Analyse der Verrechnungspreise als Grundlage für die Ermittlung des Zollwerts zu. Seit kurzem kann der Zollbeteiligte den Zollwert mit dem Verrechnungspreis ansetzen, der in einem Advance Pricing Agreement mit der Steuerverwaltung vereinbart wurde.¹⁰⁶³ Die Steuer- und Zollbeteiligten sind damit in den USA gehalten, bei ihrer Verrechnungspreisgestaltung die Steuer und den Zoll zu beachten. Im Idealfall sind der Wert für die Steuer und der Zollwert identisch.

Die Mitgliedstaaten der EG wenden für die Besteuerung der Unternehmensgewinne nationale Vorschriften und für die Erhebung des Zolls Vorschriften der EG an. Eine Bindung an den Zollwert ist in den steuerlichen Vorschriften in der Regel nicht vorgesehen.¹⁰⁶⁴ Für den Austausch von Informationen zur Verrechnungspreisgestaltung der Beteiligten zwischen den Steuer- und Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten gibt es keine speziellen Vorschriften der EG.¹⁰⁶⁵ Diese können allenfalls auf der Grundlage nationaler Vorschriften in den Mitgliedstaaten untereinander ausgetauscht werden.¹⁰⁶⁶

1063 Vgl. Section 1059A des Internal Revenue Code der USA; s.a. Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 414 f. m.w.N. Zu dem Verhältnis der Verrechnungspreisregelungen und zum Zollwertbegriff in den USA, vgl. Eigelshoven, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rz. 12 m.w.N.; Kroppen, in: Becker/Kroppen, Handbuch, W. Anm. 127 m.w.N.

1064 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Sonderbericht, Ziffer 67, S. 9.

1065 Es bestehen Vorschriften zur Zusammenarbeit der Zollverwaltungen in der EG, vgl. VO (EG) Nr. 515/97 des Rates vom 13. 03.1997 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten und die Zusammenarbeit dieser Behörden mit der Kommission im Hinblick auf die ordnungsgemäße Anwendung der Zoll- und der Agrarregelung, ABl. EG 1997 Nr. L 82 vom 22.03.1997, S. 1. Nach Art. 23 dieser VO ist ein europäisches Zollinformationssystem mit Erkenntnissen zu Unternehmen aufgebaut worden.

1066 So z.B. in Großbritannien, vgl. Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 414.

III. Meinungsstand

1. Rechtsprechung

a) Europäischer Gerichtshof

Die Rechtsprechung hat für die Entwicklung des Abgabenrechts eine erhebliche Bedeutung. Für den Europäischen Gerichtshof erlangt sie wegen der Zollunion und dem Steuerwesen der EG zunehmend Gültigkeit. Im Jahr 1980 hat der Europäische Gerichtshof in zwei Ersuchen um Vorabentscheidung aus Finnland und Frankreich die gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkte dargelegt, auf die es im Zusammenhang mit der Festsetzung des Zollwertes und den nationalen Steuergesetzen ankommt.¹⁰⁶⁷ Gegenstand der Verfahren waren Vorgängervorschriften der Zollwertverordnung 1968 zum Normalpreis als Zollwert. Der Europäische Gerichtshof hat zu beiden Vorabentscheidungsverfahren entschieden, dass die Feststellung des Zollwertes im Einklang mit dem einschlägigen Gemeinschaftsrecht nicht die Verpflichtung der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten zur Folge hat, diesen Wert für andere Zwecke als die Anwendung des Gemeinsamen Zollltarifs als verbindlich anzuerkennen. Nach der Begründung seines Urteils vom 24.04.1980 in der Rechtssache Chatain liegt dem Zollwert im Rahmen der Vertragsbestimmungen über die Zollunion eine wirtschaftliche und eine steuerliche Zielsetzung zugrunde. Der Zollwert müsse in den Mitgliedstaaten einheitlich ermittelt werden, damit die Höhe des Zollschatzes in der gesamten EG gleich ist und auf diese Weise alle Verkehrs- und Tätigkeitsverlagerungen sowie alle Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden. Die steuerliche Zielsetzung sei die Verhinderung der Verlagerung von Zolleinnahmen. Deswegen müsste eine systematische Unterbewertung verhindert werden. Es ist Sache des betreffenden Mitgliedstaates, die geeigneten Maßnahmen zu ergreifen, um eine rechtswidrige Gewinnverlagerung festzustellen. Dies kann nach nationalen Vorschriften geschehen. Aus den Zollwertvorschriften selbst und ihrem Charakter als Spezialvorschriften ergibt sich nach der Ansicht des Europäischen Gerichtshofes nicht die Verpflichtung der Steuerverwaltungen der Mitgliedstaaten, den nach Gemeinschaftsvorschriften festgestellten Zollwert verbindlich für andere Zwecke als die Anwendung des Gemeinsamen Zollltarifs anzuerkennen.¹⁰⁶⁸ In der Begründung zu der Rechtssache Wilner verweist er auf die von ihm in der Rechtssache Chatain dargelegten gemein-

1067 Vgl. EuGH, Urt. vom 24.04.1980, Rs. C-65/79 (Chatain), EuGHE 1980, S. 1345; EuGH, Urt. vom 04.12.1980, Rs. C-54/80 (Wilner), EuGHE I 1980, S. 3673.

1068 Vgl. EuGH, Urt. vom 24.04.1980, Rs. C-65/79 (Chatain), EuGHE 1980, S. 1345.

schaftsrechtlichen Gesichtspunkte, auf die es in diesem Zusammenhang ankommt.¹⁰⁶⁹

Das Verhältnis von Zollwert und steuerrechtlichem Verrechnungspreis ist bisher nicht explizit Gegenstand einer Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes gewesen. Im Lichte des GATT-Zollwert-Kodex sind die Vorschriften über die Ermittlung des Zollwertes bereits mit der Zollverordnung 1979 und später mit dem Zollkodex auf Ebene der EG völlig neugefasst worden. Mit der Neufassung ist die Ermittlung des Zollwertes auf der Grundlage des Normalpreises zugunsten des Transaktionswertes aufgegeben worden. Bei dem Normalpreis besteht der Zollwert im wesentlichen aus dem Rechnungspreis, der nur nach oben berichtigt werden kann, und aus den ausserhalb des Preises liegenden Faktoren, um die die Zollverwaltung den Rechnungspreis erhöhen oder vermindern kann. Der Transaktionswert, als der gezahlte oder zu zahlende Preis, kann auch bei einer Verbundenheit von Käufer und Verkäufer als Basis für die Zollwertermittlung anerkannt werden. Das nach dem Zollkodex geltende zollrechtliche Anerkennungsverfahren und auch die weitere Zollwertermittlung, wenn der Transaktionswert nicht anerkannt werden kann, enthalten Elemente des Fremdvergleichs die bei der (Über-)Prüfung der steuerrechtlichen Angemessenheit eines Verrechnungspreises gelten. Die bisherige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes zur Frage des Verhältnisses von Zollwert und steuerrechtlichem Verrechnungspreis ist zu einem völlig anderen Zollwertsystem erfolgt. Ganz entscheidend ist, dass nach den jetzt geltenden Vorschriften auf den Transaktionswert abgestellt wird, der auch bei einer Verbundenheit von Käufer und Verkäufer als Basis für die Zollwertermittlung anerkannt werden kann. Die Übertragbarkeit und Fortgeltung der alten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes muss in Frage gestellt werden. In neuerer Rechtsprechung hat der Europäische Gerichtshof darauf hingewiesen, dass Art. 90 Absatz 1 EGV den Mitgliedstaaten erlaubt, den Steuerwert durch Verweisung auf den Zollwert im Sinne des Zollkodex oder der Zollkodex-DVO zu bestimmen.¹⁰⁷⁰

b) Finanzgerichte

Der Zollwert war seit Inkrafttreten des GATT-Zollwert-Kodex im Jahr 1981 Gegenstand von rund 120 Verfahren vor dem Bundesfinanzhof. Die Vorschrift des § 1 AStG brachte es in diesem Zeitraum auf rund 15 Verfahren. Das Verhältnis von Zollwert und § 1 AStG war bisher nicht Gegenstand eines Verfahrens beim Bundesfinanzhof. Im Jahr 1967 hat der Bundesfinanz-

1069 Vgl. EuGH, Urt. vom 04.12.1980, Rs. C-54/80 (Wilner), EuGHE 1980, S. 3673.

1070 Vgl. EuGH, Urt. vom 19.09.2002, Rs. C-101/00 (Tulliasiamies), EuGHE I 2002, S. 7487.

hof zu der Frage geurteilt, ob den von der Zollverwaltung als Kosten anerkannten und als verlagerte Kosten dem Zollwert zugeschlagenen Aufwendungen von der Steuerverwaltung der Charakter als Kosten (Betriebsausgaben) abgesprochen werden kann.¹⁰⁷¹ Strittig waren zu diesem Zeitpunkt geltende Vorschriften des KStG und der deutschen Vorschriften zur Wertver Zollung nach dem Zollgesetz und der Wertzollordnung. Die Revisionsklägerin hielt es rechtsstaatlich für bedenklich, dass das Ergehen sich widersprechender Zoll- und Steuerbescheide – obwohl von gleichem Sachverhalt ausgehend – bejaht wurde. Für die Ermittlung des Zollwertes waren zu diesem Zeitpunkt nationale Vorschriften über den Normalpreis anzuwenden.¹⁰⁷² Der Bundesfinanzhof urteilte, dass die Ermittlung des Normalpreises, als Grundlage einer Abgabe, anderen Regeln und einem anderen Verfahren folgt, als die Berechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung mit der Wirkung der Nichtabzugsfähigkeit einer Betriebsausgabe bei der Körperschaftsteuer der Tochtergesellschaft.¹⁰⁷³ Dies spricht für eine weitgehende Unabhängigkeit der Werte für Zwecke der Steuer und des Zolls. In der Begründung des Urteils ging der Bundesfinanzhof nicht direkt auf den Zollwert und sein Verhältnis zum steuerrechtlichen Verrechnungspreis ein.¹⁰⁷⁴

Im Jahr 1990 hat der Zollsenaat des Finanzgerichts Hamburg zu Konzernverrechnungspreisen als Zollwert einen Beschluss gefasst.¹⁰⁷⁵ Ein Unternehmen hatte von seinen Tochtergesellschaften Waren bezogen und der Zollwertanmeldung Konzernverrechnungspreise zugrunde gelegt. Aufgrund von Feststellungen in einer Betriebsprüfung hatte die Zollverwaltung den Zollwert erhöht und Zoll nacherhoben. Sie vertrat die Auffassung, der Zollwertfeststellung müssten die höheren Selbstkostenpreise der Lieferfirmen zugrunde gelegt werden, da die Konzernverrechnungspreise durch die Verbundenheit mit den Lieferfirmen beeinflusst werden und daher für die Zollwertfeststellung nicht in Betracht kommen. Das Unternehmen beantragte die Aussetzung der Vollziehung des Zollbescheids. Es begründete seinen Antrag damit, dass die fraglichen Lieferungen für ihre Tochtergesellschaften trotz der Unterschreitung der Selbstkostenpreise wirtschaftlich sinnvoll sind. Eine alternative Zollwertermittlung nach der deduktiven Methode bestätigte, dass die Verbun-

1071 Vgl. BFH, Urt. vom 01.02.1967, I 220/64, BStBl. III 1967, S. 495.

1072 Der Revision lagen die Streitjahre 1953, 1955, 1958 und 1959 zugrunde.

1073 Vgl. BFH, Urt. vom 01.02.1967, I 220/64, BStBl. III 1967, S. 497.

1074 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 238.

1075 Vgl. FG Hamburg, Bs. vom 06.03.1990, IV 196/88 H, EFG 1990, S. 607; s.a. Da. (wohl Dahnke), Zollwert und steuerlicher Verrechnungspreis, IStR 1993, S. 421 f.; Rädler, Konzernverrechnungspreise als Zollwert?, IStR 2000, S. 189; Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 415.

denheit mit ihren Tochtergesellschaften die Konzernverrechnungspreise nicht beeinflußt habe. Sie hob hervor, dass die Konzernverrechnungspreise außensteuerrechtlich von der Steuerverwaltung nicht beanstandet worden seien. Das Finanzgericht Hamburg befasste sich in seinen Entscheidungsgründen unter anderm mit der Intention der Prüfung der Preise verbundener Unternehmen im Zollrecht. Die Festlegung eines Konzernverrechnungspreises nach den Selbstkosten der Muttergesellschaft ist nach Auffassung des Finanzgerichts Hamburg kein Anhaltspunkt für die Beeinflussung des Preises durch die Verbundenheit der Unternehmen. Die Zweifel der Beeinflussung des Preises können in der Darlegung des wirtschaftlichen Sinns des Geschäfts aus der Sicht des liefernden Unternehmens widerlegt werden. Es ging weiter davon aus, dass die Sach- und Rechtslage nicht klar ist. Nach seiner Meinung stimme der Regelungsgehalt des § 1 AStG mit dem des Art. 3 Zollwertverordnung¹⁰⁷⁶ zumindest im Kernbereich überein. Die Rechtmäßigkeit des Steueränderungsbescheides ist zweifelhaft, da schon in Frage gestellt werden mußte, ob die Antragstellerin die Zweifel an der Unbeeinflußtheit der Verrechnungspreise nicht auf andere Weise ausräumen kann oder ausgeräumt hat.¹⁰⁷⁷

2. Verwaltungspraxis

a) Europäische Kommission

Grundsätzlich sind die Mitgliedstaaten für die Durchführung des Gemeinschaftsrechts zuständig (Art. 10 EGV). Sie wenden das gemeinschaftliche Zollrecht selbstständig an, indem sie den Zollwert ermitteln und den Einfuhrabgabenbetrag festsetzen. Dabei haften sie gegenüber dem Gemeinschaftshaushalt für etwaige Fehler.¹⁰⁷⁸ Die Kommission ist mit Initiativ-, Durchführungs-, Management- und Kontrollbefugnissen ausgestattet. Als Hüterin der Verträge obliegt ihr die Kontrolle der Anwendung des Gemeinschaftsrechts (Art. 211 EGV). Art. 226 EGV sieht hierzu die Klage gegen einen Mitgliedstaat wegen Verstoßes gegen eine Verpflichtung aus dem EGV vor. Die EG ist eine Rechtsgemeinschaft mit dem Ziel, die Einhaltung und tatsächliche Anwendung des Gemeinschaftsrechts in den und durch die Mitgliedstaaten zu gewährleisten. Zu den Möglichkeiten der Überwachung

1076 Art. 3 Zollwertverordnung ist zum 01.01.1994 aufgehoben und durch den materiell identischen Art. 29 ZK ersetzt worden.

1077 Der Beschluss des FG Hamburg bestätigt die Meinung einer fehlenden wechselseitigen Bindung mangels rechtlicher Bindung, s.a. Da. (wohl Dahnke), Zollwert und steuerlicher Verrechnungspreis, IStR 1993, S. 422; Rädler, Konzernverrechnungspreise als Zollwert, IStR 2000, S. 189.

1078 Vgl. z.B. Lux, Erlass/Erstattung von Zöllen und Absehen von der Nacherhebung, AW-Prax 2003, S. 376.

der einheitlichen Anwendung des Gemeinschaftsrechts gehören unter anderem auch Vor-Ort-Kontrollen. Die Kommission wendet Risikoanalyse-Methoden an, um ihre begrenzten Ressourcen auf diejenigen Bereiche zu konzentrieren, in denen das Risiko besonders hoch geschätzt wird. In den letzten Jahren befasste sich ca. ein Viertel der Prüfberichte der Kommission mit der Zollwertermittlung. Nach ihrer Meinung sind mit dem Begriff des Transaktionswertes handelspolitische Überlegungen (einschließlich der Erleichterung des Handels) stark in den Vordergrund gerückt.¹⁰⁷⁹ Die Regeln stützen sich dabei auf einfache, aber ungenaue Konzepte, die den Zollverwaltungen in der Praxis ein Ermessen einräumen. Dies gilt auch für die Vorschriften bei Kaufgeschäften verbundener Personen. Vollständige Einheitlichkeit bei der Anwendung kann nur erreicht werden, indem die Entscheidungsbefugnis entweder einer Stelle übertragen wird oder mehrere Stellen sich auf eine gemeinsame Vorgehensweise einigen.¹⁰⁸⁰

Für den Bereich der Unternehmensbesteuerung hat sich die Kommission bisher mit politischen Initiativen und Vorschlägen bemüht, steuerlich bedingte Hindernisse für das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes der EG abzubauen. In einer von ihr vorgenommenen Studie¹⁰⁸¹ sieht sie die zunehmende Bedeutung der Verrechnungspreisgestaltung als Problem der internationalen Besteuerung und der grenzüberschreitenden Wirtschaftstätigkeit im Binnenmarkt der EG. Die Thematik dieser Studie geht nicht auf die Verrechnungspreisprobleme mit Drittländern und der für Einfuhren in die EG erforderlichen Zollwertermittlung ein.¹⁰⁸²

In dem Sonderbericht Nr. 23/2000 des Europäischen Rechnungshofes über die Ermittlung des Zollwertes eingeführter Waren nimmt die Kommission zu der Beziehung zwischen Konzernverrechnungspreis und Transaktionswert Stellung.¹⁰⁸³ Sie ist der Meinung, dass die Verrechnungspreise bei der

1079 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Antworten der Kommission, Sonderbericht, Ziffer 6, S. 13.

1080 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Antworten der Kommission, Sonderbericht, Ziffer 23-26, S. 14.

1081 Vgl. Kommission, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, SEK (2001) 1681 vom 23.10.2001; s.a. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss, Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse, Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM (2001) 582 endg. vom 23.10.2001.

1082 Vgl. Kommission, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, SEK (2001) 1681 vom 23.10.2001, S. 285.

1083 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Antworten der Kommission, Sonderbericht, S. 13 ff.

Ermittlung des Zollwertes besonders wichtig sind, um die systematische Unterbewertung eingeführter Waren zu verhindern. Beteiligte, die eine solche Strategie verfolgen, nehmen die möglichen negativen Konsequenzen durch die direkte Besteuerung höherer Gewinne in Kauf. Es wird aber auch eine umgekehrte Strategie angewandt, um die Auswirkungen der direkten Besteuerung zu reduzieren. Dies fällt nicht unter die Zollwertvorschriften im Sinne von Art. 29 Absatz 2 Zollkodex für Verkäufe zwischen verbundenen Personen. Nach Meinung der Kommission ist die Überbewertung kein Zollproblem. Diese Meinung stützt sie auf das Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 24.04.1980 in der Rechtssache Chatain, wonach die Feststellung des Zollwertes im Einklang mit dem einschlägigen Gemeinschaftsrecht die Steuerverwaltungen nicht zur Übernahme des Wertes für andere Zwecke als die Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs verpflichtet.¹⁰⁸⁴

b) Finanzverwaltung

Das Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert wird in der Steuer- und Zollverwaltung trotz gemeinsamer Zugehörigkeit zur Finanzverwaltung nicht einheitlich behandelt. Nach Meinung der Steuerverwaltung kann der für die Einkunftsabgrenzung maßgebliche Fremdpreis von dem der Verzollung oder der Bemessung des Umsatzes bei der Einfuhr zugrunde liegendem Zollwert bzw. von den sonstigen Bemessungsgrundlagen für die Einfuhr im Sinne des § 11 UStG 1999 abweichen.¹⁰⁸⁵ Mit der Kann-Formulierung bleibt offen, wann dies der Fall ist und welche Konsequenzen hieraus zu ziehen sind.¹⁰⁸⁶ Die für das Steuerrecht zuständige Abteilung IV des Bundesministeriums der Finanzen (Steuerabteilung) stützt sich dabei auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 01.02.1967¹⁰⁸⁷. Im Hinblick auf den nach den geltenden Vorschriften für die Steuer wie für den Zoll vorzunehmenden Fremdvergleich geht die Steuerabteilung auf das Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert in den Aktualisierungen bzw. Ergänzungen der Verwaltungsvorschriften nicht näher ein.

Die Zollverwaltung vertritt in ihrem Zuständigkeitsbereich eine andere Meinung. In Absatz 32 der Dienstvorschrift Zollwertrecht hat die für das Zollrecht zuständige Abteilung III des Bundesministeriums der Finanzen (Zollabteilung) die Regelung getroffen, dass als Verrechnungspreise bezeichnete

1084 Vgl. Europäischer Rechnungshof, Antworten der Kommission, Sonderbericht, Ziffer 66-70, S. 17; EuGH, Urt. vom 24.04.1980, Rs. C-65/79 (Chatain), EuGHE 1980, S. 1345.

1085 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 3.1.2.5.

1086 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 238.

