

Zollrecht aktuell

Hamamatsu Photonics Deutschland – Das nunmehr veröffentlichte Urteil des BFH vom 17. Mai 2022 (VII R 2/19) wirft neue Fragen auf

November 2022 (1)

Vorwort

Liebe Leserinnen, liebe Leser,

in unserem Newsletter im Januar 2018, hatten wir Sie über die zollwertrechtliche Anerkennung von Verrechnungspreisanpassungen, in Zusammenhang mit dem Fall der „Hamamatsu Photonics Deutschland“ informiert.

Die damals im Vorlageverfahren ergangene Entscheidung des EuGHs (C-529/16) befasste sich mit der Anwendbarkeit der Transaktionswertmethode bei nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen und warf erhebliche Fragen für Konzerngesellschaften auf, die den Transaktionswert auf Basis eines Verrechnungspreises anmelden, der gegebenenfalls nachträglich angepasst werden muss.

Das nun veröffentlichte Urteil vom BFH vom 17. Mai 2022 (VII R 2/19) stellt eine langerwartete Folgeentscheidung in der Rechtssache „Hamamatsu Photonics Deutschland“ dar, über welche wir Sie in unserer Ausgabe informieren.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Michael Tervooren

Partner / Head Customs, Excise & International Trade

Inhalt

Die Zollwertermittlung bei grenzüberschreitenden Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen	2
In Kürze	2
Hintergrund	2
Fazit	4
Service	4
Integration der neuen Systemrichtlinie in das Excise Movement and Control System (EMCS)	4
Verwendung des Ländernamens „Türkiye“ auf Herkunftsnachweisen und Warenverkehrsbescheinigungen	5
Vereinfachung der Gestellungsmitteilung im Verkehr mit der Schweiz	5
Hinweis SAP GTS	6
Über uns	6
Ihre Ansprechpartner	6
Redaktion	6
Bestellung	6

Die Zollwertermittlung bei grenzüberschreitenden Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen

In Kürze

Das nun veröffentlichte Urteil vom BFH vom 17. Mai 2022 (VII R 2/19) stellt die langerwartete Folgeentscheidung in der Rechtssache „Hamamatsu Photonics Deutschland“ (nachfolgend „Hamamatsu“) dar.

In seinem Urteil folgt der BFH dem im Rahmen desselben Verfahrens aufgrund einer Vorlagefrage des FG München ergangenen Urteil des EuGHs vom 20. Dezember 2017 (C- 529/16) und stellt klar, dass

- die Art. 28 bis 31 ZK (a.F.) es nicht zulassen, einen vereinbarten Transaktionswert als Zollwert zugrunde zu legen, der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums die Berichtigung nach oben oder nach unten erfolgen wird, und
- dass dieselben Annahmen auch für die Wertermittlung nach der Schlussmethode (Art. 31 ZK a.F.) gelten.

Hintergrund

Die bestehenden Diskrepanzen zwischen den Regelungen zur Verrechnungspreisermittlung sowie den Bestimmungen zur Zollwertbemessung sind seit Jahren ein Thema, das auf Kommissionsebene und bei der WZO diskutiert wird und welches für verbundene Unternehmen insbesondere bei rückwirkenden Preisanpassungen teils erhebliche Fragestellungen aufweist. Das im Rahmen des Falls Hamamatsu nunmehr ergangene BFH-Urteil findet in seinem Tenor klare Worte, lässt jedoch in der praktischen Umsetzung viele Fragen offen.

Der Fall „Hamamatsu Photonics Deutschland“

In der Rechtssache „Hamamatsu Photonics Deutschland“, wurden zollrechtliche Erstattungsansprüche aufgrund von im Rahmen der Jahresendanpassung (Preisanpassung nach unten) im Verhältnis zweier verbundener Unternehmen erfolgten pauschalen Gutschriften beantragt.

