



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Beschwerde der Bf, vom 2. Oktober 2009 gegen die Berufungsvorentscheidung des Zollamtes Graz vom 14. September 2009, Zl. 700000/00000/2009, betreffend Eingangsabgaben entschieden:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Im Jahr 2008 wurde bei der Beschwerdeführerin (nachstehend mit "Bf" bezeichnet) eine Nachschau gemäß § 24 ZollR-DG vorgenommen. Dabei wurde laut Punkt 3.15 der Niederschrift vom 2. Juni 2009 ua festgestellt, dass das geprüfte Unternehmen seine Geschäftspartner in seinen "Allgemeinen Geschäftsbedingungen" verpflichtet, nur schadstofffreie bzw im Falle von gesetzlich geregelten Grenzwerten diese Grenzwerte nicht überschreitende Ware zu liefern und die verwendeten Materialien durch anerkannte Prüflabors zu überprüfen.

Die Verrechnung der Kosten für die durchgeführten Schadstoffuntersuchungen erfolgte im Prüfungszeitraum unterschiedlich. Die Kosten wurden von den Lieferanten entweder nachträglich abgerechnet, getrennt vom Warenwert auf ihren Wareneingangsrechnungen ausgewiesen oder direkt von den Prüfinstituten an die Bf verrechnet.

Im Hinblick auf die oa Feststellungen hat die Bf das Zollamt mit Schreiben vom 22. Dezember 2008 um eine rechtsverbindliche Auskunft ersucht. Sie führt aus, dass sie bestrebt sei, ihren Kunden einwandfreie und vor allem schadstofffreie Ware zu verkaufen. In diesem

Zusammenhang verpflichtete sie ihre Lieferanten in ihrem Lieferantenkooperationssystem bestimmte Schadstoffgrenzwerte einzuhalten. Da ihr dieses Thema wichtig sei, sei sie einem so genannten "Schadstoff-Round-Table" beigetreten. Dies sei eine freiwillige Zusammenarbeit von europäischen Einzelhandelsunternehmen, Einkaufsvereinigungen und weltweit tätigen autorisierten Prüflabors mit dem Ziel, sicher zu stellen, dass keine schadstoffhaltigen Waren von den teilnehmenden Handelsunternehmen in Verkehr gebracht und Verfahren und Prüfroutinen entwickelt werden, die kostengünstig das Erreichen dieses Zieles gewährleisten. Sie ersucht um Auskunft, ob derartige von ihr beauftragte bzw in weiterer Folge auch an ihre im asiatischen Raum angesiedelten Lieferanten bzw Produzenten bezahlte Schadstoffprüfungen in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Zollwertes einzubeziehen seien.

Im Antwortschreiben vom 2. März 2009 gelangt das Zollamt zur Auffassung, es handle sich bei diesen Analysekosten um einen Teil des Transaktionswertes gemäß Artikel 29 ZK.

Im Einvernehmen mit dem Zollamt beantragte die Bf in der Folge die Aufteilung der errechneten Schadstofftestkosten auf die in der Anlage "Schadstoffkosten\_Anmeldungen" zur Niederschrift angeführten Anmeldungen, da viele Daten bereits archiviert worden seien bzw die eindeutige Anrechnung/Zuordnung auf die einzelnen Anmeldungen in einem nicht im Verhältnis stehenden, nicht vertretbaren Ausmaß die Logistikabteilung des Unternehmens in Anspruch nehmen würden. Laut Niederschrift erfolgte die Zuordnung vom geprüften Unternehmen unter Beachtung der in den unterschiedlichen Zeiträumen gültigen Zollsätze und der Umsatzstatistik in den betreffenden Zeiträumen unter Berücksichtigung der Stückzahlen getrennt nach den verschiedenen Ursprungsländern und den angemeldeten Warennummern. Zur Ermittlung der Daten habe die Bf Reports aus dem Buchhaltungssystem SAP verwendet.

