

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf.***, vertreten durch ***RA***, über die nachstehend angeführten Beschwerden

- Beschwerde vom 22.01.2021 gegen den Bescheid des damaligen Zollamtes St. Pölten Krems Wiener Neustadt vom 21.12.2020, Zl. ***1***
- Beschwerde vom 23.02.2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 25.01.2021, Zl. ***2***
- Beschwerde vom 01.03.2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 22.02.2021, Zl. ***3***
- Beschwerde vom 07.04.2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 29.03.2021, Zl. ***4***
- Beschwerde vom 18.05.2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 19.04.2021, Zl. ***5***
- Beschwerde vom 28.06.2021 gegen den Bescheid des Zollamtes Österreich vom 25.05.2021, Zl. ***6***

betreffend Nachforderung von Eingangsabgaben zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden teilweise abgeändert. Daraus ergibt sich folgende Neuberechnung der Abgaben:

Bescheid	Nachgefordert wurde	Nachzufordern war
----------	---------------------	-------------------

	A00	A30	D00	A00	A30	D00
1	889,53	0,00	49,47	0,00	0,00	0,00
2	1.519,59	0,00	42,29	137,36	0,00	0,00
3	1.464,50	0,00	58,84	85,63	0,00	0,00
4	316,98	0,00	0,00	22,28	0,00	0,00
5	477,43	60,12	10,06	11,05	60,12	0,00
6	455,11	0,00	18,29	131,36	0,00	0,00
Summe	5.123,14	60,12	178,95	387,68	60,12	0,00

II. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Im Übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den an die nunmehrige Beschwerdeführerin (Bf.), die *****Bf.*****, gerichteten o.a. sechs Nachforderungsbescheiden des Zollamtes kam es nach einer durchgeführten Betriebsprüfung zu einer Nacherhebung von Einfuhrabgaben.

Gegen diese sieben Bescheide richten sich die o.a. sechs Beschwerden.

Das Zollamt wies diese Beschwerden mit den u.a. sechs Beschwerdevorentscheidungen als unbegründet ab. Die Bf. stellte daraufhin jeweils den Vorlageantrag.

Beschwerde	BVE	Vorlageantrag
22.01.2021	***7*** vom 18.06.2021	19.07.2021
23.02.2021	***8*** vom 18.06.2021	19.07.2021

01.03.2021	***9*** vom 18.06.2021	19.07.2021
07.04.2021	***10*** vom 18.06.2021	19.07.2021
18.05.2021	***11*** vom 23.07.2021	16.08.2021
28.06.2021	***12*** vom 12.08.2021	16.08.2021

Am 05.04.2024 fand in Wien die mündliche Verhandlung statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Bf. handelt es sich um ein Handelsunternehmen, das verschiedene aus Asien stammende Wirtschaftsgüter einführt.

Im Rahmen einer bei der Bf. durchgeführten Betriebsprüfung überprüfte das Zollamt zahlreiche Zollanmeldungen, in denen die Bf. als Empfängerin genannt ist.

Die im Zuge der Betriebsprüfung gewonnen Erkenntnisse führten zur Erlassung der sechs angefochtenen o.a. Nachforderungsbescheide.

Hinsichtlich der Nachforderungsbeträge sind vor allem folgende Punkte strittig:

- Welche Fakturen sind zur Zollwertermittlung heranzuziehen?
- Sind Einkaufsprovisionen dem Zollwert hinzuzurechnen?
- Sind Kosten für die Qualitätskontrolle dem Zollwert hinzuzurechnen?
- Sind Analyse- und Zertifizierungskosten dem Zollwert hinzuzurechnen?
- Sind Kosten der Kredit-/Zahlungsausfallversicherung dem Zollwert hinzuzurechnen?
- Sind Kosten der Qualitätsprüfung bei Großkunden der Bf. dem Zollwert hinzuzurechnen?

2. Beweiswürdigung

Die Beweiserhebung seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte durch Einsichtnahme in die vom Zollamt elektronisch vorgelegten Verwaltungsakte und unter Berücksichtigung der seitens des Bundesfinanzgerichts zusätzlich vorgenommenen Ermittlungen. Darüber hinaus wurde auch auf die im Rahmen der mündlichen Verhandlung gewonnenen Erkenntnisse Bedacht genommen.

Daraus ergibt sich der dem vorliegenden Erkenntnis zugrunde gelegte Sachverhalt und der geschilderte Verfahrensgang.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Rechtslage:

Art. 105 Abs. 1 und Abs. 4 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABIEU Nr. L 269 vom 10. Oktober 2013 (Unionszollkodex - UZK) lauten:

1) Entsteht eine Zollschuld durch Annahme der Zollanmeldung von Waren zu einem anderen Zollverfahren als der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben oder durch eine andere Handlung mit gleicher rechtlicher Wirkung wie diese Annahme, so nehmen die Zollbehörden die buchmäßige Erfassung des zu entrichtenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrags innerhalb von 14 Tagen nach Überlassung der Waren vor.

Jedoch kann der Gesamtbetrag der Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf Waren, die ein und derselben Person innerhalb eines von den Zollbehörden festgesetzten Zeitraums von höchstens 31 Tagen überlassen worden sind, am Ende dieses Zeitraums in einem Mal buchmäßig erfasst werden, sofern für die Entrichtung dieses Gesamtbetrags eine Sicherheit geleistet worden ist. In diesem Fall erfolgt die buchmäßige Erfassung innerhalb von 14 Tagen nach Ende des betreffenden Zeitraums.

...

(4) Wurde der zu entrichtende Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag nicht nach den Absätzen 1, 2 und 3 buchmäßig erfasst oder wurde er mit einem geringeren Betrag als dem zu entrichtenden Betrag festgesetzt und buchmäßig erfasst, so gilt Absatz 3 auch für den zu erhebenden beziehungsweise nachzuerhebenden Einfuhr- oder Ausfuhrabgabenbetrag.

Artikel 70 UZK bestimmt:

1) Die vorrangige Grundlage für den Zollwert von Waren ist der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, der erforderlichenfalls anzupassen ist.

(2) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder der Käufer an einen Dritten zugunsten des Verkäufers für die eingeführten Waren leistet oder zu leisten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als

Voraussetzung für den Verkauf der eingeführten Waren tatsächlich geleistet werden oder zu leisten sind.

