Die in Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung für den Fall, daß die Waren „auf die gleiche Beförderungsart" befördert werden, vorgesehene anteilige Aufteilung der Kosten im Verhältnis der außerhalb und innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zurückgelegten Beförderungsstrecken ist dann ausgeschlossen, wenn mehrere Beförderungsmittel eingesetzt und somit unterschiedliche Tarife angewandt werden. Die Beförderung im Container kann, da sie auf verschiedene Arten durchgeführt werden kann und ihre Kosten je nach der gewählten Art voneinander abweichen, nicht als „Beförderungsart" im Sinne dieser Bestimmung angesehen werden.

SITZUNGSBERICHT
in der Rechtssache C-17/89 *

I — Sachverhalt und Verfahren

Die Deutsche Olivetti GmbH (Klägerin) kaufte Rechenmaschinen mit der Lieferungsbedingung „fob Hongkong". Sie vereinbarte mit einer deutschen Spedition einen durchgehenden Frachtsatz (5 583,03 DM) für die Beförderung von Hongkong bis Frankfurt. Die Waren wurden, in einen Container verpackt, im Seeverkehr nach Hamburg und von dort im Landverkehr nach Frankfurt befördert.

In ihrer Zollwertanmeldung fügte die Klägerin dem für die Waren tatsächlich gezahlten Preis („Transaktionswert") gemäß den Artikeln 3 und 8 Absatz 1 Buchstabe e der Verordnung die Beförderungs- und Versicherungskosten bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft hinzu. Sie errechnete die Beförderungskosten aus dem Seefrachttarif der Evergreen Container Line auf 3 624,32 DM.

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung bei der Klägerin forderte das Hauptzollamt (HZA) mit Bescheid vom 30. Mai 1984 Zoll nach. Es errechnete die Beförderungskosten neu gemäß Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung, der folgendes bestimmt:

„Werden Waren auf die gleiche Beförderungsart über den Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft hinaus befördert, so werden die Beförderungskosten im Verhältnis der außerhalb und innerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft zurückgelegten Beförderungsstrecken aufgeteilt, es sei denn, der Zollstelle wird nachgewiesen, welche Kosten nach einem allgemein verbindlichen Frachttarif für die Beförderung der Waren bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft entstanden wären."

Die von der Klägerin gezahlte Gesamtfracht wurde nach dem Verhältnis der inner- zur

* Verfahrenssprache: Deutsch.

außergemeinschaftlichen Strecke aufgeteilt (18 305 km: 510 km). Der Streckenanteil Hamburg — Frankfurt beträgt so 2,70 % der Gesamtstrecke. Dieser Prozentsatz wurde wegen der teureren Beförderung innerhalb der Gemeinschaft als Stückgut verdoppelt, was zu einem Prozentsatz von 5,40 % für die Fracht im Inland und von 94,60 % (also 5 281,55 DM) für die Fracht außerhalb der Gemeinschaft führte. Da dieser Betrag um 1 657,23 DM höher war als der angemeldete Betrag, ergab sich ein zusätzlicher Zoll von 220,40 DM.

Die Klägerin klagte gegen diesen Bescheid beim Finanzgericht, wobei sie geltend machte, Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung, der die anteilige Aufteilung der Beförderungskosten vorsehe, sei nur anwendbar, wenn die Waren „auf die gleiche Beförderungsart" über den Ort des Verbringens in die Gemeinschaft hinaus befördert würden. Im vorliegenden Fall seien die Waren bis Hamburg auf dem Seewege und dann auf dem Landwege befördert worden. Man habe also auf den allgemein geltenden Seefrachttarif zurückgreifen müssen. Das Finanzgericht gab der Klage mit der Begründung statt, da die Waren offensichtlich in Hamburg aus dem Container ausgeladen worden seien, könne nicht von einer durchgehenden Containerbeförderung die Rede sein.

Das HZA legte Revision zum Bundesfinanzhof ein, wobei es die Verletzung von Verfahrensvorschriften durch das Finanzgericht geltend machte. Es sei nicht bewiesen, daß die Waren in Hamburg entladen worden seien. Die Maschinen seien nämlich während der Gesamtstrecke Hongkong — Frankfurt in demselben Container verblieben. Außerdem habe das Finanzgericht den Begriff „Beförderungsart" in Artikel 15 Absatz 2 der Verordnung unzutreffend ausgelegt; die Beförderung im Container sei als eine solche „Beförderungsart" anzusehen.

