Rechtssache 290/84

Hauptzollamt Schweinfurt
gegen
Mainfrucht Obstverwertung GmbH

(Ersuchen um Vorabentscheidung,
vorgelegt vom Bundesfinanzhof)

„Zollwert — Beförderungskosten"

Leitsätze

Gemeinsamer Zolltarif — Zollwert — Transaktionswert — Festsetzung — Innergemeinschaftliche Frachtkosten — Nichteinbeziehung — Kontrollen — Zulässigkeit
(Verordnung Nr. 1224/80 des Rates, Artikel 3 Absatz 1)

Der Transaktionswert im Sinne des Artikels 3 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1224/80 umfaßt in einem Fall, in dem der Importeur seinem Lieferanten neben dem Preis der Ware aufgrund einer gesonderten Rechnung einen besonderen Betrag für „innergemeinschaftliche Frachtkosten" zahlt, nur den Preis der Ware; die zuständigen Zolldienststellen können jedoch dann, wenn die Umstände es rechtfertigen, die Rechnung über die betreffenden Kosten prüfen, um zu kontrollieren, ob es sich nicht um fiktive Kosten handelt.

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
CARL OTTO LENZ
vom 12. November 1985

Herr Präsident,
meine Herren Richter!

A. Im Zentrum des Vorabentscheidungsverfahrens, zu dem ich heute Stellung nehme, steht die Frage, wie der Zollwert von Waren, die aus Drittländern in die EWG eingeführt werden, zu berechnen ist. Insbesondere geht es um das Problem, ob die Kosten für den innergemeinschaftlichen

Transport der eingeführten Waren in den Zollwert einzubeziehen sind und welche Anforderungen an den „getrennten Ausweis" dieser Transportkosten zu stellen sind, wenn diese vom Lieferanten separat in Rechnung gestellt werden.

Dem Ausgangsverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Firma Mainfrucht Obstverwertung GmbH, Klägerin und Revisionsbeklagte (im folgenden: die Klägerin), führte von *Juli bis September 1980* 28 Sendungen vorgekühlte Sauerkirschen und eine Sendung tiefgefrorene Himbeeren aus Bulgarien in die Bundesrepublik Deutschland ein und überführte diese Waren im Wege der sogenannten Zollbehandlung ohne Abfertigung in den freien Verkehr. Die Lieferfirmen hatten der Klägerin jeweils den Warenpreis pro Tonne netto frachtfrei deutsche Grenze und daneben deutsche Binnenfracht bzw. Fracht deutsche Grenze bis zum Sitz der Klägerin in Höhe von 40 DM (Sauerkirschen) und 70 DM (Himbeeren) pro Tonne in Rechnung gestellt. Diese separat bezifferten Frachtkosten waren teilweise in den Warenrechnungen, teilweise in gesonderten Rechnungen enthalten. Sie waren an die Lieferfirmen, nicht jedoch an die Spediteure zu zahlen.

Das Hauptzollamt Schweinfurt, der Beklagte und Revisionskläger (im folgenden: der Beklagte), akzeptierte zunächst die Zollanmeldungen der Klägerin mit Steuerbescheiden vom 5. August, 4. September und 7. Oktober 1980. Mit Änderungsbescheiden vom 24. November 1980 änderte er jedoch den Zollwert und forderte Zoll für die innergemeinschaftlichen Transportkosten nach. Er begründete diese Änderung mit dem Hinweis, die Frachtkosten für die jeweiligen Sendungen seien zwar getrennt ausgewiesen, sie seien jedoch nicht nachprüfbar, da die Rechnungen für die Beförderungskosten Grenze-Bestimmungsort vom Lieferanten ausgestellt worden seien.

Das nach erfolglosem Einspruch angerufene *Finanzgericht* München *gab der Klage,* mit der die Klägerin die Nichteinbeziehung der innergemeinschaftlichen Frachtkosten in den Zollwert begehrte, *statt.* Nach Auffassung des Finanzgerichts gehörten die von der Klägerin gezahlten innergemeinschaftlichen Beförderungskosten zwar gemäß Artikel 3 Absatz 3 Buchstabe a der Verordnung Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 über den *Zollwert* der Waren (im folgenden: Zollwertverordnung) [1] zum *Transaktionswert.* Die Einbeziehung dieser Beförderungskosten in den Zollwert sei aber von der Erfüllung der in Artikel 15 Absatz 1 der Zollwertverordnung aufgestellten Bedingung abhängig. Da für die Beförderungskosten von der deutschen Grenze bis zum Bestimmungsort eine besondere Rechnung erteilt worden sei, seien diese getrennt ausgewiesen im Sinne der genannten Bestimmung. Aus dieser Bestimmung könne nicht abgeleitet werden, daß der Käufer nachprüfbare Unterlagen über die tatsächliche, vom Beförderer in Rechnung gestellte Fracht vorlegen müsse. Die Vorschrift des Artikels 15 Absatz 2 Buchstabe a der Zollwertverordnung finde keine Anwendung, da sie nur eingreife, wenn die gesondert ausgewiesenen Beförderungskosten sich auf eine Strecke bezögen, die teilweise außerhalb und teilweise innerhalb des Zollgebietes der Gemeinschaft liege. Der Umstand, daß die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten gemäß Artikel 15 Absatz 1 Zollwertverordnung getrennt ausgewiesen seien, bedeute allerdings nicht, daß die Höhe dieser Kosten unbesehen der Verzollung zugrunde zu legen sei. Es seien nicht die vom Steuerpflichtigen gemachten oder in den von ihm vorgelegten Unterlagen enthaltenen Angaben maßgebend, sondern die tatsächlichen Verhältnisse. Nach einer vom Finanzgericht eingeholten Auskunft einer Industrie- und Handelskammer hielten sich die von der Klägerin geltend gemachten Transportkosten im Rahmen der üblichen Beförderungsentgelte.

1 — ABl. 1980, L 134, S. 1.

Gegen dieses Urteil des Finanzgerichts München hat der Beklagte Revision zum Bundesfinanzhof eingelegt und diese im wesentlichen wie folgt begründet:

Der in Artikel 15 Absatz 1 der Zollwertverordnung enthaltene Begriff „getrennt ausgewiesen" bedeute, daß nicht nur irgendein Betrag als Beförderungskosten bezeichnet werden müsse, sondern daß diese Kosten zu dokumentieren, durch nachprüfbare Unterlagen zu belegen seien. Andernfalls würde der Zollwert letztlich vom Verkäufer durch dessen formelle Rechnungsaufmachung bestimmt; er wäre allzu leicht Manipulationen ausgesetzt.

