

WACKER WERKE

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)
17. juli 1997 *

I sag C-142/96,

angående en anmodning, som Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Hauptzollamt München

mod

Wacker Werke GmbH & Co. KG,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling og om fremgangsmåden med standardombytning (EFT L 212, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Sevón, og dommerne D.A.O. Edward (refererende dommer) og P. Jann,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: G. Tesauro
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Wacker Werke GmbH & Co. KG ved revisorer og skatterådgivere Hans Maerz og Hans Werdich, München, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Fernando Castillo de la Torre, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget, og advokat Hans-Jürgen Rabe, Hamburg,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 24. april 1997,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 7. marts 1996, indgået til Domstolen den 29. april 1996, har Bundesfinanzhof i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling og om fremgangsmåden med standardombytning (EFT L 212, s. 1, herefter »forordningen om passiv forædling«).

- 2 Spørgsmålene er opstået under en tvist mellem Hauptzollamt München og selskabet Wacker Werke GmbH & Co. KG (herefter »Wacker Werke«), Tyskland, vedrørende efteroprævningen af told for indførsler, som dette selskab har foretaget efter ordningen for passiv forædling.
- 3 Ifølge artikel 1, stk. 2, i forordningen om passiv forædling kan der midlertidigt udføres fællesskabsvarer (herefter »midlertidigt udførte varer«) fra Fællesskabets toldområde med henblik på at lade dem undergå en række processer for forarbejdning, bearbejdning eller reparation og at lade de produkter, som fremkommer ved disse processer (herefter »forædlingsprodukter«) overgå til fri omsætning på Fællesskabets toldområde med fuldstændig eller delvis fritagelse for importafgifter. Denne fritagelse består ifølge forordningens artikel 13, stk. 1, i, at beløbet for de importafgifter, der påhviler forædlingsprodukter, som overgår til fri omsætning, fradrages beløbet for de importafgifter, der ville gælde for de midlertidigt udførte varer, hvis disse varer var blevet indført til Fællesskabets toldområde fra det land, hvor de har været genstand for forædlingsprocessen eller den sidste forædlingsproces.
- 4 Herom bestemmer artikel 13, stk. 2, i forordningen om passiv forædling nærmere følgende:

»Fradragsbeløbet i henhold til stk. 1 beregnes efter mængden og arten af de pågældende varer på datoen for antagelsen af angivelsen om deres henførsel under proceduren for passiv forædling og på grundlag af de andre afgiftselementer, der gælder for dem på datoen for antagelsen af angivelsen om forædlingsprodukternes overgang til fri omsætning.

Værdien af midlertidigt udførte varer er den værdi, der for disse varer lægges til grund ved fastsættelsen af forædlingsprodukternes toldværdi i overensstemmelse med artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning (EØF) nr. 1224/80, senest ændret ved forordning (EØF) nr. 1055/85, eller, hvis værdien ikke kan fastsættes på denne måde, forskellen mellem forædlingsprodukters toldværdi og forædlingsomkostningerne fastsat efter rimelige fremgangsmåder.«

- 5 Artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80 af 28. maj 1980 om varers toldværdi (EFT L 134, s. 1) bestemmer, at der ved fastsættelse af toldværdien til den pris, der faktisk er betalt eller skal betales for de indførte varer, skal lægges den forholdsmæssigt udregnede værdi af materialer, komponenter, dele og lignende elementer, som indgår i de indførte varer, når de leveres direkte eller indirekte af køberen uden beregning eller til nedsat pris til brug ved fremstilling og salg til eksport af de indførte varer, for så vidt denne værdi ikke er indbefattet i den pris, der faktisk er betalt eller skal betales.