Mit Bescheid vom 5. Juni 2009 hat die belangte Behörde der Bf unter Hinweis auf die Ergebnisse der durchgeführten Betriebsprüfung den gemäß Artikel 220 Absatz 1 ZK nachzuerhebenden Abgabebetrag (ohne Einfuhrumsatzsteuer) mitgeteilt und eine Abgabenerhöhung gemäß § 108 Abs. 1 ZollR-DG vorgeschrieben.

In der Begründung wird hinsichtlich der Analysekosten im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

*"Gemäß Anhang 23 ZK-DVO bezieht sich der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis auf den Preis für die eingeführten Waren. Zahlung für die eingeführte Ware ist nicht nur die Zahlung des reinen Warenwertes, sondern meint alle Zahlungen, die im Zusammenhang mit der eingeführten Ware entrichtet werden oder zu entrichten sind. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) ist bei der Wertermittlung zur Bestimmung des Begriffes Transaktionswert von den Bedingungen auszugehen, zu denen das jeweilige Kaufgeschäft durchgeführt worden ist (EuGH 23.02.2006 Rs C-491/04). Durch Fertigung und Kenntnis der allgemeinen Geschäftsbedingungen des geprüften Unternehmens verpflichten sich die Lieferanten nur schadstofffreie bzw im Falle von gesetzlich*

*geregelten Grenzwerten diese Grenzwerte nicht überschreitende Ware zu liefern, die verwendeten Materialien durch anerkannte Prüflabors zu überprüfen, sämtliche Bestimmungen hinsichtlich Herstellung, Vertrieb, Produktsicherheit, Produktkennzeichnung (zB Auszeichnungsvorschriften ...), Verwendungsverbot von bestimmten Produkten und Produktbestandteilen etc einzuhalten, und zwar auch dann, wenn auf derartige Vorschriften im Folgenden nicht ausdrücklich Bezug genommen wird. Der Geschäftspartner garantiert, dass die von ihm gelieferten Waren keine in den angeführten Ländern bzw innerhalb der EU verbotenen Substanzen enthalten bzw im Falle von gesetzlich geregelten Grenzwerten diese nicht überschritten werden und dass verbotene oder durch Grenzwerte limitierte Substanzen bei der Produktion der Waren nicht oder nur im erlaubten Ausmaß verwendet worden sind (zB Deutsches Lebensmittel- und Bedarfsgegenständegesetz, Österreichisches Lebensmittelgesetz, hierzu ergangene Verordnungen ua).*

*Desweiteren wurde zwischen den Geschäftspartnern vereinbart, dass die Kosten für die Schadstoffuntersuchungen im Falle des Nachweises der Einhaltung der Normwerte durch die Testberichte beiderseitig anerkannter Labors in Drittländern und in der Gemeinschaft, vom geprüften Unternehmen zu tragen sind. Die Art der Rechnungslegung kann hiebei keine Rolle spielen, sofern sich die Kosten der Untersuchungen auf die zu bewertenden Waren beziehen. Die Zahlung der Kosten für diese Laboruntersuchungen, ist somit eine Bedingung des Kaufgeschäftes und bezieht sich eindeutig auf die eingeführten Waren.*

*Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Kosten der Analyse zum Nachweis der Konformität der eingeführten Waren mit den nationalen Rechtsvorschriften des Einfuhrmitgliedstaates, die der Importeur dem Käufer zusätzlich zum Preis der Waren in Rechnung stellt, als Bestandteil des Transaktionswertes anzusehen (EuGH 19.10.2000, Rs C-15/99).*

*Die vom geprüften Unternehmen bezahlten Analysekosten, die im Drittland auf Grund von Laboruntersuchungen entstanden sind und vom Verkäufer in Auftrag gegeben wurden, sind somit in den Zollwert einzubeziehen."*

Mit Schreiben vom 1. Juli 2009 hat die Bf gegen diesen Bescheid hinsichtlich jenes Teiles, der die Hinzurechnung von Schadstoffprüfkosten betrifft, Berufung erhoben und führt in der Begründung ua aus, das vom Zollamt zitierte EuGH-Urteil aus dem Jahre 2000 betreffe die Rechtslage vor Einführung des Zollkodex und beziehe sich auf die Zollwertverordnungen aus dem Jahr 1980. Zudem würden die Kosten für die Schadstoffuntersuchungen unter keine der Taxativenanführungen des Artikels 32 ZK fallen.