Um diesen Rechtsstreit entscheiden zu können, hat der Bundesfinanzhof dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„1. a) *Umfaßt der Transaktionswert* i. S. des Artikels 3 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 in einem Fall, in dem der inländische Käufer dem ausländischen Verkäufer *neben dem Preis für die Ware* aufgrund einer gesonderten Rechnung einen besonderen Betrag für ‚innergemeinschaftliche Frachtkosten' bezahlt, beide Beträge?

b) Bei Bejahung der Frage a: Ist dieser Betrag, um als Zollwert gelten zu können, unter den Voraussetzungen des Artikels 15 der Verordnung Nr. 1224/80 zu berichtigen?

2. Bei Bejahung der Frage 1:

a) Ist Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung Nr. 1224/80 anwendbar, wenn der Beteiligte nur Beförderungskosten ausgewiesen hat, die sich allein auf die innergemeinschaftliche Beförderung beziehen?

b) Bei Bejahung der Frage a: Setzt bei durchgehender Beförderung i. S. des Artikels 15 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung Nr. 1224/80 der zur Feststellung des Zollwerts vorgesehene Abzug der rechnerisch auf die innergemeinschaftliche Strecke entfallenden Beförderungskosten voraus, daß der Beteiligte nach Artikel 15 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1224/80 die gesamten Kosten *für die durchgehende Beförderung getrennt ausweist?* Bei Bejahung dieser Frage: Liegt ein solcher Ausweis bereits vor, wenn der Beteiligte diese Beförderungskosten getrennt beziffert, oder erfordert der Ausweis, daß der Beteiligte die Kosten für die durchgehende Beförderung als tatsächlich entstanden durch Vorlage *nachprüfbarer Unterlagen* nachweist? Falls es eines solchen Nachweises bedarf: *Welche Anforderungen* sind an diesen Nachweis zu stellen? *Können die Zollbehörden auf ihn verzichten,* wenn dem Beteiligten der Nachweis wegen des Verhaltens seines Lieferanten nicht möglich ist?"

B. Dazu nehme ich in der Weise Stellung, daß ich zunächst die Auffassung des vorlegenden Gerichts und sodann die der Beteiligten des Verfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof und schließlich meine eigene Auffassung zu den einzelnen Fragen darlege.

I. 1. Der Bundesfinanzhof weist zunächst darauf hin, daß gemäß Artikel 3 Absatz 1 Zollwertverordnung der Transaktionswert der „für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis" sei. Er sei die „vollständige Zahlung ... für die eingeführten Waren" und schließe „alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer ... tatsächlich entrichtet" würden. Für die Bestimmung des

Transaktionswertes dürfte es gleichgültig sein, ob die Zahlungen des Käufers an den Verkäufer in einem oder in mehreren Beträgen aufgrund einer oder mehrerer Rechnungen erfolge und ob diese für die Ware selbst und für sonstige auf die Ware bezogene Leistungen des Verkäufers zu zahlen seien. Der Transaktionswert dürfte daher im vorliegenden Fall neben dem eigentlichen Warenpreis auch die als deutsche Binnenfracht bezeichneten Zahlungen umfassen.

Falls dies bejaht werden sollte, stelle sich die weitere Frage, ob dieser Wert ohne weiteres der Zollwert sei oder ob er zuvor berichtigt werden müsse, da nach Artikel 15 Zollwertverordnung bestimmte Beförderungskosten nicht einzubeziehen seien.

Für den Fall, daß ein Abzug der Kosten für die innergemeinschaftliche Beförderung gemäß Artikel 15 möglich sei, stellt der Bundesfinanzhof die Frage 2 a) nach der Anwendbarkeit von Artikel 15 Absatz 2 im vorliegenden Fall, in dem die Klägerin nur Rechnungen über die innergemeinschaftliche Beförderung, und nicht auch für die Beförderung bis zur deutschen Grenze vorgelegt habe. Im vorliegenden Fall seien die eingeführten Waren auf die gleiche Weise über den Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft hinaus befördert worden; genau diesen Fall betreffe Artikel 15 Absatz 2, dessen Anwendung nicht von der Art und Weise abhängen dürfe, durch die der Betroffene die Beförderungskosten ausweise.

Falls Artikel 15 Absatz 2 im vorliegenden Fall anwendbar sei, will der Bundesfinanzhof mit seiner Frage 2 b) wissen, ob die Möglichkeit des Abzugs der innergemeinschaftlichen Beförderungskosten vom Preis der Ware davon abhänge, daß diese Kosten getrennt ausgewiesen würden. Er weist darauf hin, daß diese Verpflichtung zwar nur im Rahmen von Artikel 15 Absatz 1 vorgesehen sei; sie dürfte jedoch entsprechend auch auf den Fall des Artikels 15 Absatz 2 anwendbar sein.

Deshalb neigt der Bundesfinanzhof zu der Ansicht, trotz der unterschiedlichen Terminologie in Artikel 15 (in der deutschen Fassung der Verordnung Nr. 1224/80 wird in Absatz 1 der Begriff „ausgewiesen" verwendet, während es in Absatz 2 „nachgewiesen" heißt) müsse der Beteiligte die Richtigkeit der getrennt ausgewiesenen Beförderungskosten immer durch nachprüfbare Unterlagen nachweisen, auch wenn Rechnungen nur für die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten vorlägen. Andernfalls habe der Beteiligte dadurch, daß er nur die Kosten für die innergemeinschaftliche Beförderung nachweise, die Möglichkeit, willkürlich einen beliebigen Betrag vom Kaufpreis der Waren abzuspalten und als innergemeinschaftliche Frachtkosten zu deklarieren, um den Zollwert auf diese Weise zu verringern.

Um diese Gefahr zu vermeiden, genüge es nicht, wie das Finanzgericht dies getan habe, den Zolldienststellen die Befugnis zuzugestehen, die Richtigkeit der Höhe der vom Beteiligten getrennt dargelegten innergemeinschaftlichen Beförderungskosten durch Vergleich mit den üblichen Kosten zu überprüfen, da nur die tatsächlich entstandenen Kosten abgezogen werden dürften.