1087 Vgl. BFH, Urt. vom 01.02.1967, I 220/64, BStBl. III 1967, S. 497.

Preise Zweifel wegen einer Beeinflussung des Kaufpreises durch die Verbundenheit von Verkäufer und Käufer ergeben können. Das Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert bei der Wertermittlung wird in dieser Dienstvorschrift nicht direkt angesprochen. Im Jahr 2000 hat das Bundesministerium der Finanzen in Bamberg eine Dienstbesprechung Zollwert durchgeführt.¹⁰⁸⁸ Als Ergebnis hat die Zollabteilung zu Tagungsordnungspunkt 9 festgehalten, dass der bei der Prüfung der Verrechnungspreise einer amerikanischen Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft in der Bundesrepublik Deutschland angewandte Fremdvergleichsmaßstab im Rahmen einer von der OECD anerkannten oder vorgeschlagenen Methode gleichermaßen Prüfungsgegenstand der von der Zollverwaltung durchzuführenden Prüfung nach Art. 29 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex ist. Der angemeldete Verrechnungspreis kann nach ihrer Meinung grundsätzlich als Zollwert anerkannt werden, wenn dieser unter Anwendung einer von der OECD anerkannten Verrechnungspreismethode einem Verkaufspreis an ein unverbundenes Unternehmen entspricht (Fremdvergleichsmaßstab).¹⁰⁸⁹ Tagungsordnungspunkt 10 behandelte Verrechnungspreise eines Konzerns als Zollwert, die nach der Wiederverkaufspreismethode der OECD ermittelt worden sind. Als Ergebnis ist festgehalten worden, dass die nach der Wiederverkaufspreismethode der OECD ermittelten Verrechnungspreise zollwertrechtlich bestehende Zweifel beseitigen. Wenn der danach ermittelte Verrechnungspreis in etwa dem angemeldeten Zollwert entspricht, können die Verrechnungspreise als Transaktionswert nach Art. 29 Zollkodex angemeldet und anerkannt werden.

Nach Meinung der Zollabteilung besteht ein Verhältnis zwischen steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert. Für Steuer und Zoll liegt eine Übereinstimmung der Prüfungsziele vor. Der für steuerrechtliche Zwecke nach dem Maßstab des Fremdvergleichs anzuerkennende Verrechnungspreis kann nach ihrer Meinung nicht nur als Transaktionswert sondern sogar als Zollwert nach der Transaktionswertmethode anerkannt werden.

Die Praxis der Steuer- und Zollverwaltung ist bei der Würdigung des Verhältnisses von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert nicht einheitlich. Entgegen der Zollverwaltung sieht die Steuerverwaltung keine Verbindung bei der Wertermittlung. Eine Berücksichtigung der Feststellungen der Zollverwaltung aus der Ermittlung des Zollwertes für die spätere Überprüfung der steuerrechtlichen Angemessenheit durch die Steuerverwaltung,

1088 Vgl. die Veröffentlichung der Ergebnis-Niederschrift über die Dienstbesprechung Zollwert vom 11.-13.04.2000 in Bamberg, bei Müller-Eiselt, Zollrecht, Fach 5800.

1089 Vgl. Müller-Eiselt, Zollrecht, Fach 5800, S. 11.

wäre verwaltungsökonomisch empfehlenswert.¹⁰⁹⁰ Auf der Seite der Steuerbeteiligten könnten Dokumentations- und Nachweispflichten reduziert werden.

3. Schrifttum

Es gibt im Schrifttum keine umfassende Darstellung und Diskussion des Verhältnisses von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert, obwohl dieses die Praxis schon lange beschäftigt.¹⁰⁹¹ Vorrangig wird das Thema in Kommentaren zu den Vorschriften der DBA bzw. § 1 AStG¹⁰⁹² und weniger bei denen für den Zollwert¹⁰⁹³ behandelt. Darüber hinaus gibt es im Schrifttum nur vereinzelt Beiträge.¹⁰⁹⁴ Mit den Unterschieden und Gemeinsamkeiten

1090 Vgl. auch OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.65.

1091 Vgl. Hölscher, Die Kollision von Verrechnungspreis und Zollwert, IStR 1999, S. 347.

1092 Vgl. z.B. Brezing, in: Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, AStG § 1 Rz. 34 ff.; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 174; Kroppen, in: Becker/Kroppen, Handbuch, W. Anm. 126 ff.; Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 201 m.w.N.; Eigelshoven, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rz. 12 m.w.N.

1093 Hier werden der Verrechnungspreis als Transaktionswert und Zweifel an dessen Preisbeeinflussung wegen der Verbundenheit der Konzernunternehmen thematisiert; vgl. z.B. Witte, Zollkodex, Art. 29 Rz. 81; Glashoff, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 29 Rz. 162.

1094 Vgl. Baranowski, Auslandsbeziehungen, S. 284 f.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 18, Rz. 18.124; Ege, Verrechnungspreise im Lieferverkehr, in: Schaumburg, Verrechnungspreise, S. 22 f.; Kotschenreuther, Verhältnis der Korrekturvorschriften zum Umsatzsteuerrecht und zu den Zollwertvorschriften, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel A Rz. 172; Frank, Das Verhältnis Zollwert zu steuerrechtlichen Verrechnungspreisen, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 403 ff.; Dittmar, Zur Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmungen, ZfZ 1981, S. 290 ff.; Nooteboom, Internationale Verrechnungspreise zwischen nahestehenden Unternehmen im Steuerrecht, StuW 1982, S. 125 ff.; Ritter, Beweisrecht bei internationalen Verrechnungspreisen, FR 1985, S. 34 ff.; Masuch, Verrechnungspreise zwischen deutschen und amerikanischen Gesellschaften eines Konzerns, ZfbF 1986, S. 805 ff.; Da. (wohl Dahnke), Zollwert und steuerlicher Verrechnungspreis, IStR 1993, S. 421; Runge, Quo vadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD-Verrechnungspreisbericht?, IStR 1995, S. 505 ff.; Hölscher, Die Kollision von Verrechnungspreis und Zollwert, IStR 1999, S. 347 ff.; Rädler, Konzernverrechnungspreise als Zollwert?, IStR 2000, S. 189; Vonderbank, Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 311 ff.

hat sich im Jahr 1984 erstmalig *Brezing* auseinandergesetzt.¹⁰⁹⁵ Neben den Rechtsquellen und dem Begriff der verbundenen Personen hat er den Fremdvergleich als Leitbild für den steuerrechtlichen Verrechnungspreis und den Zollwert verglichen. Er stellte fest, dass eine gegenseitige rechtliche Bindung nicht besteht und nicht bestehen kann und darf. Letztendlich ist er der Meinung, dass „richtiger“ Verrechnungspreis und „richtiger“ Zollwert dasselbe sind. Neben einer grundlegenden Verbesserung der steuerrechtlichen Regeln sprach er sich dafür aus, dass die Steuerverwaltung die Überlegungen der Zollverwaltung fallweise mit einbeziehen sollte.¹⁰⁹⁶ Tiefgründig hat *Kaminski* im Jahr 2001 die Übernahme der Grundsätze zur Bestimmung des Zollwertes für die Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Verrechnungspreis untersucht.¹⁰⁹⁷ Obwohl der Zollwert in der Praxis bei über 90 % aller Einfuhren, u.a. bei Verbundenheit, auf der Grundlage der Transaktionswertmethode ermittelt wird, enthält seine Untersuchung zu der Zollwertermittlung bei Verbundenheit und zum Anerkennungsverfahren nur wenig Ausführungen.¹⁰⁹⁸ Er stellte bei den Folgemethoden oder der Schlussmethode zahlreiche Nachteile für die Übernahme fest.¹⁰⁹⁹ Eine einheitliche Bestimmung der Verrechnungspreise ist nach seiner Meinung durch den Rückgriff auf die Bewertungsvorschriften des Zollrechts wegen fehlender einheitlicher Anwendung und daraus resultierender identischer Ergebnisse nicht zu erwarten. Ein grundlegendes Problem sieht er bei fehlendem Fremdvergleichspreis. Er stellte die Frage, was in dem Fall passiert, wenn steuerlich die Preisvergleichsmethode- und die Wiederverkaufspreismethode bzw. zollrechtlich der Transaktionswert und die deduktive Methode nicht anwendbar sind.¹¹⁰⁰ Mit dieser Frage impliziert er, dass der Fremdvergleich im Zollwertrecht Voraussetzung für die Anerkennung des Verrechnungspreises als Transaktionswert ist. Demgegenüber hat die bisherige Untersuchung gezeigt, dass das Zollwertrecht in Art. 29 Absatz 1 Zollkodex den Fremdvergleich kennt, sich aber für die Anerkennung des Verrechnungspreises als Transaktionswert nicht ausschließlich darauf beschränkt. *Kaminski* kommt zu dem Schluss, dass bei fehlendem Fremdver-

1095 Vgl. *Brezing*, Bewertungsprobleme bei einigen Einzelsteuern und bei der Zollwertermittlung, Konzernverrechnungspreise und Zollwert, in: *Raupach*, Wertermittlung, S. 329 ff. Die Ausführungen bezogen sich noch auf die mit dem ZK materiell identischen Vorschriften der Zollwertverordnung.

1096 Vgl. *Brezing*, Bewertungsprobleme bei einigen Einzelsteuern und bei der Zollwertermittlung, Konzernverrechnungspreise und Zollwert, in: *Raupach*, Wertermittlung, S. 348.

1097 Vgl. *Kaminski*, Fremdvergleichspreis, S. 223-253.

1098 Vgl. *Kaminski*, Fremdvergleichspreis, S. 228 f.

1099 Vgl. *Kaminski*, Fremdvergleichspreis, S. 230 ff.

1100 Vgl. *Kaminiki*, Fremdvergleichspreis, S. 240 ff.

gleichspreis nur die mit Anwendungsproblemen behaftete Schlussmethode verbleibt.¹¹⁰¹ Bei dieser Methode kann die Vorausberechenbarkeit der Verrechnungspreise nicht gewährleistet werden. Die Praxis zeigt, dass die Transaktionswertmethode in der Regel auch bei Verrechnungspreisen zwischen Konzernunternehmen angewandt wird. Die von ihm angeführte Regelung, dass bei mehreren alternativ möglichen Werten im Zollwertrecht stets der niedrigste anzusetzen ist¹¹⁰², ist in ihrer Konsequenz nur in zwei Folgemethoden enthalten¹¹⁰³ und kein tragender Grundsatz des Zollwertrechts. Für die Übernahme der Grundsätze der Zollwertermittlung sieht er abschließend einige interessante Vorteile, insgesamt aber deutlich überwiegende Nachteile. Nach seiner Meinung kann der von ihm untersuchte Ansatz wegen praktischer Schwierigkeiten den seiner Untersuchung zugrunde liegenden theoretischen Anforderungen zur Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis nicht gerecht werden.¹¹⁰⁴

Die Problematik des steuerrechtlichen Verrechnungspreises und des Zollwertes wird im Schrifttum von verschiedenen Fragen ausgehend behandelt. Hauptsächlich wird bei der Ermittlung des Wertes für die Steuer nach dem Verhältnis des steuerrechtlichen Verrechnungspreises zum Zollwert¹¹⁰⁵ oder umgekehrt¹¹⁰⁶ gefragt. Es werden insbesondere die Methoden zur Ermittlung des Zollwertes behandelt und mit den Methoden zur Überprüfung des Verrechnungspreises für steuerliche Zwecke verglichen. Wegen fehlender rechtlicher Bindung wird eine gegenseitige Bindung der Werte abgelehnt.¹¹⁰⁷ Bei

1101 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 241.

1102 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 247.

1103 Vgl. den Transaktionswert gleicher Waren (Art. 150 Abs. 3 ZK-DVO) bzw. den Transaktionswert gleichartiger Waren (Art. 151 Abs. 3 ZK-DVO).

1104 Vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 253.

1105 Vgl. z.B. Brezing, Bewertungsprobleme bei einigen Einzelsteuern und bei der Zollwertermittlung, Konzernverrechnungspreise und Zollwert, in: Raupach, Wertermittlung, S. 329 ff.; Hölscher, Die Kollision von Verrechnungspreis und Zollwert, IStR 1999, S. 347 ff.; Rädler, Konzernverrechnungspreise als Zollwert?, IStR 2000, S. 189; s.a. Diskussionsbeiträge von Zitzelsberger und Dahnke, in: Schaumburg, Verrechnungspreise, S. 162 f.; Kotschenreuther, Verhältnis der Korrekturvorschriften zum Umsatzsteuerrecht und zu den Zollwertvorschriften, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther/Bick, Handbuch, Kapitel B., S. 83 ff.

1106 Vgl. z.B. Da. (wohl Dahnke), Zollwert und steuerlicher Verrechnungspreis, IStR 1993, S. 421 f.; Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 403 ff.

1107 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Rz. 201 m.w.N.; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 Rz. 174; Kroppen, in: Becker/Kroppen, Handbuch, W, Anm. 126; Brezing, in: Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 39; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 18, Rz. 18.124; Kotschenreuther, in: Vöge-

Übereinstimmung des Verrechnungspreises mit dem von der Zollverwaltung anerkannten Zollwert soll dieser, vorbehaltlich einer begründeten Widerlegung, die Vermutung richtiger Abrechnung für die Steuerverwaltung tragen.¹¹⁰⁸ Mit Hilfe der Zollwertmethoden soll auch ein Fremdvergleichspreis für Zwecke der Steuer ermittelt werden können.¹¹⁰⁹ Nach Eliminierung der Berichtigungen auf den Transaktionswert, d.h. der Hinzurechnungen und Abzugsposten, wird der Zollwert als für den steuerrechtlichen Verrechnungspreis verwendbar angesehen.¹¹¹⁰ Die Übereinstimmung der Werte wird zwar als sinnvoll erachtet, ist bisher aber nicht gewährleistet.¹¹¹¹ Herrschende Meinung ist, dass keine Bindung des steuerrechtlichen Ergebnisses an das zollrechtliche und umgekehrt besteht.¹¹¹²

Konsens ist die Relevanz der Verrechnungspreise für die Steuer und den Zoll, sowie die Suche nach einem unbeeinflussten Wettbewerbspreis als Bemessungsgrundlage für die jeweils zu erhebende Abgabe.¹¹¹³ Dabei wird eine unterschiedliche Zielsetzung von Steuerverwaltung und Zollverwaltung gesehen.¹¹¹⁴ Die Frage, ob Zollwert und steuerrechtlich angemessener Verrechnungspreis im Ergebnis gleich sind oder der Zollwert bzw. ein optimierter Zollwert ein geeigneter Fremdvergleichspreis für die Angemessenheitsprüfung ist, kann auch nach Auswertung des Schrifttums nicht abschließend

le/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel A Rz. 177; Diskussionsbeitrag von Zitzelsberger, in: Schaumburg, Verrechnungspreise, S. 163; Hölscher, Die Kollision von Verrechnungspreis und Zollwert, IStR 1999, S. 349; Da. (wohl Dahnke), Zollwert und steuerlicher Verrechnungspreis, IStR 1993, S. 422.

1108 Vgl. Ritter, Beweisrecht bei internationalen Verrechnungspreisen, FR 1985, S. 44.

1109 Vgl. Nooteboom, Internationale Verrechnungspreise zwischen nahestehenden Unternehmen im Steuerrecht, StuW 1982, S. 130.

1110 Vgl. z.B. Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 173 m.w.N.

1111 Vgl. z.B. Brezing, in: Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 39; Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme vom 24.10.1994, WPG 1994, S. 513 ff.; Eigelshoven, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. 9 Rz. 12; Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 416. Hölscher spricht davon, dass eine Übereinstimmung im Schrifttum als Wunschvorstellung formuliert wird, vgl. Hölscher, Kollision von Verrechnungspreis und Zollwert, IStR 1999, S. 347 m.w.N.

1112 Vgl. z.B. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Rz. 201 m.w.N.; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 18, Rz. 18.124 m.w.N.

1113 Vgl. Brezing in: Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 34 ff.; Vogel, DBA, Art. 9 Rz. 14.

1114 Vgl. z.B. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 18, Rz. 18.124; Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 412.

beantwortet werden. Das Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert soll daher mit einem Vergleich näher untersucht werden.

IV. Vergleich

1. Rechtsvorschriften

Dem Grundsatz der Rechtmäßigkeit nach Art. 20 GG entsprechend muss das Verhältnis des steuerrechtlichen Verrechnungspreises und des Zollwertes von dem geltenden Recht ausgehend betrachtet werden. Die bisherige Untersuchung hat gezeigt, dass die Rechtsquellen für die Ermittlung der Werte für die Steuer und den Zoll markant unterschiedlich sind. Sowohl das Steuer- als auch das Zollrecht haben sich mit Blick auf den jeweiligen Besteuerungszweck und der gesetzgeberischen Zuständigkeit selbstständig und unabhängig voneinander entwickelt. Trotz international anerkannter Besteuerungsprinzipien ist die Besteuerung des Unternehmensgewinns durch nationale Vorschriften gekennzeichnet. Das gilt auch für den Fremdvergleichsgrundsatz, aufgrund dessen die Auswirkungen verbundener Unternehmen auf die Gewinnhöhe beseitigt werden sollen. In der Bundesrepublik Deutschland kommen im Wesentlichen ihre nationalen Vorschriften zur Anwendung. Das hierzu erlassene Steuerrecht enthält u.a. Vorschriften für die Wertermittlung für steuerliche Zwecke, wenn Unternehmen zu Verrechnungspreisen an verbundene Unternehmen liefern. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist für die Fälle der Geschäftsbeziehungen zum Ausland in § 1 AStG als unbestimmter Rechtsbegriff enthalten, der einer Auslegung bedarf. Dabei wird auf die Frage abgestellt, ob der Verrechnungspreis für steuerliche Zwecke angemessen ist. Die Steuerverwaltung hat die Angemessenheit nachträglich zu prüfen.¹¹¹⁵ Die Verwaltungsgrundsätze enthalten hierzu Vorschriften. Die Prüfung erfolgt anhand von Fremdvergleichspreisen, die mit Verrechnungspreismethoden ermittelt werden. Eine gesetzlich vorgeschriebene Reihenfolge für die Verrechnungspreismethoden gibt es nicht.

Das Verhältnis, insbesondere eine gegenseitige Bindung, von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert wird im Steuerrecht nicht explizit behandelt. Lediglich in Textziffer 3.1.2.5. der Verwaltungsgrundsätze ist als Verwaltungsvorschrift geregelt, dass der für die Einkunftsabgrenzung maßgebliche Fremdpreis von dem der Verzollung oder der Bemessung des Umsatzes bei der Einfuhr zugrunde liegenden Zollwert abweichen kann. Eine Konkretisierung erfolgt in diesen Vorschriften nicht. Auf anderen Gebieten

1115 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 1.1.1.

des Steuerrechts wird dagegen ausdrücklich auf Vorschriften des Zollrechts verwiesen. Der § 21 Absatz 2 UStG 1999 enthält für die Einfuhrumsatzsteuer eine dynamische Verweisung auf das Zollrecht. Die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer wird gemäß § 11 Absatz 1 UStG 1999 nach den jeweiligen Vorschriften über den Zollwert bemessen.¹¹¹⁶ Auch im besonderen Verbrauchsteuerrecht gibt es z.B. in den Vorschriften zur Definition der Steuergegenstände einen Verweis auf die zollrechtliche Kombinierte Nomenklatur.

Die Zollwertermittlung erfolgt auf der Grundlage supranationaler Vorschriften der EG. Der Zollkodex und die Zollkodex-DVO enthalten Vorschriften über die Wertermittlung bei einer Verbundenheit von Käufer und Verkäufer. Diese ist zum Zeitpunkt der Zollschuldentstehung, d.h. im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erforderlich. Bei Verbundenheit stellt sich die Frage, ob diese den (Verrechnungs-) Preis beeinflusst hat. Die Prüfung der Zollanmeldung und der Angaben über den Zollwert steht im Ermessen der Zollverwaltung (Art. 13 Zollkodex). Eine Prüfung erfolgt, wenn die Zollverwaltung Zweifel hat (Art. 29 Absatz 2 Lit. a) Zollkodex). Zweifel können sich nach der Dienstvorschrift aus der Bezeichnung als Verrechnungspreis ergeben.¹¹¹⁷ In dem Kapitel über den Zollwert der Waren enthält der Zollkodex in Art. 28 Vorschriften über den Anwendungsbereich der Zollwertermittlung. Die Anwendung des Gemeinsamen Zollltarifs der EG steht dabei im Vordergrund. Eine Anwendung dieser Vorschriften für steuerliche Zwecke in den Mitgliedstaaten ist dort nicht geregelt.