Die Berufung wurde vom Zollamt mit Berufungsvorentscheidung vom 14. September 2009 als unbegründet abgewiesen. Die verfahrensgegenständlichen Kosten einer Schadstoffuntersuchung würden keine (zusätzlichen, nicht bereits im Kaufpreis enthaltenen) Hinzurechnungskosten iSd Artikels 32 ZK darstellen, sondern seien bereits im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis iSd Artikels 29 Absatz 3 Buchstabe a) ZK enthalten, den der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren zu entrichten hat. Dass sich die Kosten für Schadstoffuntersuchungen im tatsächlich von der Bf zu zahlenden Preis widerspiegeln, ergebe sich nicht nur schlüssig aus den logischen Denkgesetzen kaufmännischen Handelns, sondern auch aus dem schriftlichen Ansuchen der Bf vom 22. Dezember 2008 um rechtsverbindliche Auskunft. Es handle sich daher aktenkundig und unzweifelhaft um Kosten, die von der Bf gezahlt werden und daher unter Artikel 29 Absatz 3 Buchstabe a) ZK zu subsumieren seien.

Zum Einwand, das zitierte EuGH-Urteil betreffe die alte Rechtslage, verweist die belangte Behörde darauf, dass der Wortlaut des auf den gegenständlichen Fall anwendbaren Artikels 29 Absatz 1 und Absatz 3 Buchstabe a) ZK wortwörtlich jenem des dem Urteil des EuGH vom 19.10.2000, Rs C-15/99 zu Grunde liegenden Artikel 3 Absatz 1 und Absatz 3 Buchstabe a) der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 idF der Verordnung (EWG) Nr. 3193/80 entspricht. Die Rechtsauffassung des EuGH im genannten Urteil sei daher selbstverständlich auch auf die völlig inhaltsgleiche gesetzliche Regelung des ZK anzuwenden und die Analysekosten seien als Teil des Transaktionswertes anzusehen.

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 2. Oktober 2009 bringt die Bf ua vor, das Urteil des EuGH, das auf die Zollwertverordnung aus dem Jahr 1980 aufbaut, lege einen Sachverhalt zugrunde, wonach gemäß staatlichen Vorschriften ein ganz spezieller Qualitätsnachweis mit Probenziehung und chemischen Analysenergebnissen anlässlich der Einfuhr vorzulegen war. Die strittigen Schadstoffprüfkosten seien hingegen eine Art freiwillige Qualitätskontrolle und nicht mit zwingend vorzulegenden Analysen vergleichbar. Kritisiert wird auch, dass das Zollamt zunächst davon ausgegangen sei, es handle sich bei den Schadstoffanalysekosten um Hinzurechnungskosten. Erst in der Berufungsvorentscheidung seien diese Kosten als Teil des Transaktionswertes angesehen worden. Dies stelle eine neue Beurteilung des Sachverhaltes dar.

Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH vertritt die Bf die Ansicht, allfällige Kosten einer Schadstoffprüfung seien nicht in den Zollwert einzurechnen, wenn damit keine qualitativ andere Einreihung der Ware und ein höherer wirtschaftlicher Wert verbunden seien (zB Einreihung von importierten Honig nach der deutschen Honigverordnung in verschiedene Handelsklassen).

Auch der Hinweis auf das Schreiben des Zollamtes vom 2. März 2009 gehe insofern ins Leere, als dort unter Hinweis auf *Reich in Witte* angeführt werde, dass der Importeur dem Käufer zusätzlich zum Preis der Waren Analysekosten in Rechnung stellte und diese als Bestandteil des Transaktionswertes anzusehen seien. Im vorliegenden Fall sei die Bf jedoch selbst Importeur und Käufer der Waren. Der Sachverhalt der zugrundeliegenden Entscheidung des EuGH betreffe ein Reihengeschäft, wobei der Zwischenhändler als "Importeur" dem tatsächlichen Käufer der Ware Analysekosten in Rechnung stellte.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Anfechtungsgegenstand iSd § 250 Abs 1 lit b BAO nur der Spruch eines Bescheides sein kann, da nur der Spruch der Rechtskraft fähig ist. Wenn die Bf vermeint, die belangte Behörde habe die Kosten der Schadstoffanalyse laut