Gehe man jedoch davon aus, daß der Beteiligte die Richtigkeit der innergemeinschaftlichen Beförderungskosten durch nachprüfbare Unterlagen nachzuweisen habe, so stelle sich die Frage, ob die Zollbehörden sich mit der Überprüfung der Plausibilität der Beförderungskosten begnügen könnten, wenn es dem Beteiligten unmöglich sei, mangels Kooperation seines Verkäufers genauere Belege vorzulegen.

2. Zu den vom Bundesfinanzhof vorgelegten Vorabentscheidungsfragen haben die Klägerin und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften im Ergebnis übereinstimmende Erklärungen eingereicht. Diese lassen sich wie folgt zusammenfassen:

a) *Beide Beteiligte* sind der Auffassung, daß die Frage 1.a) — die Frage, ob innergemeinschaftliche Beförderungskosten in den Zoll- bzw. Transaktionswert einzubeziehen seien — aufgrund der Entstehungsgeschichte der Zollwertverordnung sowie einer systematischen Auslegung zu verneinen sei.

Aus den Erwägungsgründen zur Zollwertverordnung ergebe sich, daß diese mit dem Ziel erlassen worden sei, das Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (GATT) [2] in das Gemeinschaftsrecht umzusetzen. Nach Artikel 8 Absatz 2 des Abkommens seien die Vertragsparteien lediglich ermächtigt, Beförderungskosten für die eingeführten Waren bis zum Einfuhrhafen oder Einfuhrort in den Zollwert einzubeziehen. Somit sei die Gemeinschaft nicht ermächtigt gewesen, eine Regelung über die Einbeziehung auch der innergemeinschaftlichen Beförderungskosten in den Zollwert zu treffen.

Diese Ansicht werde auch durch eine systematische Auslegung der Zollwertverordnung bestätigt. In deren Artikel 3 sei nirgends bestimmt, daß die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten vom Transaktionswert umfaßt würden, es wird lediglich auf Artikel 8 verwiesen, der die Beförderungskosten außerhalb der Gemeinschaften betreffe. In Artikel 3 Absatz 3 heiße es, daß der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis „die vollständige Zahlung ist, die der Käufer ... für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat". Dies bedeute jedoch gerade nicht, daß die eventuell vom Käufer an den Verkäufer bezahlten innergemeinschaftlichen Beförderungskosten zu diesem Preis gehörten.

Aus Artikel 15 der Zollwertverordnung lasse sich herleiten, daß die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten nicht im Zollwert enthalten seien, und zwar weder dann, wenn sie getrennt ausgewiesen seien (so Absatz 1), noch dann, wenn sie im Verhältnis zu den gesamten Beförderungskosten aufgeteilt werden müssen (so Absatz 2).

Im Ergebnis schlagen somit die Klägerin des Ausgangsverfahrens und die Kommission vor, die Vorlagefrage 1.a) zu verneinen.

b) Obgleich die übrigen vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen nur für den Fall gestellt wurden, daß die Frage 1.a) bejaht werde, gehen die Parteien auch auf die restlichen Fragen ein.

Zu Frage 1.b) — der Frage, ob der Transaktionswert zu berichtigen sei, wenn er innergemeinschaftliche Frachtkosten enthalte — vertritt die *Klägerin* die Auffassung, ein Preis „frei Grenze", der bereits die Beförderungskosten außerhalb der Gemeinschaft enthalte, dürfe nicht über Artikel 15 berichtigt werden, da die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten nicht Bestandteil des Zollwertes seien und deshalb diesem Preis nicht hinzugerechnet werden dürfen. Artikel 15 könne nur in den Fällen gelten, in denen ein Preis vereinbart worden sei, der neben dem Preis für die Ware auch Leistungen enthalte, die über den Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft hinausgehen, wie beispielsweise innergemeinschaftliche Beförderungskosten.

Die *Kommission* macht geltend, nur wenn die Zolldienststellen es ablehnten, die in den vom Importeur vorgelegten Rechnungen vorgenommene Aufschlüsselung zwischen dem Preis der Ware und innergemeinschaftlichen Beförderungskosten anzuerkennen, und zu der Auffassung gelangten, der von diesem gezahlte Gesamtbetrag stelle einen Preis frei Haus dar, seien diese Dienststellen befugt, zur Festlegung des Zollwertes die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten gemäß Artikel 15 der Zollwertverordnung von dem Gesamtbetrag abzuziehen. Dieser Abzug sei allerdings nur möglich, wenn diese Kosten als solche erkennbar seien und

2 — Siehe Beschluß 80/271 des Rates vom 10. Dezember 1979, ABl. 1980, L 71, S. 1, 107 ff.; dieses Übereinkommen wird im folgenden als „Zollwertkodex" bezeichnet.

vom Warenpreis unterschieden werden könnten.

c) Zu Frage 2.a) — der Frage, ob Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a der Zollwertverordnung anwendbar sei, wenn der Beteiligte nur Beförderungskosten ausgewiesen habe, die sich allein auf die innergemeinschaftliche Beförderung bezögen — trägt die *Klägerin* vor, Artikel 15 Absatz 2 könne im vorliegenden Fall nicht angewandt werden, weil diese Bestimmung voraussetze, daß die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten nicht im Sinne von Artikel 15 Absatz 1 getrennt ausgewiesen seien. Aus dem Vorlagebeschluß gehe jedoch hervor, daß diese Kosten getrennt ausgewiesen worden seien.

Die *Kommission* vertritt ebenfalls die Ansicht, Artikel 15 Absatz 2 könne im vorliegenden Fall nicht angewandt werden, da die dort aufgestellten Voraussetzungen nicht vorlägen. Diese Bestimmung gebe den Zollbeteiligten pauschale Regeln an die Hand, mit deren Hilfe der Zollwert in einer Reihe von typischen Fällen festgestellt werden könne. Sie beziehe sich jedoch nur auf den Fall, daß die getrennt ausgewiesenen Beförderungskosten nicht erkennen ließen, welcher Betrag im einzelnen auf die Beförderung außerhalb und welche auf die Beförderung innerhalb der Gemeinschaft entfalle. Dann solle der Gesamtbetrag nach dem Verhältnis der außerhalb und innerhalb zurückgelegten Wegstrecke aufgeteilt werden.