- 6 Wacker Werke eksporterer benzinmotorer til De Forenede Stater efter reglerne om passiv forädling, for hvilke der gælder en importafgift på 5,8%, samt dieselmotorer, for hvilke der gælder en importafgift på 6,9%, og importerer apparater fra De Forenede Stater, såsom vibrationsplader, vibrationsstampere og væskepumper, hvori de nævnte motorer indbygges. Disse apparater fremstilles af virksomheden Wacker Corporation, som Wacker Werke er finansielt forbundet med. For de nævnte forædlingsprodukter skal der betales en importafgift på mellem 4 og 4,1%.

- 7 Salgspriserne for de midlertidigt udførte varer, som Wacker Werke sælger til Wacker Corporation, beregnes for de benzinmotorer, som er fremstillet af Wacker Werke, på grundlag af fremstillingsomkostningerne med et tillæg på 25% for

generalomkostninger og avance, og for de dieselmotorer, som Wacker Werke indkøber hos andre tyske virksomheder, på grundlag af indkøbsprisen forhøjet med 5%. Forædlingsprodukterne indkøbes hos Wacker Corporation til de priser, som er anført i dette selskabs listepreiser, med en rabat på 45%.

- 8 Ved toldbehandlingen af de forædlingsprodukter, som blev indført mellem februar 1986 og december 1988, lagde Hauptzollamt München ved fastsættelse af toldværdien for forædlingsprodukterne og de midlertidigt udførte varer i første omgang de priser til grund, som de to virksomheder havde faktureret til hinanden (transaktionsværdierne). Senere fandt Hauptzollamt dog, at forædlingsprodukternes værdi ganske vist kunne ansættes på grundlag af transaktionsværdien, men at værdien af de midlertidigt udførte varer i medfør af artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 1224/80 skulle ansættes på grundlag af Wacker Werke's fremstillingsomkostninger eller indkøbspriser for motorerne uden hensyn til de tillæg på 25 eller 5%, som virksomheden havde foretaget. Hauptzollamt efteropkrævede derfor 36 057,20 DM i told af de indførsler, der havde fundet sted i perioden fra februar 1986 til december 1988.
- 9 Wacker Werke indbragte denne afgørelse for Finanzgericht München, som den 20. december 1990 forelagde Domstolen tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af forordningen om passiv forædling og af forordning nr. 1224/80.
- 10 Ved dom af 17. december 1992 i sag C-16/91, Wacker Werke I (Sml. I, s. 6821), kendte Domstolen for ret, at forordningen om passiv forædling skal fortolkes således, at beregningen af importafgifter af forædlingsprodukter, med henblik på beregningen af den her hjemlede fuldstændige eller delvise fritagelse for

importafgifter, principielt skal ske på grundlag af transaktionsværdien af disse produkter, hvorimod beregningen af værdien af de midlertidigt udførte varer skal ske på grundlag af en af de to måder, der nævnes i forordningens artikel 13, stk. 2, andet afsnit. Såfremt værdien af forædlingsprodukterne er blevet fastsat uden justering i medfør af artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i Rådets forordning (EØF) nr. 1224/80, svarer værdien af de midlertidigt udførte varer til forskellen mellem toldværdien af forædlingsprodukterne og forædlingsudgifterne, fastsat efter rimelige fremgangsmåder. En sådan fremgangsmåde kan bestå i, at transaktionsværdien af de pågældende varer lægges til grund.

- 11 Finanzgericht München gav herefter Wacker Werke medhold i sagen med den begrundelse, at den rimelige fremgangsmåde til beregningen af forædlingsomkostningerne i den foreliggende sag bestod i at fradrage indkøbsprisen for de midlertidigt udførte varer, med tillæg, fra forædlingsprodukternes transaktionsværdi, og at denne fremgangsmåde måtte anvendes, selv om tolden for de midlertidigt udførte varer var højere end tolden for forædlingsprodukterne og dermed medfører en uberettiget toldbegunstigelse for de erhvervsdrivende.