Im Steuerrecht gibt es keine Vorschriften, um auf der Grundlage eines Verrechnungspreises einen exakten Wert als Bemessungsgrundlage für die Steuer zu ermitteln. Der zwingend erforderliche Fremdvergleich wird an relativ unbestimmten Kriterien vorgenommen. Die für die Prüfung angewandten Methoden führen bei der Ermittlung eines Fremdvergleichspreises in der Regel zu einer Bandbreite möglicher Preise. Dies ist im Zollrecht anders. Die Transaktionswertmethode kann auch bei einer Verbundenheit von Käufer und Verkäufer angewandt werden, wenn diese den (Verrechnungs-)Preis nicht beeinflusst hat. Dann wird von dem Verrechnungspreis als Transakti-

1116 Eine nähere Überprüfung des angemeldeten Zollwerts findet nur in den Fällen statt, in denen der Anmelder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Bei der Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug wirkt sich infolge der systembedingten Nachholwirkung ein zuviel oder zuwenig erhobener Betrag an Einfuhrumsatzsteuer nicht aus (VSF Z 8204 Abs. 14).

1117 Vgl. Absatz 32, DV Zollwertrecht, VSF Z 5101.

onswert ausgehend der Zollwert ermittelt. Die Transaktionswertmethode erfordert keine Anpassung des Verrechnungspreises als Transaktionswert. Mit der Anerkennung des Transaktionswertes existiert ein exakter Wert. Soweit erforderlich, wird dieser lediglich als Basis für die abschliessende Ermittlung des Zollwertes durch Hinzurechnungen bzw. Abzugsposten berichtigt. Diese Berichtigungen gelten aber auch für die Transaktionen zwischen nicht verbundenen Personen. Sie sind im Zollkodex gesetzlich und abschliessend geregelt. Die Anwendung der Transaktionswertmethode wird gegebenenfalls im Rahmen eines Anerkennungsverfahrens geprüft, welches auf den Fremdvergleich abstellt. Das gemeinschaftliche Zollrecht enthält detaillierte, systematische und eingehend formulierte Vorschriften zur Zollwertermittlung und zum Leitbild des Fremdvergleichs.¹¹¹⁸

Die Methoden zur Wertermittlung sind im Steuer- und im Zollrecht in den Vorschriften geregelt. Im Zollrecht sind diese im formellen Recht und im Steuerrecht nur in einer Verwaltungsvorschrift enthalten. Die Praxis der Steuer- und Zollvorschriften kann zu unterschiedlichen Ergebnissen für die steuerliche Angemessenheit des Verrechnungspreises und den auf seiner Basis ermittelten Zollwert führen. Die Wertermittlung auf der Grundlage der Steuer- und Zollvorschriften weist dennoch ein hohes Maß an Übereinstimmung auf. Sie orientiert sich an der gleichen Problematik, d.h. der Ermittlung eines unbeeinflussten Preises für die Lieferungen verbundener Unternehmen bzw. die Kaufgeschäfte bei Verbundenheit. Dies wird bei den Leitbildern, den Instrumenten und insbesondere den Methoden zur Wertermittlung deutlich.¹¹¹⁹ Das Zollwertrecht trägt den Erfordernissen der Rechtssicherheit Rechnung.¹¹²⁰ Trotzdem sind die Vorschriften des Zollrechts im Steuerrecht und umgekehrt die des Steuerrechts im Zollrecht nicht anwendbar, da das Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert formalrechtlich nicht geregelt ist.¹¹²¹ Juristisch kann deswegen nur ein

1118 Vgl. Nooteboom, Internationale Verrechnungspreise zwischen nahestehenden Unternehmen im Steuerrecht, StuW 1982, S. 132.

1119 Vgl. Brezing, Bewertungsprobleme bei einigen Einzelsteuern und bei der Zollwertermittlung, in: Raupach, Wertermittlung, S. 345.

1120 Vgl. Brezing, Bewertungsprobleme bei einigen Einzelsteuern und bei der Zollwertermittlung, in: Raupach, Wertermittlung, S. 346.

1121 Im Schrifttum werden Vorschriften über die Verbindung von Zollwert und steuerrechtlichem Verrechnungspreis gefordert, vgl. Nooteboom, Internationale Verrechnungspreise zwischen nahestehenden Unternehmen im Steuerrecht, StuW 1982, S. 132.

Rechtsvergleich vorgenommen werden.¹¹²² Gegen eine weitgehende Annäherung soll eine unterschiedliche fiskalische Interessenlage sprechen, d.h. hoher Zollwert und niedriger Einkaufswert.¹¹²³ Die Finanzverwaltung setzt gesetzlich geschuldete Abgaben fest, d.h. eine Prüfung hat nicht nur eine Zielrichtung.¹¹²⁴ Ein profiskalisches Prüfungsziel ist den Steuer- und Zollvorschriften nicht zu entnehmen. Betriebswirtschaftlich stellt sich daher die Frage, ob bei den Methoden zur Wertermittlung im Steuer- und Zollrecht, die im Wesentlichen kongruent sind, nicht auch die Ergebnisse kongruent sein müssten.¹¹²⁵

2. Methoden

Den Vorschriften des Steuer- und Zollrechts liegt für die Prüfung der Verrechnungspreise zwischen Konzernunternehmen eine identische Zielsetzung zugrunde. Dies spiegelt sich in den Verrechnungspreismethoden und den Zollwertmethoden für die jeweilige Wertermittlung wider. In den Vorschriften des Steuer- und Zollrechts werden diese Methoden unter Verwendung betriebswirtschaftlicher Begriffe beschrieben. Neue betriebswirtschaftliche Erkenntnisse bei den Verrechnungspreisen können bei der Verrechnungspreisgestaltung zu Meinungsverschiedenheiten zwischen Steuerbeteiligten und Steuerverwaltung führen, da die Vorschriften im Steuerrecht nur sporadisch ergänzt bzw. aktualisiert werden. Für die Ermittlung des Zollwertes wird dagegen gemäß Art. 141 Absatz 2 i.V.m. Anhang 24 Zollkodex-DVO dynamisch auf allgemein anerkannte Buchführungsgrundsätze Bezug genommen, so dass neue betriebswirtschaftliche Erkenntnisse Berücksichtigung finden können.

1122 Vgl. z.B. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Rz. 200 f. Zu einem umfassenden Vergleich der in den USA geltenden Steuer- und Zollvorschriften, vgl. Jovanovich, Customs Valuation, S. 99 ff.

1123 Vgl. z.B. Ege, in: Schaumburg, Verrechnungspreise, S. 23; Kotschenreuther, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel A Rz. 173; Schaumburg, Internationales Steuerrecht, § 18, Rz. 18.124 m.w.N.; Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 405; Hölscher, Die Kollision von Verrechnungspreis und Zollwert, IStR 1999, S. 347.

1124 Nach § 1 AStG erfolgt eine einseitige Korrektur der Einkünfte nach oben. Dieser profiskalischen Korrekturvorschrift werden im Schrifttum Bedenken entgegengebracht, vgl. z.B. Brezing, Konzernverrechnungspreise und Zollwert, in: Raupach, Wertermittlung, S. 342; Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Rz. 5.

1125 Das Institut der Wirtschaftsprüfer spricht sich für eine Harmonisierung beider Wertermittlungen aus, vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme vom 24.10.1994, WPG 1994, S. 513 ff.

Grundsätzlich wird für die Ermittlung des Zollwertes auch bei verbundenen Unternehmen von dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis des Kaufgeschäftes ausgegangen. Der (Verrechnungs-)Preis kann für Zollzwecke als Transaktionswert anerkannt werden. Falls notwendig, d.h. wenn Zweifel wegen einer Beeinflussung des Verrechnungspreises bestehen, werden die Begleitumstände des Kaufgeschäftes geprüft oder der Zollbeteiligte legt alternativ in einem Vergleichsverfahren Werte dar. Prüf- oder Vergleichsverfahren enthalten das Element des Fremdvergleichs. Dem Ziel des Art. VII GATT 1994 entsprechend, ist soweit wie möglich die Transaktionswertmethode anzuwenden. Nur wenn der Zollwert nicht nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden kann, werden die anderen Methoden in gesetzlicher Reihenfolge geprüft. Das Anerkennungsverfahren für die Anwendung der Transaktionswertmethode sowie die Zollwertmethoden selbst entsprechen von ihrem Charakter den im Steuerrecht für die Prüfung von Verrechnungspreisen angewandten Standardmethoden. Der Preisvergleich hat im Steuer- und Zollrecht Priorität.

Methode	
Zollrecht	Steuerrecht
Transaktionswertmethode	—
– Prüfverfahren	Preisvergleichsmethode bzw. Kostenaufschlagsmethode
– Vergleichsverfahren	Preisvergleichsmethode
Transaktionswert gleicher Waren	Preisvergleichsmethode
Transaktionswert gleichartiger Waren	Preisvergleichsmethode
Deduktive Methode	Wiederverkaufspreismethode
Additive Methode	Kostenaufschlagsmethode
Schlussmethode	—

Abbildung 10: Gegenüberstellung der im Zoll- und Steuerrecht angewandten Methoden zur Wertermittlung¹¹²⁶

3. Spezielle Regelungen

Der Vergleich der Vorschriften und der Methoden des Steuer- und Zollrechts zeigt eine grundsätzliche Übereinstimmung. Gegen eine Übernahme der mit

¹¹²⁶ Ohne auf das zollwertrechtliche Anerkennungsverfahren einzugehen nimmt Kaminski eine ähnliche Gegenüberstellung der jeweiligen Methoden vor, vgl. Kaminski, Fremdvergleichspreis, S. 236; s.a. Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 413.

diesen Methoden ermittelten Werte können spezielle Regelungen des Steuer- und Zollrechts sprechen.

a) Begriffe

Die in den internationalen, supranationalen und nationalen Vorschriften des Steuer- und Zollrechts verwendeten Begriffe für die Problematik der Wertermittlung bei konzerninternen Lieferungen führen in der Praxis nicht zu grundsätzlichen Problemen. Das gilt insbesondere für die wichtigen Begriffe der in der Bundesrepublik Deutschland anzuwendenden Vorschriften wie die Bemessungsgrundlage (Gewinn/wirklicher Wert in den internationalen Vorschriften, Einkünfte in den nationalen bzw. Transaktionswert in den supranationalen Vorschriften) oder der zu bewertenden Konzernstruktur (nahe stehende Person in den nationalen Vorschriften/Verbundenheit in den internationalen Vorschriften). Der Fremdvergleich des § 1 Absatz 1 AStG mit den Elementen der Unabhängigkeit der Geschäftspartner und der Vergleichbarkeit der Verhältnisse entspricht vom Ansatz dem des Anerkennungsverfahrens gemäß Art. 29 Absatz 2 Zollkodex.

b) Praxis der Prüfung von der Steuer- und von der Zollverwaltung

In der Praxis der Vorschriften sind Unterschiede bei der Prüfung des Sachverhalts offensichtlich. Das nach dem Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO eingeräumte Ermessen ist im Steuerrecht durch Textziffer 1.1.1. der Verwaltungsgrundsätze für die Steuerverwaltung mit einer Prüfungspflicht auf Null reduziert und führt zu gebundener Verwaltung. Sie hat zwingend von Amts wegen die Sachverhalte mit Auslandsbezug zu überprüfen. Die Zollverwaltung hat die ordnungsgemäße Anwendung des Zollrechts zu gewährleisten (Art. 13 Zollkodex) und kann hierzu auch nach der Überlassung eine Überprüfung der Zollanmeldung vornehmen (Art. 78 Zollkodex). Die Prüfungen zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung und nach der Überlassung sind in ihr Ermessen gestellt. Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit stellt einen allgemeinen Rechtsgrundsatz in der EG dar.¹¹²⁷ Dem Übermaßverbot entsprechend ist eine grundsätzliche (Über-)Prüfung bei der Ermittlung des Zollwertes im Zollrecht nicht geregelt.¹¹²⁸ Die Zollverwaltung beschränkt

1127 Zu der Vornahme zollamtlicher Prüfungen und dem Rechtsgrundsatz der Verhältnismäßigkeit, vgl. z.B. Lichtenberg, in: Dorsch, Zollrecht, Art. 13 ZK Rz. 7; Reiche, in: Witte, Zollkodex, Art. 13 Rz. 8 ff.

1128 Zu dem vom Grundsatz der Verhältnismäßigkeit geprägten Handeln der Zollverwaltung, vgl. Brezing, in: Raupach, Wertermittlung, S. 341. Dies entspricht auch dem 6. Erwägungsgrund zum ZK, wonach angesichts der großen Bedeutung des Außenhandels der EG Zollförmlichkeiten und Kontrollmaßnahmen möglichst vermieden, zumindest aber im geringstmöglichen Umfang gehalten werden sollten.

ihre Ermittlungen auf die Beseitigung der Zweifel. Ein solcher Zweifel kann, muss sich aber nicht aus einem als Verrechnungspreis bezeichneten Preis ergeben.¹¹²⁹

c) **Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten**

Zur Beurteilung der Angemessenheit der nach § 1 AStG anzusetzenden Verrechnungspreise haben die Steuerbeteiligten die Geschäftsbeziehungen gemäß § 90 Absatz 3 AO zu dokumentieren. Diese Dokumentation lässt sich auch mit wirtschaftlichen Argumenten begründen.¹¹³⁰ Damit sind die Steuerpflichtigen gehalten, schriftliche Unterlagen über Vergleichsdaten und andere Grundlagen zur Verfügung zu stellen, sowie ihre Entscheidungen über die Preisfestsetzung im Rahmen ihrer Geschäftsbeziehungen zum Ausland zu begründen. Bei einem Verstoß gegen diese Dokumentationspflichten drohen Strafen (§ 162 Absätze 3 und 4 AO).

Die Zollverwaltung ermittelt den Zollwert aufgrund der von dem Anmelder gemachten Angaben. Im Rahmen der Mitwirkungs- und Hilfspflichten gemäß Art. 14 Zollkodex hat der Zollbeteiligte alle für die Ermittlung des Zollwertes erforderlichen Unterlagen und Informationen zur Verfügung zu stellen. Welche Unterlagen und Angaben, die Zollverwaltung als Nachweis für die Ermittlung des Zollwertes verlangen kann, hat der Fachbereich Zollwert des Ausschusses für den Zollkodex bei der Kommission in einem Kommentar aufgeführt.¹¹³¹ Dazu gehören z.B. Unterlagen über die Besitzverhältnisse von Verkäufer und Käufer oder die Buchungsunterlagen, um die tatsächliche Zahlung prüfen zu können. Er nimmt auch zu der Aufmachung der Unterlagen und den für die Vorlage verantwortlichen Personen Stellung. Für die Ermittlung des Zollwerts und das Anerkennungsverfahren stehen der Zollverwaltung geeignete Unterlagen und Angaben zur Verfügung.

d) **Bezugszeitpunkt für die Wertermittlung**

Die Zollverwaltung ermittelt den Zollwert aufgrund der Zollwertanmeldung selbst. Notwendig wird dies zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr (Einfuhr), da in diesem Moment die Zollschuld entsteht und der Zoll berechnet werden

1129 Vgl. Absatz 32, DV Zollwertrecht, Z 5101.

1130 Vgl. z.B. Kaminski/Strunk, Dokumentationspflicht bei Verrechnungspreisen – Erste Analyse des Entwurfs der Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO, RIW 2003, S. 569.

1131 Vgl. Kommentar Nr. 6 des Ausschusses für den Zollkodex -Fachbereich Zollwert- zu Unterlagen und Angaben, die die Zollbehörden als Nachweise für die Ermittlung des Zollwerts verlangen können, abgedruckt bei Müller-Eiselt, EG-Zollrecht, Fach 2526.

muss. Die Wertermittlung erfolgt damit zum Zeitpunkt der Lieferung der Ware. Für steuerliche Zwecke erfolgt eine Erklärung der Bemessungsgrundlage für einen zurückliegenden Betrachtungszeitraum. Die Steuerverwaltung überprüft den hierbei zugrunde liegenden Verrechnungspreis im Rahmen der Gewinnermittlung erst im Nachhinein. Steuer- und Zollverwaltung ermitteln den Wert der Waren für den Zeitpunkt zu dem diese geliefert bzw. eingeführt wurden, d.h. zu dem gleichen Zeitpunkt.¹¹³² Der Nutzen der für Zollzwecke erforderlichen Unterlagen für Zwecke der Dokumentation und des Beweises bei der Gestaltung des Verrechnungspreises für steuerliche Zwecke ist offensichtlich. Bei einer gegenseitigen Bindung wäre die Steuerverwaltung für steuerliche Zwecke an das Ergebnis der Zollverwaltung gebunden.¹¹³³ Den Änderungen der Steuerbescheide der Zollverwaltung sind nach dem Zollkodex keine inhaltlichen Grenzen, sondern nur zeitliche Grenzen gesetzt. Im Rahmen der dreijährigen Verjährungsfrist können Einfuhrabgaben, anders als nach der AO, trotz Bestandskraft des Steuerbescheides gemäß Art. 221 Absatz 3 Zollkodex nacherhoben oder gemäß Art. 236 Absatz 2 Zollkodex erstattet werden.¹¹³⁴ Fehlerhafte Steuerbescheide, d.h. falsche Ermittlungen des Zollwertes, können in dieser Frist jederzeit geändert werden.

e) Bewertungsgrundlagen

(1) Preis

Neben formalrechtlichen Gründen können materiellrechtliche Gründe gegen eine Übernahme sprechen. § 1 Absatz 1 AStG knüpft bei der Wertermittlung an den Begriff der Einkünfte an.¹¹³⁵ Bei einem Konzernunternehmen ist dies der Gewinn, d.h. das rechnerische Ergebnis des externen Rechnungswesens. Auf den Gewinn wirkt sich der bewertete, betriebsbedingte und periodisierte Güterverzehr aus. Grundlage der Bewertung für diese Aufwendungen sind die Zahlungen für den Vermögensgegenstand, die durch den Preis in der Rechnung repräsentiert werden. Im Zollwertrecht knüpft der Transaktionswert ebenfalls am Preis für das Kaufgeschäft an. Der endgültige Zollwert stellt dagegen auf den Ort des Verbringens (Art. 163 Zollkodex-DVO), d.h. ein Preisniveau an der Außengrenze der EG ab. Eine Berichtigung des Preises ist nur in den Fällen erforderlich, in denen die Lieferbedingung nicht

1132 Vgl. Frank, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S. 414; s.a. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.66.

1133 Vgl. z.B. Brezing, in: Raupach, Wertermittlung, S. 348; Sieker, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. 9 MA Rz. 174.

1134 Vgl. z.B. Witte/Alexander, Zollkodex, Vor Art. 220 Rz. 27.

1135 Zum Begriff der Einkünfte i.S.d. § 1 Abs. 1 AStG, vgl. z.B. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 211.

hierauf lautet. Für die Gewinn- und die Zollwertermittlung werden die Preise für die Verrechnungen zwischen Konzernunternehmen überprüft. Steuer- und Zollrecht knüpfen dabei an den in der Rechnung dokumentierten Preis an. Nach der Methodik steuerlich angemessener Verrechnungspreise ist der Wert der Transaktion nur ein Anhaltspunkt für die Ermittlung des Gewinns. Dessen Höhe wird z.B. auch durch die Funktionen der einzelnen nahestehenden Unternehmen beeinflusst.¹¹³⁶

(aa) Vorteilsausgleich

Dem Rechtsgedanken des § 1 AStG folgend soll eine einzelne Gewinnverlagerung korrigiert werden, d.h. es wird das jeweilige Geschäft betrachtet.¹¹³⁷ Die Korrektur des Gewinns setzt bei dem konkreten Aufwand für die einzelne Lieferung an.¹¹³⁸ Obwohl in § 1 AStG von einem Vorteilsausgleich unmittelbar keine Rede ist, ergibt sich dieser aus dem durch den Fremdvergleich begründeten Veranlassungsprinzip. Er ist kein Privileg, sondern ergibt sich aus dem Einkunftsbegriff.¹¹³⁹ Wirtschaftlich erfolgt beim Vorteilsausgleich eine Saldierung vorteilhafter Geschäfte mit nachteiligen Geschäften. Einerseits kann sich die Konzerngesellschaft vieler Möglichkeiten, die ihr der Konzern bietet, zu ihrem Vorteil bedienen. Andererseits kann sie ihrerseits im Rahmen ihres Potentials anderen Konzernunternehmen betriebliche Funktionen ersetzen oder ergänzen.¹¹⁴⁰ Wenn im Steuerrecht ein Fremdvergleich durchgeführt und dabei festgestellt wird, dass die Preise dem Fremdvergleich nicht standhalten und deshalb nicht angemessen sind, so ist zugunsten des Steuerbeteiligten zu prüfen, ob eine solche festgestellte Unangemessenheit durch einen Vorteilsausgleich kompensiert wird. Die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD sprechen Vorteilsausgleichsvereinbarungen an.¹¹⁴¹ In Grenzen ist ein Vorteilsausgleich auch von den Verwaltungsgrundsätzen anerkannt.¹¹⁴² Die steuerliche Anerkennung des Vorteilsausgleichs ist an Voraussetzungen, insbesondere eine Dokumentation und die Einhaltung von Fristen gebunden. Der erste Termin ist das Ende des Wirt-

1136 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.3.