d) Zum ersten Teil der Frage 2.b) — nämlich der Frage, ob bei durchgehender Beförderung der zur Feststellung des Zollwerts vorgesehene Abzug der rechnerisch auf die innergemeinschaftliche Strecke entfallenen Beförderungskosten voraussetze, daß der Beteiligte die gesamten Kosten für die durchgehende Beförderung getrennt ausweise, führt die *Klägerin* aus, nach dem Wortlaut von Artikel 15 Absatz 1 der Zollwertverordnung müßten allein die innergemeinschaftlichen, nicht jedoch die gesamten Beförderungskosten getrennt ausgewiesen werden. Deswegen sei diese Frage zu verneinen.

e) Zum zweiten Teil der Frage 2.b) — der Frage, ob der getrennte Ausweis der Gesamtbeförderungskosten bereits vorliege, wenn der Beteiligte diese Kosten getrennt beziffert habe, oder aber erst, wenn diese Kosten als tatsächlich entstanden durch Vorlage nachprüfbarer Unterlagen nachgewiesen seien — macht die *Klägerin* geltend, Artikel 15 Absatz 1 der Zollwertverordnung verlange nur, daß die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten getrennt vom Preis der Ware „ausgewiesen" würden, was ein gesondertes Aufführen dieser Kosten in einem Dokument bedeute. Dies werde auch durch die englische Fassung der Verordnung bestätigt. Folglich lasse sich aus Artikel 15 Absatz 1 nicht schließen, daß bei Anwendung von Artikel 15 Absatz 1 nachprüfbare Unterlagen vorzulegen seien. Solche Unterlagen seien vielmehr nur im Rahmen von Artikel 15 Absatz 2 vorzulegen, wo ein „Nachweis" verlangt werde.

Die *Kommission* teilt auch in diesem Punkt die Auffassung der Klägerin. Sie hält die Anforderung an das Erfordernis des getrennten Ausweises für überspannt, wollte man ihn nur dann anerkennen, wenn die Beförderungskosten innerhalb der Gemeinschaft formal durch besondere Dokumente belegt seien, deren Richtigkeit und Echtheit im Zweifelsfalle feststehe. Der Begriff „Ausweis" bedeute nicht „förmlich nachweisen". Aus dem Zollwertkodex sei herzuleiten, daß der fragliche Begriff nicht anders als „unterscheidbar", „als getrennter Kostenbestandteil erkennbar" sein müsse. Diesem Erfordernis werde durch eine gesonderte Erwähnung in der Rechnung genügt. Außerdem verwende die Zollwertverordnung den Ausdruck „Nachweis" nur dort, wo nicht die gesonderte Kenntlichmachung, sondern darüber hinaus greifbare und glaubhafte Beweise gefordert werden, wie z. B. in ihrem Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a.

f) Zum dritten Teil der Frage 2.b) — der Frage nämlich, welche Anforderungen an den Nachweis der Beförderungskosten zu stellen sind und ob die Zollbehörden auf ihn verzichten können, wenn dem Beteiligten der Nachweis wegen des Verhaltens seines Lieferanten nicht möglich sei — führt die *Klägerin* aus, Ziel der Zollwertverordnung sei es, „den Welthandel durch ein gerechtes, einheitliches und neutrales System ... zu fördern, das die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten ausschließe". Deshalb solle der Zollwert „nach Kriterien festgelegt werden, die mit der Handelspraxis vereinbar sind".

Um diese Grundziele nicht zu unterlaufen, könnten an einen Nachweis keine höheren Anforderungen gestellt werden, als diese nach der Handelspraxis erfüllt werden könnten. Deshalb müsse ein Nachweis stets auf diejenigen Nachweismöglichkeiten beschränkt sein, die der Importeur von sich aus erfüllen könne, ohne daß er auf eine eventuelle Hilfe seines Verkäufers oder seines Transportunternehmens angewiesen wäre.

Im übrigen würden die Forderungen der deutschen Zollverwaltung nach Nachweisen über die gesamten Beförderungskosten letztlich nicht konsequent durchgehalten. Diese habe nämlich im November 1982 eine Dienstanweisung erlassen, nach der auf das Erfordernis der Nachprüfbarkeit verzichtet werde, wenn die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten mit nicht mehr als 1,80 DM pro km angemeldet würden.

Es sei der Klägerin nicht erklärlich, weswegen es nicht möglich sein solle, Beförderungskosten innerhalb der Gemeinschaft, die über dem Pauschalbetrag von 1,80 DM pro km hinausgingen, ohne besonderen Nachweis geltend zu machen.

Diese Auslegung wird im übrigen durch Artikel 10 der Zollwertverordnung bestätigt, indem nämlich nur von Unterlagen und Informationen ausgegangen werde, die dem Zollbeteiligten selbst zur Verfügung stünden.

Nach Ansicht der *Kommission* sind die Zolldienststellen nicht verpflichtet, die ihnen vorgelegten Beträge und Belege für Beförderungskosten innerhalb der Gemeinschaft unbesehen zu übernehmen. Da das Gemeinschaftsrecht zu diesem Punkt keinerlei Bestimmungen enthalte, sei es Sache der innerstaatlichen Stellen, die Richtigkeit der vom Importeur gemachten Angaben zu überprüfen. Die Kommission verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil des Gerichtshofes vom 14. Februar 1980 in der Rechtssache 84/79 [3] zur Auslegung von Artikel 8 der Verordnung Nr. 803/68 des Rates vom 27. Juni 1968 [4], einer mit Artikel 15 der Zollwertverordnung gleichlautenden Vorschrift. Nach diesem Urteil müßten die vorgelegten Rechnungen anhand objektiver Maßstäbe geprüft und deren Anerkennung verlangt werden, sofern die geltend gemachten Beträge mit den üblichen Kosten derartiger Leistungen übereinstimmten.

g) Zum vierten Teil der Frage 2.b) — der Frage, ob die Zollbehörden auf den Nachweis der Beförderungskosten verzichten könnten, wenn den Beteiligten der Nachweis wegen des Verhaltens seines Lieferanten nicht möglich sei — trägt die *Klägerin* vor, aus den Erwägungsgründen zur Zollwertverordnung ergebe sich, daß in einem solchen Falle die Zollbehörden auf diesen Nachweis nicht nur verzichten könnten, sondern auf diesen Nachweis verzichten müßten.

h) Abschließend verweist die *Kommission* noch auf die Auffassung der deutschen Zollverwaltung. Diese verlange, daß der Zollbeteiligte bei der Zollwertanmeldung für die Richtigkeit der gemachten Angaben einstehen müsse; dies könne er aber nicht, weil

3 — Urteil vom 14. Februar 1980 in der Rechtssache 84/79, R. Meyer-Uetze KG/Hauptzollamt Bad Reichenhall, Slg. 1980, 291.