(3) Der Transaktionswert ist anwendbar, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a. Es bestehen keine Einschränkungen hinsichtlich der Verfügung über die oder Nutzung der Waren durch den Käufer, ausgenommen solche, die
 - i. durch das Gesetz oder von den Behörden in der Union auferlegt oder verlangt werden, oder
 - ii. das Gebiet abgrenzen, innerhalb dessen die Waren weiterverkauft werden können, oder
 - iii. sich auf den Zollwert der Waren nicht wesentlich auswirken,
- b. der Verkauf oder der Preis unterliegt keinen Bedingungen oder Leistungen, deren Wert im Hinblick auf die zu bewertenden Waren nicht bestimmt werden kann,
- c. dem Verkäufer kommt kein Anteil des Erlöses aus späteren Weiterverkäufen, Verfügungen oder Verwendungen der Waren durch den Käufer unmittelbar oder mittelbar zugute, es sei denn, eine angemessene Anpassung ist möglich,
- d. der Käufer und der Verkäufer sind nicht verbunden oder die Verbindung hat den Preis nicht beeinflusst.

Artikel 71 Abs. 1 UZK bestimmt:

(1) Bei der Ermittlung des Zollwerts nach Artikel 70 sind dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen:

- a. die folgenden Kosten, soweit diese dem Käufer entstehen, aber nicht in dem für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind:
 - i. Provisionen und Maklerlöhne, ausgenommen Einkaufsprovisionen,
 - ii. Kosten von Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden, und
 - iii. Verpackungskosten, und zwar sowohl Material- als auch Arbeitskosten,
- b. der entsprechend aufgeteilte Wert folgender Gegenstände und Leistungen, die unmittelbar oder mittelbar vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf zur Ausfuhr der zu bewertenden

Waren geliefert oder erbracht worden sind, soweit dieser Wert nicht in dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten ist:

- i. der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen,
 - ii. der bei der Herstellung der eingeführten Waren verwendeten Werkzeuge, Matrizen, Gussformen und dergleichen,
 - iii. der bei der Herstellung der eingeführten Waren verbrauchten Materialien, und
 - iv. der für die Herstellung der eingeführten Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen, die außerhalb der Union erarbeitet worden sind,
- c. Lizenzgebühren für die zu bewertenden Waren, die der Käufer entweder unmittelbar oder mittelbar nach den Bedingungen des Kaufgeschäfts für die zu bewertenden Waren zu zahlen hat, soweit diese Lizenzgebühren nicht im tatsächlich gezahlten oder zu zahlendem Preis enthalten sind,
- d. der Wert jeglicher Erlöse aus späteren Weiterverkäufen, sonstigen Überlassungen oder Verwendungen der eingeführten Waren, die unmittelbar oder mittelbar dem Verkäufer zugute kommen, und
- e. die folgenden Kosten bis zum Ort des Verbringens der Waren in das Zollgebiet der Union:
- i. Beförderungs- und Versicherungskosten für die eingeführten Waren und
 - ii. Ladekosten sowie Kosten für die Behandlung der eingeführten Waren, die mit ihrer Beförderung zusammenhängen.

Art. 128 Abs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24. November 2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK-IA) bestimmt:

Der Transaktionswert der zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union verkauften Waren wird zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung aufgrund des unmittelbar vor dem Verbringen der Waren in das Zollgebiet erfolgten Verkaufs bestimmt.

Art. 129 UZK-IA bestimmt:

(1) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis im Sinne des Artikels 70 Absätze 1 und 2 des Zollkodex schließt alle Zahlungen ein, die vom Käufer als Bedingung für den Verkauf der

eingeführten Waren an eine der folgenden Personen tatsächlich geleistet werden oder zu leisten sind:

- a) an den Verkäufer,
- b) an einen Dritten zugunsten des Verkäufers,
- c) an einen mit dem Verkäufer verbundenen Dritten,
- d) an einen Dritten, wobei die Zahlung zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers gegenüber dem Dritten erfolgt.

Zahlungen können auch durch Kreditbriefe oder verkehrsfähige Wertpapiere erfolgen und unmittelbar oder mittelbar durchgeführt werden.

(2) Tätigkeiten, die der Käufer oder ein mit ihm verbundenes Unternehmen auf eigene Rechnung durchführt, einschließlich Tätigkeiten für den Absatz der Waren, außer denjenigen, für die in Artikel 71 des Zollkodex eine Anpassung vorgesehen ist, gelten nicht als mittelbare Zahlung an den Verkäufer.

Art. 140 UZK-IA lautet:

(1) Haben die Zollbehörden begründete Zweifel daran, dass der angemeldete Transaktionswert dem gezahlten oder zu zahlenden Gesamtbetrag gemäß Artikel 70 Absatz 1 des Zollkodex entspricht, können sie vom Anmelder zusätzliche Auskünfte verlangen.

(2) Werden ihre Zweifel nicht ausgeräumt, können die Zollbehörden entscheiden, dass der Zollwert der Waren nicht gemäß Artikel 70 Absatz 1 des Zollkodex ermittelt werden kann.

Art. 144 UZK-IA bestimmt:

(1) Zur Ermittlung des Zollwerts gemäß Artikel 74 Absatz 3 des Zollkodex ist eine angemessene Flexibilität bei der Anwendung des Artikels 70 und des Artikels 74 Absatz 2 des Zollkodex geboten. Der so ermittelte Zollwert soll möglichst auf schon früher ermittelten Zollwerten beruhen.

(2) Kann kein Zollwert nach Absatz 1 ermittelt werden, sind andere geeignete Methoden heranzuziehen. In diesem Fall dürfen die Zollwerte nicht zur Grundlage haben:

- a) den Verkaufspreis in der Union von Waren, die in der Union hergestellt worden sind;
- b) ein Verfahren, nach dem jeweils der höhere von zwei Alternativwerten für die Zollbewertung heranzuziehen ist;
- c) den Inlandsmarktpreis von Waren im Ausfuhrland;

- d) andere Herstellungskosten als jene, die als errechnete Werte für gleiche oder ähnliche Waren gemäß Artikel 74 Absatz 2 Buchstabe d des Zollkodex ermittelt wurden;
- e) Preise zur Ausfuhr in ein Drittland;
- f) Mindestzollwerte;
- g) willkürliche oder fiktive Werte.

Art. 145 UZK-IA lautet:

Die Rechnung in Bezug auf den angemeldeten Transaktionswert ist als Beleg erforderlich.

Erwägungen:

Einleitend ist festzuhalten, dass in den nachgeforderten Beträgen u.a. auch Teilbeträge enthalten sind, die auf unstrittige Feststellungen der Betriebsprüfung (wie z.B. Fehlтарифierungen, kostenlose Mehrlieferungen etc.) beruhen. Einwände gegen die betreffenden Nachforderungen liegen nicht vor. Die Bf. schränkte ihr Beschwerdevorbringen vielmehr auf die oben aufgezählten Streitpunkte ein.