Die Klägerin erwiderte, die Beförderung im Container stelle keine „Beförderungsart" dar; es sei also unerheblich, ob die Waren in Hamburg ausgeladen worden seien.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes muß Ausgangspunkt für die Errechnung der Beförderungskosten der für die Gesamtstrecke Hongkong — Frankfurt von der Klägerin tatsächlich gezahlte Betrag sein, aus dem die auf die innergemeinschaftliche Strecke entfallenden Kosten herauszurechnen gewesen seien. Fraglich sei nur, nach welchen Kriterien dieser Abzug erfolgen müsse.

Artikel 15 Absatz 1 der Verordnung, der vom Zollwert der Waren die Beförderungskosten nach der Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft ausnehme, wenn diese Kosten getrennt von dem tatsächlich für die eingeführten Waren gezahlten Preis ausgewiesen würden, sei nicht anwendbar, da er sich nur auf Fälle beziehe, in denen der gezahlte Preis die Beförderungskosten mitumfasse (Cif-Preis). Grundsätzlich sei jedoch Artikel 15 Absatz 2 in den Fällen anwendbar, in denen die Beförderungskosten zum Rechnungspreis hinzugerechnet würden (und in denen Artikel 15 Absatz 1 also nicht anwendbar sei).

Weiter ergebe sich das Problem, ob die Beförderung im Container eine „Beförderungsart" im Sinne von Artikel 15 Absatz 2 sei (selbst wenn man davon ausgehe, daß die Beförderung ohne Unterbrechung in demselben Container von Hongkong nach

Frankfurt erfolgt sei). Dieser Begriff beziehe sich auf das Medium, auf dem sich die Fortbewegung vollziehe (Seeweg, Luftweg, etc.). Selbst wenn der Container also als ein Beförderungsmittel anzusehen wäre, sei er nicht als eine besondere Beförderungsart zu betrachten. Im übrigen sei es nicht sinnvoll, Kosten in den Fällen anteilig aufzuteilen, in denen die Beförderung in demselben Container, aber in Beförderungsarten, deren Kosten stark voneinander abwichen, durchgeführt worden sei.

Wenn also Artikel 15 Absatz 2 auf den vorliegenden Fall nicht unmittelbar anwendbar sei, so müßten andere Kriterien gefunden werden, um den Betrag zu berechnen, der gemäß Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe e zum Rechnungspreis hinzuzurechnen sei. Der Bundesfinanzhof führt hierzu drei Möglichkeiten an. Erstens käme die analoge Anwendung des Artikels 15 Absatz 2 in Betracht (entsprechend der vom HZA angewandten Methode), was zu einer anteiligen Aufteilung der Kosten auf die außerhalb und innerhalb des Gemeinschaftsgebiets zurückgelegten Strecken führen würde, mit der Anwendung eines Berichtigungsfaktors zum Ausgleich der unterschiedlichen Kosten der beiden Beförderungsarten. Die zweite Lösung ist die von der Klägerin vertretene: Beim Fehlen eines allgemein verbindlichen Frachttarifs könnte ein Tarif zugrunde gelegt werden, der die üblicherweise für die Strecke in Rechnung gestellten Preise widerspiegele. Schließlich verweist der Bundesfinanzhof noch auf die Möglichkeit, von dem von der Klägerin gezahlten Preis die Kosten abzuziehen, die nach dem maßgebenden deutschen Frachttarif für die Beförderung Hamburg — Frankfurt entstanden wären. Er lehnt diese Lösung jedoch ab, da sie zu einer Verzerrung der Kosten der Auslandsstrecke führen würde, weil die auf die Entfernungseinheit entfallenden Kosten mit der Länge der gesamten Beförderungsstrecke abzunehmen pflegten.

Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluß vom 14. Dezember 1988, eingetragen in das Register der Kanzlei des Gerichtshofes am 23. Januar 1989, dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

„Nach welchen Kriterien werden die nach Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe e Ziffer i der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 dem nach Artikel 3 tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis zuzurechnenden Beförderungskosten ermittelt, wenn bei der Lieferungsbedingung fob der Einführer einen Gesamtpreis für die Beförderung über den Ort des Verbringens hinaus zu einem Ort im Innern der Gemeinschaft gezahlt hat? Kommt es dabei darauf an, ob in Containern eingeführte Waren während des gesamten Transportes in demselben Container befördert worden sind?“

II — Verfahren vor dem Gerichtshof

Gemäß Artikel 20 des Protokolls über die Satzung des Gerichtshofes der EWG haben schriftliche Erklärungen eingereicht die Klägerin, vertreten durch Rechtsanwalt Dirk Krüger, am 24. April 1989 und die Kommission der Europäischen Gemeinschaften, vertreten durch ihren Rechtsberater Jörn Sack im Beistand von Rechtsanwalt Jean Imbach, Straßburg, am 21. April 1989.