1137 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.2. Die DBA knüpfen auch an dem einzelnen Geschäftsvorfall an.

1138 Vgl. z.B. Wassermeyer/Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 253 m.w.N.; BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.1.2.

1139 Vgl. z.B. Brezing, in: Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rz. 102.

1140 Zum Vorteilsausgleich im Konzern, vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 798 ff. m.w.N.

1141 Vgl. OECD, Verrechnungspreisgrundsätze, Anm. 1.60 ff.

1142 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.3.

schaftsjahres, in dem sich die Vorteilsgewährung ausgewirkt hat. Der zweite Termin ist das Ende des dritten darauf folgenden Wirtschaftsjahres. Bis dahin muß die vereinbarte Kompensation abgewickelt sein.¹¹⁴³ Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich mindert die von § 1 Absatz 1 AStG geforderte Einkommensminderung des Steuerbeteiligten. Der Grundsatz, den einzelnen Geschäftsvorfall zu betrachten, wird durch die Verrechnungspreismethoden und ihrer Anerkennung des Vorteilsausgleichs durchbrochen. Dem Begriff der Einkünfte entsprechend wird damit bei der Ermittlung des steuerlich angemessenen Verrechnungspreises nicht nur auf die einzelne Lieferung, sondern einen längeren Betrachtungszeitraum abgestellt.

(bb) Vorerwerberpreis

Im Steuer- und Zollrecht hat der Fremdvergleich der Preise Priorität. Die Verrechnungspreismethoden führen hier in der Regel zu einer Bandbreite möglicher Fremdvergleichspreise. Dies ist im Zollrecht anders. Die Zollwertmethoden führen exakt zu einem Preis für die Einfuhrwaren, der die Grundlage der Ermittlung des Zollwertes bildet. Man orientiert sich jeweils an der Transaktion, d.h. dem grenzüberschreitenden Preis. Bei aufeinander folgenden Verkäufen vor der Bewertung kann gemäß Art. 147 Zollkodex-DVO ein Vorerwerberpreis angemeldet werden.¹¹⁴⁴ Dann gibt es mehrere Preise, mit denen der Transaktionswert bestimmt werden kann. Der Wert der Einfuhrwaren kann damit zulässigerweise für Zollzwecke reduziert werden. Hinsichtlich der Angaben und vorzulegenden Unterlagen gelten die gleichen Vorschriften wie bei anderen Preisen. Zum einen ist für diesen Preis eine Ausfertigung der Rechnung vorzulegen und zum anderen ist der Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der EG¹¹⁴⁵ nachzuweisen. Bei begründeten Zweifeln muss die Zollverwaltung den Zollwert nicht auf der Grundlage dieses Preises nach der Transaktionswertmethode ermitteln, da die Vorschrift des Art. 147 Zollkodex-DVO ausdrücklich auf die Vorschriften über die Rechnung (Art. 181 Zollkodex-DVO) und insbesondere der Zweifel am angemeldeten Wert (Art. 181a Zollkodex-DVO) verweist. Den Anmelder trifft bei einem Vorerwerberpreis eine erhöhte Beweislast. Die Regelung für den Vorerwerberpreis ist von der Kommission in den Durchführungsvorschriften zu Art. 29 Zollkodex der Zollkodex-DVO erlassen worden. International ist diese Interpretation über den Verkauf zur Ausfuhr des Art. 1 Absatz 1 GATT-

1143 Vgl. BMF, Verwaltungsgrundsätze, Tz. 2.3.2. und Tz. 2.3.3.; s.a. Wassermeyer/Baumhoff, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 795.

1144 Dem Zollwertanmelder steht für die Anmeldung des Vorerwerberpreises ein Wahlrecht zu.

1145 D.h., die Bestimmung für die EG stand von vornherein fest.

Zollwert-Kodex 1994 nicht üblich. Die USA lehnen sie wegen der im Ausland befindlichen Informationen über den Preis ab. In der EG ist diese Regelung umstritten, da sie zu Verkehrsverlagerungen und Wettbewerbsverzerrungen führen kann, wenn Mitgliedstaaten mit dieser Regelung unterschiedlich großzügig verfahren. In der Praxis scheitert die Anerkennung des Vorwerberpreises selbst im Konzern, da der erforderliche Nachweis durch zusätzlich erforderliche Auskünfte und Unterlagen aus dem Drittland in vielen Fällen nicht erbracht wird.

(2) Betrachtungszeitraum

Der Zollwert wird für die Einfuhr, d.h. die einzelne grenzüberschreitende Transaktion ermittelt. Vereinfacht ausgedrückt umfasst er alle Kosten des Käufers für den Erwerb „der eingeführten Ware“. Transaktionswert ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, der gemäß Art. 29 Absatz 3 Zollkodex als die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet, definiert ist. Dies ist der vertraglich geschuldete vollständige Preis, auch wenn dieser mit dem Preis in der Rechnung nicht übereinstimmt. Zur vollständigen Zahlung gehören alle vom Käufer an den Verkäufer als Gegenleistung im Rahmen des Kaufgeschäfts erbrachten Zahlungen.¹¹⁴⁶ Abgespaltene Bestandteile des Kaufpreises, z.B. der Ausgleich eines Vorteils im Rahmen eines anderen Geschäfts, werden davon auch erfaßt. Andere Leistungen als Zahlungen gehören ebenfalls zur vollständigen Zahlung (z.B. Einbeziehung von Entwicklungskosten für eine Modellkollektion).¹¹⁴⁷ Hat der Käufer Leistungen oder Bedingungen nach Art. 29 Absatz 1 Lit. b) Zollkodex zu erbringen, deren Wert nicht quantifiziert werden kann, scheidet die Anwendung der Transaktionswertmethode aus. Dem tatsächlich gezahlten oder zahlenden Preis sind gemäß Art. 32 Zollkodex verschiedene Kosten bzw. Werte hinzuzurechnen. Damit wird sichergestellt, dass alle Kosten zum Erwerb der Ware in die Ermittlung des Zollwertes einbezogen werden. Dabei werden z.B. Beistellungen oder Lizenzgebühren berücksichtigt. Ihr Wert ist anteilig zu ermitteln. Um ihren Wert zu ermitteln, muss in vielen Fällen ein Zeitraum betrachtet werden, der über den Zeitpunkt der Einfuhr hinausgeht.

Die Ermittlung des Gewinns berücksichtigt Elemente, die über den eigentlichen Preis für die konzerninterne Lieferung hinausgehen. Diese können über den Lieferungszeitpunkt hinaus in einer Periode liegen. Der Zeitpunkt der

1146 Vgl. EuGH, Urt. vom 06.06.1990, C-11/89 (Unifert), EuGHE 1990, S. 2275. Der Rechnungsendbetrag ist Ausgangspunkt für die Ermittlung des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises, vgl. Absatz 10, DV Zollwertrecht, Z 5101.

1147 Vgl. BFH, Urt. vom 23.04.1996, VII B 249/95, BFH/NV 1996, S. 862.

Einfuhr als Perspektive für die Ermittlung des Zollwertes ist auch nicht absolut. Bei der Ermittlung des Zollwertes kann nach der Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr eine Änderung des für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises (z.B. im Rahmen einer Gewährleistung) berücksichtigt werden. Der geänderte Preis kann zugrunde gelegt werden, sofern dieser während eines Zeitraums von 12 Monaten, nach der Einfuhr angepasst wurde (Art. 145 Absätze 2 und 3 Zolllkodex-DVO).¹¹⁴⁸

V. Zusammenfassung

Die Ermittlung des Wertes für konzerninterne Lieferungen aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland ist ein gemeinsames Problem von Steuer und Zoll. Das Problem liegt in der Verbundenheit der Konzernunternehmen und der potenziellen Gefahr einer Beeinflussung des Verrechnungspreises für die konzerninterne Lieferung. Bei der Prüfung einer solchen Beeinflussung stellt man im Steuer- und im Zollrecht auf einen Fremdvergleich ab. Vorrangig ist man im Steuer- und im Zollrecht auf der Suche nach einem Preis, der sich ohne Einflüsse durch eine Verbundenheit am Markt gebildet hätte. Im Steuerrecht wird nachträglich geprüft, ob der in der Rechnung ausgewiesene Verrechnungspreis dem mit einer Verrechnungspreismethode ermittelten steuerrechtlichen Verrechnungspreis entspricht. Bei einer Abweichung wird der Gewinn auf dieser Grundlage gegebenenfalls gemäß § 1 Absatz 1 AStG noch oben berichtigt. Im Zollrecht wird dagegen nur bei Zweifeln geprüft, ob dieser Verrechnungspreis trotz der Verbundenheit der Konzernunternehmen für Zollzwecke anerkannt werden kann. Bereits in diesem Stadium wird in der Regel ein Fremdvergleich vorgenommen. Bestehen keine Zweifel oder wird festgestellt, dass die Verbundenheit den Preis nicht beeinflusst hat, ist der Verrechnungspreis als Transaktionswert Basis für den im Rahmen der Transaktionswertmethode zu ermittelnden Zollwert.

Nach den Vorschriften des Steuer- und Zollrechts bzw. den dort geregelten Methoden ist eine Maßgeblichkeit des steuerrechtlichen Verrechnungspreises für den Zollwert und umgekehrt des Zollwertes für den steuerrechtlichen Verrechnungspreises nicht geregelt. Dennoch haben die Methoden eine hohe Parallelität und Identität. Früher als bei der Überprüfung des Verrechnungspreises durch die Steuerverwaltung ermittelt die Zollverwaltung schon zum

1148 Art. 145 Abs. 2 und 3 ZK-DVO ist erst durch die VO (EG) Nr. 444/2002 der Kommission vom 11.03.2002 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) des Rates zur Festlegung des Zolllkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 2002 Nr. L 68 vom 12.03.2002, S. 11, eingefügt worden.

Zeitpunkt der Anmeldung der konzernintern gelieferten Waren zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr der EG den Zollwert. Ihre Prüfung führt zu einer Reihe von Informationen, die für die spätere steuerrechtliche Prüfung des Verrechnungspreises durch die Steuerverwaltung zur Ermittlung des Gewinns des beteiligten deutschen Konzernunternehmens von Bedeutung sind.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass es keine abschließende Antwort auf die Frage nach dem Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert gibt. Es erscheint sinnvoller, die Erkenntnisse aus der Ermittlung des Zollwertes für den steuerrechtlichen Verrechnungspreis zu verwerten, als eine Kongruenz dieser Werte herbeireden zu wollen. Auf der Suche nach einem Fremdvergleichspreis liefert die Ermittlung des Zollwertes für die Zwecke der Steuer wertvolle Erkenntnisse. Eine Möglichkeit wäre es, den Zollwert ausschließlich als Wert für Zollzwecke anzuerkennen und von ihm ausgehend gegenüber dem steuerrechtlichen Verrechnungspreis offen zu Tage tretende Unterschiede durch Anpassungsrechnungen zu berücksichtigen. Die Unterschiede sind in der Regel relativ einfach zu eliminieren und zu quantifizieren. Nach dem GATT-Zollwert-Kodex 1994 sollte der Zollwert auf einfachen und objektiven Kriterien beruhen, die mit der Handelspraxis im Einklang stehen. Verrechnungspreise haben wegen der betriebswirtschaftlichen Relevanz für den Konzern eine große Bedeutung. Sie haben sich nicht wegen der Steuer und des Zolls entwickelt; haben darauf aber erhebliche Auswirkungen. Bereits im Stadium des Verfahrens zur Anerkennung eines Verrechnungspreises als Transaktionswert prüft die Zollverwaltung diesen aus der Perspektive des Fremdvergleichsgrundsatzes, der auch im Steuerrecht gilt. Als weitere Möglichkeit wäre es konsequent, den von der Zollverwaltung für die Ermittlung des Zollwertes im Rahmen der Transaktionswertmethode anerkannten Verrechnungspreis auch als steuerrechtlichen Verrechnungspreis zu verwenden. Die Praxis der Zollvorschriften berücksichtigt die Indizien, die gegen eine Übernahme des in der Rechnung ausgewiesenen Verrechnungspreises sprechen können. Konzerninterne Lieferungen aus Drittländern haben einen ausschlaggebenden Anteil an den Einfuhren in die Bundesrepublik Deutschland. Das der Zollwert trotzdem bei rund 95 % der Einfuhren nach der Transaktionswertmethode ermittelt wird, spricht für die Akzeptanz dieser Bewertungskonzeption auf der Seite der Zollbeteiligten und der Zollverwaltung. Die Abbildung 11 stellt eine alternative Ermittlung des Fremdvergleichspreises für steuerliche Zwecke für konzerninterne Lieferungen aus Drittländern in die Bundesrepublik Deutschland dar.

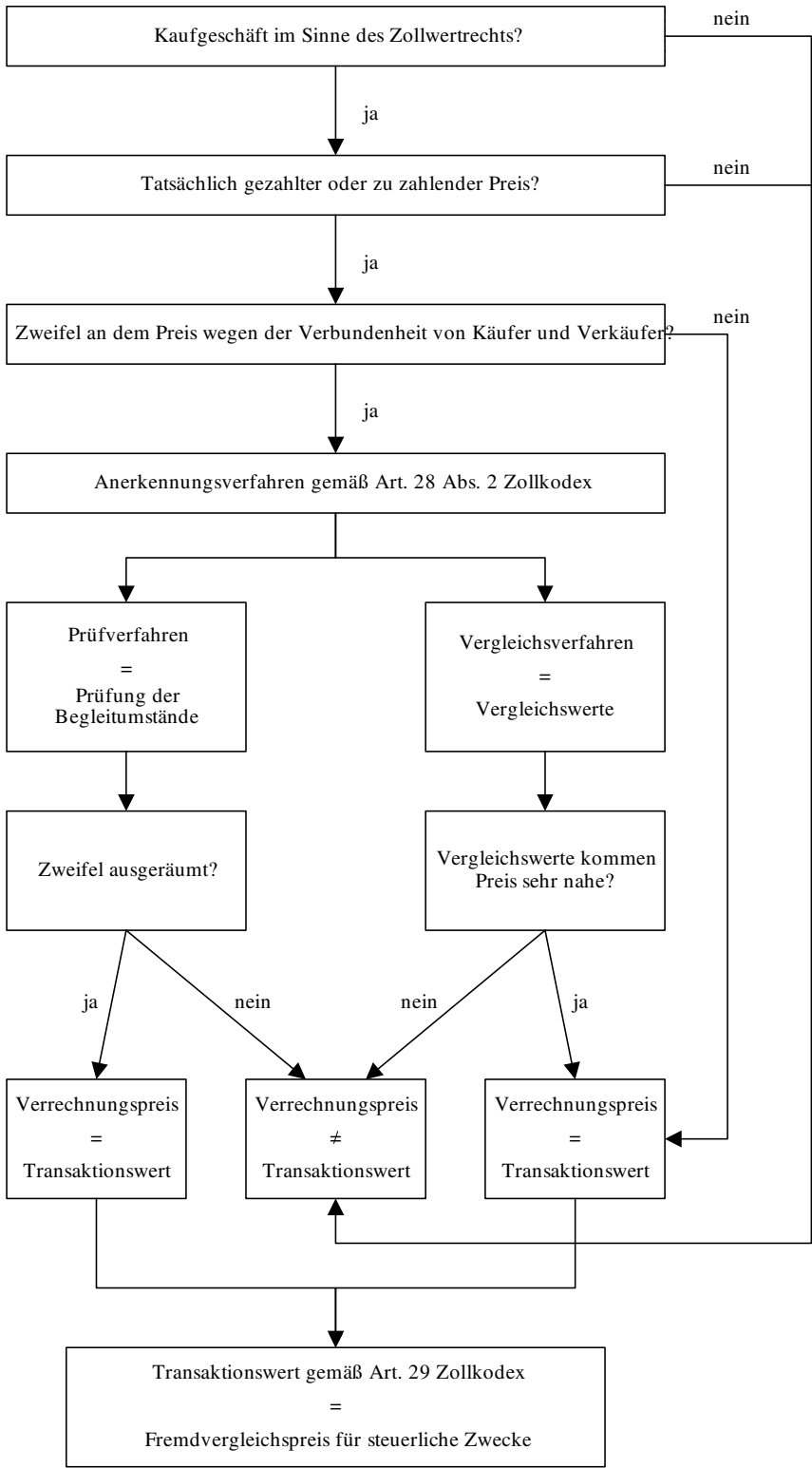


Abbildung 11: Transaktionswert als Fremdvergleichspreis für steuerliche Zwecke

H. Abschließende Würdigung der Ergebnisse

1. Nach Schätzung der OECD wird 60 % des internationalen Handels zwischen verbundenen Unternehmen abgewickelt. Die wichtigste Organisationsform für eine globale unternehmerische Tätigkeit ist der Konzern. Das Recht des Konzerns ist in hohem Maße durch Wechselwirkungen zwischen Gesellschafts- und Steuerrecht geprägt.
2. Eine Besteuerung des Konzerns als Ganzes gibt es in der Bundesrepublik Deutschland nicht. Nicht der Gesamtgewinn des Konzerns unterliegt der Besteuerung, sondern der jeweils von den einzelnen Konzernunternehmen erzielte Gewinn. Steuern haben einen Einfluß auf die Entscheidungen im Konzern.
3. Lieferungen aus dem Ausland machen an den konzerninternen Geschäften von Unternehmen in der Bundesrepublik Deutschland einen respektablen Anteil aus. Die Hälfte dieser Lieferungen erfolgt aus Staaten, die nicht Mitglied der EG sind. Sie sind zugleich eine Einfuhr in die Zollunion der EG und haben zollrechtliche Relevanz. Der Gemeinsame Zolltarif der EG enthält in erster Linie Wertzollsätze, für die ein Zollwert ermittelt werden muss. Den komplexen Fragestellungen der Wertermittlung für die Steuer und den Zoll im Konzern können nur übergreifende Ansätze und Lösungen gerecht werden.
4. Aus betriebswirtschaftlicher Reflexion werden für konzerninterne Lieferungen Verrechnungspreise verwendet. Sie sind nicht das Ergebnis von Angebot und Nachfrage am Markt, sondern von zweckorientierter Leistungsbewertung. Ihre Gestaltung hat primär verschiedene, gegebenenfalls miteinander im Konflikt stehende betriebswirtschaftliche Funktionen.
5. Der Sinngehalt eines Verrechnungspreises ergibt sich nicht allein aus betriebswirtschaftlicher Sicht. Da er effektiv geschuldet wird, bestimmt er die Aufwendungen und damit den Gewinn als steuerliche Bemessungsgrundlage. Es besteht die Gefahr, dass er nicht den wahren ökonomischen Wert der konzerninternen Lieferung widerspiegelt. Die Gestaltung des Verrechnungspreises schafft die Möglichkeit, Gewinne in das Ausland zu verlagern. Durch eine Gewinnverlagerung wird das Steueraufkommen der beteiligten Fisci beeinflusst.

6. Dem Problem der Verlagerung von Gewinnen stellt sich die Bundesrepublik Deutschland mit § 1 AStG entgegen. Der Vorschrift liegt als unbestimmter Rechtsbegriff der Grundsatz des Fremdvergleichs zugrunde, der international in Art. 9 des OECD-Musterabkommens normiert ist. Die Verrechnungspreise zwischen den Konzernunternehmen müssen den Preisen entsprechen, die auch voneinander unabhängige Unternehmen in einer vergleichbaren Lage vereinbart hätten.
7. Die steuerliche Angemessenheit von Verrechnungspreisen (steuerrechtlicher Verrechnungspreis) ist nach dem Maßstab des Fremdvergleichs zu prüfen. Den Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD folgend, werden in den Verwaltungsgrundsätzen des Bundesministeriums der Finanzen Methoden beschrieben, die aufzeigen, ob die im Konzern festgelegten Bedingungen mit diesem vereinbar sind (Verrechnungspreismethoden). Vorrangig wird mit Standardmethoden ein Fremdvergleichspreis ermittelt, der den Verrechnungspreis steuerlich akzeptabel macht.
8. Stellt die Steuerverwaltung eine Unangemessenheit fest, erfolgt eine Besteuerung des Hinzurechnungsbetrages. Trotz zahlreicher Doppelbesteuerungsabkommen besteht für die an der konzerninternen Lieferung beteiligten Unternehmen die Gefahr der Doppelbesteuerung, da eine korrespondierende Berichtigung nicht sichergestellt ist.
9. Die Steuerbeteiligten streben nach Rechtssicherheit über die Anwendung der steuerrechtlichen Vorschriften für den Verrechnungspreis, um die Steuer auf den Gewinn planen und gestalten zu können. Über den steuerrechtlichen Verrechnungspreis können Auskünfte mit Bindungswirkung nach dem geltenden Recht von der Steuerverwaltung nur sehr eingeschränkt erlangt werden.
10. Die Ermittlung des Zollwertes erfolgt nach dem Zollkodex der EG, der in den Mitgliedstaaten unmittelbar anzuwenden ist. In den Vorschriften des Zollkodex über den Zollwert sind die internationalen Regelungen im Rahmen des WTO-Übereinkommens transformiert worden. Gemäß Art. VII GATT 1994 soll der Zollwert aufgrund des „wirklichen Wertes“ der eingeführten Waren ermittelt werden. In dem zur Durchführung dieser Bestimmung gesondert vereinbarten GATT-Zollwert-Kodex 1994 ist geregelt, dass dies in erster Linie der „Transaktionswert“ ist. Nach Angaben der Weltzollorganisation werden im Welthandel 90 % der Bewertungen von Waren für Zollzwecke nach dem System der Zollwertermittlung des GATT-Zollwert-Kodex 1994 vorgenommen.