Es war daher nur auf das diesbezügliche Beschwerdevorbringen einzugehen.

Zu den Einkaufsprovisionen:

Das Zollamt geht davon aus, dass den in Rede stehenden Einfuhren teilweise Kommissionsgeschäfte zugrunde liegen.

Dazu wird ausgeführt:

Kommissionär ist, wer es übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (des Kommittenten) in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen (§ 383 Abs. 1 UGB).

Der Einkaufskommissionär schreitet gegenüber dem Lieferanten im eigenen Namen auf Rechnung des Abnehmers (Kommittenten) ein. Mit dem Kommittenten verbindet ihn ein Auftragsverhältnis, wonach er für den Käufer die Waren zu besorgen hat (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, EU-Zollrecht, Zollwert, Fach 4270 Rz. 241).

Es treten dabei drei verschiedene Personen in Erscheinung:

- der Verkäufer (Hersteller, Lieferant)
- der Käufer (Kommittent, Auftraggeber, Abnehmer, Einführer)
- der Auftragnehmer (Kommissionär)

Der Kommissionär (der über seine ausgeübten Tätigkeiten üblicherweise Rechenschaft abzulegen hat) verpflichtet sich in der Regel, folgende Aufgaben zu übernehmen (beispielhafte, nicht abschließende Aufzählung; vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, a.a.O., Rz 242):

- Auswahl von Lieferanten
- Beschaffung von Warenmustern
- Beschaffung von Waren nach den Vorgaben des Kommittenten
- Überprüfung der Waren
- Organisation/Überwachung der Lagerung, des Transports und der Versicherung der Waren
- Organisation der Auslieferung

Aus zollwertrechtlicher Sicht ist in derartigen Fällen das Kaufgeschäft zwischen dem Lieferanten (Verkäufer) und Abnehmer (Käufer) der Waren beachtlich. Die Einkaufsprovision – also die Kosten und der Gewinn des Kommissionärs – sind nicht in den Zollwert einzubeziehen (Art. 71 Abs. 1 Buchstabe a Ziffer i. UZK; vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, aaO, Rz. 235).

Völlig anders ist ein Sachverhalt zu beurteilen, bei dem als Auftragnehmer ein Dritter als Vermittler auftritt, der die Rechtsstellung eines Eigenhändlers einnimmt. Wenn er die Wirtschaftsgüter vom Lieferanten erwirbt und an den Einführer weiterveräußert liegen zwei aufeinanderfolgende Kaufgeschäfte vor: einerseits ein Kaufgeschäft zwischen dem Lieferanten und dem Dritten und zum anderen ein weiteres Kaufgeschäft zwischen dem Dritten und dem Einführer. In einem solchen Fall ist der Zollwert auf der Grundlage des Preises aus dem grenzüberschreitenden Kaufgeschäfte zwischen dem Dritten und dem Einführer festzustellen (Art. 128 Abs. 1 UZK-IA). Der Zollwert ist dabei der vom Einführer an den Dritten entrichtete Kaufpreis inkl. der vom Dritten verrechneten „Provision“, die tatsächlich keine Provision, sondern der Gewinn des Dritten ist (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, aaO, Rz. 234).

Es ist daher auch im Streitfall zu prüfen, ob die (zumeist in Hongkong ansässigen) Unternehmen, die im Auftrag der Bf. die Wirtschaftsgüter bei den (in China ansässigen) Lieferanten besorgten, als Eigenhändler oder als Kommissionäre auftraten. Denn von der Beantwortung dieser Frage hängt es ab, ob die Einkaufsprovision in den Zollwert einzubeziehen ist.

Das Zollamt stellt dazu beispielsweise im o.a. Bescheid Zl. ***1*** fest:

*„Bei der Anmeldung ***13*** vom 04.12.2017 konnte von der ***Bf*** kein Transaktionswert, belegt durch eine Rechnung (Artikel 145 UZK-IA), nachgewiesen werden. Die zur Zollabfertigung vorgelegte Rechnung des Kommissionärs ***NN1*** (***14*** vom 06.11.2017) stellt zollwertrechtlich keine Rechnung über ein Kaufgeschäft dar. In der im Zuge der durchgeführten Prüfung angeforderten und von der ***Bf*** vorgelegten Rechnung des Herstellers ***15***, China vom 03.11.2017 über USD 390.780,00 ist als Käufer der Waren der Kommissionär ***NN1*** angeführt.“*

*Daher ist der angemeldete Transaktionswert nach Artikel 140 ZK-IA abzulehnen. Da weder vom geprüften Unternehmen noch der Firma ***15*** entsprechende Unterlagen zur Verfügung gestellt worden sind, scheiden die Bewertungsmethoden nach Artikel 74 Absatz 2 Buchstabe a) bis d) ZK für die Ermittlung des Zollwertes aus. Der Zollwert wurde daher mangels anderer nachrangiger Methoden nach der Schlussmethode gemäß Artikel 74 Absatz 3 ZK in Verbindung mit Artikel 144 ZK-IA an Hand von in der EU verfügbarer Daten ermittelt (Warenpreis laut Rechnung des Kommissionärs **NN1** plus Einkaufsprovision in Höhe von USD 15.631,20).“*

Schon aus diesen Feststellungen ergeben sich zwingend folgende Schlüsse, die nachstehend noch weiter vertieft werden sollen:

1. Das Zollamt geht (nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes zu Recht) davon aus, dass die ***NN1*** nicht als Eigenhändler, sondern als Einkaufskommissionär in Erscheinung trat.
2. Das Zollamt geht (nach der Überzeugung des Bundesfinanzgerichts ebenfalls zu Recht) zusätzlich davon aus, dass es sich bei dem Betrag in der Höhe von USD 15.631,20 um nichts anderes als um eine Einkaufsprovision gehandelt hat.

