

Die Transaktionswertmethode gem. Art. 29 ZK – ein Überblick über die Tatbestandsmerkmale und ihre Prüfung im zollrechtlichen Gutachten

Von Prof. Dr. Kai-Uwe Kock, Münster

Die Bestimmung des Zollwerts nach der Transaktionswertmethode gem. Art. 29 Abs. 1 ZK ist in einer zollrechtlichen Prüfungsklausur nicht selten Teil der Prüfungsaufgabe. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn nach der Aufgabenstellung eine entstandene Zollschuld zu prüfen ist. Denn im Zusammenhang mit der Bemessung der Zollschuld (vgl. auch Art. 214 Abs. 1 ZK) ist die Prüfung des Zollwerts der eingeführten Waren wesentlich für die Bestimmung der Höhe einer Zollschuld.

Die gutachterliche Prüfung der Transaktionswertmethode setzt voraus, dass die Tatbestandsmerkmale der Norm in einer systematischen Reihenfolge geprüft werden. Das nachfolgende Prüfungsschema der Transaktionswertmethode gem. Art. 29 Abs. 1 ZK setzt genau an dieser Stelle an. Es zeigt eine zweckmäßige systematische Prüfung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Norm einschließlich argumentativer Lösungsansätze.

Die Prüfung der Transaktionswertmethode sollte mit einem einleitenden Satz beginnen, der im Rechtsgutachten auch Obersatz genannt wird. Ein Obersatz könnte folgendermaßen lauten:

„Der Zollwert eingeführter Waren richtet sich grundsätzlich nach der Transaktionswertmethode gem. Art. 29 Abs. 1 ZK. Denn nach Art. 30 Abs. 1 und Art. 31 Abs. 1 ZK kommen die nachfolgenden Methoden nur in Betracht, wenn die Methode gem. Art. 29 Abs. 1 ZK nicht anwendbar ist.“

– oder etwas kürzer:

„Der Zollwert eingeführter Waren ist grundsätzlich nach Art. 29 Abs. 1 ZK zu ermitteln (argumentum ex Art. 30 Abs. 1, 31 Abs. 1 ZK).“

I. Eingeführte Waren

Zunächst müssen eingeführte Waren vorliegen. Das erste Tatbestandsmerkmal ist regelmäßig unproblematisch. Gleichwohl ist es – wenigstens im sog. Urteilsstil – darzustellen.

Der Begriff der Waren ist Z 5101 Abs. 5 und Z 0601 Abs. 101 zu entnehmen. Waren sind danach alle beweglichen Güter (einschließlich elektrischer Strom). Eingeführt sind die Waren mit dem Verbringen in das Zollgebiet, vgl. Z 5101 Abs. 5.

II. Verkauf zum Zwecke der Ausfuhr

Dem Tatbestandsmerkmal Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet ist weitaus mehr Aufmerksamkeit zu schenken. Dabei sollte immer zunächst geprüft werden, ob ein Verkauf im Sinne der Vorschrift vorliegt und erst anschließend, ob der Verkauf zum Zwecke der Ausfuhr in das Zollgebiet erfolgte.

1. Verkauf

Ein Verkauf im Sinne der Vorschrift liegt vor, wenn ein Kaufvertrag geschlossen wurde, also ein Käufer sich verpflichtet, für eine Ware ein Entgelt (Kaufpreis) zu zahlen, und der Verkäufer sich verpflichtet, dem Käufer das Eigentum an der Ware zu verschaffen. Eine Rechnung über Waren ist regelmä-

ßig ein Indiz für das Vorliegen eines Kaufvertrages. Allerdings liegt ein Verkauf nicht nur bei einem Kaufvertrag vor, sondern auch bei einem Werk- oder Werklieferungsvertrag. Diese Verträge sind dem Kaufvertrag gleichgestellt (vgl. auch Z 5101 Abs. 6).