11. Die Transformation der internationalen Regelungen in das Recht der Vertragsparteien und ihre Praxis werden durch Auslegungsinstrumente internationaler Gremien und die Vereinbarung über die Streitbeilegung nach dem WTO-Übereinkommen sichergestellt. Auf Ebene der EG wird die Kommission bei der Sicherstellung einer einheitlichen Umsetzung und dem Erlass von Durchführungsvorschriften zum Zollkodex von einem Ausschuss für den Zollkodex -Fachbereich Zollwert-unterstützt.
12. Nach dem Zollkodex gibt es sechs Methoden zur Zollwertermittlung. Dies sind die Transaktionswertmethode, vier Folgemethoden und die Schlussmethode. In rund 95 % aller Einfuhrfälle kann der Zollwert nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden, d.h. es wird von dem Transaktionswert ausgegangen. Transaktionswert ist der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der EG tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, der auch ein Verrechnungspreis sein kann. Für die endgültige Ermittlung des Zollwertes muss der Transaktionswert gegebenenfalls wegen Hinzurechnungen oder Abzugsposten berichtigt werden.
13. Im Konzern ist die Verbundenheit von Verkäufer und Käufer allein kein Grund, den Verrechnungspreis als unannehmbar anzusehen. Zweifelt die Zollverwaltung, ob der Verrechnungspreis durch die Verbundenheit beeinflusst wurde, ist ein Verfahren zu seiner Anerkennung erforderlich. Dieses Anerkennungsverfahren basiert auf dem Grundsatz des Fremdvergleichs. Es umfasst ein Prüfverfahren oder auf Antrag des Zollbeteiligten ein Vergleichsverfahren. Die Ermittlungen der Zollverwaltung werden dabei auf die Beseitigung der Zweifel beschränkt.
14. Bei dem Prüfverfahren werden die Umstände des Kaufgeschäfts von der Zollverwaltung genauer untersucht. Der Verrechnungspreis wird als Transaktionswert anerkannt, wenn aufgezeigt wird, dass Käufer und Verkäufer trotz der Verbundenheit voneinander kaufen oder einander verkaufen, als wenn sie nicht verbunden wären. Der Anhang 23 Zollkodex-DVO enthält Beispiele, die dieses aufzeigen. Zielsetzung ist die Ermittlung eines Fremdvergleichspreises. Der Zollbeteiligte muss dafür konkrete und nachprüfbare Angaben machen.
15. Das Vergleichsverfahren gibt dem Zollbeteiligten die Möglichkeit nachzuweisen, dass der Verrechnungspreis einem bereits von einer Zollverwaltung der Mitgliedstaaten anerkannten Zollwert (Vergleichswert) sehr nahe kommt und daher als Transaktionswert anerkannt werden kann. Der Nachweis ist auch erbracht, wenn die Zollverwaltung

die erforderlichen Informationen bereits hat. In der Regel ist der Nachweis über einen Vergleichswert vom Zollbeteiligten (z.B. durch einen Zollbescheid) zu erbringen.

16. Wird der Verrechnungspreis von der Zollverwaltung als Transaktionswert anerkannt, kann der Zollwert nach der Transaktionswertmethode ermittelt werden. Andernfalls werden die Folgemethoden bzw. die Schlussmethode in gesetzlicher Reihenfolge geprüft. Die Zollwertmethoden führen immer zu einem exakten Zollwert.
17. Die Zollverwaltung erteilt nach Art. 11 Zollkodex allgemeine und unverbindliche Auskünfte über die Anwendung des Zollrechts. Verbindliche Auskünfte sind nur für den Zolltarif und den Ursprung geregelt. Nationale Regelungen kommen ergänzend in Betracht. Im Hinblick auf den im nationalen Abgabenrecht bestehenden Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben, weist die Zollverwaltung regelmäßig auf die Unverbindlichkeit der von ihr erteilten Auskünfte zum Zollwert hin. Dies führt für den Zollwert nicht zu der von den Zollbeteiligten angestrebten Rechtssicherheit.
18. Seitens der EG fehlt eine Regelung über eine verbindliche Zollwertauskunft. Darüber hinaus wäre eine Datenbank über die von den Zollverwaltungen der Mitgliedstaaten erteilten verbindlichen Zollwertauskünfte für das Anerkennungsverfahren wünschenswert.
19. Das zollrechtliche Anerkennungsverfahren sowie die Zollwertmethoden selbst entsprechen charaktermäßig den im Steuerrecht für die Prüfung von Verrechnungspreisen angewandten Standardmethoden. Der Fremdvergleich von Preisen hat im Steuer- und im Zollrecht Priorität. Für die Gewinnabgrenzung stellt er eine besondere Herausforderung für die Gesetzgebung, die Verwaltung und die Steuerbeteiligten dar.
20. Der von der Zollverwaltung für die Ermittlung des Zollwertes im Rahmen der Transaktionswertmethode anerkannte Verrechnungspreis könnte alternativ auch als steuerrechtlicher Verrechnungspreis verwendet werden. Der deutsche Gesetzgeber ist aufgefordert, Vorschriften zu erlassen, die das Verhältnis von steuerrechtlichem Verrechnungspreis und Zollwert konkret regeln.
21. Die Kultur des Zollrechts der EG, insbesondere der Zollwertermittlung, hat ein hohes Niveau. Der Erlass des Zollkodex geht von dem Konzept des europäischen Binnenmarktes aus. Die Kommission mahnt für sein Funktionieren auch die Kohärenz von Steuer- und Zollrecht an. Sie sollte die Kompetenzen der EG für steuerliche Vorschriften universal

nutzen und in ihrem Engagement zur Harmonisierung der Unternehmenssteuern auf europäischer Ebene die Erfahrungen aus der Zollunion berücksichtigen.

- 22.** Es erscheint sinnvoll, die Informationen aus der amtlichen Ermittlung des Zollwertes für steuerliche Zwecke zu nutzen. Hierzu sollte der Informationsaustausch zwischen den Steuer- und Zollverwaltungen in der EG geregelt und die Informationen im Rahmen des Amts-, Steuer- und Zollgeheimnisses auch den Steuer-/Zollbeteiligten zugänglich gemacht werden.

Literaturverzeichnis

Andresen, U., (Konzernverrechnungspreise), Konzernverrechnungspreise für multinationale Unternehmen, Wiesbaden 1999.

Andresen, U., Fremdvergleichsgrundsatz und verdeckte Gewinnausschüttungen – Neuorientierung bei der internationalen Einkünfteabgrenzung, RIW 2002, S. 134 ff.

Andresen, U., Neue gesetzliche Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen: Handlungsbedarf für grenzüberschreitend tätige Unternehmen, RIW 2003, S. 489 ff.

Anton, R., Zum Begriff des Entziehens aus zollamtlicher Überwachung, ZfZ 1995, S. 2.

Anton, R., Nochmals: Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung, ZfZ 1996, S. 326.

Anton, R., Zollschuldentstehung durch Nichtgestellung von Versandgut, ZfZ 1997, S. 225.

Anton, R., Verstößt das EG-Zollrecht gegen Grundsätze des Wirtschaftszolls?, ZfZ 2003, S. 153.

Aussenhandelsverband für Mineralöl und Energie e.V. (Jahresbericht), Mineralöl- und Energiehandel, 2001 Jahresbericht, Hamburg/Münster 2002.

Bachmann, E.-U., Die Präferenzregelungen der Europäischen Gemeinschaft, ZfZ 1989, S. 12 ff., S. 34 ff.

Bail, T., Der Zoll in der Welt von heute, Die Zollpraxis 1963, S. 145 ff. und S. 178 ff.

Baranowski, H.-K. (Auslandsbeziehungen), Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Herne/Berlin 1996.

Bartels, K., VENI VIDI VICI, Geflügelte Worte aus dem Griechischen und Lateinischen, 5. Auflage, München 2000.

Baumann, U., Vorschlag für einen Zollkodex der Gemeinschaften, ZfZ 1991, S. 212 ff.

Baumhoff, H., Beweislastverteilung, Mitwirkungspflicht und Schätzung im Zusammenhang mit internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2001, S. 751 ff.

Baumhoff, H., Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 1 ff.

Baur, G., Einführung in die neue Zollwertermittlung nach der EWG-Verordnung Nr. 1224/80, RIW 1980, S. 484 ff.

Becker, H./Kroppen, H.-K. (Hrsg.) (Handbuch), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Köln 1999 (zitiert: Bearbeiter, in: Handbuch, W, Anm.).

Beermann, A. (Hrsg.) (Verfahrensrecht), Steuerliches Verfahrensrecht, AO, FGO, Nebengesetze, Kommentar, Loseblatt, 1. Auflage, Bonn/Berlin, 1995 ff. (41. Aktualisierung, Stand: Mai 2003) (zitiert: Bearbeiter, in: Beermann, Verfahrensrecht, § Rz.).

Behrendt, W./Schnickels, D., Einleitung von Antidumpingverfahren, AW-Prax 1998, S. 236 ff.

Birk, D., Zollkodex und Rechtsschutz, ZfZ 1991, S. 207 ff.

Birk, D. (Hrsg.) (Handbuch), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, Herne/Berlin 1995 (zitiert: Bearbeiter, in: Birk, Handbuch, § Rz.).

Birk, D./Ehlers, D. (Hrsg.) (Rechtsfragen), Rechtsfragen des europäischen Steuer-, Außenwirtschafts- und Zollrechts, Köln 1995 (zitiert: Bearbeiter, in: Birk/Ehlers, Rechtsfragen, S.).

Bleihauer, H.-J., Der Gemeinsame Zolltarif der EU, AW-Prax 1996, S. 175 ff.

Boos, M./Rehkugler, H./Tucha, T., Internationale Verrechnungspreise – ein Überblick, DB 2000, S. 2389 ff.

Borstell, T., Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerungen, in: StbJb 2001/02, S. 201 ff.

Borstell, T./Brüninghaus, D./Dworaczek, M., Zweifel an der Rechtmäßigkeit von Verrechnungspreiskorrekturen nach § 1 AStG, IStR 2001, S. 757 ff.

Borchert, M., Außenwirtschaftspolitik, WiSt 1981, S. 275 ff.

Borchert, M. (Außenwirtschaftslehre), Außenwirtschaftslehre: Theorie und Politik, 6., überarbeitete Auflage, Wiesbaden 1999.

Breithecker, V. (Steuerlehre), Einführung in die Internationale betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bielefeld 1999.

Brezing, K./Krabbe, H./Lempenau, G./Mössner, J. M./Runge, B. (Außensteuerrecht), Außensteuerrecht, Kommentar, Herne/Berlin 1991 (zitiert: Bearbei-

ter, in: Brezing/Krabbe/Lempenau/Mössner/Runge, Außensteuerrecht, § Rz.).

Brockhaus – Die Enzyklopädie (Brockhaus), 20., überarbeitete und aktualisierte Auflage, Leipzig/Mannheim 1996.

Brümmerhoff, D. (Finanzwissenschaft), Finanzwissenschaft, 8. Auflage, München/Wien 2002.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (Verantwortung), 40 Jahre Verantwortung für die Finanzen des Bundes, München 1989.

Bundesministerium der Finanzen, Stellungnahme des BMF zum neuen Verrechnungspreisbericht des OECD-Rates, IStR 1995, S. 384 ff.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (Steuern), Steuern von A bis Z, Innenansichten: Steuern & Zölle, Berlin 2001.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (Bundeszollverwaltung), Verwaltung und Wissenschaft, Innenansichten: Die Bundeszollverwaltung, Berlin 2002.

Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.) (Jahresstatistik), Verwaltung und Wissenschaft, Fachblick: Die Bundeszollverwaltung, Jahresstatistik 2002, Berlin 2003.

Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (Hrsg.) (Dokumentation Nr. 493), Handelspolitische Instrumente in der Unternehmenspraxis, Dokumentation, Nr. 493, Berlin 2001.

Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie (Hrsg.) (Wirtschaftsbericht 2002), Wirtschaftsbericht 2002, Globalisierung, Chancen nutzen – Verantwortung zeigen, Berlin 2002.

Burkert, M., Funktionsverlagerungen im internationalen Konzern, IStR 2003, S. 320 ff., S. 356 ff.

Callies, C./Ruffert, M. (Hrsg.), Kommentar zum EU-Vertrag und EG-Vertrag, 2., neubearbeitete und erweiterte Auflage, Neuwied/Kriftel 2002 (zitiert: Bearbeiter, in: Callies/Ruffert, EUV/EGV, Art. Rz.).

Christiansen, R., Haben Zölle noch eine Zukunft?, ZfZ 1974, S. 98.

Christiansen, R., Der Deutsche Zollverein – ein Modell für Europa?, ZfZ 1984, S. 2 ff.

Crezelius, G., Steuerrechtliche Verfahrensfragen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, IStR 2002, S. 433 ff.

Czakert, E., Neue verbindliche Ursprungsnachweise, AW-Prax 1997, S. 15 ff.

Czakert, E., Das System der verbindlichen Zolltarifauskünfte (VZTA), AW-Prax 1998, S. 249 ff.

Da. (wohl Dahnke, H.), Zollwert und steuerlicher Verrechnungspreis, IStR 1993, S. 421 f.

Dautzenberg, N./Gocksch, S., Die europarechtliche Problematik des § 1 AStG, BB 2000, S. 904 ff.

Dawid, R./Dorner, K., Anpassungsrechnungen bei Anwendung der Preisvergleichsmethode im Rahmen der Bestimmung konzerninterner Verrechnungspreise, IWB 2002, Fach 10, Gruppe 2, S. 1549 ff.

Debatin, H./Wassermeyer, F. (Doppelbesteuerung), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, herausgegeben von Debatin, H./Wassermeyer, F., Loseblatt, München 1995 ff. (92. Ergänzungslieferung, Stand: Dezember 2003) (zititiert: Bearbeiter, in: Debatin/Wassermeyer, Doppelbesteuerung, Art. Rz.).

Dichtl., E./Issing, O. (Hrsg.) (Wirtschaftslexikon), Vahlens großes Wirtschaftslexikon 2., überarbeitete und erweiterte Auflage, München 1993.

Ditges, H./Vahrenhorst, D., Der Zollwertkodex des GATT, ZfZ 1979, S. 258 ff.

Dittmar, E., Zur Problematik der Zollwertermittlung bei miteinander verbundenen Unternehmen, ZfZ 1981, S. 290 ff.

Dorsch, E., Der Brüsseler Zollrat, ZfZ 1985, S. 294 ff.

Dorsch (Zollrecht), Zollrecht: Recht des grenzüberschreitenden Warenverkehrs, Kommentar, hrsg. von Rüsen, R., Loseblatt, 3. Auflage, Bonn 2001 ff. (93. Ergänzungslieferung, Stand: Oktober 2003) (zitiert: Bearbeiter, in: Dorsch, Art. Rz.).

Due, O./Lutter, M./Schwarze, J. (Hrsg.), Festschrift für Ulrich Everling, Baden-Baden 1995 (zitiert: Bearbeiter, in: Due/Lutter/Schwarze, Festschrift für Ulrich Everling, S.).

Dziadkowski, D., Die Entwicklung der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre von einer „Steuerbetriebslehre“ zu einer unternehmenstheoretisch orientierten Steuerwissenschaft, DB 1983, S. 2045 ff.

Eckstein, H.-M., Generalthema II des 58. IFA-Kongresses 2004 in Wien: Konzernbesteuerung, IStR 2003, S. 448 ff.

Eibelshäuser, M., Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung, DStR 2002, S. 1426 ff.

Eigelshoven, A., Gemeinschaftsrechtliche Bedenken des BFH gegen § 1 AStG, IWB 2001, Fach 3, Gruppe 1, S. 1761 ff.

Eilers, S./Wienands, H.-G., Advance Pricing Agreements, IStR 1995, S. 311 ff.

Ernst & Young International Ltd. (Hrsg.), Transfer Pricing 2001 Global Survey, 2001 (URL: <http://www.ernst-young.de>).

Europäisches Forum für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll e.V. (EFA) (Hrsg.) (Erweiterung), Erweiterung der Europäischen Union, Zusammenarbeit von Wirtschaft und Verwaltung, Entwicklung der Öko-/Energiesteuern, Tagungsband des 12. Europäischen Zollrechtstags des EFA am 15. und 16.06.2000 in Salzburg, Köln 2001.

Europäische Kommission (Hrsg.) (Ruding-Report), Bericht des unabhängigen Sachverständigenausschusses zur Unternehmensbesteuerung („Ruding-Report“), Luxembourg 1992.

Europäische Kommission (Hrsg.) (Kompendium), Kompendium der Zollwerttexte des Ausschusses für den Zollkodex, Fachbereich Zollwert, XXI/1229/96-DE Rev. 3 vom 12.05.1997, Brüssel.

Europäische Kommission (Hrsg.) (Welthandel), Die Europäische Union und der Welthandel, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Luxembourg 1999.

Europäische Kommission (Hrsg.) (Zollpolitik), Die Zollpolitik der Europäischen Union, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Luxembourg 1999.

Europäische Kommission (Hrsg.) (Steuerpolitik), Steuerpolitik in der Europäischen Union, Amt für amtliche Veröffentlichungen der Europäischen Gemeinschaften, Luxembourg 2000.

Europäischer Rechnungshof (Sonderbericht), Sonderbericht Nr. 23/2000 über die Ermittlung des Zollwerts eingeführter Waren, zusammen mit den Antworten der Kommission, ABl. EG 2001 Nr. C 84 vom 15.12.2001, S. 1.

Eyl., E., Alte Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften – Auslegungsgrundlagen für das neue Zollwertsystem, RIW 1981, S. 684 ff.

Feit, A., Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 131 ff.

Felix, G., Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 197 ff.

Findeisen, F., Eine Privatwirtschaftslehre der Steuern, ZfhF 1919/20, S. 163 f.

Findeisen, F., Der Steueranwalt, Artikel in der FAZ vom 10.11.1919, Nachdruck in: StbJb 1969/70, S. 67 f.

Fischer, L./Schneeloch, D./Sigloch, J., Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung – Gedanken zum 60jährigen „Jubiläum“ der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DStR 1980, S. 699 ff.

Fischer L./Warneke, P. (Steuerlehre), Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Auflage, Berlin 1998.

Flick, H., Die praktische Bearbeitung internationaler Steuerfälle, StBJb 1964/65, S. 458.

Flick, H. F. W., Zu gut um wahr zu sein: das APA? IStR 1996, S. 161 ff.

Friedrich, K., Das Zollrecht im System des deutschen Steuerrechts, StuW 1987, S. 133 f.

Friedrich, K., Allgemeine EG-Zollpräferenzen für Entwicklungsländer, RIW 1995, S. 315 ff.

Frotscher, G. (Steuerrecht), Internationales Steuerrecht, München 2001.

Galleiske, Notwendigkeit und Primat der wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei der Auslegung der Zollvorschriften, AWD 1959, S. 69 ff.

Gattermann, H. H., Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 56 ff.

Gellert, L., Zollkodex und Abgabenordnung, Analyse über das Verhältnis der Vorschriften der Abgabenordnung zu den Vorschriften des Zollkodexes der Europäischen Gemeinschaft, Aachen 2003, zugleich Dissertation Westfälische Wilhelms-Universität Münster, 2003.

Glashoff, H., Sind Gedanken noch zollfrei?, RIW 1981, S. 501 ff.

Glashoff, H., Einkaufsprovision und Zollwert, ZfZ 1988, S. 171 ff.

Glashoff, H./Haubenreisser, J., Neues Zollwert-System (GATT): Transaktionswert, RIW 1979, S. 832 ff.

Glashoff, H./Haubenreisser, J., Neues Zollwert-System (GATT) – Alternativen der Zollwertfeststellung, RIW 1980, S. 186 ff.

Grabitz, E./Hilf, M. (Hrsg.) (Kommentar), Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, Loseblatt, 2. Auflage, München 2001 ff. (Stand: 22. Ergän-

zungslieferung August 2003) (zitiert: Bearbeiter, in: Grabitz/Hilf, Kommentar, Art. Rz.).

