jedoch der Zielsetzung der Gemeinschaftsbestimmung Rechnung zu tragen, mit der ermöglicht werden soll, daß die in dem einheitlichen Preis tatsächlich enthaltenen Kosten für die Beförderung im Zollgebiet der Gemeinschaft — aber auch nur diese Beförderungskosten — bei der Festsetzung des Zollwerts von dem Preis abgezogen werden.

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 14. Februar 1980.

Touffait Pescatore Due

Für den Kanzler
J. A. Pompe
Hilfskanzler

Der Präsident der Zweiten Kammer
A. Touffait

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS GERHARD REISCHL VOM 13. DEZEMBER 1979

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

In dem Vorlageverfahren, das uns heute beschäftigt, geht es um die Auslegung der Ratsverordnung Nr. 803/68 vom 27. Juni 1968 über den Zollwert der Waren (ABl. L 148 vom 28. Juni 1968, S. 6).

Ihrem Artikel 1 zufolge ist „für die Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs ... der Zollwert der eingeführten Waren der normale Preis", und dieser „Normalpreis" wird definiert als „der Preis, der für diese Waren zu dem in Artikel 5 genannten Zeitpunkt" (das heißt in der Regel bei der Annahme der Willenserklärung des Zollbeteiligten über die Abfertigung der Waren zum freien Verkehr durch die Zollstelle) „bei einem Kaufgeschäft unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zwischen einem Käufer und einem Verkäufer, die voneinander unabhängig sind, erzielt werden kann". Dabei ist nach Artikel 1 Absatz 2 davon auszugehen, daß die Waren dem Käufer am Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft geliefert werden — also nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe c bei Beförderung im Straßenverkehr am Ort der ersten Zollstelle — und daß „der Verkäufer alle Kosten trägt, die sich auf das Kaufgeschäft und auf die Lieferung der Waren am Ort des Verbringens beziehen und daß diese somit vom Normalpreis umfaßt werden". Zu dem zuletzt genannten Punkt bestimmt Artikel 7 der Verordnung, daß die in Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe b bezeich-

neten Kosten insbesondere die Beförderungskosten umfassen. Ferner kann nach Artikel 9 der gezahlte oder zu zahlende Preis als Zollwert anerkannt werden, wenn dieser Preis, falls erforderlich, berichtigt worden ist, um die Umstände zu berücksichtigen, die sich bei dem Kaufgeschäft von denjenigen unterscheiden, die dem Normalpreis zugrunde liegen. Gemäß Artikel 9 Absatz 2 betrifft eine derartige Berichtigung insbesondere die Kosten gemäß Artikel 1 Absatz 2. Schließlich bestimmt Artikel 8 Absatz 2:

„Werden Waren zu einem einheitlichen Preis frei Bestimmungsort berechnet, der dem Preis am Ort des Verbringens entspricht, so sind die Kosten, die sich auf die Beförderung innerhalb der Gemeinschaft beziehen, von diesem Preis nicht abzuziehen. Ein solcher Abzug kann jedoch vorgenommen werden, wenn der Zollstelle nachgewiesen wird, daß der Preis frei Grenze niedriger wäre als der einheitliche Preis frei Bestimmungsort."

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens hat in der Zeit von März bis November 1972 tiefgefrorenes Obst und Gemüse in 15 Sendungen von einer ungarischen Firma bezogen. Die Ware wurde mit LKWs der Lieferfirma befördert und beim Zollamt Freilassing-Saalbrücke, der Verbringungsstelle im Sinne des Artikels 6 der Verordnung Nr. 803/68, zum freien Verkehr abgefertigt, wobei die Klägerin von einer Speditionsfirma vertreten wurde. Das Zollamt erhob die fälligen Eingangsabgaben zunächst aufgrund der von der Speditionsfirma angemeldeten Werte — Preis franko Empfangsstation — sowie unter Abzug eines inländischen Frachtkostenanteils, wie er von der beauftragten Speditionsfirma nach dem Reichskraftwagentarif berechnet worden war. Später änderte das Zollamt diese vorläufigen Zollbescheide und forderte von der Klägerin Zoll nach mit der Begründung, daß die Waren, gleich für welchen Ort sie bestimmt gewesen seien, zu gleichen Preisen geliefert worden seien, daß man es also mit einheitlichen Preisen im Sinne des Artikels 8 der Verordnung Nr. 803/68 zu tun habe. Dies schließe es aus, daß man einfach die errechneten inländischen Frachtkosten berücksichtige und sie von den Rechnungspreisen abziehe.

Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein. Sie berief sich dabei für ihre Ansicht, von den Rechnungspreisen sei eine Frachtkostenpauschale abzuziehen, auf eine Bestätigung des Generalvertreters der ungarischen Lieferfirma vom August 1972, nach der von der Lieferfirma in den Fakturenwerten ein Pauschbetrag von 0,062 DM pro Kilogramm netto für die Fracht innerhalb der Bundesrepublik Deutschland angenommen werde. Außerdem legte sie ein Schreiben der ungarischen Lieferfirma vom 30. August 1972 vor, in dem es heißt:

„Wir hatten abgesprochen, daß unsere Preise auf Basis franko Station BRD bei Lieferung durch unseren Tiefkühl-LKW gelten. Wegen der Konkurrenzfähigkeit haben wir die Preise für die größeren Entfernungen reduziert, damit wir für alle Stationen von den gleichen Voraussetzungen ausgehen können. Für die deutsche Strecke ab Grenze haben wir innerhalb unserer Verkaufspreise einen Durchschnittsfrachtaufschlag von 62 DM pro t kalkuliert. Unsere Frei-Grenze-Preise sind somit um diesen Betrag geringer als der vereinbarte Preis auf Basis franko Station BRD."

Der Einspruch wurde jedoch vom Hauptzollamt mit der Begründung zurückgewiesen, die erwähnten Schreiben könnten nicht als ausreichende Nachweise im Sinne des Artikels 8 der Verordnung Nr. 803/68 angesehen werden. Als solche kämen vielmehr nur nachprüfbare Unterlagen wie zum Beispiel Fracht-

abrechnungen oder die Kalkulation der inländischen Frachtkostenanteile in Betracht.

Das Finanzgericht München wies eine hiergegen erhobene Klage mit der Begründung ab, es könne nach der Aussage eines Zollbeamten als erwiesen gelten, daß für alle Abnehmer der ungarischen Lieferfirma im Bundesgebiet einheitliche Preise frei Bestimmungsort gelten. Bei einer solchen Sachlage sei nach Artikel 8 Absatz 2 der Verordnung Nr. 803/68 ein Abzug inländischer Beförderungskosten nur zulässig, wenn der Nachweis erbracht werde, daß der Preis frei Grenze niedriger wäre als der einheitliche Preis frei Bestimmungsort. Dieser Nachweis sei in Wahrheit aber nicht erbracht worden; namentlich könne er nicht in dem Schreiben vom August 1972 erblickt werden, das nur eine nachträglich veranlaßte Behauptung enthalte, die nicht nachgeprüft werden könne.

Daraufhin wandte sich die Klägerin im Wege der Revision an den Bundesfinanzhof. Sie wies dabei, was die Anwendung des Artikels 8 Absatz 2 der Verordnung Nr. 803/68 angeht, darauf hin, es sei nur festgestellt worden, daß für alle Käufer *im Bundesgebiet* derselbe Preis frei Bestimmungsort gelte. Das Schreiben vom August 1972 bekunde verbindlich, daß Käufern in der Bundesrepublik Deutschland bei Abnahme frei Grenze ein um 62 DM je t geringerer Preis berechnet werde. Dies sei auch kein willkürlicher Abschlag. Die genannte Summe entspreche nämlich den gesetzlichen Beförderungstarifen (Reichskraftwagentarif); außerdem lasse sich belegen, daß dem ungefähr der durchschnittliche inländische Frachtanteil entspreche, der von der deutschen Frachtprüfungsstelle mit 70 DM pro t ermittelt worden sei. Weitere Nachweise seien nicht zumutbar, da es die ungarische Lieferfirma ablehne, interne Kalkulationsunterlagen herauszugeben.

Der Bundesfinanzhof setzte durch Beschluß vom 24. April 1979 das Verfahren aus und legte nach Artikel 177 des EWG-Vertrags folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

„1. Ist der Begriff ‚einheitlicher Preis frei Bestimmungsort' in Art. 8 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über den Zollwert der Waren dahin auszulegen, daß dieser Preis für alle Bestimmungsorte im Zollgebiet der Gemeinschaft einheitlich sein muß?

2. Wird die Frage zu 1. bejaht, kann — gegebenenfalls wie — berücksichtigt werden, daß einheitliche Preise frei Bestimmungsort nur für einen Mitgliedstaat gelten?