Bei der Frage, ob die im Hinblick auf die Jahresendanpassung beantragte Erstattung gewährt werden muss, musste zunächst entschieden werden, ob zur Ermittlung des Zollwerts überhaupt ein Transaktionswert herangezogen werden darf, der aus dem ursprünglich in Rechnung gestellten und bei der Einfuhr angemeldeten Betrag (Preis) besteht, jedoch nach dem Abrechnungszeitraum zum Jahresende nach Ausprägung der bestehenden Verrechnungspreisvereinbarung nach unten angepasst wird.

Nach dem im Vorlageverfahren erfolgten Urteil des EuGHs (C-529/16) lassen es die Art. 28 bis 31 Zollkodex (ZK) nicht zu, als Zollwert einen vereinbarten Transaktionswert zugrunde zu legen, der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder nach unten erfolgen wird.

Dementsprechend lehnte das FG München mit seinem Urteil vom 15. November 2018 (14 K 1974/15) die beantragte Erstattung der entrichteten Einfuhrabgaben aufgrund der Jahresendanpassung nach unten ab.

Gegen dieses Urteil wurde Revision eingelegt.

BFH Urteil vom 17. Mai 2022 (VII R 2/19)

In seiner Revisionsentscheidung folgt der BFH dem EuGH-Urteil, und stellt überdies fest, dass auch bei einer Zollwertermittlung nach der Schlussmethode gemäß Art. 31 ZK eine Heranziehung des Verrechnungspreises nicht in Betracht komme.

Denn stehe im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung nicht fest, ob am Ende des Abrechnungszeitraums überhaupt eine Berichtigung vorzunehmen sein wird und ob, falls dies der Fall sei, die Berichtigung nach oben oder nach unten zu erfolgen hat, dann sei ein demzufolge erst noch zu ermittelnder Warenwert im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung nicht i.S. von Art. 8 Abs. 3 des Übereinkommens zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 quantifizierbar.

Denn auch bei der Schlussmethode ist immer eine waren- und stichtagsbezogene Wertermittlung vorzunehmen. Eine punktuelle Bestimmung des Zollwerts, der sich auf eine konkrete Transaktion bezieht, ist maßgebend. Auf die vor der Schlussmethode heranzuziehenden Zollwertermittlungsmethoden geht der BFH allerdings nicht näher ein.

Neben diesem Grundsatz stellt der BFH im Hinblick auf den Erstattungsanspruch klar, dass Änderungen der tatsächlichen oder rechtlichen Verhältnisse, die erst nach Zahlung des Abgabebetrag eintreten, eine Erstattung grundsätzlich nicht rechtfertigen können. Insbesondere ist bei einer nachträglichen Änderung des Kaufpreises nach Art. 145 Abs. 2 ZK-DVO (a.F.) – abgesehen von dem Fall der Schadhafteit – keine Erstattung gemäß Art. 236 ZK (a.F.) zu gewähren.

Interpretation

Obwohl der Tenor des Urteils deutlich erscheint, lässt das Urteil Fragen zur Umsetzung in der Praxis offen, zumal zu berücksichtigen ist, dass es sich vorliegend um eine Einzelfallentscheidung handelt, welcher nur mit großer Vorsicht allgemein geltende Aussagen entnommen werden dürfen.

Fehlen einer Erstattungsmöglichkeit

Unstreitig dürfte sein, dass eine Erstattung auf Grundlage einer auf einem APA beruhenden Jahresendanpassung nach dem Urteil des BFH nicht möglich ist, wenn eine konkrete Quantifizierbarkeit des Transaktionswertes zum Zeitpunkt der Zollannahme nicht möglich ist. Soweit die Jahresendanpassung wie im Fall Hamamatsu auf der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarten Restgewinnaufteilungsmethode (Residual Profit Split Method) beruht, erscheint die Möglichkeit eines erfolgreichen Erstattungsverfahrens auch bei Zugrundelegung einer anderen Verrechnungspreismethode eher gering, sofern auch hier die punktuelle Quantifizierbarkeit nicht gegeben ist.