Der erwähnten Einfuhr liegt folgender Sachverhalt zu Grunde:

Am 28.07.2017 platzierte die Bf. bei der ***NN1*** mit Sitz in Hongkong einen Order über 3.340 Einheiten eines im Auftrag näher bezeichneten motorbetriebenen Boards. Die ***NN1*** besorgte diese Wirtschaftsgüter im Auftrag der Bf. bei der **15** mit Sitz in China. In der diesbezüglichen Handelsrechnung vom 03.11.2017 (Verkäufer: **15**, Käufer: ***NN1***) wird der Kaufpreis mit USD 390.780,00 ausgewiesen. Die ***NN1*** stellte die Waren der Bf. mit Faktura vom 06.11.2017 in Rechnung. Auch hier wird der Rechnungspreis mit USD 390.780,00 angegeben. Diese Faktura wurde in der Folge der o.a. Zollanmeldung vom 04.12.2017 zugrunde gelegt und die Waren dort in der Position 1 im Feld 42 (Artikelpreis) mit dem erwähnten Wert angemeldet (USD 390.780,00 zuzüglich Ersatzteile in der Höhe von USD 45,00 ergibt insgesamt USD 390.825,00).

Die ***NN1*** stellte der Bf. zu dieser Sendung zusätzlich mit Faktura vom 06.11.2017 einen Betrag in der Höhe von USD 15.631,20 für Qualitätskontrolle (QC inspection charge) in Rechnung.

Im Zuge der o.a. Betriebsprüfung kam das Zollamt hinsichtlich dieser und ähnlicher Kosten nach eingehender Überprüfung der von der Bf. zur Verfügung gestellten Handelsdokumente im Rahmen der „Identitätsprüfung“ und trotz einiger dabei festgestellten Mängel der „Lieferantenrechnungen“ zum Schluss, dass es sich dabei um Einkaufsprovisionen (iSd Art. 71 Abs. 1 Buchstabe a Ziffer i UZK) handelt.

Bei der sogenannten Identitätsprüfung genügt es nach ständiger Rechtsprechung, dass der Wirtschaftsbeteiligte den Nachweis führen kann, dass der vom Einkaufskommissionär für die eingeführten Waren in Rechnung gestellte Preis mit dem Preis des Herstellers identisch ist (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, aaO, Rz. 250; BFH 04.11.1999, VII R 43/98).

In der Niederschrift des Zollamts vom 03.05.2021 über die Ergebnisse der Betriebsprüfung heißt es dazu:

„Die durchgeführte Überprüfung hat keine für eine Beanstandung ausreichenden Hinweise bzw. Anhaltspunkte darauf ergeben, dass es sich bei den in den Rechnungen der Kommissionäre ausgewiesenen „Handling Charges“, „Inspection Service Charges“ bzw. QC Inspection Service Charges“ um Kosten handelt, die keine Einkaufsprovisionen darstellen und somit als aufgespaltener Kaufpreis dem Zollwert hinzuzurechnen sind.“

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung erklärte das Zollamt ausdrücklich, dass es weiterhin bei dieser Einschätzung bleibt.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes besteht keine Veranlassung, an der Richtigkeit dieser Feststellungen zu zweifeln, zumal der zwischen der Bf. und der ***NN1*** am 05.04.2014 (siehe Seite 20 der Niederschrift vom 03.05.2021) geschlossene Agenturvertrag (der die Vermittlung von Aufträgen der Bf. an diverse Hersteller und Lieferanten in Asien zum Gegenstand hat) ebenfalls gegen das Bestehen von Eigengeschäften der ***NN1*** spricht.

Der Ansicht des Zollamtes, wonach der o.a. Kaufpreis in der Höhe von USD 390.780,00 deshalb nicht als Transaktionswert gem. Art. 70 Abs. 1 UZK in Betracht kommt, weil die von der Bf. vorgelegte Lieferantenrechnung der ***15*** als Rechnungsadressaten nicht die Bf., sondern die ***NN1*** nennt, kann nicht gefolgt werden.

Denn in jenen Fällen, in denen der Einkaufskommissionär (wie hier) eine eigene Rechnung an den Einführer legt und damit die ihm fakturierten Beträge bloß weiterverrechnet, ist es geradezu typisch, dass die Lieferantenrechnung an den Kommissionär gerichtet ist. Im Rahmen einer nachträglichen zollwertrechtlichen Prüfung genügt dann die hinreichende Nachweisführung, dass die Rechnung des Kommissionärs mit der Rechnung des Lieferanten identisch ist oder dass von einer „Durchberechnung“ der Preise des Lieferanten auszugehen ist und einleuchtend erklärt wird, wofür die allfälligen Aufschläge berechnet wurden (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, aaO, Rz. 251 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Dass im Streitfall der Bf. diese Nachweisführung gelungen ist, ergibt sich unzweifelhaft aus dem Umstand, dass das Zollamt – wie oben ausführlich dargelegt – selbst vom Vorliegen einer privilegierten Einkaufsprovision ausgeht.

Für dieses Ergebnis sprechen auch die Erläuterungen des Technischen Ausschusses für den Zollwert bei der WCO. Dieser hat zu den Einkaufsprovisionen ausgesprochen (vgl. Ziff. 13 der Erläuterung Nr. 17.1 des Ausschusses):

„Bei manchen Geschäften schließt der Kommissionär selbst einen Kaufvertrag ab und berechnet dem Importeur den Rechnungspreis daraus weiter, wobei er den Warenpreis und seine Provision getrennt ausweist. Diese bloße Weiterberechnung macht ihn nicht zum Verkäufer der Waren.“

Die vorstehenden die o.a. Zollanmeldung vom 04.12.2017 betreffenden Ausführungen gelten sinngemäß auch für die übrigen streitgegenständlichen Kommissionsgeschäfte. Denn die Bf. hat das Zollamt schon im Rahmen der Betriebsprüfung in all diesen Beschwerdefällen vom Bestehen von Einkaufsprovisionen überzeugt. Die Hinzurechnung dieser Provisionen zum Zollwert hat daher bei allen in Rede stehenden Einfuhrvorgängen zu unterbleiben.

Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die unrichtigen Angaben der Bf. in den Zollanmeldungen (die Bf. hat das Vorliegen von Kommissionsgeschäften verschwiegen) aus zollwertrechtlicher Sicht als unschädlich zu beurteilen ist (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, aaO, Rz. 252).

Das Zollamt ermittelte in allen hier gegenständlichen Streitfällen den Zollwert nach der Schlussmethode (Art. 74 Abs. 3 UZK) und zog dabei jene Werte heran, die in den von den Einkaufskommissionären an die Bf. gerichteten Fakturen ausgewiesen sind. Anschließend rechnete das Zollamt die Einkaufsprovisionen dem Rechnungspreis hinzu.

Für Letzteres fehlt nach dem Gesagten jegliche gesetzliche Grundlage. Denn wenn es sich um privilegierte Einkaufsprovisionen handelt, ist eine Hinzurechnung nach der Systematik des UZK und insbesondere im Hinblick auf die Bestimmungen des Art. 71 Abs. 1 Buchstabe a Ziffer i unzulässig. Nach ständiger Rechtsprechung hat nämlich die Anwendung der Schlussmethode im Ergebnis die Grundzüge der Zollwertermittlung gem. Art. 70ff UZK zu beachten (vgl. BFH 05.11.2018, VII R 24/19).

