

Verrechnungspreis und Zoll: Stolpersteine des Verrechnungspreismodells

Lass die linke Hand wissen, was die rechte tut

Inhaltsverzeichnis

- 1 Ausgangslage
- 2 Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs
- 3 Fazit: Lass die linke Hand wissen, was die rechte tut
 - 3.1 Diskrepanzen zwischen der direkten und indirekten Steuer
 - 3.2 Diskrepanzen zwischen rechtlicher und zollrechtlicher Gestaltung von Verträgen
 - 3.3 Keine abschliessende Auslegung
- 4 Mögliches Vorgehen und empfohlene Massnahmen

Im neuesten Urteil des europäischen Gerichtshofs vom 20. Dezember 2017 in der Rechtssache C-529/16 (Fall Hamamatsu¹) wurde über die nachträgliche, konzerninterne Preis- und Zollwertanpassung entschieden.

1 Ausgangslage

Die in Deutschland ansässige Hamamatsu Phototonics Deutschland GmbH («Hamamatsu DE») gehört zu einem weltweit agierenden Konzern, dessen Muttergesellschaft Hamamatsu Photonics ihren Sitz in Japan hat. Hamamatsu ver-

treibt optoelektronische Geräte, Systeme und Zubehör.

Die **Tochtergesellschaft Hamamatsu DE kaufte bei ihrer japanischen Muttergesellschaft Waren ein**, welche nach Deutschland eingeführt wurden. Die Muttergesellschaft stellte Hamamatsu DE **konzerninterne Preise in Rechnung**, und zwar auf Basis der zwischen dem Konzern und den deutschen Steuerbehörden getroffenen **Vorabverständigungsvereinbarung für Verrechnungspreise**. Die Rechnungsbeträge der Muttergesellschaft wurden regelmässig überprüft und gegebenenfalls korrigiert, um zu gewährleisten, dass die Verkaufspreise dem Drittpreis nach den Verrechnungspreisleitlinien der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen («OECD-Leitlinien») standhalten.

Das Finanzgericht München (Deutschland) führte aus, dass diese Prüfung in mehreren Stufen auf der Grundlage der den OECD-Leitlinien entsprechenden sog. Restgewinnaufteilungsmethode («Residual Profit Split Method») erfolge. Als Erstes werde jeder Partei *ein ausreichender Gewinn zur Erzielung einer Mindestrendite zugeteilt*. Der Restgewinn werde seinerseits *proportional nach bestimmten Faktoren aufgeteilt*. Als Zweites werde die Zielbandbreite der *Umsatzrendite* («Operating Margin») für Hamamatsu DE festgelegt.

Liege das tatsächlich erzielte Ergebnis ausserhalb der Zielbandbreite, werde es zur oberen oder unteren Grenze der Zielbandbreite berichtigt, und es erfolgen Gutschriften oder Nachbelastungen. Somit können die konzerninternen Preise sowohl nach unten als auch nach oben nachträglich korrigiert werden.



Mónika Molnár

Dr. iur., LL. M. Taxation,
Partner,
MME Legal | Tax | Compliance,
Zürich

¹ Siehe Fall Hamamatsu Phototonics Deutschland GmbH gegen Hauptzollamt München <http://eurlex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/HTML/?uri=CELEX:62016CJ0529&from=EN>; letzter Besuch am 20. Januar 2017. Siehe auch S. 45 ff. dieser Ausgabe (Zoll Revue 1/2018).

Vom 7. Oktober 2009 bis zum 30. September 2010 liess Hamamatsu DE verschiedene Waren aus mehr als 1000 Sendungen ihrer japanischen Muttergesellschaft in den freien Verkehr in Deutschland abfertigen (Einfuhr nach Deutschland), wobei Hamamatsu DE **als Zollwert den in Rechnung gestellten Preis anmeldete**. Für die zu verzollenden Waren wurde zwischen 1,4% und 6,7% Zollgebühren erhoben.

Da in diesem Zeitraum die Umsatzrendite der Hamamatsu DE unterhalb der festgelegten Zielbandbreite lag, erfolgte eine nachträgliche Anpassung der Verrechnungspreise. Hamamatsu DE erhielt daher eine Gutschrift in Höhe von EUR 3 858 345,46.

Wegen der nachträglichen Anpassung der Verrechnungspreise beantragte Hamamatsu DE die Erstattung von Zöllen für die eingeführten Waren in Höhe von EUR 42 942,14. Eine Aufteilung des Anpassungsbetrags auf die einzelnen eingeführten Waren erfolgte nicht.