Dies dürfte auch bei Anwendung der derzeitigen Rechtsvorschriften gelten. Zwar entschied das Gericht auf Grundlage der alten Rechtslage und verwies insoweit insbesondere auf Art. 145 Abs. 2 ZK-DVO (a.F.); auch nach derzeitiger Rechtslage ist jedoch eine Erstattung bei einer Kaufpreisänderung nur in sehr geringem Maße – bei Schadhafteit – vorgesehen (Art. 132 UZK-IA).

Im Übrigen kann das Urteil eher spekulativ interpretiert werden.

Erfordernis der Mitteilung nachträglicher Anpassungen?

Die Verpflichtung zu einer Nachmeldung ist in Art. 23 Abs. 2 UZK i.V.m. § 153 AO begründet. Nach Art. 23 UZK muss der Inhaber der Entscheidung die Zollbehörden unverzüglich über alle nach dem Erlass der Entscheidung eintretenden Ereignisse, die Auswirkungen auf die Aufrechterhaltung der Entscheidung oder ihren Inhalt haben könnten, unterrichten. Dementsprechend oblag es nach gängiger Verwaltungspraxis bislang den Zollanmeldern, der deutschen Zollverwaltung nachträgliche Jahresendanpassungen zu ihren Ungunsten zwecks Veranlassung von Nacherhebungen mitzuteilen.

Fraglich ist, ob diese Pflicht auch fortan besteht, wenn doch nur die punktuelle Betrachtung zum Zeitpunkt der Zollanmeldung entscheidend sein soll.

Dies ist nach unserer Auffassung zum derzeitigen Zeitpunkt nicht sicher zu bestimmen. Denn auch schon vor dem nunmehr ergangenen BFH-Urteil war der Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung sowohl in den entsprechenden Verordnungen als auch in der Dienstvorschrift als maßgebend niedergelegt. In der Dienstvorschrift zum Zollwert sind die zuständigen Hauptzollämter weiterhin angehalten, Beteiligte darauf hinzuweisen, dass nachträglich Preisadjustierungen als Nachbelastungen unverzüglich anzuzeigen sind.

Dementsprechend erscheint es sinnvoll, dem zuständigen Hauptzollamt zunächst auch weiterhin erhöhende rückwirkende Jahresendanpassungen als (eventuell) steuerlich erhebliche Tatsachen unter Hinweis auf die derzeitige Rechtsunklarheit aufgrund des BFH-Urteils rechtzeitig mitzuteilen.

Sollten daraufhin Nacherhebungs- bzw. Änderungsbescheide erlassen werden, besteht die Möglichkeit, hiergegen Einspruch einzulegen. Sollte die Einspruchsfrist bereits verfristet sein, könnte es eine Überlegung wert sein, vorsorglich einen Erstattungsantrag zu stellen. Im Falle von zu hoch bemessenen Einfuhr- und Ausfuhrabgabenbeträgen kann ein Erstattungsantrag nämlich grundsätzlich innerhalb von drei Jahren nach Mitteilung der Zollschuld gestellt werden (Art. 121 Abs. 1 lit. a UZK).

Fazit

Der BFH führt die Rechtsprechung des EuGHs fort und wirft hierdurch aber Fragen auf. Fraglich ist insbesondere, ob die Zollverwaltung von der gelebten Praxis der Preisbeeinflussung zwischen verbundenen Unternehmen weiter ausgehen kann, wenn nachträgliche Preisanpassungen (nach oben) vor dem Hintergrund der Preisermittlung nach Verrechnungspreismethoden durchzuführen sind. Die aktuell damit verbundene Steuererheblichkeit einer rückwirkenden Preisanpassung ist nicht geklärt.

Eine Lösung ist in Ermangelung eines entsprechenden spezifischen Leitfadens der Europäischen Kommission oder einer Empfehlung der Weltzollorganisation (World Customs Organisation, WCO) derzeit nicht klar zu sehen. Auch eine Anpassung der Dienstvorschrift Zollwert bzw. eine offizielle Stellungnahme der Bundesstelle Zollwert wird in Kürze vermutlich nicht erfolgen, sondern Zeit in Anspruch nehmen.