4 — ABl. 1968, L 148, S. 6.

ihm beim Einblick in die interne Kalkulation des Versenders im Ostblock nur die ihm berechneten, nicht aber die tatsächlich aufgewandten Beförderungskosten ab Grenze bekannt seien. Da Ostblockfirmen nicht zu einer marktwirtschaftlichen Kalkulation gezwungen seien, sagten auch die üblichen inländischen Tarife nichts über die tatsächlichen Kosten aus. Mit Pro-forma-Rechnungen solcher Art dürfe der Zollwert nicht manipuliert werden, sie seien deshalb grundsätzlich als Nachweis ungeeignet. Mangels gültigen und damit „getrennten" Ausweises können derartige Kosten demzufolge nicht abgezogen werden.

Im gemäß Artikel 17 der Zollwertverordnung eingesetzten Ausschuß für den Zollwert sei die hier anstehende Problematik mehrfach behandelt worden, die deutschen Zollbehörden stünden dort jedoch mit ihrer Auffassung allein. Mit den übrigen Mitgliedstaaten sei die Kommission weiterhin der Auffassung, daß der Zweck von Artikel 15, innergemeinschaftliche Beförderungskosten aus dem Zollwert auszunehmen, durch eine Verwaltungspraxis vereitelt werde, die es von vornherein ablehne, bestimmte Rechnungen über unzweifelhaft bezahlte inländische Beförderungskosten in Erwägung zu ziehen.

i) Auf Fragen des Gerichtshofs hat das dem Ausgangsverfahrens beigetretene Bundesfinanzministerium geantwortet, die — erst nach Beginn des anhängigen Rechtsstreits — erlassene Dienstanweisung über die pauschale Anerkennung von innergemeinschaftlichen Beförderungskosten habe der Tatsache Rechnung tragen sollen, daß entsprechend der in anderen Mitgliedstaaten herrschenden Praxis innergemeinschaftliche Beförderungskosten ohne Nachweis anerkannt würden, wenn diese Kosten offensichtlich nicht zu hoch seien oder den üblichen inländischen Frachttarifen entsprächen. Ein generelles Festhalten an dem Nachweis der im Einzelfall tatsächlich berechneten Beförderungskosten der deutschen Zollverwaltung hätte zu Wettbewerbsverzerrung und Verkehrsverlagerung führen können.

Im übrigen haben die an diesem Rechtsstreit beteiligten deutschen Dienststellen keine Erklärungen vor dem Gerichtshof abgegeben. Auch die Bundesregierung hat sich zu diesem Verfahren nicht geäußert.

j) Abschließend haben die Beteiligten dem Gerichtshof vorgeschlagen, das Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofes wie folgt zu beantworten:

Die Klägerin:

„Der Transaktionswert im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 umfaßt in einem Fall, in dem der inländische Käufer dem ausländischen Verkäufer neben dem Preis für die Ware aufgrund einer gesonderten Rechnung einen besonderen Betrag für ‚innergemeinschaftliche Beförderungskosten' bezahlt, nicht beide Beträge, sondern nur den vom Käufer an den Verkäufer gezahlten Preis für die Ware ohne die gesondert in Rechnung gestellten innergemeinschaftlichen Frachtkosten."

Die Kommission:

„1) Kosten für die Beförderung eingeführter Waren zwischen der Grenze der Gemeinschaft und dem Lieferort im Inland sind nicht in den Zollwert einzubeziehen.

2) Enthält der vom Käufer tatsächlich zu zahlende oder gezahlte Preis derartige Kosten, so sind sie ‚ausgewiesen' im Sinne von Artikel 15 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80, wenn sie in den darüber ausgestellten Rechnungen als vom Warenpreis getrennter Kostenteil aufgeführt werden.

3) Die Prüfung der Richtigkeit der insoweit geltend gemachten Beträge ist Sache der zuständigen Stellen der Mit-

gliedstaaten, die dabei die Zielsetzung der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 zu berücksichtigen haben. Eine ständige Verwaltungspraxis, Rechnungen der im Ausgangsstreit vorgelegten Art von vorherein nicht anzuerkennen, ist mit dieser Zielsetzung, insbesondere der ihres Artikels 15 Absatz 1, nicht vereinbar."

II. Meiner Stellungnahme zu diesem Vorabentscheidungsersuchen will ich eine Bemerkung voranschicken, die die Kommission in der Rechtssache 183/85 — ebenfalls einem Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofes zum Zollwert — gemacht hat:

„Der vorliegende Fall zeigt, daß es zuweilen Schwierigkeiten bereiten kann, einfache und häufig auftretende Lebenssachverhalte unter ein von Sachverständigen mit großer Sorgfalt ausgetüfteltes Normenwerk zu subsumieren."

Diese Schwierigkeiten mögen damit zusammenhängen, daß die Verordnung Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren (im folgenden Zollwertverordnung genannt) in ihren Artikeln 3 bis 7 noch eine gewisse Systematik erkennen läßt, dann jedoch aus einer Aneinanderreihung von Einzelbestimmungen besteht, die, insbesondere wie der hier umstrittene Artikel 15, aufgrund des Wortlautes allein nicht mehr sofort verständlich sind.

1. Im Mittelpunkt des vom Bundesfinanzhof vorgelegten Vorabentscheidungsersuchens steht die Frage, ob der Transaktionswert im Sinne des Artikels 3 Absatz 1 der Zollwertverordnung in einem Fall, in dem der inländische Käufer dem ausländischen Verkäufer neben dem Preis für die Ware aufgrund einer gesonderten Rechnung einen besonderen Betrag für innergemeinschaftliche Frachtkosten bezahlt, beide Beträge umfaßt.

Artikel 3 Absatz 1 der Zollwertverordnung lautet wie folgt:

„Der nach diesem Artikel ermittelte Zollwert eingeführter Waren ist der ‚Transaktionswert', das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß Artikel 8 ..."

Artikel 3 Absatz 3 Unterabsatz a definiert den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis wie folgt:

„Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat."

Diese Definition wurde durch die Verordnung (EWG) Nr. 3193/80 des Rates [5] dadurch ergänzt, daß der soeben zitierte Satz um folgenden Halbsatz erweitert wurde:

„... und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind."