- 12 Hauptzollamt München indgav revisionsanke til prøvelse af Finanzgericht's dom ved Bundesfinanzhof og gjorde herunder gældende, at den eneste rimelige fremgangsmåde til beregning af de midlertidigt udførte varers værdi var at lægge sig tættest muligt op ad indkøbsprisen eller fremstillingsomkostningerne.

- 13 Bundesfinanzhof har i forelæggelseskendelsen understreget, at den første metode, som er nævnt i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i forordningen om passiv forædling,

ikke kan anvendes i hovedsagen, da leveringerne ikke er foretaget omkostningsfrit eller til en nedsat pris, og da der ikke er foretaget en ansættelse af denne værdi.

- 14 Hvad angår den anden metode, som er nævnt i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, anfører Bundesfinanzhof, at når aftalen om forædling er indgået mellem økonomisk forbundne virksomheder, når de gældende todsatser er unormale, og når der er indeholdt elementer i de anvendte priser (såsom generalomkostninger, avance-tillæg og rabat), som giver grund til mistanke om, at de forbundne virksomheder forfølger et andet formål med forædlingen end blot denne, går man i retsteorien ud fra, at forskellen mellem indkøbsprisen på forædlingsprodukterne og indkøbsprisen på de midlertidigt udførte varer ikke gengiver de faktiske forædlingsomkostninger i tredjelandet. Ifølge Bundesfinanzhof er der dog intet i sagen, som tyder på, at de priser, som Wacker Werke og Wacker Corporation har faktureret til hinanden, har været påvirket af deres indbyrdes forretningsforhold.
- 15 Da Bundesfinanzhof var i tvivl om anvendeligheden af den anden metode og navnlig om, hvorledes forædlingsomkostningerne skulle fastsættes under anvendelse af rimelige fremgangsmåder, og da Bundesfinanzhof endvidere fandt, at dommen i sagen Wacker Werke I ikke indeholdt tilstrækkeligt klare angivelser på dette punkt, har den udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Skal artikel 13, stk. 2, andet afsnit, andet alternativ, i Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling ... (EFT L 212, s. 1) fortolkes således, at en fremgangsmåde til beregning af forædlingsomkostninger kun kan anses for rimelig, når værdien af de midlertidigt udførte varer, som fremkommer herved, omtrent svarer enten til den indkøbspris, som er erlagt af indehaveren af forædlingsbevillingen, eller til fremstillingsomkostningerne?

- 2) Såfremt spørgsmål 1 besvares benægtende, kan beregningen af forædlingsomkostningerne foretages på grundlag af den indkøbspris, som forædleren har erlagt til indehaveren af forædlingsbevillingen for de leverede varer, inklusive tillæg, og gælder dette også i tilfælde af, at de gældende toldsats er unormale i den forstand, at satsen for den uforædlede vare er højere end satsen for forædlingsproduktet?»
- 16 Det er ubestridt, at forædlingsprodukternes værdi i hovedsagen er blevet fastsat uden nogen justering i henhold til artikel 8, stk. 1, litra b), nr. i), i forordning nr. 1224/80. De præjudicielle spørgsmål vedrører derfor udelukkende den anden metode, som er nævnt i artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i forordningen om passiv forædling, nemlig fastsættelsen af forædlingsomkostningerne efter rimelige fremgangsmåder. De to metoder, der er omhandlet i denne bestemmelse, kan nemlig ikke anvendes samtidig, idet den anden metode kun kommer på tale, såfremt de midlertidigt udførte varers værdi ikke kan fastsættes på grundlag af den første metode.
- 17 Når den anden metode anvendes, fastsættes forædlingsprodukternes toldværdi på grundlag af det sædvanlige kriterium, nemlig transaktionsværdien. Forædlingsomkostningerne skal ifølge bestemmelsen fastsættes »efter rimelige fremgangsmåder«, hvilket indebærer, at der skal anvendes fremgangsmåder, som er hensigtsmæssige vurderet på baggrund af omstændighederne i den konkrete sag.
- 18 I ovennævnte dom i sagen Wacker Werke I fastslog Domstolen, at det kan være en rimelig fremgangsmåde for fastsættelsen af forædlingsomkostningerne at tage hensyn til transaktionsværdien af de midlertidigt udførte varer, som derefter fradrages forædlingsprodukternes toldværdi.