Begründung des Grundbescheides zunächst als Hinzurechnungskosten behandelt und nicht als Teil des Transaktionswertes, ist darauf hinzuweisen, dass sich dies auf den Spruch des Bescheides nicht auswirken würde. Außerdem geht aus der Begründung des Bescheides vom 5. Juni 2009 sehr wohl hervor, dass das Zollamt die von der Bf bezahlten Analysekosten als Teil des Transaktionswertes ansieht.

Die Bf hatte vor Bescheiderlassung ausreichend Gelegenheit, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Zu der Rechtsansicht und den rechtlichen Schlussfolgerungen, die die Behörde ihrem Bescheid zugrunde zu legen gedenkt, muss die Partei nicht gehört werden. Eine Verletzung des Parteingehörs durch die Abgabenbehörde erster Instanz ist im vorliegenden Fall nicht erkennbar, wäre im Übrigen aber nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) im Berufungsverfahren sanierbar.

Zu den vorgebrachten Einwänden hinsichtlich des von der Abgabenbehörde erster Instanz ins Treffen geführten Urteils vom 19.10.2000, Rs C-15/99, ist festzustellen, dass der Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH lediglich ein zusätzliches Argument in der Begründung darstellt. Es erscheint daher auch nicht zielführend, im Detail darauf einzugehen, inwieweit die Kosten der Analyse von Honig zum Nachweis der Konformität der eingeführten Waren mit den nationalen Rechtsvorschriften des Einfuhrmitgliedstaats mit den gegenständlichen Schadstoffanalysekosten vergleichbar sind. Wesentlich ist nicht die Anwendbarkeit des genannten Urteils, sondern ob das Zollamt den Zollwert bei der Berechnung der Abgaben im verfahrensgegenständlichen Fall richtig bemessen hat.

Der Transaktionswert ist gemäß Artikel 29 Absatz 1 ZK der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33 ZK. Ein unter den Buchstaben a) bis d) genannter Tatbestand, der zum Ausschluss des Transaktionswertes führen würde, liegt nicht vor.

Nach Artikel 29 Absatz 3 Buchstabe a) Satz 1 ZK ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, 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.

Die Bf erarbeitet freiwillig Produktionsstandards, welche die Verwendung schadstofffreier Materialien sicherstellen sollen. Dabei werden auch Produktionsabläufe bei den Lieferanten einbezogen. Den Lieferungen müssen Zertifikate über deren Schadstofffreiheit von anerkannten, international zertifizierten Prüflabors beiliegen. Die Lieferanten werden

vertraglich zu schadstofffreien Materialien und zur Einhaltung von Grenzwerten bei potentiellen Risikostoffen verpflichtet. Das von der Bf entwickelte Prüfsystem ist Teil des Qualitätsmanagements. Die Kosten der Analysen werden eigenen Angaben zufolge von der Bf getragen. Die Höhe und die Aufteilung dieser Analysekosten werden von der Bf nicht bestritten.

Die durchgeführten Schadstoffprüfungen stehen laut Aktenlage im Zusammenhang mit konkreten Kaufverträgen und dienen dazu, die Einhaltung der Geschäftsbedingungen der Bf (vertragsgemäße Lieferung von schadstofffreien bzw im Fall von gesetzlich geregelten Grenzwerten diese Grenzwerte nicht überschreitende Waren) nachzuweisen. Zur Überprüfung der verwendeten Materialien müssen die Labors entsprechende Analysen vornehmen. Es besteht also ein untrennbarer Zusammenhang zwischen den Laboranalysen und der Ware. Daraus folgt, dass die Kosten der Schadstoffprüfungen als Bestandteil des für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preises als Teil des Zollwerts anzusehen sind und die nachträgliche buchmäßige Erfassung gemäß Artikel 220 ZK diesbezüglich zu Recht erfolgte.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Salzburg, am 2. September 2010