

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GIUSEPPE TESAURO

vom 24. April 1997 *

1. In der vorliegenden Rechtssache hat der Gerichtshof erneut über die Auslegung der Verordnung (EWG) Nr. 2473/86 des Rates vom 24. Juli 1986 über den passiven Veredelungsverkehr und den Standard-Austauschverkehr¹ zu entscheiden. Der Bundesfinanzhof ersucht hier den Gerichtshof um eine Klarstellung zur Auslegung von Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2 dieser Verordnung, und zwar insbesondere des Begriffes des bei der Festsetzung der endgültigen Zölle anzuwendenden Veredelungswerts.

zollrechtlich freien Verkehr übergeführt werden.

Bekanntlich soll durch diese Regelung verhindert werden, daß zur Veredelung aus der Gemeinschaft ausgeführte Waren Zöllen unterworfen werden. Zu diesem Zweck bestimmt Artikel 13 Absatz 1 der Verordnung insbesondere:

Rechtlicher Rahmen

2. Im passiven Veredelungsverkehr, wie er in Artikel 1 Absatz 2 der Verordnung Nr. 2473/86 vorgesehen ist, können Gemeinschaftswaren vorübergehend aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft ausgeführt werden, um Veredelungsvorgängen unterzogen zu werden; die aus diesen Vorgängen entstandenen Erzeugnisse (Veredelungserzeugnisse) können dann unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von den Eingangsabgaben im Zollgebiet der Gemeinschaft in den

„Bei der in Artikel 1 Absatz 2 vorgesehenen vollständigen oder teilweisen Befreiung von den Eingangsabgaben wird der Betrag der Eingangsabgaben, die bei Überführung der Veredelungserzeugnisse in den zollrechtlich freien Verkehr gelten würden, um den Betrag der Eingangsabgaben vermindert, die für die vorübergehend ausgeführten Waren zu erheben wären, wenn sie aus dem Land, in dem sie veredelt oder zuletzt veredelt wurden, in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingeführt würden.“

In der Praxis werden die Eingangsabgaben, die tatsächlich auf die Veredelungserzeugnisse erhoben werden können, in der Weise berechnet, daß vom theoretischen Betrag der Abgaben, die bei der Einfuhr in die Gemeinschaft auf diese Erzeugnisse zu erheben

* Originalsprache: Italienisch.

1 — ABl. L 212, S. 1. Vgl. hierzu bereits das Urteil vom 17. Dezember 1992 in der Rechtssache C-16/91 (Wacker Werke, Slg. 1992, I-6821), das sich auf den gleichen Rechtsstreit wie das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen bezieht.

wären, der fiktive Betrag der Abgaben abgezogen wird, die auf die vorübergehend ausgeführten Waren zu erheben wären.

die vorübergehend ausgeführten Waren unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen geliefert werden (im folgenden: erste Alternative)³.

3. Die Frage des Wertes der vorübergehend ausgeführten Waren ist in Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2 wie folgt geregelt: „Der Wert der vorübergehend ausgeführten Waren ist derjenige, der für diese Waren bei der Festlegung des Zollwerts für die Veredelungserzeugnisse nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80, zuletzt geändert durch die Verordnung (EWG) Nr. 1055/85, zugrunde gelegt wird oder, wenn der Wert so nicht festgelegt werden kann, der Unterschied zwischen dem Zollwert der Veredelungserzeugnisse und den Veredelungskosten, die durch zweckmäßige Methoden ermittelt werden können.“

Der zweite Tatbestand der Vorschrift betrifft dagegen Fälle, in denen — wie hier — das in die eingeführten Waren eingefügte Erzeugnis entgeltlich geliefert wird, so daß die Voraussetzungen für die Anwendung von Artikel 8 der Verordnung Nr. 1224/80, der von unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen vom Käufer gelieferten Waren spricht, nicht vorliegen (im folgenden: zweite Alternative). In diesem Fall ist der Wert der vorübergehend ausgeführten Waren daher gemäß der Vorschrift in der Weise zu ermitteln, daß vom Zollwert der Veredelungserzeugnisse die durch zweckmäßige Methoden ermittelten Veredelungskosten abgezogen werden.