Hinweis: Werkvertrag versus Werklieferungsvertrag

➤ Werkvertrag: Die Regelung des Werkvertrages ergibt sich aus § 631 BGB. Ein Werkvertrag verpflichtet den Unternehmer (zollwertrechtlich wird diese Person Verkäufer genannt) zur Herstellung des vereinbarten Werks; der Besteller (zollwertrechtlich wird die Person Käufer genannt) ist zur Entrichtung der vereinbarten Vergütung verpflichtet. Gegenstand des Werkvertrages können sowohl die Herstellung oder Veränderung einer Sache als auch ein anderer durch Arbeit oder Dienstleistung herbeizuführender Erfolg sein.

➤ Werklieferungsvertrag: Die Regelung zum Werklieferungsvertrag ergibt sich aus § 651 BGB. Nach dieser Vorschrift liegt ein Werklieferungsvertrag bei Lieferung herzustellender oder zu erzeugender beweglicher Sachen vor.

Fazit: Ein Werklieferungsvertrag betrifft bewegliche Sachen (= Waren), die hergestellt oder erzeugt werden, was bei einer passiven Veredelung der Regelfall ist. Ein Werkvertrag betrifft die Herstellung unbeweglicher Sachen (Immobilien) und die Ausbesserung beweglicher Sachen. Da eine Immobilie kein Gegenstand des Zollrechts sein kann, kommt eine passive Veredelung mit zugrunde liegendem Werkvertrag nur im Fall einer Ausbesserung vor.

Kein Verkauf liegt bei Schenkung, Miete oder Leasing vor (vgl. auch Z 5101 Abs. 6). In diesen Fällen fehlt eine Entgeltzahlung (Schenkungen) oder die Verschaffung von Eigentum (Miete, Leasing).

2. Zum Zwecke der Ausfuhr verkauft

Die Waren, die Gegenstand eines Verkaufs sind, müssen zum Zwecke der Ausfuhr in das Zollgebiet verkauft worden sein. Zu beachten ist bei einer Anmeldung von Waren zum zollrechtlich freien Verkehr die Fiktion von Art. 147 Abs. 1 Satz 1 ZK-DVO (vgl. Z 5101 Abs. 7). Danach ist die Anmeldung zum zollrechtlich freien Verkehr ein ausreichendes Indiz dafür, dass die Waren zum Zwecke der Ausfuhr verkauft wurden. Hintergrund: Es ist in diesem Fall davon auszugehen, dass die Parteien des Kaufvertrages einen Preis vereinbart haben, der berücksichtigt, dass die Waren in das Zollgebiet verbracht werden.

Sollte die Fiktion nach Art. 147 Abs. 1 Satz 1 ZK-DVO nicht vorliegen, ist der Sachverhalt zu analysieren und danach zu fragen, ob die Parteien sich bei dem Vertragsschluss einig waren, dass die Waren in das Zollgebiet eingeführt werden sollen. Dann ist davon auszugehen, dass ein Vertrag geschlossen wurde, in dem ein besonderer Preis vereinbart wurde, der als Ausfuhrpreis bezeichnet werden könnte.

Fortsetzung in BDZ-Fachteil 7-8/2013

Die Transaktionswertmethode gem. Art. 29 ZK – ein Überblick über die Tatbestandsmerkmale und ihre Prüfung im zollrechtlichen Gutachten

Von Prof. Dr. Kai-Uwe Kock, Münster

Fortsetzung aus BDZ-Fachteil 6/2013

III. Negativvoraussetzungen gem. Art. 29 Abs. 1 a) bis d) ZK

Bevor der tatsächliche Preis geprüft wird, sollte an dieser Stelle geprüft werden, ob die sog. Negativvoraussetzungen gem. Art. 29 Abs. 1 a) bis d) ZK vorliegen. Sie haben richtig gelesen, die Negativvoraussetzungen müssen vorliegen. Denn die Formulierung der Tatbestandsmerkmale der Buchstaben a) bis d) ist so gestaltet, dass die Merkmale vorliegen müssen, damit die Transaktionswertmethode zur Anwendung kommen kann. Zum Beispiel: Es darf keine Verwendungs- oder Gebrauchsbeeinträchtigung nach Art. 29 Abs. 1 a) ZK vorliegen. Bejahen Sie dies, liegt im Ergebnis keine Verwendungs- und Gebrauchsbeeinträchtigung vor, sodass die Methode nach Art. 29 Abs. 1 ZK anwendbar ist (zu den einzelnen Merkmalen vgl. auch Z 5101 Abs. 23 ff.).