Das Hauptzollamt München lehnte diesen Antrag ab, weil die von Hamamatsu DE angewandte Methode mit Art. 29 Abs. 1 des Zollkodex nicht vereinbar sei. Dieser betreffe den Transaktionswert der einzelnen Waren, nicht aber gemischte Sendungen.

Gegen diesen Entscheid erhob Hamamatsu DE beim Finanzgericht München eine Klage.

Dieses Gericht war der Auffassung, dass der endgültige Verrechnungspreis, der gemäss dem in den OECD-Leitlinien vorgesehenen Drittvergleich festgelegt wurde, auf der Grundlage des Jahresabschlusses gebildet wurde. Der Verrechnungspreis könne daher nicht nur auf den Preis gestützt werden, der vorläufig im Rahmen einer mit den Steuerbehörden getroffenen Vorabverständigungsvereinbarung für Verrechnungspreise angegeben sei. Denn dieser spiegelte nicht den tatsächlichen Wert der eingeführten Waren wider. So sei der bei den Zollbehörden angemeldete Preis nur ein **fiktiver Preis**, jedoch kein für die eingeführten Waren gemäss Art. 29 des Zollkodex «zu zahlender» Preis.

Das Finanzgericht München hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Europäischen Gerichtshof diesen Fall zur Vorabentscheidung vorzulegen.

² Siehe dazu <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1992R2913:20070101:DE:PDF>, letzter Besuch am 20. Januar 2018.

³ Siehe Urteile vom 12. Dezember 2013, Christodoulou u. a., C-116/12, EU:C:2013:825, Rn.40, sowie vom 16. Juni 2016, EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, Rn.26.

2 Entscheid des Europäischen Gerichtshofs

Der Gerichtshof führte aus, dass der Zollkodex in seiner geltenden Fassung nicht zulässt, eine nachträgliche Anpassung des Transaktionswerts aufgrund einer fiktiven Preisermittlung zu berücksichtigen.

Der Zollkodex² (Art. 28–31) ist so auszulegen, dass es **nicht zulässig** ist, als **Zollwert** einen vereinbarten Transaktionswert zugrunde zu legen, **der sich teilweise aus einem zunächst in Rechnung gestellten und angemeldeten Betrag und teilweise aus einer pauschalen Berichtigung nach Ablauf des Abrechnungszeitraums zusammensetzt**, ohne dass sich sagen lässt, ob am Ende des Abrechnungszeitraums diese Berichtigung nach oben oder nach unten erfolgen wird.

Im Weiteren gibt der Zollkodex in seiner geltenden Fassung zum einen den einführenden Unternehmen keine Pflicht, eine Berichtigung des Transaktionswerts zu beantragen, wenn dieser nachträglich nach oben berichtigt wurde, und zum anderen enthält der Zollkodex keine Bestimmung, die es den Zollbehörden ermöglicht, sich gegen das Risiko abzusichern, dass diese Unternehmen nur Berichtigungen nach unten beantragen.

Der Gerichtshof hat jedoch bestätigt, dass eine nachträgliche Berichtigung des Transaktionswerts nur in Sonderfällen zugelassen wird, u.a. wenn die Ware fehlerhaft war oder nach ihrer Abfertigung zum freien Verkehr Mängel festgestellt wurden.

Der **Transaktionswert muss den tatsächlichen, wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln** und alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen³.

Darüber hinaus hat der Gerichtshof festgestellt, dass der Zollwert (nach Art. 29 des Zollkodex) in erster Linie auf der Grundlage des sog. Transaktionswerts ermittelt werden muss. Nur wenn der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis nicht bestimmt werden kann, sind die vorgesehenen subsidiären Methoden anzuwenden (in den Art. 30 und 31 des Zollkodex).