Tatsächlich sind für die Berechnung des Wertes der vorübergehend ausgeführten Waren zwei unterschiedliche Tatbestände vorgesehen. Der erste bezieht sich auf den — wahrscheinlich häufigeren — Fall, daß der Zollwert der Veredelungserzeugnisse nach Artikel 3 der Verordnung Nr. 1224/80 über den Zollwert der Waren² ermittelt wird und

3 — Der angeführte Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung Nr. 1224/80 bestimmt, daß bei der Ermittlung des Wertes der Veredelungserzeugnisse (nach Artikel 3 dieser Verordnung) dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der entsprechend aufgeteilte Wert der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen hinzuzurechnen ist, wenn diese Gegenstände unmittelbar oder mittelbar vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen für die Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf zur Ausfuhr der importierten Waren geliefert wurden, soweit dieser Wert nicht im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten ist. Dieser Fall liegt jedoch hier nicht vor, da feststeht, daß die Übertragungen entgeltlich erfolgten.

2 — ABl. L 134, S. 1.

Sachverhalt und Vorlagefragen

4. Der Sachverhalt, der dem Ausgangsverfahren zugrunde liegt, läßt sich wie folgt zusammenfassen.

Die Wacker Werke GmbH & Co. KG (im folgenden: Wacker Werke) führt im Rahmen eines passiven Veredelungsverkehrs Benzin- und Dieselmotoren in die Vereinigten Staaten aus und importiert Geräte, die von der Wacker Corporation (einem mit ihr finanziell verbundenen Unternehmen) unter Verwendung dieser Motoren hergestellt worden sind. Im einzelnen berechnet die Wacker Werke für die von ihr selbst hergestellten Benzinmotoren die Herstellungskosten zuzüglich eines Aufschlags für Gemeinkosten und Gewinn von 25 % und für die Dieselmotoren, die von anderen Herstellern erworben werden, den Einkaufspreis zuzüglich eines Aufschlags von 5 %. Für die eingeführten Geräte werden dagegen die Listenpreise des verkaufenden Unternehmens abzüglich eines Rabatts von 45 % berechnet.

Wie das vorliegende Gericht selbst feststellt, deutet nichts darauf hin, daß die Preise, die für die vorübergehend ausgeführten Waren und für die Veredelungserzeugnisse in Rechnung gestellt werden, durch die Verbundenheit zwischen den beiden Unternehmen beeinflusst wären.

5. Das Hauptzollamt München-West legte der Ermittlung des Zollwerts der Veredelungserzeugnisse und der vorübergehend ausgeführten Waren zunächst die Preise zugrunde, die die beiden Unternehmen einander in Rechnung gestellt hatten. Später stellte es sich jedoch auf den Standpunkt, daß zwar die Veredelungserzeugnisse anhand der in Rechnung gestellten Verkaufspreise, die vorübergehend ausgeführten Waren dagegen auf der Grundlage der Herstellungskosten (Benzinmotoren) oder der Einkaufspreise (Dieselmotoren), d. h. ohne Berücksichtigung des von der Wacker Werke der Wacker Corporation in Rechnung gestellten Aufschlags von 25 % oder 5 %, zu bewerten seien. Es forderte deshalb von der Wacker Werke Zoll in Höhe von 36 057,20 DM nach.

Da die Wacker Werke die ursprüngliche Berechnungsweise für die richtige hielt, legte sie Einspruch ein und rief später das Finanzgericht München an. Sie machte im wesentlichen geltend, da die Motoren entgeltlich geliefert worden seien, könne bei der Ermittlung des Wertes der unveredelten Waren Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren, wonach der „Wert ... der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen“ zu berücksichtigen ist, nicht angewandt werden, denn diese Vorschrift betreffe, wie aus ihrem Wortlaut klar hervorgehe, nur den Fall, daß diese Materialien und Bestandteile „unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen“ geliefert worden seien.

6. Das Finanzgericht München beschloß, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof drei Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen, die die Auslegung der Rechtsvorschriften für die Bestimmung des Wertes der Veredelungserzeugnisse und der vorübergehend ausgeführten Waren im Sinne der genannten Verordnungen betrafen.