Obwohl der Bundesfinanzhof sich in der Begründung seines Vorabentscheidungsersuchens auch auf diesen Halbsatz gestützt und ihn wörtlich zitiert hat, hat er im vorliegenden Fall außer Betracht zu bleiben, da die genannte Änderungsverordnung in diesem Punkt erst ab dem 1. Januar 1981 anwendbar und somit zum Zeitpunkt der hier strittigen Einfuhren und der Ermittlung ihres Zollwerts noch nicht maßgeblich war.

Der in Artikel 3 Absatz 1 der Zollwertverordnung erwähnte Artikel 8, nach dem gegebenenfalls der Transaktionswert zu berichtigen ist, um als Zollwert herangezogen zu werden, sieht in Absatz 1 folgendes vor:

5 — ABl. 1980, L 333, S. 1.

„Bei der Ermittlung des *Zollwerts* nach Artikel 3 sind dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen: ...

e) i) Beförderungskosten und Versicherungskosten für die eingeführten Waren ...

bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft."

Aus den zitierten Bestimmungen ergibt es sich eindeutig, daß dem Grundsatz nach innergemeinschaftliche Transportkosten nicht in den Zollwert einzubeziehen sind. Der Transaktionswert umfaßt bei einem Verkauf von Waren *zur Ausfuhr* in das Zollgebiet der Gemeinschaft die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer *für die eingeführten Waren* entrichtet oder zu entrichten hat. Dieser Transaktionswert ist allenfalls gemäß Artikel 8 zu berichtigen, z. B. dann, wenn die Zahlung für die eingeführten Waren nicht die Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft enthält, also dem Ort der ersten Zollstelle (Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe c). Bereits aus dem Wortlaut von Artikel 3 Zollwertverordnung ergibt sich somit, daß als Zollwert die vollständige Zahlung für die eingeführten Waren am Ort ihres Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft angesehen wird. Artikel 8 der Zollwertverordnung bestätigt dieses Ergebnis. Für den Fall nämlich, daß im Warenpreis Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft noch nicht enthalten sind, sind diese Beförderungskosten bei der Ermittlung des Zollwertes zum Transaktionswert hinzuzurechnen. Daraus folgt zwingend der Gegenschluß, daß Beförderungskosten, die zwischen dem Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft und dem Bestimmungsort der Ware entstanden sind, nicht zum Zollwert gehören.

Diese Auslegung der Zollwertverordnung wird im übrigen durch deren Entstehungsgeschichte bestätigt.

Aus den Erwägungsgründen zur Zollwertverordnung ergibt sich nämlich, daß diese erlassen wurde, um die Gemeinschaftsbestimmungen über den Zollwert mit den Vorschriften des im Rahmen des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (GATT) abgeschlossenen „Übereinkommen zur Durchführung des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens" [6] in Einklang zu bringen. Es kann zwar in diesem Zusammenhang dahingestellt bleiben, ob das genannte Abkommen (Zollwertkodex) im internen Bereich der Gemeinschaft unmittelbare Wirkung entfalten kann [7]. Fest steht jedoch, daß dem von der EWG angenommenen Zollwertkodex Hinweise für die Auslegung der Zollwertverordnung entnommen werden können.

Diese Hinweise deuten eindeutig darauf hin, daß innerstaatliche bzw. innergemeinschaftliche Beförderungskosten nicht in den Zollwert einzubeziehen sind.

Der Zollwertkodex sieht mehrere Berechnungsmethoden vor, von denen hier jedoch nur die in Artikel 1 und Artikel 8 enthaltene Berechnung des Zollwerts aus dem Transaktionswert interessiert. Auch im Zollwertkodex ist der Transaktionswert als „der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Einfuhrland tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß Artikel 8" definiert. Artikel 8 Absatz 2 des Zollwertkodex ermächtigt nun die Vertragsparteien, bestimmte Kosten ganz oder teilweise in den Zollwert einzubeziehen, indem er bestimmt:

„Jede Vertragspartei trifft gesetzliche Regelungen darüber, ob die nachstehenden Kosten ganz oder teilweise in den Zollwert einzubeziehen sind oder nicht:

6 — ABl. 1980, L 71, S. 107.

7 — Vgl. dazu die Urteile vom 16. März 1983 in der Rechtssache 266/81, SIOT/Ministerio delle finanze und in den verbundenen Rechtssachen 267 bis 269/81, Amministrazione delle finanze delle Stato/SPI und SAMI, Slg. 1983, 731 ff., 801 ff.

a) Beförderungskosten für die eingeführten Waren bis zum Einfuhrhafen oder Einfuhrort."

Es ist den Vertragsparteien somit freigestellt, Beförderungskosten bis zum Einfuhrhafen oder Einfuhrort in den Zollwert einzubeziehen — sie müssen dies jedoch nicht. Im Wege des Gegenschlusses läßt sich somit aus dem Zollwertkodex ableiten, daß Beförderungskosten, die auf dem Territorium der einführenden Vertragspartei anfallen, nicht in den Zollwert eingerechnet werden dürfen.

Dieses Ergebnis wird zusätzlich bestätigt durch die erläuternde Anmerkung zu Artikel 1, die in Anhang I Bestandtteil des Zollwertkodex ist und die wie folgt lautet:

„Die nachstehenden Aufwendungen oder Kosten werden nicht in den Zollwert einbezogen, vorausgesetzt, daß sie getrennt von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen werden:

...

b) Beförderungskosten nach der Einfuhr;

..."

Diese erläuternde Anmerkung zu Artikel 1 Zollwertkodex hat Eingang gefunden im Artikel 15 der Zollwertverordnung, dessen Absatz 1 wie folgt lautet:

„Der Zollwert eingeführter Waren enthält nicht die Beförderungskosten nach der Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft, vorausgesetzt, daß diese Kosten getrennt von dem tatsächlich für die eingeführten Waren gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen werden."

Als Zwischenergebnis ist somit als Antwort auf die Frage 1.a) des Bundesfinanzhofes festzuhalten, daß gesondert ausgewiesene „innergemeinschaftliche Frachtkosten", die neben dem Warenpreis in Rechnung gestellt werden, nicht vom Transaktionswert im Sinne von Artikel 3 Absatz 1 der Zollwertverordnung und somit auch nicht vom Zollwert umfaßt werden.