Der Gerichtshof hat auf Bericht des Berichterstatters nach Anhörung des Generalanwalts beschlossen, die mündliche Verhandlung ohne vorherige Beweisaufnahme zu eröffnen.

III — Beim Gerichtshof eingereichte schriftliche Erklärungen

— *Zum Transport in Containern*

Die *Klägerin* und die *Kommission* sind gleichermaßen der Auffassung, daß die Beförderung im Container keine „Beförderungsart" im Sinne von Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a der Verordnung darstellt und daß diese Bestimmung somit auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar ist.

Die *Kommission* verweist darauf, daß eine Anwendung des Artikels 15 Absatz 2 Buchstabe a, der davon ausgehe, daß für die gesamte Strecke grundsätzlich derselbe Frachttarif zur Anwendung komme, zu den willkürlichsten Ergebnissen führen würde, da es einen erheblichen Unterschied mache, ob ein Behälter per Schiff oder per Flugzeug befördert werde.

Die *Klägerin* macht geltend, man könne auch nicht unterstellen, daß es sich bei der Beförderung im Container um eine Beförderungsart handele, um so eine analoge Anwendung des Artikels 5 Absatz 2 Buchstabe a zu ermöglichen, da dies zu unzutreffenden Wertansätzen führen würde.

— *Zu den bei der Berechnung der Beförderungskosten zugrunde zu legenden Kriterien*

Die *Klägerin* bemerkt einleitend, Ziel der Verordnung sei ein gerechtes, einheitliches und neutrales Zollwertsystem. In diesem Zusammenhang verbiete Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe g, daß einem Zollwert willkürliche oder fiktive Werte zugrunde gelegt würden; es sei im Gegenteil nach Artikel 8 Absatz 2 vorgeschrieben, daß Zuschläge zu dem tatsächlich gezahlten Preis, wie Beförderungskosten, nur auf der Grundlage von objektiven und bestimmbaren Tatsachen vorgenommen werden dürften. Die Zollverwaltung dürfe also weder den Wert der Waren selbst schätzen, noch vom Zollanmelder verlangen, daß er so geschätzte Werte anmelde.

Die Zollanmeldung der Klägerin sei tatsächlich auf der Grundlage der objektiven und bestimmbaren Tatsachen vorgenommen worden. Sie habe für die Strecke Hongkong — Frankfurt 126 USD pro Kubikmeter bezahlt und unter Vorlage eines Schreibens des mit der Beförderung beauftragten Frachtführers einen Betrag von 85 USD pro Kubikmeter für die Seefracht angemeldet. Sie sei deshalb der Auffassung, sie habe eine zutreffende Zollwertanmeldung abgegeben und es bestehe demgemäß keine Veranlassung für die vom HZA vorgenommene Schätzung. Wenn das HZA Zweifel hinsichtlich des so angemeldeten Betrags gehabt habe, so hätte es gemäß Artikel 10 der Verordnung beim Beförderer Überprüfungen vornehmen können.

Jedenfalls stelle das Vorgehen des HZA und insbesondere der von ihm angewandte Berichtigungskoeffizient eine Zugrundelegung willkürlicher oder fiktiver Werte dar, die nach den Verordnungsbestimmungen nicht zulässig sei. Da die Berichtigungskoeffizienten zwischen der Zollstelle und dem Anmelder ausgehandelt würden, könnten sich für gleichgelagerte Fälle unterschiedliche Zollwerte ergeben.

Die Klägerin schlägt demgemäß vor, die erste Frage folgendermaßen zu beantworten:

„Werden die Beförderungskosten durchgehend mit einem einheitlichen Übernahme-

satz abgerechnet und liegt der Einfuhr keine durchgehende Beförderung auf dieselbe Beförderungsart zugrunde, sind die Beförderungskosten, die für die Beförderung bis zum Verbringungsort tatsächlich entstanden sind, dem Warenpreis bei der Zollwertermittlung gemäß Artikel 3 in Verbindung mit Artikel 8 der Verordnung über den Zollwert der Waren hinzuzurechnen.

Artikel 15 Absatz 2 Buchstabe a dieser Verordnung ist nur anwendbar, wenn eine Beförderung auf die gleiche Beförderungsart über den Ort des Verbringens hinaus vorliegt."