Aufgrund der bestehenden Rechtsunsicherheit haben wir uns unmittelbar mit der Zollwertgruppe in Verbindung gesetzt und stehen derzeit mit dieser in Diskussion. Sobald wir von behördlicher Seite eine offizielle Stellungnahme erhalten, werden wir Sie unterrichten.

Bis dahin empfehlen wir, Unternehmen, die Verrechnungspreise als Grundlage für die Zollwertermittlung verwenden, zu prüfen, ob ihre Verrechnungspreise unter Einbezug des hier erörterten BFH-Urteils eine akzeptable und vor allem rechtskonforme Grundlage für den Zollwert sein können.

Wir halten Sie informiert.

Service

Integration der neuen Systemrichtlinie in das Excise Movement and Control System (EMCS)

Die rechtliche Umsetzung der neuen Systemrichtlinie ((EU) 2020/262 des Rates vom 19. Dezember 2019) erfolgt durch das siebte Gesetz zur Änderung der Verbrauchsteuergesetze vom 30. März 2021, das vorbehaltlich einiger Regelungen am 13. Februar 2023 in Kraft treten wird. Die Umsetzung auf elektronischer Ebene soll durch das EMCS Release 2.5 erfolgen. Die Zertifizierung ist nach Angaben der Zollverwaltung ab Ende November 2022 geplant, spätestens zwei Wochen vorher müssen die entsprechenden Formulare mit den Anhängen an die GZD, Direktion II, versendet werden.

Die Nachzertifizierungen müssen bis zum 3. November 2023 abgeschlossen sein. Insgesamt soll der Wechsel auf das neue EMCS Release 2.5 im Rahmen einer Soft Migration erfolgen, die nach derzeitiger Planung am 19. November 2023 enden soll.

Die Zollverwaltung hat Unternehmen die Möglichkeit des Probetriebs eingeräumt. Der Probetrieb kann von Teilnehmern mit zertifizierter Software bei der GZD, Direktion II, vier Wochen vor dem beabsichtigten Termin über das Formular 033091 beantragt werden und ist grundsätzlich auf vier Wochen beschränkt. Der Probetrieb dient zu fachlichen Tests und Schulungsmaßnahmen und bietet den Teilnehmern die Möglichkeit, die relevanten Bereiche der Nachrichtenübermittlung abzubilden. Weitere Informationen können Sie über diesen [Link](#) abrufen.

Vorsorglich möchten wir Sie in diesem Zuge nochmal auf die Integration der deutschen Internet-EMCS-Anwendung in das Bürger- und Geschäftskundenportal des Zolls zum 19. November 2022 hinzuweisen. Hierfür wird ein entsprechendes Konto im Bürger- und Geschäftskundenportal benötigt.

Daneben möchten wir Sie darauf hinweisen, dass in den Niederlanden eine Gesamterneuerung des EMCS Systems erforderlich sein wird, um den Vorgaben der Richtlinie nachzukommen. Dementsprechend wird ab dem 13. Februar 2023 ein Austausch mit dem niederländischen Teil des EMCS nicht möglich sein. Weitere Informationen entnehmen Sie bitte diesem [Link](#).

Verwendung des Ländernamens „Türkiye“ auf Herkunftsnachweisen und Warenverkehrsbescheinigungen

Nachdem die Türkei im Sommer 2022 die UN ersucht hat, dass für die Bezeichnung ihres offiziellen Ländernamens im internationalen Schriftgebrauch ausschließlich "Türkiye" verwendet wird, wurde nun die EU-Kommission für Steuern und die Zollunion (DG Taxud) vom türkischen Handelsministerium informiert, dass die Namensänderung nun auch bei den relevanten Texten aller präferenziellen und nichtpräferenziellen Ursprungsnachweise sowie Warenverkehrsbescheinigungen anzuwenden ist.