2. Obwohl der Bundesfinanzhof die Frage, welche Anforderungen Artikel 15 Absatz 1 der Zollwertverordnung an den getrennten Ausweis innergemeinschaftlicher Beförderungskosten stellt, erst im Rahmen der Prüfung des Artikels 15 Absatz 2 aufgeworfen hat, ist es erforderlich, bereits jetzt auf diese Problematik einzugehen.

Schon eine Auslegung des Artikels 15 anhand seines Wortlautes zeigt, daß an den „getrennten Ausweis" im Sinne von Absatz 1 geringere Anforderungen als an den „Nachweis" des Absatzes 2 gestellt werden. Der Gemeinschaftsgesetzgeber hat hier — und zwar nicht nur in der deutschen Fassung der Verordnung — mit Absicht unterschiedliche Begriffe gewählt.

Der Grund für diese unterschiedliche Begriffswahl läßt sich auch hier im Zollwertkodex entnehmen. Der Begriff des „getrennten Ausweises" wird nämlich in den französischen und englischen Orginalfassungen der Anmerkung zu Artikel 1 wie folgt ausgedrückt:

„La valeur en douane ne comprendra pas les frais ou coûts ci-après, à la condition *qu'ils soient distincts* du prix effectivement payé ou à payer pour les marchandises importées."

„The customs value shall not include the following charges or costs, provided *that they are distinguished* from the price actually paid or payable for the imported goods."

Mit dem Begriff „getrennt ausgewiesen" wird also nicht mehr gefordert, als daß die betreffenden Kostenelemente vom Kaufpreis unterschieden werden können, als getrennte Kostenteile erkennbar sind.

Zu demselben Ergebnis ist auch der gemäß Artikel 18 Nummer 2 des Zollwertkodex eingesetzte technische Ausschuß für den

Zollwert gelangt, der in einem Gutachten festgestellt hat, Zölle und Abgaben des Einfuhrlandes gelten stets als „getrennt ausgewiesen", weil sie „ihrer Natur nach" vom tatsächlich gezahlten Preis unterschieden werden können. Wörtlich hat der technische Ausschuß ausgeführt:

„Étant donné que, par définition, il est possible d'établir une distinction entre les droits et taxes du pays d'importation et le prix effectivement payé ou à payer, ces droits et taxes ne font pas partie de la valeur en douane."

„Since the duties and taxes of the country of importation are by their nature distinguishable from the price actually paid or payable, they do not form part of the customs value."

Zu diesem Ergebnis war der technische Ausschuß bei einem Fall gekommen, bei dem die Zölle und Abgaben des Einfuhrlandes auf der Rechnung nicht getrennt angegeben, sondern im gezahlten Preis enthalten waren und der Einführer nicht einmal den Abzug dieser Abgaben beantragt hatte.

Wenn es somit für einen „getrennten Ausweis" bereits *genügt,* daß die entsprechenden Kosten *getrennt errechenbar* sind, dann muß es erst recht für einen „getrennten Ausweis" genügen, wenn der Preis für die eingeführten Waren einerseits und die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten andererseits getrennt angegeben worden sind.

Damit ist freilich nicht gesagt, daß die befaßte Zollstelle die ihr vorgelegten Beträge und Belege für inländische Beförderungskosten unbesehen zu übernehmen hätte. Die Kommission hat zu Recht darauf hingewiesen, daß die Zollstelle selbstverständlich berechtigt und verpflichtet sei, nachzuprüfen, ob und inwieweit die angemeldeten Kosten der Wirklichkeit entsprechen. Insoweit ist Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe g der Zollwertverordnung in Einklang mit ihrem 6. Erwägungsgrund über dessen unmittelbaren Anwendungsbereich hinaus der allgemeine Gedanke zu entnehmen, daß der Zollwert nicht willkürliche oder fiktive Werte zur Grundlage haben darf. Dies aber ist eine allgemeine Frage der Rechtsanwendung, für die das Gemeinschaftsrecht bisher keine Vorschriften getroffen hat und die deshalb den innerstaatlichen Stellen obliegt.

Wenn jedoch schon bei einem *Nachweis* der Preisdifferenz zwischen einem Preis „frei Bestimmungsort" und einem Preis „frei Grenze" gemäß Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe b nach dem Urteil des Gerichtshofs vom 14. Februar 1980 in der Rechtssache 84/79 [8] „nachträgliche Erklärungen des Lieferanten oder seines Vertreters als Beweismittel zugelassen werden, mit denen *glaubhafte* Angaben über die Preissituation zum Zeitpunkt der Einfuhr gemacht werden", muß dies ein Indiz für die innerstaatlichen Stellen dafür sein, daß sie an einen *„getrennten Ausweis"* nicht dieselben Anforderungen stellen können wie an einen *Nachweis.*

3. In meinen Ausführungen zu den übrigen vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen kann ich mich kurz fassen, da der Bundesfinanzhof diese nur für den Fall gestellt hat, daß die Frage 1.a) bejaht werde.

a) Zu Frage 1.b): Berichtigung des Transaktionswertes, falls die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten in ihm enthalten sind

Diese Frage ist zu verneinen. Der gemäß Artikel 3 Zollwertverordnung festgestellte Transaktionswert kann nicht mehr um den Betrag der innergemeinschaftlichen Beförderungskosten berichtigt werden, da er diese von vornherein nicht umfaßt.

b) Zu Frage 2.a): Anwendbarkeit von Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a der Zollwert-

8 — Fußnote 3, diese zu Artikel 8 Absatz 2 der Verordnung Nr. 803/68 über den Zollwert, ABl. 1968, L 148, S. 6, ergangene Entscheidung kann wegen der Vergleichbarkeit der Bestimmungen auch zur Auslegung des Artikels 15 Absatz 2 Buchstabe c der Verordnung Nr. 1224/80 herangezogen werden.

verordnung, wenn nur innergemeinschaftliche Beförderungskosten getrennt ausgewiesen wurden

Auch diese Frage ist zu verneinen, da das hier angesprochene Problem nicht in den Regelungsbereich des Artikels 15 Absatz 2 Zollwertverordnung fällt.

Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a der Zollwertverordnung regelt das Problem, wie Kosten für die Gesamtbeförderung innerhalb und außerhalb der Gemeinschaft in innergemeinschaftliche und außergemeinschaftliche Beförderungskosten aufgeteilt werden. Da die Behandlung getrennt ausgewiesener innergemeinschaftlicher Beförderungskosten bereits in Artikel 15 Absatz 1 geregelt ist, kann sich somit Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a nur auf den Fall beziehen, daß Gesamtbeförderungskosten angefallen sind, es jedoch an einem getrennten Ausweis der innergemeinschaftlichen Beförderungskosten fehlt.

c) Aus dem bisher Gesagten ergibt sich unmittelbar die Antwort auf den ersten Teil der Frage 2.b), ob bei einer durchgehenden Beförderung im Sinne des Artikels 15 Absatz 2 Buchstabe a die gesamten Kosten für die durchgehende Beförderung getrennt auszuweisen sind. Dies ist zu bejahen, da Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a gerade die Aufteilung der Gesamtbeförderungskosten in innergemeinschaftliche und außergemeinschaftliche Beförderungskosten regelt. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, daß diese Vorschrift keine Anwendung findet, wenn die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten bereits gemäß Artikel 15 Absatz 1 getrennt ausgewiesen worden sind.

d) Der zweite Teil der Frage 2.b), wann nämlich ein solcher getrennter Ausweis vorliege, kann unter Verweisung auf das oben unter 2 zum Begriff des „getrennten Ausweises" bereits Ausgeführte bejaht werden. Jedoch ist auch hier darauf hinzuweisen, daß sich diese Frage auf die Aufteilung von Gesamtbeförderungskosten bezieht, die im Ausgangsverfahren nicht vorgelegen haben.

e) Die Antwort auf den dritten und vierten Teil der Frage 2.b), welche Anforderungen an den Nachweis der Gesamtbeförderungskosten zu stellen sind und ob die Zollbehörden auf ihn verzichten können, wenn den Beteiligten der Nachweis wegen des Verhaltens seiner Lieferanten nicht möglich ist, ergibt sich ebenso aus der zuvor beantworteten Frage. Da ein *besonderer Nachweis* der Gesamtbeförderungskosten nicht verlangt werden kann, sondern nur ein *getrennter Ausweis* der Gesamtbeförderungskosten, gilt das oben unter 2) zu den Anforderungen Gesagte, die an einen „getrennten Ausweis" zu stellen sind, sinngemäß.

4. Das somit gewonnene Ergebnis, daß innergemeinschaftliche Beförderungskosten weder in den Transaktionswert noch in den Zollwert einzubeziehen sind, wird noch durch weitere Erwägungen bestätigt. Wenn Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe b bei Waren, die zu einem einheitlichen Preis frei Bestimmungsort berechnet werden, auch grundsätzlich die innergemeinschaftlichen Beförderungskosten in den Zollwert einbezieht, so läßt diese Bestimmung dennoch einen Abzug dieser Kosten zu, wenn der Zollstelle nachgewiesen wird, daß der Preis frei Grenze niedriger wäre als der einheitliche Preis frei Bestimmungsort.

Zusätzlich ordnet der Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe c für den Fall, daß Waren unentgeltlich oder mit einem Beförderungsmittel des Käufers befördert werden, lediglich an, daß die Beförderungskosten, die bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft bei gleicher Beförderungsart nach dem üblichen Tarif berechnet worden wären, in den Zollwert einzubeziehen sind. Auch hier sind innergemeinschaftliche Beförderungskosten nicht in den Zollwert einzurechnen, wie es der Gerichtshof in seinem Urteil vom 14. Februar 1980 in der Rechtssache 84/79 bestätigt hat. In dieser Entscheidung hat er nämlich u. a. wie folgt für Recht erkannt:

„Das nationale Gericht hat jedoch der Zielsetzung der Gemeinschaftsbestimmungen Rechnung zu tragen, mit der ermöglicht werden soll, daß die in einem einheitlichen Preis enthaltenen Kosten für die Beförderung im Zollgebiet der Gemeinschaft — aber auch nur diese Beförderungskosten — bei der Festsetzung des Zollwerts von dem Preis abgezogen werden."

Diese noch zur alten Zollwertverordnung Nr. 803/68 ergangene Entscheidung kann auch heute noch Geltung beanspruchen, da die entsprechenden Vorschriften vergleichbar sind.

Abschließend ist noch auf den allgemeinen Gedanken hinzuweisen, daß es wohl kaum verständlich wäre, auf innergemeinschaftliche Beförderungskosten, somit auf eine Leistung, die im Hoheitsgebiet der Gemeinschaft erbracht worden ist, einen Zoll zu erheben. Dies könnte zu Diskriminierungen der Marktteilnehmer innerhalb der Gemeinschaft führen, da dann ein und dieselbe Ware je nach Entfernung von dem Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft unterschiedlich belastet würde.

Eine derartige Auffassung würde dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz widersprechen und stünde auch nicht in Einklang mit dem 7. Erwägungsgrund zur Verordnung Nr. 803/68 über den Zollwert der Waren, die zwar durch die Verordnung Nr. 1224/80 ersetzt worden war, jedoch nur zum Zwecke, das Gemeinschaftsrecht an den Zollwertkodex anzupassen, nicht jedoch, um grundlegende Prinzipien des Gemeinschaftsrechts, wie den Grundsatz der Gleichbehandlung der Marktteilnehmer, außer Kraft setzen.

Da gemäß Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe c der Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft für im Straßenverkehr beförderte Waren der Ort der ersten Zollstelle ist, würde die eingeführte Ware höher belastet, je weiter der Bestimmungsort von dieser Zollstelle entfernt ist. Ich vermag jedoch nicht einzusehen, weswegen z. B. eine wie im vorliegenden Fall aus Bulgarien stammende Ware nur deswegen höher belastet werden sollte, weil sie nicht für einen nahe an der Gemeinschaftsgrenze ansässigen Käufer in Bayern, sondern z. B. für einen Käufer mit Sitz in der Bretagne oder in Dänemark bestimmt ist.

C. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die ihm vom Bundesfinanzhof vorgelegten Fragen wie folgt zu antworten:

1) Kosten für die Beförderung eingeführter Waren zwischen der Grenze der Gemeinschaft und dem Lieferort im Inland sind nicht in den Zollwert einzubeziehen.

2) Enthält der vom Käufer tatsächlich zu zahlende oder gezahlte Preis derartige Kosten, so sind sie „ausgewiesen" im Sinne von Artikel 15 Absatz 1 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80, wenn sie in den darüber ausgestellten Rechnungen als vom Warenpreis getrennter Kostenteil aufgeführt werden.

3) Die Prüfung der Richtigkeit der insoweit geltend gemachten Beträge ist Sache der zuständigen Stellen der Mitgliedstaaten.