3. Wie ist Art. 8 Abs. 2 Satz 2 der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über den Zollwert der Waren hinsichtlich der Anforderungen an den zu erbringenden Nachweis auszulegen?"

Zu diesen Fragen nehme ich wie folgt Stellung:

1. Mit der Kommission bin ich der Meinung, daß keine zwingenden Gründe für die Annahme sprechen, der Begriff „einheitlicher Preis frei Bestimmungsort" in Artikel 8 Absatz 2 der Verordnung Nr. 803/68 sei dahin auszulegen, daß dieser Preis für *alle* Bestimmungsorte *im Zollgebiet der Gemeinschaft* einheitlich sein müsse.

Nach der in Artikel 1 enthaltenen Grundnorm der Zollwertverordnung ist bei der Ermittlung des Normalpreises davon auszugehen, daß die Waren dem Käufer am Ort des Verbringens in das Zollgebiet geliefert werden und daß die bis dahin entstehenden Frachtkosten vom Verkäufer getragen werden. Damit ist

aber nur etwas zum Ort der *Lieferung* gesagt. Dies bedeutet nicht, daß grundsätzlich nur der am Ort des Verbringens erzielbare Preis als Zollwert in Betracht kommt. Für die Zollwertfeststellung ist vielmehr der Ort des Kaufes und der Preisbildung maßgebend; dafür kann sich der spezielle Markt am Bestimmungsort mit seinen besonderen preisbeeinflussenden Faktoren auswirken. Wenn sich nun herausstellt, daß in einem Rechnungspreis innergemeinschaftliche Transportkosten enthalten sind, so muß der innergemeinschaftliche Anteil dieser Kosten, und zwar der *tatsächlichen* Beförderungskosten ab Verbringungsort, bei Festsetzung des Zollwertes abgesetzt werden, eben weil sie den Preis am Bestimmungsort in aller Regel nicht beeinflussen. In Fällen wie dem vorliegenden, in denen übereinstimmende Preise für mehrere Bestimmungsorte gelten und diese auch — was dazu berechtigt, von einem einheitlichen Preis zu sprechen — am Ort des Verbringens maßgebend sind, muß jedoch davon ausgegangen werden, daß, falls es sich um ein einheitliches Preisgebiet mit gleichartigen preisbeeinflussenden Faktoren handelt, in bezug auf die Beförderungskosten eine Mischkalkulation stattgefunden hat. Die tatsächlichen Beförderungskosten werden nicht nach der Entfernung vom Grenzübergangsort oder vom Ort des Verbringens aufgeteilt, vielmehr werden — das folgt aus der einheitlichen Preisbildung — die Kosten für den Transport an einen entfernt gelegenen Bestimmungsort zum Teil vom Empfängern getragen, denen an näher gelegene Bestimmungsorte geliefert wird. Hier sind also die im Preis tatsächlich enthaltenen Beförderungskosten, die allein als nicht zum Zollwert gehörend abgesetzt werden können, nicht bekannt, weil es für sie ja auf die Entfernung aller Käufer vom Absendeort, auf die insgesamt gelieferten Mengen und die eventuell unterschiedlichen Grenzübergangsorte ankommt. Aus diesem Grunde, das heißt aus rein pragmatischen Erwägungen, hat Artikel 8 der Verordnung Nr. 803/68 angeordnet, daß in einem solchen Fall grundsätzlich Beförderungskosten nicht abgezogen werden können, außer bei Erbringung eines besonderen Nachweises, auf den noch einzugehen sein wird.

Offensichtlich ist dies aber der Fall, wenn der Preis frei grenzfernem Bestimmungsort ebenso hoch ist wie der Preis am Ort des Verbringens und wenn außer Zweifel steht, daß insofern von einem einheitlichen Preisgebiet, also nicht von verschiedenen Märkten, zu sprechen ist. Demnach kann es nicht darauf ankommen, ob der Preis auch an *allen anderen* Bestimmungsorten in der ganzen Gemeinschaft gleich hoch ist. Es kann in der Gemeinschaft durchaus mehrere Preiszonen geben — dazu läßt sich auf das Avis XXVII des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des Zollwesens verweisen —, und nichts aus dem Zollrecht der Gemeinschaft spricht dafür, daß eine Zollstelle für die Anwendung des Artikels 8 der Verordnung Nr. 803/68 gehalten sein könnte, die *Grenzen* eines einheitlichen Preisgebietes zu bestimmen, wenn es darauf für die Entscheidung des konkreten Einzelfalles nicht ankommt.