Hinweis: Beachten Sie in einer Klausur die Anmerkungen zum Sachverhalt. Nicht selten finden Sie dort den Hinweis, dass die Negativvoraussetzungen gem. Art. 29 Abs. 1 a) bis d) ZK vorliegen. Dann reicht im Gutachten eine entsprechende Feststellung aus.

Buchstabe a): keine Verwendungs- oder Gebrauchseinschränkung. Beispiel: Ware darf nur zu Ausstellungszwecken verwendet werden.

Buchstabe b): Bedingungen oder noch zu erbringende Leistungen. Beispiel: Preis steht unter der Bedingung, dass der Käufer im folgenden Jahr eine Mindestmenge an Waren beim Verkäufer kauft.

Buchstabe c): keine Beteiligung am späteren Erlös. Beispiel: Es wird vereinbart, dass der Käufer 2 % des Erlöses an Weiterverkäufen der eingeführten Ware noch an den Verkäufer zu entrichten hat. Da unklar ist, wie viel Waren tatsächlich weiterverkauft werden können, ist die Erlösbeteiligung in diesem Fall nicht bestimmbar. Ist dagegen der Umfang des Weiterverkaufs und damit die Erlösbeteiligung bestimmbar, steht Art. 29 Abs. 1 c) ZK der Anwendung der Transaktionswertmethode nicht im Weg. In diesem Fall ist Art. 32 Abs. 1 d) ZK zu beachten. Danach ist die Erlösbeteiligung als Hinzurechnungstatbestand dem tatsächlichen Preis hinzuzurechnen.

Buchstabe d): keine schädliche Verbundenheit. Beispiel: Ford USA verkauft an Ford Deutschland Teile für die Autoproduktion. Die Preise liegen deutlich unter denen, die üblicherweise für die Teile verlangt werden. Beachte: Für die Prüfung, ob tatsächlich eine Preisbeeinflussung vorliegt, ist Art. 29 Abs. 2 ZK anzuwenden.

Hinweis für die Klausurbearbeitung:

- > Wenn die Merkmale von Art. 29 Abs. 1 a) bis d) ZK unproblematisch sind, empfiehlt sich folgende Feststellung: „Die Voraussetzungen der Art. 29 Abs. 1 a) bis d) ZK liegen vor.“ Dies gilt insbesondere dann, wenn im Sachverhalt zur Klausur eine entsprechende Anmerkung enthalten ist.
- > Wenn ein Merkmal problematisch sein sollte, ist der jeweilige Buchstabe zu prüfen. Hinsichtlich der übrigen Voraussetzungen reicht die Feststellung, dass diese Voraussetzungen vorliegen.

IV. Tatsächlich gezahlter oder zu zahlender Preis, Art. 29 Abs. 3 a) ZK

Die Prüfung des tatsächlichen Preises sollte sich anschließen (Einzelheiten zum tatsächlichen Preis ergeben sich auch aus VSF Z 5101 Abs. 10 ff.). Die Definition ergibt sich aus Art. 29 Abs. 3 a) ZK: Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung an den Verkäufer oder zugunsten des Verkäufers. Die Zahlung kann unmittelbar oder mittelbar erbracht werden, vgl. Art. 29 Abs. 3 a) ZK a. E.

Beachte: Ob der Preis im Bewertungszeitpunkt bereits gezahlt wurde (Vorauszahlung des Kaufpreises/Vorkasse) oder noch zu zahlen ist, ist regelmäßig erst bei der Bestimmung eines Skontos bedeutsam.