Wenn aber Einkaufsprovisionen generell keinen Bestandteil des Transaktionswertes bilden, können sie auch nicht über den Umweg der Schlussmethode doch noch zollwerterhöhend Berücksichtigung finden.

Selbst wenn der Zollwert der eingeführten Waren im Einzelfall nach der Schlussmethode (auf der Basis der von der Bf. vorgelegten und vom Zollamt anerkannten Handelsdokumente) zu ermitteln war, hatte daher die Hinzurechnung der Einkaufsprovision zu unterbleiben.

Zu den Kosten der Qualitätsprüfung:

Das Zollamt begründet die Hinzurechnung der Kosten für die Qualitätsprüfung zum Zollwert im o.a. Bescheid Zl. ***1*** u.a. wie folgt:

„Kosten für Qualitätsprüfungen, die erforderlich sind, um das einwandfreie Funktionieren der Erzeugnisse, die Mängelfreiheit bzw. deren Übereinstimmung mit den vom Käufer vorgegebenen Spezifikationen zu gewährleisten, gehören zum Zollwert (Artikel 70 Abs.2 ZK i.V.m. Artikel 129 Abs. 1 UZK-IA).

Dies gilt unabhängig davon, ob die Qualitätsprüfung vom Käufer oder Verkäufer beauftragt wird und ob der Käufer die Zahlung dafür an den Verkäufer oder an einen Dritten entrichtet.

*Laut schriftlicher Erklärung des geprüften Unternehmens wurden Qualitätskontrollen der Produktion durchgeführt. Diese wurden von der Firma ***Bf*** von den jeweiligen Kommissionären gefordert. Die Kosten wurden von den Kommissionären getragen und sind in der Einkaufsprovision enthalten. Es handelt sich um End of Line Inspektionen zur Qualitätssicherung. Qualitätskontrollen der Produktion sind immer in den Zollwert einzubeziehen, selbst wenn diese Kontrollen zusätzlich zu den Kontrollen des Herstellers durchgeführt werden. Aus den vorgelegten Unterlagen und getroffenen Prüfungsfeststellungen ergaben sich keine Anhaltspunkte und Hinweise darauf, dass es sich bei den durchgeführten Qualitätskontrollen lediglich um vorweggenommene Eingangskontrollen gehandelt hat.*

Bei den Kosten für die Qualitätskontrolle handelt es sich gemäß Artikel 70 Absatz 2 ZK um einen aufgespaltenen Kaufpreisbestandteil.

Die Kosten für die Prüfungen sind in den Einkaufsprovisionen enthalten. Eine wertmäßige Aufschlüsselung der Provisionen auf die einzelnen durchgeführten Tätigkeiten lag nicht vor.

*Als Nachweis über die Höhe der Kosten wurden Abrechnungen der Firma ***16***, China - einem von dem Kommissionär ***NN1*** beauftragten Unternehmen - vorgelegt (USD 220,00 pro Auftrags-bzw. Rechnungsnummer).*

Diesem Betrag wurden unter der Zugrundelegung von internen Erfahrungswerten noch Gewinn- und Gemeinkosten in Höhe von 15 % hinzugerechnet. Damit sollen die dem Kommissionär entstandenen Aufwendungen sowie ein nach kaufmännischen Grundsätzen üblicher Gewinn berücksichtigt werden.“

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde führt die Bf. u.a. aus:

*„***NN1*** ist Einkaufskommissionär der Beschwerdeführerin. Vom Einkaufskommissionär werden Qualitätsüberprüfungen durchgeführt, die völlig unabhängig von den Überprüfungen erfolgen, die der (chinesische) Lieferant in seinem Unternehmen im Rahmen der Produktion durchführt. Vom Einkaufskommissionär werden visuelle Kontrollen durchgeführt, es werden die Waren samt den technischen Zubehörartikeln insbesondere auf ihre Vollständigkeit überprüft.*

Es handelt sich bei den hier verrechneten Kosten um Kosten für Kontrollen, die vom Einkaufskommissionär zusätzlich vorgenommen werden; sie sind nicht zollwertrelevant. Bei den vom Einkaufskommissionär durchgeführten Qualitätskontrollen handelt es sich um Überprüfungen, die zusätzlich zur Prüfpflicht des Verkäufers (Lieferanten) vorgenommen werden und mit dem Kaufpreis in keinem Zusammenhang stehen

Maßgeblich ist, welche Partei (Lieferant oder Importeur) sich in dem individuellen Vertragsverhältnis Importeur/Käufer zu einer Prüfungstätigkeit verpflichtet hat. Nur dann, wenn der Verkäufer zur Prüfung verpflichtet ist, wäre der Wert dieser Tätigkeit zollwertrelevant.

Gegenständlich handelt es sich um Endkontrollen (also Kontrollen am fertigen Erzeugnis; das kann sich auch nach bestimmten Produktionszahlen richten), die daher zusätzlich zu den Kontrollen, die der Hersteller selbst schon ausgeführt hat, vorgenommen werden.

Die mit diesen Kontrollen verbundenen Kosten sind nicht zollwertrelevant. Werden vom Käufer die Eingangskontrollen ins Drittland verlagert, handelt es sich um sogenannte vorweggenommene Eingangskontrollen. Auch bei solchen vorweggenommenen Eingangskontrollen, die die Einkaufskommissionäre für die Einschreiterin vornehmen, gilt, dass diese nicht zollwertrelevant sind.

Da nur die Qualität des Endproduktes - und zwar zusätzlich zur Qualitätskontrolle des Herstellers - kontrolliert wurde, sind diese Kosten schon gem. Art. 129 Abs. 2 UZK-IA nicht zollwertrelevant, da es sich um Kosten für Tätigkeiten der Beschwerdeführerin als Importeur/Käufer handelt, die die Beschwerdeführerin auf eigene Rechnung und Kosten durchführen lässt und die ausschließlich zu ihren eigenen Zwecken erfolgen (Vonderbank, Zollwert S. 71). Der Einkaufskommissionär hat lediglich solche Qualitätsprüfungen vorgenommen, die für den Absatz der Waren relevant waren, ohne während des Produktionsprozesses unfertige Erzeugnisse oder Materialien, die in den Produktionsprozess eingehen, zu kontrollieren oder an der Produktionsendkontrolle beteiligt gewesen zu sein.