Mit Urteil vom 17. Dezember 1992⁴ hat der Gerichtshof für Recht erkannt: „Die Verordnung (EWG) Nr. 2473/86 des Rates vom 24. Juli 1986 über den passiven Veredelungsverkehr und den Standard-Austausch-Verkehr ist dahin auszulegen, daß bei der Festsetzung der vorgesehenen vollständigen oder teilweisen Befreiung von den Eingangsabgaben der Berechnung der Eingangsabgaben auf die Veredelungserzeugnisse grundsätzlich deren Transaktionswert zugrunde zu legen ist, während der Wert der vorübergehend ausgeführten Waren nach einer der beiden in Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2 dieser Verordnung vorgesehenen Methoden zu berechnen ist. Ist bei der Ermittlung des Werts der Veredelungserzeugnisse keine Berichtigung nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren vorgenommen worden, so ist der Wert der vorübergehend ausgeführten Waren gleich dem Unterschied zwischen dem Zollwert der Veredelungserzeugnisse und den durch zweckmäßige Methoden ermittelten Veredelungskosten. Die Berücksichtigung des Transaktionswerts der betreffenden Waren kann eine solche Methode darstellen.“

⁴ — Urteil Wacker Werke, zitiert in Fußnote 1.

7. Auf dieses Urteil gab das Finanzgericht der Klage der Wacker Werke statt. Es führte aus, daß für die Berechnung des Minderungsbetrags im vorliegenden Fall Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2, zweite Alternative der Verordnung Nr. 2473/86 gelte (da keine Berichtigung im Sinne von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i der Verordnung Nr. 1224/80 erfolgt sei) und daß daher der Veredelungswert dem Transaktionswert der veredelten Erzeugnisse, also dem Kaufpreis einschließlich der Aufschläge und abzüglich der Veredelungskosten, entspreche. Diese Bestimmung sei auch dann anwendbar, wenn sich dadurch aufgrund der Bestimmungen der Zolltarife (insbesondere höhere Zollbelastung der vorübergehend ausgeführten Waren als der Veredelungserzeugnisse) ungerechtfertigte Zollbegünstigungen ergäben.

8. Das Hauptzollamt hat gegen das Urteil des Finanzgerichts Revision eingelegt.

Vor dem Bundesfinanzhof macht das Hauptzollamt geltend, die Veredelungskosten im Sinne von Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2, zweite Alternative der Verordnung Nr. 2473/86 ergäben sich nicht mit hinreichender Gewißheit aus der bloßen Subtraktion des Verkaufspreises der vorübergehend ausgeführten Waren vom Kaufpreis der Veredelungserzeugnisse. Nach dem Zweck des passiven Veredelungsverkehrs sei die

tatsächliche Wertsteigerung, die die Gemeinschaftswaren in einem Drittland erfahren hätten, mit Zoll zu belasten. Diesem Zweck werde nur Rechnung getragen, wenn der Wert der vorübergehend ausgeführten Waren dem Kaufpreis und den Herstellungskosten zumindest sehr nahekomme (dies sei bei der Anwendung von Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2, 1. Alternative der Verordnung weitgehend gegeben); die Berechnung dieser Aufschläge für die Bestimmung des Veredelungswerts führe bei hohen Aufschlägen (im vorliegenden Fall 25 %) jedoch dazu, daß die vorgeschriebene Erhebung von Zoll auf die Veredelungskosten ausgeschlossen werde und sich damit für den das Unternehmen ungerechtfertigte Zollvorteile ergäben.

der Veredelungskosten nur dann zweckmäßig ist, wenn der sich dabei ergebende Wert der vorübergehend ausgeführten Waren in etwa dem vom Inhaber des passiven Veredelungsverkehrs gezahlten Kaufpreis oder den Herstellungskosten entspricht?

- 2) Bei Verneinung von Frage 1: Kann bei der Ermittlung der Veredelungskosten der vom Veredeler an den Inhaber des passiven Veredelungsverkehrs gezahlte Kaufpreis für die Beistellungen einschließlich der Aufschläge angesetzt werden, und gilt dies auch im Falle einer Tarifanomalie, bei der der Zollsatz für die unveredelte Ware höher als derjenige für das Veredelungszeugnis ist?