Die Ausführungen der *Kommission* zu diesem Punkt gehen von Artikel 15 Absatz 1 der Verordnung aus, der festlege, daß der Zollwert nicht die Beförderungskosten nach der Einfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft umfasse, soweit diese Kosten nicht im Transaktionswert der Waren enthalten seien. Diese Bestimmung, die im Gegensatz zu der Auffassung des Bundesfinanzhofes nicht auf Cif-Verkäufe beschränkt sei, helfe bei der Lösung des vorliegenden Falles jedoch nicht weiter.

Da die Anwendung des Artikels 15 Absatz 2 Buchstabe a ausgeschlossen sei, bleibe nur die Möglichkeit, auf Artikel 2 Absatz 3 der Verordnung zurückzugreifen, der bestimme, daß der Zollwert, wenn er nicht nach den Artikeln 3 bis 7 ermittelt werden könne, durch zweckmäßige Methoden, die mit den Leitlinien und allgemeinen Bestimmungen des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens und mit dem Übereinkommen zur Durchführung dieses Artikels des genannten Abkommens (siehe ABl. L 71 vom 17.3.1980, S. 1) übereinstimmten, zu ermitteln sei.

Die Kommission räumt ein, daß sich dieser Artikel unmittelbar nur auf die Ermittlung des Transaktionswerts beziehe, sie meint jedoch, bei Rechtslücken sei er auch hinsichtlich anderer Faktoren des Zollwertes heranzuziehen. Das Abkommen und die Verordnung verfolgten beide das Ziel, den Zollwert nicht nach fiktiven Werten, sondern auf der Grundlage der wirklich entstandenen Kosten zu berechnen.

Aus diesem Grund ist nach Auffassung der Kommission der von der Klägerin angemeldete Betrag nicht als zweckmäßig im Sinne von Artikel 2 Absatz 3 anzusehen. Diesem Betrag sei ein Tarif zugrunde gelegt worden, der noch nicht einmal verbindlich sei, und er berücksichtige den an die Spedition für ihre Leistungen zu zahlenden Preis nicht.

Da Artikel 2 Absatz 3 ausdrücklich auf die „in der Gemeinschaft verfügbaren Daten" verweise, müsse konkret der für die innergemeinschaftliche Strecke (Hamburg — Frankfurt) festgesetzte Preis errechnet und von dem für die Strecke Hongkong — Frankfurt gezahlten Betrag abgezogen werden. Dieses Vorgehen scheine mit der Auffassung des Gerichtshofes in seinem Urteil vom 10. Dezember 1985 in der Rechtssache 290/84 (HZA Schweinfurt/Mainfrucht, Slg. 1985, 3909) in Übereinstimmung zu stehen. Sie sei im übrigen auch die billigste, weil sich der Anmelder an seinen Spediteur wenden könne, um den genauen Betrag der innerhalb der Gemeinschaft angefallenen Beförderungskosten festzustellen, falls er den von den Zollbehörden ermittelten Betrag für unzutreffend halte.

Von den gesamten Beförderungskosten müßten auch die innerhalb der Gemeinschaft entstandenen Speditionskosten und die Umladekosten abgezogen werden.

Die Kommission schlägt demgemäß vor, die erste Frage des Bundesfinanzhofes folgendermaßen zu beantworten:

„Die dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis für eine Ware gemäß Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe e Ziffer i der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 zuzurechnenden Beförderungskosten bis zum Ort des Verbringens in das Zollgebiet der Gemeinschaft sind für den Fall, daß der Importeur mit einem Spediteur einen Gesamtpreis für die Beförderung bis zum Bestimmungsort in der Gemeinschaft vereinbart hat und verschiedene Beförderungsarten innerhalb und außerhalb des Zollgebiets der Gemeinschaft eingesetzt wurden, mangels einer genaueren Regelung in Artikel 15 gemäß den Grundsätzen des Artikels 2 Absatz 3 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 zu ermitteln. Dies geschieht in der Weise, daß die in der Gemeinschaft entstandenen Beförderungskosten sowie die Kosten für sonstige mit der Beförderung in Zusammenhang stehende Leistungen, die in der Gemeinschaft entstanden sind, von den vereinbarten Gesamtkosten für die Beförderung abgezogen werden. In diesem Zusammenhang kann auch die Frage eine Rolle spielen, ob die Waren im Zollgebiet der Gemeinschaft umgeladen worden sind. Mangels verfügbarer konkreter Unterlagen ist auf die gültigen oder üblichen Tarife zurückzugreifen."

R. Joliet
Berichterstatter