Aus den vorliegenden Unterlagen, insbesondere den Untersuchungsprotokollen ergibt sich, dass die Kontrollen lediglich für eigene Zwecke der Einschreiterin durchgeführt wurden und mit der dem Verkäufer / Lieferanten obliegenden Produktions(end)kontrollen nicht in Zusammenhang stehen. Ob die Kontrollen durch qualifiziertes Personal durchgeführt werden, hat für die Frage, ob die Qualitätskontrollkosten zollwertrelevant sind, keine Bedeutung.“

Dazu wird ausgeführt:

Auf Veranlassung des Käufers durchgeführte Qualitätsprüfungen sind nur dann nicht dem Zollwert hinzuzurechnen, wenn es sich um sogenannte vorweggenommene Eingangskontrollen handelt, also um Kontrollen, die nach Beendigung des Produktionsprozesses zusätzlich zu den

Endkontrollen, die der Verkäufer an der Ware vorzunehmen hat, durchgeführt werden. Zu beachten ist außerdem, dass es sich bei solchen Kontrollen auch um Tätigkeiten handelt, die noch in den Aufgabenbereich von Einkaufskommissionären fallen. Dafür anfallende Kosten (Einkaufsprovisionen) sind nicht zollwertrelevant (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, aaO, Rz. 463).

In den Beschwerdefällen erfolgte nach der Aktenlage keine direkte Verrechnung der Kosten der Qualitätskontrolle an die Bf. Diese Kosten wurden vielmehr unstrittig von den Einkaufskommissionären übernommen und sind in den von diesen der Bf. in Rechnung gestellten Einkaufsprovisionen enthalten. Es spricht daher alles dafür, dass sie Teil dieser privilegierten Provisionen sind und somit gem. Art. 71 Abs. 1 Buchstabe a Ziffer i UZK und Art. 72 Buchstabe e UZK eine Einbeziehung in den Zollwert zu unterbleiben hat.

Zu dieser Lösung kommt man auch unter Bedachtnahme auf die Bestimmungen des Art. 129 Abs. 2 UZK-IA, wonach vom Käufer auf eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten grundsätzlich nicht als eine mittelbare Zahlung an den Verkäufer anzusehen sind.

Das Zollamt konnte in einige Berichte betreffend die Qualitätssicherung Einblick nehmen. Demnach zielten diese Kontrollen auf eine Prüfung dahingehend ab, ob die von der Bf. bestellten Wirtschaftsgüter hinsichtlich Menge, Komponenten, Montage, Ästhetik, Funktion, Größe, Kennzeichnung und Verpackung etc. den vereinbarten Kriterien entsprachen.

Das Bundesfinanzgericht teilt zwar die Ansicht des Zollamtes, wonach es sich bei den dabei durchgeführten Untersuchungen wie, „Function Check“, „Charging Test“, „Battery Voltage Test“, „Speed Test“, „Lock/Unlock Function Test“, „Max Speed Test“, etc. um typische Tests von „end-of-line-inspections“ (also um Qualitätsprüfungen am Ende der Fertigungslinie) handelte.

Der vom Zollamt vertretenen Meinung, dass diese Tests über den üblichen Umfang von vorweggenommenen Eingangskontrollen hinausgehen, vermag sich das Bundesfinanzgericht aber nicht anzuschließen. Denn es handelt sich dabei ganz offensichtlich um bloße Funktionskontrollen, die ein Wirtschaftsbeteiligter üblicherweise vornimmt, um sich von der vom Endabnehmer zu erwartenden Qualität und Funktionstüchtigkeit der Handelswaren zu überzeugen und um allfällige diesbezügliche Reklamationen tunlichst auszuschließen. Die Hersteller hatten nach der Aktenlage nicht spezielle Spezifikationen zu beachten, sondern schlicht funktionsfähige Wirtschaftsgüter zu liefern.

Dass diese Überprüfungen nicht erst in der EU, sondern bereit vor dem Versand der Waren in den jeweiligen Fabriken durchgeführt wurden, schadet – wie oben ausgeführt – nicht.

Gegen eine Einbeziehung dieser Kosten in die Ermittlung des Zollwertes spricht auch das Beispiel 62 im o.a. Kommentar, das die zollwertrechtliche Behandlung von Kosten betrifft, die für zusätzliche auf Veranlassung und Kosten des Käufers vorgenommene

Qualitätskontrollmaßnahmen anfallen (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, aaO, Rz. 471b). Dort heißt es:

„Diese Qualitätskontrollmaßnahmen ersetzen nicht die des Herstellers, welche dieser zur vertragsgemäßen Lieferung der Ware selbst durchführen muss. Vielmehr handelt es sich um eine zusätzliche Maßnahme des Käufers, die dieser durchführen lässt um sicherzugehen, dass die gelieferte Ware tatsächlich die geforderte Qualität aufweist. Diese Kosten sind nicht als abgespaltener Teil des tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises anzusehen und damit nicht zollwertrelevant.“

Es spricht daher auch aus dieser Sicht alles dagegen, im hier zu betrachtenden Einzelfall den streitgegenständlichen Kosten der Qualitätsprüfung zollwertrechtliche Relevanz zuzusprechen.

Zu den Analyse- und Zertifizierungskosten:

Analyse- und Zertifizierungskosten sind nur dann als abgespaltener Kaufpreis dem Zollwert hinzuzurechnen, wenn sie vom Käufer übernommen werden (vgl. etwa BFH 23.03.2021, VII R 24/19).

Laut Pkt. 4.1.15 der Niederschrift wurden im Streitfall die diesbezüglichen Kosten vom Lieferanten getragen. Eine Einbeziehung dieser Kosten in den Zollwert kommt daher nicht in Betracht.

Zu den Kosten der *21*** Versicherung:**

Hinsichtlich mehrerer Einfuhren stellten die Kommissionäre der Bf. eine „***21*** Insurance Fee“ in Rechnung. Es handelt sich dabei um eine von den jeweiligen Herstellern abgeschlossene Zahlungsausfallversicherung.