1. Rechnungsbetrag als Ausgangspunkt einer unmittelbaren Zahlung

Bei der Bestimmung des tatsächlichen Preises sollte immer der kaufmännische Rechnungsbetrag Ausgangspunkt sein. Dieser Betrag kennzeichnet die sog. unmittelbare Zahlung. Die unmittelbare Zahlung bzw. der Rechnungsbetrag, der an den Verkäufer zu zahlen ist, ergibt sich immer aus dem in einer

Inhalt

**Die Transaktionswertmethode gem. Art. 29 ZK
– ein Überblick über die Tatbestandsmerkmale und
ihre Prüfung im zollrechtlichen Gutachten –**
Von Prof. Dr. Kai-Uwe Kock, Münster
– Fortsetzung aus BDZ Fachteil 6/2013

F37

**Die Umsetzung der UN-Behindertenrechtskonvention
„Nichts über uns ohne uns!“
Über die Beteiligung Betroffener als Methode
politischer Zielfindung**
Von Jochen Schulte, Ostfildern

F39

Rechnung ausgewiesenen kaufmännischen Rechnungsbetrag. Dabei ist zu beachten, dass der Rechnungsbetrag nicht mit dem Warenwert zu verwechseln ist. Der Rechnungsbetrag ist der Gesamtbetrag, der sich aus dem Preis für die Waren und evtl. weiteren Kosten ergibt (z. B. Verpackungskosten), aber auch abzüglich eines Rabatts.

Ist neben dem eigentlichen Warenwert ein Skonto in der Rechnung berücksichtigt, ist vom kaufmännischen Rechnungsbetrag ein berücksichtigungsfähiges Skonto abzuziehen (vgl. Art. 144 Abs. 1 ZK-DVO und Z 5101 Abs. 10, wonach der Rechnungspreis abzüglich eines Skontos auch Rechnungsbetrag genannt wird).

Merke: Ausgangspunkt bei der Bestimmung des tatsächlichen Preises ist immer der kaufmännische Rechnungsbetrag.

2. Berücksichtigung von Skonto und Preisminderungen

a) Berücksichtigung von Skonto, Art. 144 Abs. 1 ZK-DVO

Wurde der Rechnungspreis bereits vor dem Bewertungszeitpunkt gezahlt, ist ein eingeräumtes und in Anspruch genommenes Skonto immer zu berücksichtigen, vgl. Z 5101 Abs. 16 S. 2.

Wurde der tatsächliche Preis dagegen noch nicht gezahlt, ist Art. 144 Abs. 1 ZK-DVO zu beachten. Danach ist ein Skonto zu berücksichtigen, wenn es vom Käufer im Bewertungszeitpunkt (beispielsweise nach Art. 214 Abs. 1 ZK) noch in Anspruch genommen werden kann. Zudem muss das Skonto handelsüblich sein (Z 5101 Abs. 16).

Merke: Die Höhe eines Skontos ist immer vom Rechnungsbetrag zu berechnen.

Ob der Käufer die eigentliche Zahlung tatsächlich unter Inanspruchnahme eines Skontos zahlt, ist für die zollwertrechtliche Bestimmung des Skontos gem. Art. 144 Abs. 1 ZK-DVO unerheblich. Zahlt der Käufer beispielsweise den Kaufpreis im Ergebnis ohne Inanspruchnahme eines Skontos, weil der kaufmännische Skontierungszeitraum abgelaufen ist und das Skonto handelsrechtlich nicht mehr in Anspruch genommen werden kann, ändert sich die zollwertrechtliche Beurteilung nicht. Denn nach Art. 144 Abs. 1 ZK-DVO ist zollwertrechtlich ausschließlich der Zeitpunkt der Bewertung maßgeblich. Ist in diesem Zeitpunkt ein Skonto in Anspruch genommen worden und ist es handelsüblich, ist die Skontierung bei der Bestimmung des tatsächlichen Preises zugunsten des Käufers zu berücksichtigen.

b) Berücksichtigung von Rabatten (Preisminderungen)

Bei der Frage, ob eingeräumte Rabatte zu berücksichtigen sind, ist zu beachten: Rabatte sind zu berücksichtigen, wenn sie kein sog. zollwertfremder Bestandteil sind. Zollwertfremd ist ein Rabatt, der sich nicht auf die eingeführte Ware bezieht. Nicht zu berücksichtigen sind beispielsweise Rabatte, die sich auf eine vorherige Lieferung beziehen.