Konkret ist für Unternehmen also künftig zu berücksichtigen, dass bei der Ausstellung von Ursprungsnachweisen sowie in der Warenverkehrsbescheinigung A.TR. „Türkiye“ anstelle von „Türkei“ oder „Turkey“ zu verwenden ist.

Die deutsche Zollverwaltung weist darauf hin, dass Unternehmen von der Türkei eine nicht genauer definierte Übergangsphase eingeräumt wird, in der Restbestände an Vordrucken mit der alten Länderbezeichnung „Türkei“ aufgebraucht werden können; den entsprechend Link finden Sie [hier](#).

Zusätzliche Informationen hierzu bietet der Newsletter von PwC Niederlande, den Sie unter diesem [Link](#) finden.

Vereinfachung der Gestellungsmitteilung im Verkehr mit der Schweiz

Grundsätzlich ist die Gestellungsmitteilung ab dem 01. Januar 2023 elektronisch über ATLAS-SumA abzugeben. Für den Straßen- und Schienenverkehr mit der Schweiz wird es allerdings eine fakultative Erleichterung in Form der Kombination der Gestellung beim Verbringen und der Gestellung, die für die Annahme der Zollanmeldung erforderlich ist, geben.

Konkret bedeutet dies, dass die Gestellungsmitteilung mit der Bestätigung der Gestellung durch den Teilnehmer im Rahmen der Zollanmeldung vor Gestellung gemäß Art. 171 UZK abgegeben werden kann.

Die oben beschriebene Vereinfachung schließt die eigentliche Alternative der Abgabe der Gestellungsmitteilung über ATLAS-SumA nicht aus. Allerdings ist bei zweiterer zu beachten, dass hier diverse Angaben, wie beispielsweise der Verwahrungsortschlüssel und die EORI-Nummer des Verwahrers, gemacht werden müssen.

Weiterhin bedarf es keiner Gestellungsmitteilung beim Verbringen von Waren ins Zollgebiet **im Versandverfahren** sowie für gestellungspflichtige Waren, wenn die Möglichkeit besteht, die Waren mündlich oder durch Reisende auf dem Einheitspapier anzumelden.

Nähere Informationen entnehmen Sie bitte diesen [Link](#).

Hinweis SAP GTS

Welche Anforderungen bestehen an den Export in andere Länder oder Regionen? Wie können Sie sicherstellen, dass Sie alle neuen Zollvorschriften zeitgerecht umsetzen? Wie lassen sich die Prozesse schlanker gestalten oder komplett automatisieren? Die Anforderungen an den internationalen Handel wachsen stetig. Für Unternehmen ist es nicht leicht, in diesem Dschungel an Vorschriften den Überblick zu behalten. PwC ist Ihr Ansprechpartner für diese Themen. Wir bieten einen ganzheitlichen Beratungsansatz zu allen Aspekten des Zoll und Außenhandels – von der Strategie bis zur Umsetzung: **SAP GTS - einfach und günstig.**

Über uns

Ihre Ansprechpartner

Dr. Michael Tervooren
Tel.: +49 211 981-7641
michael.tervooren@pwc.com

Dagmar Obermeyer
Tel.: +49 40 63 78-1084
dagmar.obermeyer@pwc.com

In Bezug auf das Russland Embargo zusätzlich:

Daniel Kaiser
Tel.: +49 160 9777 2113
kaiser.daniel@pwc.com

Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung. Wir freuen uns auf Ihr Feedback.

Dr. Michael Tervooren
Tel.: +49 211 981-7641
michael.tervooren@pwc.com

Dagmar Obermeyer
Tel.: +49 40 63 78-1084
dagmar.obermeyer@pwc.com

Bestellung

Interessenten können unseren Newsletter Zollrecht aktuell [hier](#) bestellen.

(Bitte auf der PwC Internetseite ganz nach unten scrollen).

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© November 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
"PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de