In der o.a Niederschrift heißt es dazu:

*„***21*** steht für ***22*** Insurance Corporation und ist ein staatlich finanziertes versicherungsorientiertes Versicherungsunternehmen, das 2001 zur Förderung des chinesischen Außenhandels und der wirtschaftlichen Zusammenarbeit gegründet wurde. ***21*** ist beauftragt, die chinesischen Exporte von Waren und die Auslandsinvestitionen nationaler Unternehmen durch Exportkreditversicherungen zu fördern und gegen Nichtzahlungsrisiken abzusichern.*

****21*** deckt politische Risiken, Handels-und Kreditrisiken ab. Dazu gehören kurz-, mittel-und langfristige Exportkreditversicherungen, Investmentversicherungen, Anleihe-und Garantiegeschäfte, Fremd und Kapitalabrufgeschäfte.*

*Die ***21*** Versicherung wurde von den jeweiligen Herstellern abgeschlossen und vom Kommissionär ***17*** der ***Bf*** in Rechnung gestellt.*

Davon betroffen sind die Lieferungen folgender chinesischer Hersteller:

****18*** (für den gesamten Prüfungszeitraum)*

****19*** (ab 2017 bis Mitte 2018)*

*Laut Erklärung des geprüften Unternehmens wird ***21*** als Zahlungsausfallversicherung in Anspruch genommen, die Grundbedingung für die Gewährung eines Zahlungszieles ist. Der Lieferant hat bei Verschiffung der Produkte normalerweise die Sicherheit für die Zahlung bis zur Aushändigung des Bills of Lading an den Warenempfänger und Käufer. Danach trägt er das volle Risiko. Daher ist eine ***21*** Versicherung für die ***Bf***. Voraussetzung um ein längeres Zahlungsziel zu erhalten.*

Gemäß Artikel 70 Absatz 2 ZK ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder der Käufer an einen Dritten zugunsten des Verkäufers für die eingeführten Waren leistet oder zu leisten hat und schließt alle Zahlungen ein, die als Voraussetzung für den Verkauf der eingeführten Waren tatsächlich geleistet werden oder zu leisten sind.

Setzt sich der gezahlte oder zu zahlende Kaufpreis aus mehreren Bestandteilen zusammen (aufgespaltener Kaufpreis), ist die Summe aller Zahlungen oder Leistungen maßgebend.

Ein aufgespaltener Kaufpreis liegt immer vor, wenn der Verkäufer auf Grund der vertraglichen oder gesetzlichen Regelungen dazu verpflichtet ist, eine Tätigkeit auszuführen, die sich auf die eingeführte Ware bezieht und für die die zusätzliche Zahlung des Käufers oder einer mit dem Käufer verbundenen Person erfolgt. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die Zahlung an den Verkäufer oder an einen Dritten erfolgt. Ferner ist unerheblich, wer den Auftrag für die Tätigkeit erteilt.

Die von dem vorstehend beschriebenen Sachverhalt betroffenen Lieferungen wurden sowohl in Österreich als auch in anderen EU Mitgliedstaaten zum zollrechtlich freien Verkehr abgefertigt.

Die Österreich betreffenden Anmeldungen sind im Anhang 1 zur Niederschrift aufgelistet.“

Dazu wird ausgeführt:

Mit dem Einwand, gem. Art. 71 Abs. 1 Buchstabe e Ziffer i UZK seien ausschließlich Versicherungskosten im Zusammenhang mit der Lieferung/Beförderung der eingeführten Waren dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen, übersieht die Bf., dass das Zollamt diesbezüglich nicht wie von ihr angenommen, von Hinzurechnungskosten nach der eben zitierten Norm, sondern (wie sich den Formulierungen der angefochtenen Abgabenbescheide unmissverständlich entnehmen lässt) von einem abgespaltenen Kaufpreis gem. Art. 70 UZK ausgeht.

Gem. Art. 70 Abs. 2 UZK ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis (iSd Art. 70 Abs. 1 UZK) die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder der Käufer an einen Dritten zugunsten des Verkäufers für die eingeführten Waren leistet oder zu leisten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Voraussetzung für den Verkauf der eingeführten Waren tatsächlich geleistet werden oder zu leisten sind.

Nach den Bestimmungen des Art. 129 Abs. 1 Buchstabe d UZK-IA schließt die „vollständige Zahlung“ auch Zahlungen an einen Dritten ein, wenn die Zahlung zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers gegenüber dem Dritten erfolgt.

Damit wird sichergestellt, dass nicht nur der Rechnungsbetrag, den der Verkäufer dem Käufer in Rechnung gestellt hat, sondern auch weitere Beträge, die der Käufer nach dem Inhalt des Kaufgeschäfts für die eingeführte Ware gegebenenfalls zu erbringen hat (sog. abgespaltene Kaufpreisbestandteile), zu dem in die Zollwertfeststellung einfließenden tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis gehören (vgl. Müller-Eiselt/Vonderbank, aaO, Rz. 453).

Nach den – insofern unbestritten gebliebenen – Feststellungen des Zollamtes war die Bf. nach den Bedingungen der zwischen ihr und den Lieferanten geschlossenen Kaufvereinbarungen verpflichtet, ihren Lieferanten die Aufwendungen für die Kreditausfallversicherung zu erstatten. Insoweit handelt es sich um eine von der Bf. vertraglich geschuldete Nebenleistung, die von ihr als zusätzliche Leistung zu dem Kaufpreis im engeren Sinn zu erbringen war.

Derartige vertraglich festgelegte Leistungen, die sich für den Käufer als zusätzliche Zahlungen an Dritte zugunsten des Verkäufers darstellen, zählen anerkanntermaßen zur „vollständigen Zahlung“ im Sinne des Art. 70 Abs. 1 UZK.

Diese Lösung findet ihre Deckung auch in der Rechtsprechung zur Vorgängerregelung des Art. 70 UZK. So hat etwa das FG Hamburg in einem Rechtsstreit betreffend die Aufwendungen für Kreditausfallversicherungen als Teil des Zollwertes der eingeführten Waren folgenden Rechtssatz gebildet (FG Hamburg 18.03.2002, IV 51/99):

„Verpflichtet sich der Einführer einer Ware gegenüber seinem Lieferanten die Aufwendungen für die Kreditausfallversicherung zu erstatten, so handelt es sich um eine vom Einführer geschuldete Nebenleistung, die von ihm als zusätzliche Leistung zu dem Kaufpreis im engeren Sinne zu erbringen ist. Eine solche sog. D/P Charges (Kreditausfallversicherung) rechnet insoweit als abgespaltener Teil des zu zahlenden Entgelts zum tatsächlich gezahlten Preis für die eingeführte Ware und ist Bestandteil des Transaktionswerts bzw. des Zollwerts.“

Bei der Zahlungsausfallversicherung handelt es sich weder um eine Versicherung des entgangenen Gewinns noch ist sie wirtschaftlich als Zinsäquivalent einzuordnen. Es erübrigt sich daher, auf die diesbezüglich im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgetragenen Einwände der Bf. näher einzugehen.