Rechnerisch hat dies zur Folge, dass der zollwertfremde Rabatt zum Rechnungsbetrag zu addieren ist. Aber beachten Sie: Die Höhe eines Skontos verändert sich dadurch nicht; denn Skonto ist immer vom Rechnungsbetrag zu berechnen.

c) Schäden/Sachmängel, Art. 145 Abs. 1 bis 3 ZK-DVO

Schäden oder Sachmängel können den tatsächlichen Preis ebenfalls mindern. Zu berücksichtigen sind dabei die Voraussetzungen von Art. 145 Abs. 1 bis 3 ZK-DVO.

d) Aufteilungsregelung, Art. 145 Abs. 1 Uabs. 1 ZK-DVO

Bei der Bestimmung des tatsächlichen Preises ist ggf. die Aufteilungsregelung nach Art. 145 Abs. 1 Uabs. 1 ZK-DVO zu beachten.

Die Aufteilungsregelung gem. Art. 145 Abs. 1 Uabs. 1 ZK-DVO ist anzuwenden bei Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises und einer anschließenden Teilmengenüberführung. Ist ein Gesamtpreis für eine Lieferung vereinbart worden und wird von der Gesamtmenge nur eine Teilmenge zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr angemeldet, entspricht der tatsächliche Preis dem Verhältnis der Teilmenge zum Preis für die Gesamtmenge. Diese Konstellation kommt in Betracht, wenn die gesamte gekaufte Warenmenge in Teilmengen abgerufen und in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden soll.

3. Mittelbare Zahlungen

Zwischen dem Verkäufer und dem Käufer kann vereinbart werden, dass der Käufer neben der Zahlung des Kaufpreises (als unmittelbare Zahlung) eine weitere Leistung zu erbringen hat. Die Zahlung setzt sich in diesem Fall aus mehreren Bestandteilen, nämlich der eigentlichen Kaufpreiszahlung und der weiteren Leistung zusammen.

Die neben dem Kaufpreis zu erbringende zusätzliche Leistung wird als mittelbare Zahlung bezeichnet. Da die weitere Leistung, die vom Käufer zu erbringen ist, vom eigentlichen Kaufpreis abgespalten wird, spricht man auch von einem abgespaltenen Kaufpreis (Beispiele in Z 5101 Abs. 12).

Beachte: keine mittelbare Zahlung bei Übernahme von Werbekosten durch den Käufer. Sind Werbekosten für die Waren durch den Käufer durchzuführen und die Kosten dafür vom Käufer zu tragen, handelt es sich gem. Art. 29 Abs. 3 b) ZK bei diesen Werbekosten nicht um eine mittelbare Zahlung an der Verkäufer, vgl. auch Art. 149 ZK-DVO.

4. Umrechnung in Euro, Art. 35 ZK

Eine in fremder Währung zu erbringende Zahlung ist gem. Art. 35 ZK in Euro umzurechnen. Gleiches gilt für Hinzurechnungen gem. Art. 32 ZK oder Abzüge gem. Art. 33 ZK, die in einer Fremdwährung ausgewiesen sind. Der Umrechnungskurs bestimmt sich nach Art. 168 bis 172 ZK-DVO. Dabei gilt: Nach Art. 169 Abs. 1, 2 ZK-DVO ist der am vorletzten Mittwoch eines Kalendermonats notierte Kurs für den gesamten folgenden Kalendermonat anzuwenden (eine Ausnahme ist in Art. 171 ZK-DVO geregelt).

Hinweis: Ist in einer Klausur ein Umrechnungskurs angegeben, ist dieser Kurs anzuwenden, ohne dass es der rechtlichen Herleitung über die Art. 168 ff. ZK-DVO bedarf.