9. Der Bundesfinanzhof ist der Auffassung, daß durch das Urteil Wacker Werke nicht alle Zweifel hinsichtlich der Auslegung der einschlägigen Vorschriften, insbesondere bezüglich der Bestimmung des Veredelungswerts, geklärt worden seien. Er sieht sich daher (als in letzter Instanz entscheidendes Gericht) verpflichtet, das Verfahren auszusetzen, und hat dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

10. Meines Erachtens sind diese Fragen bereits explizit im Urteil Wacker Werke beantwortet worden, in dem der Gerichtshof, wie erwähnt, ausdrücklich festgestellt hat, daß „die Berücksichtigung des Transaktionswerts der betreffenden Waren ... eine [zweckmäßige] Methode“ zur Ermittlung der Veredelungskosten darstellen kann.

- 1) Ist Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2, zweite Alternative der Verordnung (EWG) Nr. 2473/86 des Rates vom 24. Juli 1986 über den passiven Veredelungsverkehr und den Standard-Austausch-Verkehr (ABl. L 212, S. 1) dahin auszulegen, daß eine Methode zur Ermittlung

Ich verweise insoweit auch auf meine Schlußanträge in dieser Rechts-

sache⁵. Ich habe dort zunächst ausgeführt, daß man zwar abstrakt der Ansicht sein könnte, die Kosten, die dem Verarbeitungsunternehmen bei der Herstellung des Veredelungserzeugnisses entstanden seien, stellen in ihrer Gesamtheit Veredelungskosten dar, daß mit einem solchen Ansatz jedoch im Ergebnis der Zollwert der Veredelungserzeugnisse mit dem Betrag der Veredelungskosten gleichgesetzt würde, was zur Folge hätte, daß der Wert der vorübergehend ausgeführten Erzeugnisse gleich null wäre. Dies habe der Gemeinschaftsgesetzgeber offensichtlich nicht gewollt.

11. In diesen Schlußanträgen habe ich weiter ausgeführt, daß meines Erachtens eine richtige und zweckmäßige Art und Weise der Berechnung der Veredelungskosten darin bestehen könnte, daß man dann, wenn wie im vorliegenden Fall keine Zweifel am Transaktionswert der vorübergehend ausgeführten Waren bestünden, von den Kosten des Verarbeitungsunternehmens, die sich im Verkaufspreis und damit im Zollwert der Veredelungserzeugnisse niedergeschlagen hätten, die Kosten abziehe, die durch den Erwerb der vorübergehend ausgeführten Waren entstanden seien, da diese Waren ja den Gegenstand des Veredelungsverfahrens darstellten.

Ich habe daher vorgeschlagen, die Kosten der Veredelung der von der Wacker Corporation

gelieferten Veredelungserzeugnisse zu berechnen, indem von dem für die Berechnung des Zollwerts dieser Waren berücksichtigten Verkaufspreis die von der Wacker Corporation für den Kauf der Motoren entrichteten Beträge einschließlich der von der Wacker Werke vorgenommenen Aufschläge abgezogen werden⁶. Wie erwähnt, hat der Gerichtshof diesen Ansatz übernommen.

12. In Anbetracht der ausdrücklichen Feststellung, daß der Transaktionswert der Waren ein zweckmäßiges Mittel für die Ermittlung der Veredelungskosten sein kann, können die Fragen des vorliegenden Gerichts meines Erachtens nur so aufgefaßt werden, daß mit ihnen geklärt werden soll, ob dies auch beim Vorliegen von Tarifanomalien gilt, die zu einem ungerechtfertigten Zollvorteil für das Unternehmen führen würden.

Nach der insoweit vom Hauptzollamt vertretenen und von der Lehre offensichtlich geteilten Auffassung dürfen in einem solchen Fall die Gestehungskosten des Verarbeitungsunternehmens nicht unbesehen berücksichtigt werden, sondern müssen vielmehr, wenn sie überhöht erscheinen, auf ein Maß zurückgeführt werden, das sich im Falle von Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2, erste

5 — Schlußanträge vom 13. Mai 1992 (Slg. 1992, I-6831).