Wie bereits oben ausgeführt, wird mit der ***21*** Versicherung der Hersteller abgesichert. Die Bf. irrt daher, wenn sie meint, es handle sich um eine personenbezogene Versicherung, durch die die Bf. versichert sei.

Dem Zollamt kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn es die erwähnten Versicherungskosten in den Zollwert miteinbezieht.

Zu den Kosten der Qualitätsprüfung bei Großkunden:

Einer der Großkunden der Bf. (***20***), auf dessen Veranlassung hin letztlich die eingeführten Wirtschaftsgüter in Asien hergestellt wurden, beauftragte eine umfangreiche Prüfung der Erzeugnisse. In der o.a. Niederschrift vom 03.05.2021 heißt es dazu (auszugsweise Wiedergabe):

„Hier beauftragt laut Schreiben vom 05.12.2019 der Kunde der Bf. in seinem Namen und auf seine Rechnung ein Prüfinstitut. Dieses kann sowohl im Laufe der Produktion als auch am Ende der Produktion Prüfmuster ziehen. Die Prüfungen erfolgen im Namen der Kunden.

Lieferantenprüfung:

*Der Artikel wird im Rahmen der Lieferantenprüfung (LP) geprüft. Hiefür gelten die gesetzlichen und spezifischen Anforderungen der ***20*** laut LP-Anforderungskatalog in der aktuellen Fassung. Die Verkehrsfähigkeit wird an Hand eines von ***20*** initiierten Ablaufes an einem zur Produktionsware völlig identischen Muster überprüft. Der Lieferant ist für die Durchführung der Prüfungen verantwortlich.*

Individuelle Qualitätssicherung:

*Der Artikel wird im Rahmen des **20** iQS-Prozesses geprüft. Hiefür gelten die gesetzlichen und spezifischen Anforderungen der ***20*** laut iQS-Anforderungskatalog in der aktuellen Fassung. Die Verkehrsfähigkeit muss vom Lieferanten gewährleistet werden und wird von der ***20*** stichprobenartig an der Produktionsware überprüft. Zusätzliche Lieferantenprüfungen sind seitens der ***20*** nicht gefordert.*

...

*Im Rahmen der Lieferantenprüfung, kurz LP, muss der Lieferant in einem Portal ein Prüfinstitut mit der Erstellung eines Prüfplanes beauftragen. Dieser wird dann von der ***20*** freigegeben bzw. werden in Einzelfällen auch Prüfungen gestrichen. Bereits dem Lieferanten vorliegende Prüfberichte können anerkannt werden und reduzieren den Prüfumfang. Der Lieferant beauftragt wiederum mit der Freigabe des Prüfplans ein Prüfinstitut.*

Diese Prüfungen werden vom Lieferanten vor der Produktion durchgeführt und sind auch Kontraktbestandteil.

*Während der Produktion beauftragt die ***20*** teilweise ein Prüfinstitut mit einer Inspektion der für sie produzierten Ware. Diese Kosten wurden für die oben genannten Projekte vom Kunden übernommen, ausgenommen im Falle einer Beanstandung. Kommt es zu Nachprüfungen, werden die dadurch anfallenden Kosten ebenso an den Lieferanten verrechnet.“*

Die Bf. meint, diese Prüfkosten, seien nicht zollwertrelevant und bringt in der Beschwerde dazu vor:

*„Die von der ***20*** durchgeführten Kontrollen erfolgten auf deren eigene Rechnung und Kosten und gehen ausschließlich zu deren Lasten. Sie erfolgten unabhängig von Überprüfungen des Lieferanten und stehen mit der Einfuhr der Waren in keinem Zusammenhang. Eine Weiterverrechnung dieser Kosten an die Beschwerdeführerin erfolgt nicht.“*

Dazu wird ausgeführt:

Verpflichtet sich der Verkäufer eine Ware zu liefern, die bestimmten rechtlichen Qualitätsanforderungen entspricht, gehören Zahlungen des Käufers an den Verkäufer bzw. an einen Dritten zum Ausgleich der Kosten für die Analysen zur Erbringung des geforderten Qualitätsnachweises zum Zollwert. Gleiches gilt auch für die Durchführung der Qualitäts- und Schadstoffuntersuchungen (vgl. BFG 29.01.2015, RV/4200045/2013; BFH 23.03.2021, VII R 24/19; Bäder in Wolffgang/Jatzke, UZK, 2021, Art. 70, Rz. 42).

Im Zuge der mündlichen Verhandlung kam in diesem Zusammenhang die Frage auf, welche konkreten derartigen Kosten das Zollamt nun tatsächlich dem Zollwert hinzugerechnet hat. Der Vertreter des Zollamts konnte diese Frage nicht mit Sicherheit beantworten. Er nahm jedoch an, dass es sich dabei um jene Kosten handelt, die in der Aufstellung auf Seite 46f der o.a. Niederschrift vom 03.05.2021 erwähnt sind. Diese Annahme stellte sich jedoch als unzutreffend heraus. Denn das Zollamt selbst konnte die diesbezüglich vorgenommene Erhöhung des Zollwerts nicht nachvollziehbar erklären.

Der Richter teilte daraufhin dem Zollamt mit, dass die in der eben angesprochenen Aufstellung genannten Kosten keine ausreichende Grundlage für eine Hinzurechnung zum Zollwert bilden, zumal der Betriebsprüfer selbst festgehalten habe, dass diese Kosten bloß einen Indikator darstellen und sich jederzeit ändern können. Außerdem habe das Zollamt selbst diese Kosten nicht zur Gänze dem Zollwert hinzugerechnet. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen in den Nachforderungsbescheiden sei somit insofern nicht nachvollziehbar.

Das Zollamt konnte dem Bundesfinanzgericht in der Folge weder entsprechende Fakturen noch sonstige Unterlagen vorlegen, die als Grundlage einer etwaigen Hinzurechnung (allenfalls im Wege der Schätzung) dienen könnten.

Die Berücksichtigung der erwähnten Kosten (falls solche überhaupt angefallen und von zollwertrechtlicher Relevanz sind) bei der Berechnung des Zollwertes musste daher unterbleiben. Denn nach der Aktenlage lässt sich die Höhe der Kosten nicht ermitteln.

Die Abgaben waren daher unter Berücksichtigung der oben getroffenen Feststellungen neu zu berechnen.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die vorliegende Entscheidung findet Deckung in der zitierten Rechtsprechung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu klären. Es musste daher der Revisionsausschluss zum Tragen kommen.

Wien, am 16. Mai 2024