Grafers, H. W. (Hrsg.) (Außenwirtschaft), Einführung in die betriebliche Außenwirtschaft, Stuttgart 1999.

Grotherr, S., Verrechnungspreise im nationalen und internationalen Steuerrecht, WiSt 1992, S. 218 ff.

Grotherr, S., Die Hauptaufgabe der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre dargestellt am Beispiel der grunderwerbsteuerlichen Belastung von Anteilsübergewinnungen, SteuerStud 1995, S. 101 ff.

Grotherr, S. (Hrsg.) (Handbuch), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000 (zitiert: Bearbeiter, in: Grotherr, Handbuch, S.).

Grützner, D., Probleme bei der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei grenzüberschreitenden Beziehungen, StuB 2002, S. 22 ff.

Haberstöck, L./Breithecker, V. (Steuerlehre), Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 11., neu bearbeitete Auflage, Bielefeld 2000.

Hahn, W., GATT-Zollwert-Kodex – Deduktive Methode, ZfZ 1981, S. 258 ff.

Hahn, W., Entscheidungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert, ZfZ 1985, S. 98 ff., S. 167 ff.

Hailbronner, K./Bierwagen, R., „Neue“ Formen des Dumping und ihre Regelung im Außenwirtschaftsrecht der Europäischen Gemeinschaften, RIW 1988, S. 705 ff.

Hanel, R., Vom GATT zur WTO – Entwicklung und Strukturen, ZfZ 1996, S. 104 ff., 138 ff. und S. 174 ff.

Heinen, E., Zum Wissenschaftsprogramm der entscheidungsorientierten Betriebswirtschaftslehre, ZfB 1969, S. 208 ff.

Henke, R., Pfadfinder für den Zollschild-Dschungel – Neue Dienstweisung zum Zollschildrecht, AW-Prax 1996, S. 372 ff.

Henke, R./Huchatz, W., Das neue Abgabenverwaltungsrecht für Einfuhr- und Ausfuhrabgaben, Die Überlagerung der Abgabenordnung durch den Zollkodex, ZfZ 1996, S. 226 ff., S. 262 ff.

Hering, A., Das neue Zollwertrecht nach dem GATT-Zollwertkodex, INF 1983, S. 443 ff.

Herlinghaus, A., Vereinbarkeit der Hinzurechnungsbesteuerung mit dem Europarecht, FR 2001, S. 241 ff.

Herzig, N. (Hrsg.) (APAs), Advance pricing Agreements (APAs). Ein neues Instrument zur Vermeidung von Verrechnungspreiskonflikten?, *Steuerthemen im Brennpunkt*, Band 11, Köln 1996 (zitiert: Bearbeiter, in: Herzig, APAs, S.).

Herzig, N., Globalisierung und Besteuerung, WPg 1998, S. 280 ff.

Herzig, N./Dautzenberg, N., Fusionsrichtlinie und Mutter-Tochter-Richtlinie – Inhalt und Folgen der EG-Ertragsteuerrichtlinien-, BFuP 1993, S. 473 ff.

Herzig, N./Dempfle, U., Konzernsteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, DB 2002, S. 1 ff.

Herzog, Roman, Mehr Rechtssicherheit im Steuerrecht, Stbg 1989, S. 3 ff.

Hidien, J. W., Einführung in die Aufgaben der deutschen Zollverwaltung, ZfZ 1988, S. 326 ff.

Hinder, J.-U./Heidbüchel, V., Unterkapitalisierungsvorschrift des § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. als Diskriminierung ausländischer Muttergesellschaften, StuB 2003, S. 363 ff.

Hintzen, B. (Zwischenholding), Die deutsche Zwischenholding als Gegenstand der internationalen Steuerplanung, Frankfurt 1997 zugleich Dissertation Universität Siegen 1997.

Hoffacker, R. (Auskunftsansprüche), Voraussetzungen und Rechtswirkungen der Auskunftsansprüche im Zollrecht, Aachen 2003 zugleich Dissertation Westfälische Wilhelms-Universität Münster 2003.

Hölscher, C., Die Kollision von Verrechnungspreis und Zollwert, IStR 1999, S. 347 ff.

Hölscher, C., Die vorläufigen Schutzmaßnahmen der Europäischen Gemeinschaft gegen umgeleitete Stahleinfuhren gemäß VO (EG) Nr. 560/2002, ZfZ 2002, S. 261 ff.

Höppner, H.-D., Der neue Verrechnungspreis-Erlaß – Grundsätzliche Probleme aus der Sicht der Verwaltung, StBp 1983, S. 121 ff.

Hoffmann, W.-D., Globale Gewinnschätzung im Außensteuerbereich, IStR 1999, S. 69 ff.

Hoffmann, W.-D., Zu Verrechnungspreisen zwischen ausländischer Mutter und deutscher Vertriebstochter, GmbHR 2001, S. 1169 ff.

Hohrmann, F., Quellen und Systematik des gemeinschaftlichen und nationalen Zollrechts nach Inkrafttreten des Zollkodex der Gemeinschaften, DStZ 1994, S. 449 ff.

Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A. (AO/FGO), Abgabenordnung- Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Loseblatt, 10. Auflage, Köln 1995 ff. (177. Lieferung, Stand: Juli 2003) (zitiert: Bearbeiter, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § Rz.).

Hülsmeier, R., Erkenntnisprobleme bei der zolltariflichen Einreihung einer Ware – zugleich eine Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 18.12.2001, ZfZ 2002, S. 326 ff.

Isensee, T., Die Ermittlung des Verrechnungspreises bei Konzernvertriebsunternehmen, IStR 2001, S. 693 ff.

Jansen, B., Die neue Welthandelsorganisation (World Trade Organization WTO), EuZW 1994, S. 333 ff.

Jovanovich, J. M. (Customs Valuation), Customs Valuation and Transfer Pricing, Amsterdam 2002.

Kalbe, P., Grundsatzfragen der Auslegung des Gemeinsamen Zolltarifs, AWD 1971, S. 374 ff.

Kaminski, B. (Verrechnungspreisbestimmung), Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, Neuwied/Kriftel 2001 zugleich Habilitation Universität Hamburg 2001.

Kaminski, B./Strunk, G., Auswirkungen des BFH-Urteils vom 17.10.2001 auf die Verrechnungspreisbestimmung, IWB 2002, Fach 3, Gruppe 1, S. 1831 ff.

Kaminski, B./Strunk, G., Dokumentationspflicht bei Verrechnungspreisen – Erste Analyse des Entwurfs der Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO, RIW 2003, S. 561 ff.

Karrenbrock, H./Hirsch, S., Unilaterale und bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Minderung der Doppelbesteuerung, SteuerStud 2001, S. 583 ff.

Kaufmann, D. B. (Ursprungsregeln), Ursprungsregeln: Die internationale und europäische Gestaltung der Ursprungsregeln, Baden-Baden 1996.

Kessler, W. (Euro-Holding), Die Euro-Holding: Steuerplanung, Standortwahl, Länderprofile, München 1996.

Kirchhoff, T., Zollpräferenzen und Vertrauensschutz, Aachen 2002 zugleich Dissertation Westfälische Wilhelms-Universität Münster 2002.

Klein, T., OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien: in der Praxis eher hilfreich als hindernd, IStR 1995, S. 546 ff.

Kleineidam, H.-H., Fremdvergleichsgrundsatz und strategische Rente globaler Unternehmenspolitik, IStR 2001, S. 724 ff.

Klüver, B., Anmerkung zum Urteil des BFH vom 13.11.2001 – VII R 88/00 in ZfZ 2002, S. 92 ff., ZfZ 2002, S. 212 ff.

Kluge, V. (Steuerrecht), Das Internationale Steuerrecht, 4. Auflage, München 2000.

Klupsch, A., Über die Folgen vorschriftswidriger Abwicklung des Versandverfahrens, ZfZ 1995, S. 108.

Kock, K.-U., Zollschuldentstehung wegen Pflichtverletzung und wegen Entziehens – Versuch einer Abgrenzung, ddz 1997, F 68 ff.

König, C./Haratsch, A., Europarecht, 2. Auflage, Tübingen 1998.

Köplin, M., Quod erat expectandum! – Einige Überlegungen zum Beschluss des BFH vom 21.6.2001, I B 141/00, IStR 2002, S. 120 ff.

Köplin, M./Sedemund, J., Ist § 1 AStG europarechtswidrig?, IStR 2000, S. 305 ff.

Krabbe, H., OECD-Musterabkommen 2003, IStR 2003, S. 253 ff.

Krockauer, L., 25 Jahre Zollwertgruppe der Bundeszollverwaltung, ZfZ 1976, S. 234 ff.

Kroppen, H.-K./Eigelshoven, A., Internationale Entwicklungen bei Advance Pricing Agreements, IWB 2000, Fach 10, Gruppe 2, S. 1467 f.

Kroppen, H.-K./Rasch, S., Das StVergAbG und die Dokumentation von Verrechnungspreisen – Entwurf der Rechtsverordnung im Sinn des § 90 Abs. 3 AO-E, IWB 2003, Fach 3, Gruppe 1, S. 1921 f.

Kube, H., Grundfreiheiten und Ertragskompetenz – die Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung nach dem Lankhorst-Urteil des EuGH, IStR 2003, S. 325 ff.

Kuckhoff, H./Schreiber, R. (Verrechnungspreise), Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, München 1997.

Kuckhoff, H./Schreiber, R., Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht der Betriebsprüfung, IStR 1999, S. 321 ff. und S. 353 ff.

Kuckhoff, H./Schreiber, R., Quo vadis Fremdvergleich?, IStR 1999, S. 513 ff.

Kuckhoff, H./Schreiber, R., Ist die Prüfung von Verrechnungspreisen noch sinnvoll?, IWB 2002, Gruppe 1, S. 1863 ff.

Kudla, H., Lexikon der lateinischen Zitate, 2., überarbeitete Auflage, München 2001.

Kußmaul, H., Konzern und Konzernorganisation, StB 1994, S. 99 ff.

Kußmaul, H., Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre als steuerliche Betriebswirtschaftslehre?, StuW 1995, S. 3 ff.

Lang, M. (Hrsg.) (Verrechnungspreisrichtlinien), Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, Schriften zum Internationalen Steuerrecht, Band 4, Wien 1996 (zitiert: Bearbeiter, in: Lang, Verrechnungspreisrichtlinien, S.).

Langer, S., Kritik und Neukonzeption des internationalen Antidumpingrechts, ZVglRWiss 94, S. 353 ff.

Laufer, T., Verbindliche Auskunft im Besteuerungsverfahren, INF 1995, S. 396 ff.

Leier, K.-P., Fortentwicklung und weitere Bewährung: Zur derzeitigen Überprüfung der Streitbeilegungsverfahren in der WTO, EuZW 1999, S. 204 ff.

Lenz, C. O. (Hrsg.) (Kommentar), EG-Vertrag, Kommentar, Köln 1999 (zitiert: Bearbeiter, in: Lenz, Kommentar, Art. Rz.).

Leesch, W. (Geschichte), Geschichte der Finanzverfassung und -verwaltung in Westfalen seit 1815, 2. überarbeitete Sonderausgabe der Oberfinanzdirektion Münster, Münster.

Lux, M., Die Gemeinschaftsregelung über verbindliche Zolllarifauskünfte, ZfZ 1991, S. 66 ff.

Lux, M., Das neue Allgemeine Präferenzsystem (APS), AW-Prax 1995, S. 49 ff.

Lux, M., Wirtschaftliche Zollverfahren. Möglichkeiten und Grenzen einer Reform, AW-Prax 1996, S. 309 ff., S. 348 ff., S. 375 ff.

Lux, M., Die Reform der wirtschaftlichen Zollverfahren, der besonderen Verwendung und der Freizonen, AW-Prax 2001, S. 93 ff., S. 137 ff.

Lux, M. (Guide), Guide to Community Customs Legislation, Brüssel 2002.

Lux, M., Erlass/Erstattung von Zöllen und Absehen von der Nacherhebung, AW-Prax 2003, S. 376 ff.

Mandler, U., Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, S. 929 ff.

Mandler, U., Grundprobleme internationaler Unternehmensbesteuerung, SteuerStud 2003, S. 91 ff.

Masuch, W., Verrechnungspreise zwischen deutschen und amerikanischen Gesellschaften eines Konzerns, ZfbF 1986, S. 805 ff.

Michaelis, G. E., Die besonderen Zollverfahren und ihre wirtschaftlichen Grundlagen – eine Übersicht, ZfZ 1981, S. 354 ff.

Moebus, U., Neue Dokumentationspflichten bei Transferpreisen – Irrweg und/oder Irrglaube?, DB 2003, S. 1413 ff.

Müller, R., Die Konzernsteuerquote – Modephänomen oder ernst zu nehmende neue Kennziffer?, DStR 2002, S. 1684 ff.

Müller, W., Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zum Gemeinsamen Zolllarif, ZfZ 1978, S. 66 ff.

Müller, W., Der Deutsche Zollverein (1834-1871), ZfZ 1991, S. 268 ff.

Müller, W., Das neue Antidumpingrecht der EG, EWS 1995, S. 146 ff.

Müller, W., Stand und Perspektiven des EG-Antidumpingrechts, EWS 2000, S. 195 ff.

Müller-Eiselt, K. P. (EG-Zollrecht), EG-Zollrecht: Zollkodex/Zollwert, Loseblatt, Heidelberg 1994 ff. (40. Ergänzungslieferung, Stand: Juni 2003).

Müller, Eiselt, K. P., Die Entstehung der Zollschild bei Verstoß gegen Verfahrensvorschriften nach dem Zollkodex – Das Zollschildrecht auf dem Irrweg zu einem Sanktionszollrecht?, ZfZ 2001, S. 398 ff.

Müller-Eiselt, K. P., Zollrechtsprechung des EuGH in den Jahren 1999 und 2000, EuZW 2001, S. 389 ff.

Nehm, H., Zollwert und innergemeinschaftliche Beförderungskosten, RIW 1983, S. 845 ff.

Neumann, D., Antidumping-Verfahren der EG, AW-Prax 1996, S. 117 und S. 160 ff.

Nicolaysen, G., Zum Anti-Dumping-Recht der EWG, EuR 1991, S. 224 ff.

Nooteboom, A., Internationale Verrechnungspreise zwischen nahe stehenden Unternehmen im Steuerrecht, StuW 1982, S. 125 ff.

Oberfinanzdirektion Hannover (Hrsg.) (Zollkultur), Zollkultur im Wandel der Zeiten, Hannover 1987.

OECD (OECD-MK), Model Tax Convention on Income and Capital, Commentary on the Articles of the Model Convention, Loseblatt, Paris 1992 ff.

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Loseblatt, Paris 1995 ff.

OECD (Verrechnungspreisgrundsätze), Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, 2., erweiterte Auflage, Köln 2000.

OECD, Die OECD-Leitsätze für multinationale Unternehmen, Paris 2000.

OECD (OECD-MA), OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (2003), BGBl. II 2003, S. 542.

Oestreicher, A., Konzernbesteuerung in Europa – Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, *StuW* 2002, S. 342 ff.

Olbertz, F. F., Grundsätze des Wirtschaftszollrechts, *ZfZ* 1972, S. 198 ff.

Olbertz, F. F., Keine Abgabenerhebung für verbotswidrig eingeführte oder vertriebene Erzeugnisse, *ZfZ* 1992, S. 195 ff.

Oppermann, T., Die Europäische Gemeinschaft und Union in der Welthandelsorganisation (WTO), *RIW* 1995, S. 919 ff.

Piltz, B., INCOTERMS 2000 – ein Praxisüberblick, *RIW* 2000, S. 485 ff.

Portner, R., Advance Pricing Agreements (APAs) im deutschen Steuerrecht – innerstaatliche Aspekte und Abkommensrecht, *IStR* 1996, S. 156 ff.

Prinz, U./Cordewener, A., Unterkapitalisierungsvorschrift des § 8 Abs. 1 Nr. 2 KStG verstößt gegen Europarecht, *GmbHR* 2003, S. 80 ff.

Radbruch, G., Kleines Rechtsbrevier, Göttingen 1962.

Rädler, A. J., Konzernverrechnungspreise als Zollwert?, *IStR* 2000, S. 189.

Randelshofer, A./Scholz, R./Wilke, D. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Grabitz, München 1995.

Randenborgh van, L./Seidenfus, V., Vermeidung der Doppelbesteuerung durch DBA-Verständigungsverfahren, *INF* 1996, S. 481 ff.

Rasch, S./Roeder, A., Neues Verrechnungspreisgesetz in Deutschland, *IWB* 2003, Gruppe 1, S. 1933 f.

Raupach, A. (Hrsg.) (Wertermittlung), Werte und Wertermittlung im Steuerrecht, Köln 1984 (zitiert: Bearbeiter, in: Raupach, Wertermittlung, S.).

Raupach, A. (Hrsg.) (Verrechnungspreissysteme), Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen in betriebswirtschaftlicher, gesellschaftsrecht-

licher und steuerlicher Sicht, Herne/Berlin 1999 (zitiert: Bearbeiter, in: Raupach, Verrechnungspreissysteme, S.).

Recker, A., Erste Überlegungen zum neuen Zollwert-Codex des GATT, ZfZ 1979, S. 322 ff., ZfZ 1980, S. 7 ff., S. 73 ff., S. 110 ff. S. 142 ff. und S. 162 ff.

Reiche, K., Zollwert von mangelbehafteten Einfuhrwaren, ZfZ 1992, S. 306 ff.

Reiche, K., „Getrennter Ausweis“ der in Art. 33 Zollkodex genannten Aufwendungen oder Kosten, RIW 1995, S. 404 ff.

Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V. (Hrsg.) (Endbericht), Gesamtwirtschaftliche und sektorale Auswirkungen von Schutzzöllen (Antidumping- und Antisubventionsmaßnahmen) im gewerblichen Bereich, Endbericht zum Forschungsvorhaben Nr. 25/00 im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie, Essen 2001.

Regul, R. (Hrsg.) (Gemeinschaftszollrecht), Gemeinschaftszollrecht, Baden-Baden 1982.

Rehkugler, H./Vögele, A., Quantitative Verfahren der Prüfung von Verrechnungspreisen – Perspektiven und offene Fragen, BB 2002, S. 1937 ff.

Ritter, W., Steuerliche Prüfung internationaler Konzernverrechnungspreise, BB 1983, S. 1677 ff.

Ritter, W., Beweisrecht bei internationalen Verrechnungspreisen, FR 1985, S. 34 ff.

Rogmann, A., Die zollwertrechtliche Behandlung von Quotenkosten, AW-Prax 1995, S. 54 ff.

Rogmann, A., Lizenzgebühren und der Zollwert, AW-Prax 1996, S. 280 ff.

Rogmann, A., Das Internet als „virtuelle Freizone“, AW-Prax 1997, S. 261.

Rogmann, A., Zollwert im Binnenmarkt, AW-Prax 2002, S. 22 ff.

Rose, G., Steuerberatung und Wissenschaft. Gedanken anlässlich des 50jährigen Bestehens der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, StBJb 1969/70, S. 31 ff.

Rotondaro, C., Der Begriff der „verbundenen Unternehmen“: ein Problem der Abkommensinterpretation, IStR 2001, S. 761 ff.

Runge, B., Quo vadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD-Verrechnungspreisbericht?, IStR 1995, S. 505 ff.

Schaeberle, J./Utsch, H., (Hrsg.) (Steuerlexikon), Deutsches Steuerlexikon, München 2001. (Stand: 17. Ergänzungslieferung).

Schaumburg, H. (Hrsg.) (Verrechnungspreise), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Forum der Internationalen Besteuerung, Band 6, Köln 1994 (zitiert: Bearbeiter, in: Schaumburg, Verrechnungspreise, S.).

Schaumburg, H. (Internationales Steuerrecht), Internationales Steuerrecht, 2., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Köln 1998.

Schaumburg, H. (Hrsg.) (Steuerrecht), Steuerrecht und steuerorientierte Gestaltung im Konzern/Kölner Konzernrechtstage, Köln 1998 (zitiert: Bearbeiter, in: Schaumburg, Steuerrecht, §, Rz.).

Schmalenbach, E., Über Verrechnungspreise, ZfhF 1908/09, S. 167

Schelle, D., Die neuen Verwaltungsgrundsätze zu den Verrechnungspreisen, JbFStR 1983/84, S. 125 ff.

Scheuerle, U., § 1 AStG und Gemeinschaftsrecht, IStR 2002, S. 798 ff.

Schierenbeck, H. (Betriebswirtschaftslehre), Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 15. Auflage, München/Wien 2000.