3 Fazit: Lass die linke Hand wissen, was die rechte tut

3.1 Diskrepanzen zwischen der direkten und indirekten Steuer

Die unterschiedlichen Abteilungen gleicher Finanzverwaltungen vertreten unterschiedliche Interessen. Die direkte Steuer, welche sich mit der internationalen Verrechnungspreispolitik beschäftigt, verlangt die Offenlegung der konzerninternen Verrechnungspreisdokumen-

tation gegenüber der Steuerbehörde⁴. Die indirekte Steuer (Zollverwaltung) verlangt, dass die Zollwerte in grenzüberschreitender, konzerninterner Warenbewegung nach Transaktionswert (d.h. nach keiner fiktiven Wertermittlung) bestimmt werden. Subsidiäre Methoden sind nur dann anzuwenden, wenn der tatsächlich gezahlte oder der zu zahlende Preis nicht bestimmt werden kann. Dieser Entscheid des Europäischen Gerichtshofs zeigt, dass die **indirekte Steuer Nachbelastungen nur zollwerterhöhend anerkennt, welche auf zwei Elemente zurückzuführen sind:**

- Objektives Element: Niedrige Preise – Preise wurden innerhalb des Kalenderjahres (Geschäftsjahres) zu niedrig gehalten.
- Subjektives Element: Manipulation der konzerninternen Verbundenheit (Preise können aufgrund der konzerninternen Verbundenheit beeinflusst werden). Dadurch entsteht eine fiktive Zolldeklaration für die indirekte Steuer.

3.2 Diskrepanzen zwischen rechtlicher und zollrechtlicher Gestaltung von Verträgen

Intercompany Agreements sind so zu gestalten, dass nicht nur die Bestimmungen der Verrechnungspreise, sondern auch die Zollbestimmungen berücksichtigt werden. Eine wahre, wirtschaftliche Absicht der Vertragsgestaltung darf nicht durch eine künstlich-rechtliche Konstruktion mit fiktiven Werten verschleiert werden.

3.3 Keine abschliessende Auslegung

Der Entscheid des Europäischen Gerichtshof lässt die Frage offen, ob die

- unterjährige, inkorrekte, unvollständige Zollwertdeklaration **als Transaktionswert** zu betrachten ist **und** diese Wertdeklaration gleichzeitig **als Zollwert** anzusehen ist ohne Berücksichtigung von nachträglichen Verrechnungspreiskorrekturen
- oder
- die unterjährige, inkorrekte, unvollständige Zollwertdeklaration **lediglich als provisorischer und**

fiktiver Transaktionswert zu betrachten ist und deshalb alternative, subsidiäre Methoden anzuwenden sind.

Es ist jedoch festzuhalten, dass der Zollkodex (und auch der Unionszollkodex) keine Pflichten enthalten, bei einer nachträglichen Preiserhöhung eine Berichtigung zu beantragen, soweit belegt werden kann, dass der ursprünglich angemeldete Preis nicht von der Verbundenheit beeinflusst wurde. Eine Absicherung der Zollbehörden gegen das Risiko, dass diese Unternehmen nur Berichtigungen nach unten beantragen, gibt es dagegen nicht.

4 Mögliches Vorgehen und empfohlene Massnahmen

Schweizer Unternehmen, welche innerhalb der EU im grenzüberschreitenden, konzerninternen Waren- und Dienstleistungsverkehr involviert sind, sollten Folgendes beachten:

- Überprüfung von bestehenden, konzerninternen Verträgen (rechtliche, zollrechtliche Gestaltung) sowie Transfer Pricing Dokumentation;
- Bestimmte grenzüberschreitende, konzerninterne Verträge sollten nicht nur mit der Steuerverwaltung (Verrechnungspreis), sondern auch mit der Zollbehörde abgestimmt werden;
- Wie mit nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen in Form von Gutschriften und Nachbelastungen umzugehen ist bzw. welche Auswirkungen diese auf den Zollwert eingeführter Waren haben;
- Fiktive Zollwertdeklaration ist untersagt;
- Transaktionswert muss den tatsächlichen, wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln;
- Preisgestaltungen, in denen pauschale und flexible Preiskomponenten zusammen kombiniert sind, ohne zu wissen, ob nachträglich eine Preisberichtigung nach oben oder nach unten erfolgen wird, sind grundsätzlich nicht zulässig. Es sei denn, es handelt es sich um Sonderfälle, bei welchen eine Berichtigung möglich ist (z.B. wenn die Ware fehlerhaft war oder nach ihrer Abfertigung zum freien Verkehr Mängel festgestellt wurden);
- Die Gutschriften im grenzüberschreitenden, konzerninternen Leistungsverhältnis benötigen bestimmte Sorgfalt für die zollrechtliche Handhabung.

⁴ Der von der OECD und den G-20-Staaten entwickelte Massnahmenkatalog gegen Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) sieht Massnahmen zur Offenlegung der konzerninternen Verrechnungspreisdokumentation gegenüber den Steuerbehörden sowie zum spontanen Austausch von Steuerrulings vor.