In diesem Sinne sollte auf die erste Frage des Bundesfinanzhofs geantwortet werden.

2. Bei dieser Beantwortung der ersten Frage — auch darin hat die Kommission recht — ist es offensichtlich nicht notwendig, auf die zweite Frage einzugehen, da sie nur für den Fall gestellt worden ist, daß der Begriff „einheitlicher Preis frei Bestimmungsort" im Sinne einer Einheitlichkeit im ganzen Zollgebiet der Gemeinschaft verstanden werden müßte.

3. Die dritte Frage schließlich betrifft die Auslegung des Artikels 8 Absatz 2 der Verordnung Nr. 803/68 insofern, als danach doch ein Abzug von innergemeinschaftlichen Beförderungskosten vom Rechnungspreis möglich ist, „wenn der Zollstelle nachgewiesen wird, daß der Preis frei Grenze niedriger wäre als der einheitliche Preis frei Bestimmungsort".

Dazu hat die Kommission meines Erachtens überzeugend dargelegt, daß es, auch wenn nur ein Abzug der tatsächlichen Beförderungskosten vom Ort des Verbringens bis zum Bestimmungsort in Betracht kommt — weil ja nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe b der Verordnung Nr. 803/68 davon auszugehen ist, daß der Verkäufer alle Kosten trägt, die sich auf die Lieferung der Waren am Ort des Verbringens beziehen —, doch zu Recht auf den Nachweis eines bestimmten Frei-Grenze-Preises ankommt, also eines Preises unter Einschluß aller Kosten bis zur Grenze. Dies hängt mit dem Umstand zusammen, daß für den Normalpreis die tatsächlichen handelsmäßigen Umstände eines Geschäfts zu berücksichtigen sind, dafür also nicht ein fiktiver Preis am Ort des Verbringens maßgebend ist.

Der geforderte Nachweis — auch das erscheint mir einleuchtend — muß ferner für die im Einzelfall maßgebenden Käufer und ihre konkreten Geschäfte, bei denen es auf einen bestimmten Ort des Verbringens ankommt, geführt werden.

Insofern muß gezeigt werden, und dafür hat der Importeur die Beweislast, welche tatsächlich einkalkulierten innergemeinschaftlichen Beförderungskosten der Rechnungspreis enthält. Danach ist auch klar, daß im Falle einer Mischkalkulation und, weil Artikel 8 Absatz 2 der Verordnung Nr. 803/68 verhindern soll, daß zu hohe Frachtkosten abgesetzt werden, eine Bezugnahme auf allgemeine Tarife oder die Anführung von Durchschnittsfrachtkosten nicht ausreichen. Zu denken ist vielmehr an Nachweise, die die tatsächliche Kalkulation offenlegen, wofür auch Kontrakte und Rechnungen über Lieferungen an andere Käufer, verbindliche Offerten, andere einschlägige Korrespondenz oder Zeugenaussagen in Betracht kommen können.

Darüber hinaus kann nur gesagt werden, daß das Gemeinschaftsrecht zum Beweisverfahren nichts aussagt. Dazu muß auf die nationalen Regeln verwiesen werden. Sie haben im einzelnen dafür zu sorgen, daß die Überzeugung der zuständigen Stellen von der Richtigkeit eines bestimmten Abzuges begründet wird, was aber wohl auch — sollen die Anforderungen nicht überspannt werden — mit Hilfe nachträglicher Erklärungen unter Mitwirkung des Lieferanten erreicht werden kann.

4. Auf die Anfrage des Bundesfinanzhofs kann danach insgesamt wie folgt geantwortet werden:

a) Der Begriff „einheitlicher Preis frei Bestimmungsort" in Artikel 8 Absatz 2 der Verordnung Nr. 803/68 ist nicht dahin auszulegen, daß dieser Preis für alle Bestimmungsorte im Zollgebiet der Gemeinschaft einheitlich sein muß.

b) Wie der in Artikel 8 Absatz 2 der Verordnung Nr. 803/68 genannte Nachweis zu führen ist, wird vom Gemeinschaftsrecht nicht geregelt. Es ist Sache der zuständigen nationalen Instanzen, im Einzelfall zu entscheiden, ob der Nachweis dafür erbracht worden ist, daß für den betreffenden Importeur der Preis frei Grenze niedriger wäre als der einheitliche Preis frei Bestimmungsort. Dabei ist eine nachträgliche Mitwirkung des Lieferanten nicht auszuschließen.