Schmalenbach, E. (Verrechnungspreise), Die Verrechnungspreise in großindustriellen Betrieben, Habilitation Köln 1903 (nicht veröffentlicht), zitiert nach: Kaminski, Betriebswirtschaftliche Verrechnungspreise, Verrechnungspreisbestimmung, S. 371.

Schmalenbach, E., Über Verrechnungspreise, ZfhF 1908/09, S. 165 ff.

Schmidt, G. (Ursprungsregeln), Die Ursprungsregeln im Außenwirtschaftsrecht der EG, Berlin 1996.

Schmidt, P. J., Die Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkommensabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, DB 1983, S. 1389 ff.

Schmidt, L., Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen, PISTB 2002, S. 40 ff.

Schmölz, T., Gemeinsame oder getrennte Einreihung in die Kombinierte Nomenklatur, ZfZ 1992, S. 242 ff., S. 282 ff. und S. 308 ff.

Schneeloch, D. (Steuerpolitik), Besteuerung und betriebliche Steuerpolitik, Band 1: Besteuerung, 3. Auflage, München 1998.

Schneider, D., Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 53 ff.

Schnitger, A., Urteil des EuGH in der Rs. Lankhorst-Hohorst GmbH und Schlussantrag des Generalanwalts Alber in der Rs. Bosal Holding BV, IStR 2003, S. 51 ff.

Schnorberger, S., Fremdvergleich, Mitwirkungspflichten und Dokumentationslasten, DB 2002, S. 2184 ff.

Schnorberger, S., Verrechnungspreis-Dokumentation und StVergAbG – Offene Fragen und Probleme, DB 2003, S. 1241 ff.

Scholz, C. M., Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, S. 315 ff.

Schuch, J./Zehetner, U. (Hrsg) (Verrechnungspreisgestaltung), Verrechnungspreisgestaltung im Internationalen Steuerrecht, Wien 2001 (zitiert: Bearbeiter, in: Schuch/Zehetner, Verrechnungspreisgestaltung, S.).

Schulz, H., Annahme und Anwendung des GATT-Zollwertabkommens im internationalen Warenverkehr, ZfZ 1988, S. 40 ff.

Schwarz, O./Wockenfoth, K. (Zollrecht), Zollrecht, Kommentar, Texte und Entscheidungssammlung, Loseblatt, 3. Auflage, Köln 1994 ff. (36. Ergänzungslieferung, Stand: November 2003) (zitiert: Bearbeiter, in: Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. Rz.).

Schwenke, M., Möglichkeiten der Gewinnverlagerung ins Ausland, BB 1998, S. 2604 ff.

Seer, R., Kodifikation von Dokumentationspflichten über die Verrechnungspreisgestaltung im multinationalen Konzern?, FR 2002, S. 380 ff.

Selling, H.-J., Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten – Einige steuerpolitische Überlegungen, IStR 2001, S. 225 ff.

Sherman, S. L./Glashoff, H., Customs Valuation, Commentary on the GATT Customs Valuation Code, Paris/New York 1988.

Sonntag, N., (Konzernsteuerrechnung), Wissensbasierte Konzernsteuerrechnung, Berlin 2000 zugleich Dissertation Universität der Bundeswehr Hamburg 2000.

Spengel, C./Golücke, M., Gesellschafter-Fremdfinanzierung: Implikationen der EG-Rechtswidrigkeit von § 8a KStG für die Praxis und den Gesetzgeber, RIW 2003, S. 333 ff.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.) (Jahrbuch 2003), Statistisches Jahrbuch 2003, Wiesbaden 2003.

Stobbe, E., Der Zollwert des Zollkodex, ZfZ 1994, S. 322 ff., S. 354 ff. und ZfZ 1995, S. 9 ff.

Stobbe, E., Von der Warenbezeichnung zur Codenummer, ZfZ 1997, S. 430 ff.

Streck, M./Olgemöller, H., Der Streit mit dem Zoll – der neue Zollkodex, DStR 1996, S. 1105 ff.

Stiwe, R., Wenn die Waren nicht gestellt werden, AW-Prax 1995, S. 243 ff.

Theisen, R. M. (Konzern), Der Konzern, 2. Auflage, Stuttgart 2000.

Tipke, K. (Steuerrechtsordnung), Die Steuerrechtsordnung, Band 1, 2. Auflage, Köln 2000.

Tipke, K. (Steuerrechtsordnung), Die Steuerrechtsordnung, Band 3, Köln 1993.

Tipke, K./Kruse, H. W. (AO/FGO), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung. Kommentar, Loseblatt, 16. Auflage, Köln 1996 ff. (100. Lieferung, Stand: Mai 2003) (zitiert: Bearbeiter, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § Rz.).

Tipke, K./Lang, J. (Steuerrecht), Steuerrecht, 17., völlig überarbeitete Auflage, Köln 2002 (zitiert: Bearbeiter, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § Rz.).

Tucha, T., Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 745 ff.

Vögele, A., Prüfungsgrundsätze für Umlageverträge international verbundener Unternehmen, DB 2000, S. 297 ff.

Vögele, A./Crüger, A., Datenbanken für Transferpreisstudien in Deutschland, IStR 2000, S. 516 ff.

Vögele, A./Juchems, A., Fremdvergleich zur Rechtfertigung von Verrechnungspreisen: Auswahl von Kriterien und Wirkung auf die Stichprobe der Vergleichsunternehmen, IStR 2000, S. 713 ff.

Vögele, A./Brem, M., APAs in Germany and Japan: Comparison and Discussion, TPI 2002, S. 3 ff.

Vögele, A./Bader, W., Systematik der Schätzung von Verrechnungspreisen, IStR 2002, S. 354 ff.

Vögele, A./Crüger, A./Schmitt, V., Mitarbeiterentsendung als Verrechnungspreisproblem: Neue Verwaltungsgrundsätze, DB 2002, S. 1185 ff.

Vögele, A./Vögele, F., Verbindliche Auskünfte zwischen international verbundenen Unternehmen, SteuerStud 2002, S. 82 ff.

Vögele, A./Vögele, F., Advance Pricing Agreements bzw. Verbindliche Auskünfte, IStR 2002, S. 641 ff.

Vögele, A./Vögele, F., Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation im SteVergAbG, IStR 2003, S. 466 ff.

Vögele, A./Borstell, T./Engler, G./Kotschenreuther, H./Bick, C. (Handbuch), Handbuch der Verrechnungspreise, München 1997 (zitiert: Bearbeiter, in: Vögele/Borstell/Engler/Kotschenreuther, Handbuch, Kapitel Rz.).

Vogel, K., Internationales Steuerrecht, DStZ 1997, S. 269 f.

Vogel, K. (DBA), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3., völlig neubearbeitete Auflage, München 1996 (zitiert: Bearbeiter, in: Vogel, DBA, Art. Rz.).

Vogel, K./Lehner, M. (DBA), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern von Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, herausgegeben von Lehner, M., 4., völlig neubearbeitete Auflage, München 2003 (zitiert: Bearbeiter, in: Vogel/Lehner, DBA, Art. Rz.).

Vonderbank, S., Preisbeeinflussung durch Verbundenheit, AW-Prax 2002, S. 311 ff.

Voß, R., Aktuelle Entwicklung der Rechtsprechung in Zoll- und Marktordnungssachen, ZfZ 1991, S. 195 ff.

Wagner, F. W., Zum gegenwärtigen Forschungsprogramm der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, DB 1974, S. 393 ff.

Wassermeyer, F., Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, StbJb 1998/99, S. 157 ff.

Wassermeyer, F., Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen, IStR 2001, S. 113 ff.

Wassermeyer, F., Einkünftekorrekturnormen im Steuerrecht, IStR 2001, S. 633 ff.

Wassermeyer, F., Verdeckte Gewinnausschüttung: Veranlassung, Fremdvergleich und Beweisrisikoverteilung, DB 2001, S. 2465 ff.

Wassermeyer, F., Dokumentationspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, DB 2003, S. 1535 ff.

Wassermeyer, F./Baumhoff, H. (Außensteuerrecht), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen: Sonderdruck aus: Flick,

H./Wassermeyer, F./Baumhoff, H., Außensteuerrecht, Kommentar, § 1 AStG, Köln 2001 (zitiert: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm.).

Weerth, C., Europäische Rechtsquellen des Zollrechts, AW-Prax 2002, S. 102 ff.

Weerth, J. de, Zoll- und Umsatzsteuerpflicht der Einfuhr von Standardsoftware, IStR 2002, S. 510 f.

Wehnert, O./Stalberg, P., Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, IStR 2002, S. 141 ff.

Werra, M., Der 1995-OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen – Ein mühsamer Kompromiß und seine praktische Bedeutung für die international tätige Wirtschaft, IStR 1995, S. 457 ff., S. 511 ff.

Wilke, K.-M. (Steuerrecht), Lehrbuch des internationalen Steuerrecht, 6., umfassend überarbeitete und verbesserte Auflage, Herne/Berlin 1997.

Wilser, O., Einkaufsprovisionen und Zollwert, RIW 1988, S. 971 ff.

Wilser, O., Gedanken sind zollfrei – oder etwa nicht?, RIW 1992, S. 565 ff.

Witte, P., Zweierlei Zollschild, DStZ 1998, S. 97.

Witte, P., Viele Fragen zur Zollschild, AW-Prax 1999, S. 25.

Witte, P., Das Neue am Zollkodex 2000, AW-Prax 2000, S. 268 ff.

Witte, P., EuGH zu grundlegenden Fragen des Zollschildrechts, EuGH-Urteil v. 11.11.1999, C-48/98 zur Wirksamkeit des Art. 859 ZK-DVO, zum Erstattungsanspruch nach Art. 900 Abs. 1 Buchst. O ZK-DVO und zur Interpretation der Begriffe „offensichtliche“, „grobe“ und „offenkundige“ Fahrlässigkeit, AW-Prax 2000, S. 402 ff.

Witte, P. (Zollkodex), Zollkodex, Kommentar, 3., neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 2002.

Witte, P./Wöhner, A., Der Auskunftsanspruch gegenüber der Zollverwaltung, AW-Prax 1995, S. 91 ff.

Witte, P./Wolfgang, H.-M. (Hrsg.) (Lehrbuch), Lehrbuch des Europäischen Zollrechts, 4., völlig überarbeitete und aktualisierte Auflage, Herne/Berlin 2003 (zitiert: Bearbeiter, in: Witte/Wolfgang, Lehrbuch, S.).

Wöhe, G. (Betriebswirtschaftslehre), Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 20. Auflage, München 2000.

Wöhe, G./Bieg, G. (hrsg. von Wöhe, G./Lücke, G.), Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4., neubearbeitete Auflage, München 1995.

Wöhrle, W./Schelle, D./Gross, E. (AStG), Außensteuergesetz (AStG), Kommentar, Loseblatt, Stuttgart 1992 ff. (23. Ergänzungslieferung, Stand: Dezember 2002) (zitiert: Bearbeiter, in: Wöhrle/Schelle/Gross, AStG, S.).

Wolffgang, H.-M., Zollpräferenzen bei Import und Export – System des Rechts der Zollpräferenzen, AW-Prax 1995, S. 69 ff.

Wurzinger, R., Die Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung des Harmonisierten Systems (HS), ZfZ 1986, S. 194

Zimmermann, H., Grundlagen des Zollwertrechts, AW-Prax 1995, S. 144 ff.

Zitzmann, M./Schultze, J., EG-Zollgesetzgebung im Widerspruch zum Wirtschaftszollgedanken? – Verzollung nachweislich ausgeführter Drittlandswaren entspricht nicht dem Wesen des Wirtschaftszolls-, ZfZ 2002, S. 151 ff.

Zweifel, P./Heller, R. H. (Hrsg.) (Internationaler Handel), Internationaler Handel, Theorie und Empirie, 3. Auflage, Zürich 1996.

Verzeichnis der Gemeinschaftsrechtsakte und politischen Initiativen

Verträge

Vertrag über die Europäische Union (konsolidierte Fassung), ABl. EG 2002 Nr. C 325 vom 24.12.2002, S. 5.

Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (konsolidierte Fassung), ABl. EG 2002 Nr. C 325 vom 24.12.2002, S. 33.

Vertrag von Nizza, ABl. EG 2001 Nr. C 80 vom 10.03.2001, S. 1.

Vertrag von Amsterdam, ABl. EG 1997 Nr. C 340 vom 10.11.1997, S. 86.

Verordnungen

VO (EWG) Nr. 803/68 des Rates vom 27.06.1968 über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1968 Nr. L 148 vom 28.06.1968, S. 6.

VO (EWG) Nr. 950/68 des Rates vom 28.06.1968 über den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1968 Nr. L 172 vom 22.07.1968, S. 1.

VO (EWG) Nr. 97/69 des Rates vom 16.01.1969 über die zur einheitlichen Anwendung des Schemas des Gemeinsamen Zolltarifs erforderlichen Maßnahmen, ABl. EG 1969 Nr. L 14 vom 21.01.1969, S. 1.

VO (EWG) Nr. 375/69 der Kommission vom 27.02.1969 über die Anmeldung der Angaben über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1969 Nr. L 52 vom 03.03.1969, S. 1.

VO (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28.05.1980 über den Zollwert der Waren, ABl. EG 1980 Nr. L 134 vom 31.05.1980, S. 1.

VO (EWG) Nr. 1494/80 der Kommission vom 11.06.1980 über erläuternde Anmerkungen, ABl. EG 1980 Nr. L 154 vom 21.06.1980, S. 3.

VO (EWG) Nr. 1495/80 der Kommission vom 11.06.1980 zur Durchführung einiger Vorschriften der Art. 1, 3 und 8 Zollwertverordnung 1968, ABl. EG 1980 Nr. L 154 vom 21.06.1980, S. 14.

VO (EWG) Nr. 1496/80 vom 11.06.1980 über die Anmeldung der Angaben über den Zollwert, ABl. EG 1980 Nr. L 154 vom 21.06.1980, S. 16.

VO (EWG) Nr. 3177/80 vom 05.12.1980 über den maßgebenden Ort des Verbringens nach Art. 14 Abs. 2 Zollwertverordnung 1968, ABl. EG 1980 Nr. L 335 vom 12.12.1980, S. 1.

VO (EWG) Nr. 3179/80 vom 05.12.1980 über die bei der Ermittlung des Zollwerts zu berücksichtigende Gebühren für im Postverkehr beförderte Waren, ABl. EG 1980 Nr. L 335 vom 12.12.1980, S. 62.

VO (EWG) Nr. 1577/81 vom 12.06.1981 zur Einführung eines Systems vereinfachter Verfahren zur Ermittlung des Zollwerts bestimmter verderblicher Waren, ABl. EG 1981 Nr. L 154 vom 13.06.1981, S. 26.

VO (EWG) Nr. 918/83 des Rates vom 28.03.1983 über das gemeinschaftliche System der Zollbefreiungen, ABl. EG 1983 Nr. L 105 vom 23.04.1983, S. 1.

VO (EWG) Nr. 3158/83 vom 09.11.1983 über die Auswirkungen von Lizenzgebühren auf den Zollwert, ABl. EG 1983 Nr. L 309 vom 10.11.1983, S. 19.

VO (EWG) Nr. 1766/85 vom 27.06.1985 über die bei der Zollwertfeststellung anzuwendenden Umrechnungskurse, ABl. EG 1985 Nr. L 168 vom 28.06.1985, S. 21.

VO (EWG) Nr. 3579/85 vom 16.12.1985 über die in den Zollwert einzubeziehenden Luftfrachtkosten, ABl. EG 1985 Nr. L 347 vom 23.12.1985, S. 2.

VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 1987 Nr. L 256 vom 07.09.1987, S. 1.

VO (EWG) Nr. 1715/90 des Rates vom 20.06.1990 über die von den Zollbehörden der Mitgliedstaaten erteilten Auskünfte über die Einreihung von Waren in der Zollnomenklatur, ABl. EG 1990 Nr. L 160 vom 26.06.1990, S. 1.

VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12.10.1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG Nr. L 302 vom 12.10.1992, S. 1.

VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 02.07.1993 mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG Nr. L 253 vom 11.10.1993, S. 1.

VO (EG) Nr. 520/94 des Rates vom 07.03.1994 zur Festlegung eines Verfahrens der gemeinschaftlichen Verwaltung mengenmässiger Kontingente, ABl. EG Nr. L 66 vom 10.03.1994, S. 1.

VO (EG) Nr. 3254/94 der Kommission vom 19.12.1994 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG Nr. L 346 vom 31.12.1994, S. 1.

VO (EG) Nr. 3285/94 des Rates vom 22.12.1994 über die gemeinsame Einfuhrregelung und zur Aufhebung der Verordnung (EG) Nr. 518/94, ABl. EG Nr. L 349 vom 31.12.1994, S. 53.

VO (EG) Nr. 1762/95 der Kommission vom 19.07.1995 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 1995 Nr. L 171 vom 21.07.1995, S. 8.

VO (EG) Nr. 384/96 des Rates vom 22.12.1995 über den Schutz gegen gedumpte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Gemeinschaft gehörenden Ländern, ABl. EG 1995 Nr. L 51 vom 06.03.1996, S. 1.

VO (EG) Nr. 840/96 der Kommission vom 07.05.1996 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 1172/95 des Rates hinsichtlich der Außenhandelsstatistik, ABl. EG 1996 Nr. L 114 vom 08.05.1996, S. 7.

Verordnung (EG) Nr. 515/97 des Rates vom 13. 03.1997 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen Verwaltungsbehörden der Mitgliedstaaten und die Zusammenarbeit dieser Behörden mit der Kommission im Hinblick auf die ordnungsgemäße Anwendung der Zoll- und der Agrarregelung, ABl. EG 1997 Nr. L 82 vom 22.03.1997, S. 1.

VO (EG) Nr. 2026/97 des Rates vom 06.10.1997 über den Schutz gegen subventionierte Einfuhren aus nicht zur Europäischen Gemeinschaft gehörenden Ländern, ABl. EG 1997 Nr. L 288, vom 21.10.1997, S. 1.

VO (EG, Euratom) Nr. 1150/2000 des Rates vom 22.05.2000 zur Durchführung des Beschlusses 94/728/EG, Euratom über das System der Eigenmittel der Gemeinschaften vom 22.05.2000, ABl. EG 2000 Nr. L 130 vom 31.05.2000, S. 1

VO (EG) Nr. 2700/2000 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.11.2000 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 2000 Nr. L 311 vom 12.12.2000, S. 17.

VO (EG) Nr. 993/2001 der Kommission vom 04.05.2001 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2454/93 mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 2001 Nr. L 141 vom 28.05.2001, S. 1.

VO (EG) Nr. 444/2002 der Kommission vom 11.03.2002 zur Änderung der VO (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der VO (EWG) des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG 2002 Nr. L 68 vom 12.03.2002, S. 11.

VO (EG) Nr. 1694/2002 des Rates vom 27.09.2002 zur Einführung endgültiger Schutzmaßnahmen gegenüber den Einfuhren bestimmter Stahlerzeugnisse, ABl. EG 2002 Nr. L 261, S. 1.

VO (EG) Nr. 1832/2002 der Kommission vom 01.08.2002 zur Änderung des Anhangs I der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif, ABl. EG 2002 Nr. L 290 vom 28.10.2002, S. 1.

VO (EG) Nr. 142/2003 der Kommission vom 27.01.2003 zur Einstellung der Verfahren betreffend Schutzmaßnahmen gegenüber bestimmten Stahlerzeugnissen und zur Erstattung bereits entrichteter Zölle, ABl. EG 2003 Nr. L 23 vom 28.01.2003, S. 9.

Richtlinien

6. Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage, ABl. EG 1977 Nr. L 145 vom 13.06.1977, S. 1.

Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensanteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, ABl. EG 1990 Nr. L 225 vom 20.08.1990, S. 1.

Richtlinie 90/435/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, ABl. EG 1990 Nr. L 225 vom 20.08.1990, S. 6.

Übereinkommen

Multilaterale Übereinkommen, die im Zuge der Handelsverhandlungen von 1973-1979 (GATT) ausgehandelt wurden – Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens, ABl. EG 1980 Nr. L 71 vom 17.03.1980, S. 107.

Übereinkommen 90/436/EWG vom 23.07.1990 über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen – Schlussakte – Gemeinsame Erklärungen – Einseitige Erklärungen, ABl. EG 1990 L 225 vom 20.08.1990, S. 10.

Die multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986-1994) – Übereinkommen zur Errichtung der Welthandelsorganisation vom 15.04.1994, ABl. EG 1994, Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 3, BGBl. 1994 II, S. 1625.

Die multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986- 1994) – Anhang 1 – Anhang 1A – Allgemeines Zoll- und Handelsabkommen 1994 (WTO-GATT 1994), ABl. EG 1994 Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 20.

Die multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986- 1994) – Anhang 1 – Anhang 1A – Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VI des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994 (WTO-GATT 1994), ABl. EG 1994 Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 103.