6 — Zitierte Schlußanträge, Nr. 7.

Alternative ergäbe, so daß der Wert der vorübergehend ausgeführten Waren dem Kaufpreis zumindest nahekommt.

Zweck der fraglichen Verordnung nämlich nicht darin, ungerechtfertigte Zollvorteile zu verhindern, sondern eine Abgabenbelastung der zur Veredelung aus der Gemeinschaft ausgeführten Erzeugnisse⁷. Möglicherweise entstehende ungerechtfertigte Zollvorteile sind daher bei der gegenwärtigen Fassung der Norm zumindest grundsätzlich hinzunehmen⁸.

13. Ich halte diesen Ansatz zunächst aus systematischen Gründen nicht für richtig. Wie ausgeführt, sieht Artikel 13 Absatz 2 Unterabsatz 2 zwei verschiedene Berechnungsalternativen für die Bestimmung des Wertes von vorübergehend ausgeführten Waren vor. Liegen wie im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für die Anwendung der ersten Alternative nicht vor, so hat die Berechnung anhand der Kriterien der zweiten Alternative zu erfolgen, die „Kosten“ der Veredelung berücksichtigen. Es handelt sich also offensichtlich um zwei alternative Berechnungsmethoden, die folglich nicht notwendig zum gleichen Ergebnis führen müssen.

15. Anders läge der Fall bei einem Veredelungsgeschäft zwischen einem Verkäufer und einem mit diesem verbundenen Käufer, bei dem Elemente vorliegen, wie die von den verbundenen Unternehmen betriebene Geschäfts- und Preispolitik, die darauf schließen lassen, daß mit dieser Politik tatsächlich andere als reine Veredelungszwecke verfolgt werden, wie die Umgehung der Zollvorschriften oder eben eine ungerechtfertigte Bereicherung⁹.

14. Auch die Ausführungen zum Zweck des passiven Veredelungsverkehrs, dem nach Auffassung des Hauptzollamts nicht Rechnung getragen wird, wenn dem Unternehmen ungerechtfertigte Zollvorteile gewährt werden, halte ich nicht für überzeugend.

Ein solcher Fall liegt hier jedoch offensichtlich nicht vor, da das vorliegende Gericht ausdrücklich darauf hingewiesen hat, daß „Anhaltspunkte dafür, daß die wechselseitig berechneten Preise durch die geschäftliche Verbundenheit beeinflusst gewesen wären, [nicht] bestehen“.

Wie bereits in meinen früheren Schlußanträgen ausgeführt, besteht der vorrangige

7 — Zitierte Schlußanträge, Nr. 8.

8 — Der Bundesfinanzhof selbst stellt, nachdem er auf die ihn zu der Vorlage veranlassenden Zweifel hingewiesen hat, in dem Beschluß abschließend fest, daß er dieser Auslegung zuncige (die im übrigen offensichtlich von der Wacker Werke und auch von der Kommission geteilt wird).

9 — Ob dies der Fall ist, hat jedoch das nationale Gericht zu prüfen.

16. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Fragen des Bundesfinanzhofs wie folgt zu beantworten:

- 1) Artikel 13 Absatz 2 Satz 2, zweite Alternative der Verordnung (EWG) Nr. 2473/86 des Rates vom 24. Juli 1986 über den passiven Veredelungsverkehr und den Standard-Austausch-Verkehr ist dahin auszulegen, daß eine Methode zur Ermittlung der Veredelungskosten nicht nur dann zweckmäßig ist, wenn der sich dabei ergebende Wert der vorübergehend ausgeführten Waren in etwa dem vom Inhaber des passiven Veredelungsverkehrs gezahlten Kaufpreis oder den Herstellungskosten entspricht.

- 2) Bei der Ermittlung der Veredelungskosten kann der vom Veredeler an den Inhaber der Bewilligung für den passiven Veredelungsverkehr gezahlte Kaufpreis für die Beistellungen einschließlich der Aufschläge angesetzt werden; dies gilt auch im Falle einer Tarifanomalie, bei der der Zollsatz für die unveredelte Ware höher als derjenige für das Veredelungserzeugnis ist.