V. Berichtigungen des tatsächlichen Preises

Die Berichtigungen sind in Art. 32 ZK (Hinzurechnungen) und in Art. 33 ZK (Abzüge) geregelt.

In Klausuren sind insbesondere die Hinzurechnungen gem. Art. 32 Abs. 1 ZK zu beachten. Nachfolgend werden klausurrelevante Hinzurechnungen kurz dargestellt.

1. Provision, Art. 32 Abs. 1 a), i) ZK

Provisionen (und Maklerlöhne) sind hinzuzurechnen, sofern es sich nicht um eine Einkaufsprovision handelt. Provisionen sind Zahlungen, die an Dritte für ihre Mitwirkung beim Abschluss des Kaufvertrages erbracht werden.

Ausgenommen sind sog. Einkaufsprovisionen. Zur Definition vgl. Art. 32 Abs. 4 ZK.

2. Umschließungskosten, Art. 32 Abs. 1 a), ii) ZK

Ebenfalls hinzuzurechnen sind die Kosten für Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den zu bewertenden Waren anzusehen sind (zu den Umschließungskosten im

Einzelnen vgl. Z 5101 Abs. 42 ff.). Zu diesen Umschließungskosten gehören alle Kosten, die sich auf ein Behältnis oder eine Verpackung nach der AV 5 a) bzw. b) beziehen.

Beachte: Die in Art. 32 Abs. 2 a), iii) ZK genannten Verpackungskosten sind erst zu prüfen, wenn Art. 32 Abs. 1 a), ii) ZK nicht zur Anwendung kommt.

3. Beförderungs- und Versicherungskosten,

Art. 32 Abs. 1 e), i) ZK

Die Frage, ob und inwieweit Beförderungs- und Versicherungskosten gem. Art. 32 Abs. 1 e), i) ZK zum tatsächlichen Preis hinzuzurechnen sind, ist in einer zollwertrechtlichen Klausur ein ganz wichtiger Prüfungspunkt.

a) Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens

Definition: Beförderungskosten sind alle Haupt- und Nebenleistungen, die für die Beförderung der Waren in das Zollgebiet anfallen. Welche Kosten zu berücksichtigen sind, ergibt sich beispielhaft aus Z 5101 Abs. 74. Als Hauptleistung sind die Kosten, die für den eigentlichen Transport anfallen, in erster Linie zu berücksichtigen.

Ob die Beförderungskosten im tatsächlichen Preis enthalten sind, ist aus dem jeweiligen Incoterm abzuleiten. Die Incoterms sind in Anlage 4 zu Z 5101 aufgezählt und erläutert.

Der Ort des Verbringens ist gem. Art. 163 ZK-DVO zu bestimmen. Aufteilungen von (Gesamt-)Beförderungskosten, die über den Ort des Verbringens hinausgehen, können insbesondere über Art. 164 a) ZK-DVO vorgenommen werden. Für Beförderungen im Luftverkehr ist zudem Art. 166 ZK-DVO i. V. m. Anhang 25 (prozentuale Aufteilung der Luftfrachtkosten) zu berücksichtigen.

b) Versicherungskosten

Da die Kosten für die Versicherung der Waren im Regelfall nicht auf eine Beförderungsstrecke bezogen werden, sondern sich am Wert der Waren orientieren, ist eine Aufteilung bis zum Ort des Verbringens (also bezogen auf eine Beförderungsstrecke) nicht möglich. Folglich sind Versicherungskosten regelmäßig komplett gem. Art. 32 Abs. 1 e), i) ZK hinzuzurechnen, vgl. auch Z 5101 Abs. 77.

Wenn die einzelnen Elemente der zollwertrechtlichen Prüfung abgehandelt wurden, ist das Ergebnis zu formulieren. Der tatsächliche Preis einschließlich der Hinzurechnungen (Art. 32 Abs. 1 ZK) und abzüglich evtl. in Betracht kommender Abzüge (Art. 33 ZK) ergibt den Zollwert der Waren nach der Transaktionswertmethode.