- 19 Der er i den forbindelse grund til at præcisere, at de midlertidigt udførte varers toldværdi skal fastsættes, som om varerne blev importeret til Det Europæiske Fællesskab. Som anført med rette af Kommissionen er der her tale om en fiktiv indførsel.
- 20 Der er desuden grund til at fremhæve, at selv om det ene af de to importafgiftsbeløb ifølge forordningens artikel 13, stk. 1, skal fradrages i det andet — i hvilken forbindelse den ene af de to indførsler er reel og den anden fiktiv — kan disse importafgifter først beregnes efter, at de pågældende toldværdier er blevet fastsat. Følgelig ville beregningen blive fejlagtig, såfremt selve disse toldværdier skulle fastsættes på grundlag af de toldafgifter, som efterfølgende skal opkræves.
- 21 Den omstændighed, at der kan tænkes at blive anvendt unormale toldsats, som medfører, at den pågældende erhvervsdrivende opnår en toldmæssig fordel, er en risiko, som følger af den ordning, der blev indført ved forordningen om passiv forædling, hvis hovedformål er at undgå toldopkrævning af varer, som udføres fra Det Europæiske Fællesskab med henblik på forædling, og for hvilke der efter artikel 1 er mulighed for at indrømme fuldstændig fritagelse for importafgifter. Når intet tyder på, at de priser, som de erhvervsdrivende har opkrævet af hinanden, har været påvirket af deres indbyrdes forretningsforhold, må såvel de toldmæssige fordele som de ulemper, der kan opstå i individuelle tilfælde, tolereres.
- 22 De af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål må herefter besvares med, at artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i forordningen om passiv forædling ikke skal fortolkes således, at en fremgangsmåde til beregning af forædlingsomkostningerne kun kan anses for rimelig, når værdien af de midlertidigt udførte varer, som fremkommer herved, omtrent svarer til den indkøbspris, som er erlagt af indehaveren af forædlingsbevilningen, eller til fremstillingsomkostningerne. Anvendelsen af de midlertidigt

udførte varers transaktionsværdi er en rimelig fremgangsmåde i denne bestemmelses forstand. Desuden kan de midlertidigt udførte varers indkøbspris, inklusive tillæg, anvendes ved beregningen af forædlingsomkostningerne, selv om toldsatsen for den uforædlede vare er højere end satsen for forædlingsproduktet.

Sagens omkostninger

- 23 De udgifter, der er afholdt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Bundesfinanzhof ved kendelse af 7. marts 1996, for ret:

Artikel 13, stk. 2, andet afsnit, i Rådets forordning (EØF) nr. 2473/86 af 24. juli 1986 om proceduren for passiv forædling og om fremgangsmåden med standardombytning skal ikke fortolkes således, at en fremgangsmåde til beregning

af forædlingsomkostningerne kun kan anses for rimelig, når værdien af de midlertidigt udførte varer, som fremkommer herved, omtrent svarer til den indkøbspris, som er erlagt af indehaveren af forædlingsbevillingen, eller til fremstillingsomkostningerne. Anvendelsen af de midlertidigt udførte varers transaktionsværdi er en rimelig fremgangsmåde i denne bestemmelses forstand. Desuden kan de midlertidigt udførte varers indkøbspris, inklusive tillæg, anvendes ved beregningen af forædlingsomkostningerne, selv om toldsatsen for den uforædlede vare er højere end satsen for forædlingsproduktet.

Sevón

Edward

Jann

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 17. juli 1997.

R. Grass

Justitssekretær

L. Sevón

Formand for Første Afdeling