Die multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986- 1994) – Anhang 1 – Anhang 1A – Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens 1994 (WTO-GATT 1994), ABl. EG 1994 Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 119.

Die multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986- 1994) – Anhang 1 – Anhang 1B – Allgemeines Übereinkommen über den Handel mit Dienstleistungen (WTO), ABl. EG 1994 Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 190, BGBl. 1994 II, S. 1643.

Die multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986- 1994) – Anhang 1 – Anhang 1C – Übereinkommen über handelsbezogene Aspekte der Rechte des geistigen Eigentums (WTO), ABl. EG 1994 Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 213, BGBl. 1994 II, S. 1730.

Die multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986- 1994) – Anhang 2 – Vereinbarung über Regeln und Verfahren zur Beilegung von Streitigkeiten (WTO), ABl. EG 1994 Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 234, BGBl. 1994 II, S. 1749.

Die multilateralen Verhandlungen der Uruguay-Runde (1986- 1994) – Anhang 3 – Mechanismus zur Überprüfung der Handelspolitik (WTO), ABl. EG 1994 Nr. L 336 vom 23.12.1994, S. 251.

Beschlüsse

Beschluss 87/597/EGKS der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 18.12.1987 betreffend das Zolltarifschema, die vertragsmäßigen Zollsätze für bestimmte Waren sowie die allgemeinen Regeln für die Auslegung und Anwendung des Schemas und der Zollsätze, ABl. EG 1987 Nr. L 363 vom 23.12.1987, S. 67.

Beschluss 95/1/EG, Euratom, EGKS: Beschluss des Rates der Europäischen Union vom 01.01.1995 zur Anpassung der Dokumente betreffend dem Beitritt neuer Mitgliedstaaten zur Europäischen Union, ABl. EG 1995 Nr. L 1 vom 01.01.1995, S. 1.

Beschluss 2000/597/EG, Euratom des Rates vom 29.09.2000 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften, ABl. EG 2000 Nr. L 253 vom 07.10.2000, S. 42.

Beschluss 2001/110/EG, EGKS, Euratom: Endgültige Feststellung des Gesamthaushaltsplans der Europäischen Union für das Haushaltsjahr 2001, ABl. EG 2001 Nr. L 56 vom 26.02.2001, S. 1.

Mitteilungen

Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Steuerpolitik in der Europäischen Union – Prioritäten für die nächsten Jahre, KOM (2001) 260 endg. vom 23.05.2001.

Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne steuerliche Hindernisse – Strategie zur Schaffung einer konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, KOM (2001) 582 endg. vom 23.10.2001.

Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss über eine Strategie für die Zollunion, KOM (2001) 51 endg. vom 08.02.2001.

Mitteilung der Kommission: Schutz der finanziellen Interessen der Gemeinschaften und Betrugsbekämpfung -Jahresbericht 2001-, KOM (2002) 348 endg./3 vom 06.08.2002.

Mitteilung der Kommission, Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur der Europäischen Gemeinschaften auf der Grundlage des Artikels 10 Absatz 1 der VO (EWG) Nr. 2658/87 des Rates vom 23.07.1987 über die zolltarifliche und statistische Nomenklatur sowie den Gemeinsamen Zolltarif (ABl. L 256 vom 07.09.1987, S. 1), zuletzt geändert durch die VO (EG) Nr. 969/2002 (ABl. L 149 vom 07.06.2002, S. 20), ABl. EG 2002 Nr. C 256 vom 23.10.2002, S. 1.

Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Wirtschafts- und Sozialausschuss: Ein Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse – Ergebnisse, Initiativen, Herausforderungen, KOM (2003) 726 endg. vom 24.11.2003.

Entschlüsse

Entschliebung zu dem Abschluss der multilateralen Handelsverhandlungen (Tokio-Runde) im Rahmen des GATT durch die Europäischen Gemeinschaften, ABl. EG 1980 Nr. C 4 vom 07.01.1980, S. 55.

Entschließung des Rates vom 25.10.1996 zur Vereinfachung und Rationalisierung der Zollregelungen und Zollverfahren der Gemeinschaft, ABl. EG 1996 C 332 vom 17.11.1996, S. 1.

Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 01.12.1997 über einen Verhaltenskodex in der Unternehmensbesteuerung, ABl. EG 1998 Nr. C 2 vom 06.01.1998, S. 1.

Empfehlungen

1. Empfehlung (70/112/EWG) der Kommission vom 23.01.1970 über die Organisation der Dienststellen der zentralen Zollverwaltungen, die mit der Anwendung der Zollwertvorschriften betraut sind, ABl. EG 1970 Nr. L 27 vom 04.02.1970, S. 10.

Vorschläge

Europäische Kommission, Vorschlag für eine Verordnung (EWG) des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (KOM (1990) 71 endg., ABl. EG 1990 Nr. C 128 vom 23.05.1990, S. 1.

Mitteilungen

Leitlinien für Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, ABl. EG 2001 Nr. C 269 vom 24.09.2001, S. 1.

Berichte

Jahresbericht zum Haushaltsjahr 2001, ABl. EG 2002 Nr. C 295 vom 28.11.2002, S. 1.

Leitlinien

Leitlinien für Zollverfahren mit wirtschaftlicher Bedeutung, ABl. EG 2001 Nr. C 269 vom 24.09.2001, S. 1.

Leitlinien Besondere Verwendung, ABl. EG 2002 Nr. C 207 vom 31.08.2002, S. 2.

Verzeichnis nationaler Rechtsquellen

- AO Abgabenordnung (AO), in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002, BGBl. I 2002, S. 3866; zuletzt geändert durch Artikel 8 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2665
- AktG Aktiengesetz (AktG), in der Fassung der Bekanntmachung vom 06.09.1965, BGBl. I 1965, S. 1089; zuletzt geändert durch Artikel 7 Gesetz zur Regelung von öffentlichen Angeboten zum Erwerb von Wertpapieren und von Unternehmensübernahmen vom 20.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3822
- AStG Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz – AStG), in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.09.1972, BGBl. I 1972, S. 1713; zuletzt geändert durch Artikel 11 Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16.05.2003, BGBl. I 2003, S. 660
- BGB Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002, BGBl. I 2002, S. 42; zuletzt geändert durch Artikel 4 drittes Gesetz zur Änderung der Gewerbeordnung und sonstiger gewerberechtlicher Vorschriften vom 24.08.2002, BGBl. I 2002, S. 3412
- EStG Einkommensteuergesetz 1997 (EStG), in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl. I 2002, S. 4212; zuletzt geändert durch Art. 1 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2645
- FVG Gesetz über die Finanzverwaltung (Finanzverwaltungsgesetz – FVG) in der Fassung des Artikels 5 in Verbindung mit Artikel 17 des Finanzanpassungsgesetzes vom 30.08.1971, BGBl. I 1971, S. 1426; zuletzt geändert durch Artikel 10 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2669

GAufzV	Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 13.11.2003, BGBl. I 2003, S. 2296
GG	Grundgesetz (GG) für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949, BGBl. 1949, S. 1; zuletzt geändert durch Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 26.07.2002, BGBl. I 2002, S. 2863
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1999 (KStG 1999), in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I 2002, S. 4144; zuletzt geändert durch Artikel 3 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2653
StÄndG 2003	Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, Nr. 62, S. 2645
StVergAbG	Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16.05.2003, BGBl. I 2003, Nr. 19, S. 660
UStG 1999	Umsatzsteuergesetz 1999 (UStG 1999), in der Fassung der Bekanntmachung vom 09.06.1999, BGBl. I S. 1270; zuletzt geändert durch Artikel 5 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003, BGBl. I 2003, S. 2654
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.01.2003, BGBl. I 2003, S. 102
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz (ZollVG) in der Fassung des Zollrechtsänderungsgesetzes vom 21.12.1992, BGBl. I 1992, S. 2125; zuletzt geändert durch Artikel 7 Gesetz zur Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes und anderer Gesetze vom 14.12.2001, BGBl. I 2001, S. 3714
ZollV	Zollverordnung (ZollV) vom 23.12.1993, BGBl. I 1993, S. 2449; zuletzt geändert durch Artikel 2 der achten Verordnung zur Änderung der Einreise-Freimengen-Verordnung vom 28.06.2000 vom 28.06.2000, BGBl. I 2000, S. 1006

Verzeichnis der Verwaltungsvorschriften

a) Bundesfinanzministerium

BMF-Schreiben vom 11.07.1974, IV C 1 – S 1340 – 32/74, betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes, BStBl. I 1974, S. 442

BMF-Schreiben vom 23.02.1983, IV C 5 – S 1341, betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), BStBl. I 1983, S. 218

BMF-Schreiben vom 24.06.1987, IV A 5 – S 0430 – 9/87, betr. Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft), BStBl. I 1987, S. 474

BMF-Schreiben vom 21.02.1990, IV A 5 – S 0430 – 4/90, betr. Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft), BStBl. I 1990, S. 146

BMF-Erlass vom 21.01.1994, III B 1 – Z 2990 – 4/94, betr. Einführungserlaß zum Zollkodex, VSF-N 0694 Nr. 44 (Anlage 1)

BMF-Schreiben vom 02.12.1994, IV C 7 – S 1340 – 20/94, betr. Anwendungsschreiben zum AStG, BStBl. I 1995, Sondernummer 1

BMF-Erlass vom 28.12.1995, III A 6 – S 0060 – 7/95, betr. der Zusammenarbeit zwischen den Dienststellen Steuer und Zoll (Nicht amtlich veröffentlicht; abrufbar unter juris)

BMF-Schreiben vom 01.07.1997, IV C 5 – S 1300 – 189/96, betr. Merkblatt zum internationalen Verständigungsverfahren und Schiedsverfahren in Steuersachen, BStBl. I 1997, S. 717

BMF-Schreiben vom 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen, BStBl. I 1999, S. 1076

BMF-Schreiben vom 30.12.1999, IV B 4 – S 1341 – 14/99, betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, BStBl. I 1999, S. 1122

BMF-Schreiben vom 09.11.2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01, betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung, BStBl. I 2001, S. 798

BMF-Schreiben vom 17.10.2002, IV B 4 – S 1341 – 14/02, betr. Auslegung des Begriffs „Geschäftsbeziehung“ in § 1 Außensteuergesetz; BFH-Urteil vom 29. November 2000, I R 86/99, BStBl. II 2002, S. 720

BMF-Erlass vom 26.11.2002, III B 2 – Z 5001 – 1/ 02, betr. Neufassung der Dienstvorschrift Zollwertrecht, VSF-N 65 2002, Nr. 466, S. 1

BMF-Schreiben vom 29.12.2003, IV A 4 – S 0430 – 7/03, betr. Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft), URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Anlage21729/BMF-Schr_x.pdf (29.12.2003).

b) Landesfinanzministerien

Erlass des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 28.11.1994, S 1300/26, betr. Verrechnungspreisgestaltungen international verbundener Unternehmen; verbindliche Vorwegauskünfte ausländischer Steuerverwaltungen, IStR 1995, S. 34 und AStK BW A I, Nr. 3

Erlass des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom 09.01.1995, 38 – S 1300 – 197/3 – 77 819/94, StEK § 204 AO, Nr. 10

c) Oberfinanzdirektionen

Verfügung der OFD Hannover vom 20.09.2001, S 0430-3-StH 551, betr. Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft), AO-Kartei ND § 4 Karte 3

Verfügung der OFD Hannover vom 23.12.1996, S 0130-304-StH 551/S 0130-164-StO 321, betr. Zusammenarbeit zwischen den Finanzämtern und Zolldienststellen, AO-Kartei ND § 30 Karte 20 und der vollständige Abdruck des Merkblatts in der Betriebsprüfungskartei „Zusammenarbeit mit Dienststellen der Zollverwaltung“, Karte 1

Verfügung der OFD Koblenz vom 13.03.1995, S 0111 A – St 53 1, betr. Auskunft mit Bindungswirkung nach Treu und Glauben (verbindliche Auskunft), AO-Kartei RP § 204 Karte 1

Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
a) Europäischer Gerichtshof		
Urteile		
05.02.1963	Rs. C-26/62 van Gend en Loos	EuGHE 1963, S. 3
15.07.1964	Rs. C-6/64 Costa/E.N.E.L.	EuGHE 1964, S. 1141
08.12.1970	Rs. C-14/70 Bakels GmbH	EuGHE 1970, S. 1001
24.11.1971	Rs. C-30/71 Siemens	EuGHE 1971, S. 919
06.06.1972	Rs. C-94/71 Schlüter & Maack	EuGHE 1972, S. 307
30.04.1974	Rs. C-181/73 Haegemann	EuGHE 1974, S. 449
19.11.1975	Rs. C-38/75 Douaneagent	EuGHE 1975, S. 1439
05.02.1976	Rs. C-87/75 Bresciani	EuGHE 1976, S. 129
14.07.1977	Rs. C-1/77 Bosch GmbH	EuGHE 1977, S. 1473
24.04.1980	Rs. C-65/79 Chatain	EuGHE 1980, S. 1345
11.07.1980	Rs. C-798/79 Chem-Tec	EuGHE 1980, S. 2639
04.12.1980	Rs. C-54/80 Wilner	EuGHE 1980, S. 3673
06.10.1982	Rs. C-283/81 Cilfit	EuGHE 1982, S. 3415
26.10.1982	Rs. C-221/81 Wolf	EuGHE 1982, S. 3681
26.10.1982	Rs. C-104/81 Kupferberg & Cie	EuGHE 1982, S. 3641
26.10.1982	Rs. C-240/81 Einberger	EuGHE 1982, S. 3699
21.09.1983	Rs. C-205/82 Deutsche Milchkontor	EuGHE 1983, S. 2633
04.07.1985	Rs. C-167/84 Drünert	EuGHE 1985, S. 2235
05.10.1988	Rs. C-357/87 Schmidt	EuGHE 1988, S. 6239
06.06.1990	Rs. C-11/89 Unifert	EuGHE 1990, S. 2275
18.06.1990	Rs. C-80/90 Behn	EuGHE I 1990, S. 2659
26.06.1990	Rs. C-64/89 Deutsche Fernsprecher	EuGHE I 1990, S. 2535

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
12.07.1990	Rs. C-161/88 Binder	EuGHE I 1989, S. 2415
06.12.1990	Rs. C-343/89 Witzemann	EuGHE I 1990, S. 4477
18.04.1991	Rs. C-79/89 Brown Boverie	EuGHE I 1991, S. 1853
25.07.1991	Rs. C-299/90 Hepp	EuGHE I 1991, S. 4301
08.04.1992	Rs. C-371/90 Beirafio	EuGHE I 1992, S. 2715
04.06.1992	Rs. C-21/91 Wünsche	EuGHE I 1992, S. 3647
16.07.1992	Rs. C-187/91 Belovo	EuGHE I 1992, S. 4937
11.08.1995	Rs. C-16/94 Dubois and Cargo	EuGHE I 1995, S. 2421
12.12.1996	Rs. C-38/95 Foods Import	EuGHE I 1996, S. 6543
17.07.1997	Rs. C-90/94 Haahr Petroleum	EuGHE I 1997, S. 4085
29.01.1998	Rs. C-315/96 Lopex	EuGHE I 1998, S. 317
02.04.1998	Rs. C-213/96 Outokumpu	EuGHE I 1998, S. 1777
12.05.1998	Rs. C-336/96 Gilly	EuGHE I 1998, S. 279
16.06.1998	Rs. C-53/96 Hermes International	EuGHE I 1998, S. 3603
23.11.1999	Rs. C-149/96 Portugal	EuGHE I 1999, S. 8395
01.02.2001	Rs. C-66/99 Wandel	EuGHE I 2001, S. 873
23.04.2002	Rs. C-234/99 Nygard	EuGHE I 2002, S. 3657
04.06.2002	Rs. C-99/00 Lyckeskog	EuGHE I 2002, S. 4839
11.07.2002	Rs. C-371/99 Kuberexim	EuGHE I 2002, S. 6227
19.09.2002	Rs. C-101/00 Tulliasiamies	EuGHE I 2002, S. 7487.
12.12.2002	Rs. C-324/00 Lankhorst-Hohorst	ABl. EG 2003 vom 08.02.2003 Nr. C 31, S. 2
22.05.2003	Rs. C-56/02 Rebmann	BFH/NV, Beilage 3, S. 171

Gutachten

15.11.1994	Rs. C-1/94 Gutachten	EuGHE I 1994, S. 5267
------------	----------------------	-----------------------

b) Gericht 1. Instanz der Europäischen Gemeinschaften

Urteil

22.01.1997	Rs. T-115/94 Opel Austria	EuGHE II 1997, S. 39
------------	---------------------------	----------------------

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
c) Bundesverfassungsgericht		
Beschluss		
29.10.1958	2 BvL 19/56	BVerfGE 8, S. 260
10.11.1998	2 BvL 42/93	BVerfGE 99, S. 246
Entscheidung		
05.05.1965	2 BvL 4/63	BVerfGE 19, S. 17
d) Bundesfinanzhof		
Urteile		
25.02.1959	VII 102/58 S, VII 114/58 S, VII 115/58 S	BStBl. III 1959, S. 183
18.08.1960	IV 299/58 U	BStBl III 1960, S. 451
19.10.1960	VII 40/60 S	BStBl. III 1960, S. 501
25.05.1965	VII 67/62 S	BStBl. III 1965, S. 526
01.02.1967	I 220/64	BStBl. III 1967, S. 495
12.02.1970	V B 33, 34, 48, 59, 68, 90, 120/69	BStBl. II 1970, S. 246
19.03.1981	IV R 49/77	BStBl. II 1977, S. 538
16.03.1983	IV R 36/79	BFHE 138, S. 223
14.07.1987	VII K 1/86	BFHE 150, S. 253
09.11.1988	I R 335/83	BFHE 155, S. 101
13.12.1989	X R 208/87	BFHE 159, S. 114
05.04.1990	VII K 27/89	BFH/NV 1991, S. 133
05.04.1990	VII R 34/88	BFHE 161, S. 213
26.06.1990	VII R 78/88	BFHE 161, S. 230
17.07.1990	VII R 23/89	BFH/NV 1991, S. 134
22.08.1990	III R 27/88	BFH/NV 1991, S. 572
16.10.1990	VII R 32/89	BFHE 162, S. 520
19.02.1991	VII R 69/88	BFH/NV 1992, S. 69
15.10.1991	VII R 167,168/85	BFH/NV 1992, S. 352

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
10.03.1992	VII R 34/91	BFHE 167, S. 240
02.04.1992	VIII B 129/92	BStBl. II 1992, S. 616
17.09.1992	IV R 39/90	BFHE 169, S. 290
16.12.1992	I R 2/92	BStBl. II 1993, S. 495
24.06.1993	VII R 95/92	BFH/NV 1994, S. 136
27.10.1993	I R 25/92	BStBl. II 1994, S. 210
14.12.1993	VII R 45/93	BFHE 173, S. 280
05.10.1994	I R 50/94	BStBl. II 1995, S. 549
25.10.1995	I R 9/95	BStBl. II 1997, S. 703
23.04.1996	VII B 249/95	BFH/NV 1996, S. 862
16.12.1998	II R 50/96	BFH/NV 1999, S. 900
20.07.1999	VII R 17/98	BFHE 190, S. 488
04.11.1999	VII R 43/98	BFH/NV 2000, S. 529
14.11.2000	VII R 84/99	BFH/NV 2001, S. 501
29.11.2000	I R 85/99	BFHE 194, S. 53
06.03.2001	VII R 115/99	BFHE 195, S. 456
21.06.2001	I B 141/00	BFHE 195, S. 398
17.10.2001	I R 103/00	BFHE 197, S. 68
13.11.2001	VII R 88/00	BFHE 196, S. 383
29.11.2001	I R 85/99	BFHE 194, S. 53
29.10.2002	VII R 53/01	BFH/NV 2003, S. 282
21.11.2002	VII R 21/01	BFH/NV 2003, S. 578
12.12.2002	VII R 43/01	BFH/NV 2003, S. 582

Beschlüsse

13.02.1989	VII R 167, 168/85	BFHE 156, S. 295
30.08.1994	VII B 71/94	BFH/NV 1996, S. 375
04.06.1996	VII B 254/95	BFH/NV 1997, S. 80
09.01.1997	VII B 164/96	BFH/NV 1997, S. 535
21.06.2001	I B 141/00	BFHE 195, S. 398

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
EuGH-Vorlagen		
17.07.2001	VII R 99/00	BFHE 195, S. 481
22.01.2002	VII R 23/01	BFHE 197, S. 563
29.10.2002	VII R 52/01	BFH/NV 2003, S. 354
e) Finanzgerichte		
Finanzgericht Hamburg		
Beschluss		
06.03.1990	IV 196/88 H	EFG 1990, S. 607
f) Bundesgerichtshof		
Urteile		
07.12.1995	III ZR 141/94	HFR 1996, S. 529