



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

10. September 2020*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Zollunion – Zollkodex der Union – Verordnung (EU) Nr. 952/2013 – Art. 71 Abs. 1 Buchst. b – Zollwert – Einfuhr von Elektronikergezeugnissen, die mit einer Software ausgestattet sind“

In der Rechtssache C-509/19

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Finanzgericht München (Deutschland) mit Entscheidung vom 6. Juni 2019, beim Gerichtshof eingegangen am 4. Juli 2019, in dem Verfahren

BMW Bayerische Motorenwerke AG

gegen

Hauptzollamt München

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin L. S. Rossi sowie der Richter F. Biltgen und N. Wahl (Berichterstatter),

Generalanwalt: E. Tanchev,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der BMW Bayerische Motorenwerke AG, vertreten durch Rechtsanwalt U. Möllenhoff,
- des Hauptzollamts München, vertreten durch G. Rittenauer als Bevollmächtigten,
- der französischen Regierung, vertreten durch E. Toutain und A.-L. Desjonquères als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch F. Clotuche-Duvieusart und B.-R. Killmann als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. 2013, L 269, S. 1, im Folgenden: Zollkodex).
- 2 Das Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der BMW Bayerische Motorenwerke AG (im Folgenden: BMW) und dem Hauptzollamt München (Deutschland, im Folgenden: Hauptzollamt) über die Berücksichtigung der Entwicklungskosten von Software, die dem Hersteller vom Käufer zur Verwendung bei der Herstellung und beim Verkauf zur Ausfuhr der Ware unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird, im Rahmen des Zollwerts.

Rechtlicher Rahmen

- 3 Art. 70 des Zollkodex, der die Zollwertbestimmung auf der Grundlage des Transaktionswerts betrifft, sieht in Abs. 1 vor:

„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.“

- 4 Art. 71 („Bestandteile des Transaktionswerts“) des Zollkodex bestimmt:

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

...

- 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 zahlenden Preis enthalten sind;

...

(2) Zuschläge zu dem nach Absatz 1 tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dürfen nach diesem Artikel nur auf der Grundlage objektiver und quantifizierbarer Angaben vorgenommen werden.

(3) Zuschläge zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dürfen bei der Ermittlung des Zollwerts nur vorgenommen werden, wenn dies in diesem Artikel vorgesehen ist.“

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefrage

- 5 BMW stellt Fahrzeuge her, die Steuergeräte enthalten. Diese Geräte kommen aus verschiedenen Drittstaaten und ähneln einem bordeigenen System, das in den Fahrzeugen Steuerungsfunktionen übernimmt.
- 6 BMW entwickelt selbst eine Software – oder lässt sie von beauftragten Unternehmen in der Europäischen Union entwickeln –, die eine reibungslose Kommunikation der Anwendungen und Systeme in einem Fahrzeug sicherstellt und notwendig ist, um verschiedene technische Vorgänge durchzuführen, die das Steuergerät im Fahrzeug übernehmen soll. Als Eigentümer der Software hat BMW dafür keine Lizenzgebühren zu entrichten.
- 7 Die Software wird den Herstellern von Steuergeräten kostenlos zur Verfügung gestellt. Diese benutzen sie, um vor der Auslieferung der Steuergeräte Funktionstests durchzuführen. Das Testprotokoll dokumentiert, dass die Zusammenarbeit von Steuergerät und Software reibungslos funktioniert. Mit ihm lässt sich auch feststellen, ob auftretende Fehler bei der Auslieferung, beim Transport oder im Zuge der Implementierung der Software verursacht werden. Die gesamte Verfahrensweise ist Gegenstand von Verträgen zwischen BMW und den Herstellern der Steuergeräte.
- 8 BMW führt die Steuergeräte, auf die der Hersteller außerhalb der Union die Software aufspielt, ein und lässt sie zum freien Verkehr abfertigen.
- 9 Bei einer vom Hauptzollamt vorgenommenen Zollprüfung wurde festgestellt, dass BMW als Zollwert der eingeführten Geräte den an die Hersteller der eingeführten Steuergeräte gezahlten Preis angab, der die Entwicklungskosten für die Software nicht enthielt. Da das Hauptzollamt der Auffassung war, dass diese Kosten dem Zollwert hinzuzurechnen seien, setzte es mit Einfuhrabgabenbescheid vom 25. September 2018 für die im Januar 2018 in den freien Verkehr überführten Waren eine Zollschuld in Höhe von 2 748,08 Euro fest.
- 10 BMW hat beim vorlegenden Gericht gegen diesen Bescheid eine Sprungklage erhoben.
- 11 Unter diesen Umständen hat das Finanzgericht München (Deutschland), da es Zweifel hat, wie Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex in Bezug auf die Berücksichtigung der Entwicklungskosten für Software auszulegen ist und ob gegebenenfalls die zwischen dem Einführer und dem Hersteller bestehenden Vertragsbestimmungen zu berücksichtigen sind, um festzustellen, welche Ziffer von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex im vorliegenden Fall bei der Berichtigung des Zollwerts zugrunde zu legen ist, beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Entwicklungskosten für eine Software, die in der Europäischen Union erarbeitet, dem Verkäufer unentgeltlich vom Käufer zur Verfügung gestellt und auf das eingeführte Steuergerät aufgespielt wurde, dem Transaktionswert für die eingeführte Ware nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex hinzuzurechnen, wenn sie nicht in dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind?

Zur Vorlagefrage

- 12 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass er es erlaubt, bei der Ermittlung des Zollwerts einer eingeführten Ware ihrem Transaktionswert den wirtschaftlichen Wert einer Software hinzuzurechnen, die in der Union erarbeitet und dem in einem Drittstaat ansässigen Verkäufer unentgeltlich vom Käufer zur Verfügung gestellt wird.
- 13 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass sowohl aus dem Wortlaut von Art. 70 Abs. 1 und Art. 71 Abs. 1 des Zollkodex als auch aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs hervorgeht, dass mit der Zollwertregelung ein gerechtes, einheitliches und neutrales System geschaffen werden soll, das die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließt. Der Zollwert muss somit den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und folglich alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen. Daher ist der für die Waren tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, auch wenn er grundsätzlich die Grundlage der Zollwertermittlung bildet, ein Faktor, der gegebenenfalls Berichtigungen unterliegt, sofern dies erforderlich ist, um die Ermittlung eines willkürlichen oder fiktiven Zollwerts zu verhindern (Urteil vom 20. Juni 2019, *Oribalt Riga*, C-1/18, EU:C:2019:519, Rn. 22 und 23 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 14 Als Erstes ist festzustellen, dass nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der Wert bestimmter Gegenstände oder Leistungen hinzuzurechnen ist, die unmittelbar oder mittelbar vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung oder dem Verkauf zur Ausfuhr der zu bewertenden Waren geliefert oder erbracht worden sind, soweit dieser Wert nicht in diesem Preis enthalten ist.
- 15 Folglich wird das vorlegende Gericht zu klären haben, ob die Voraussetzungen des Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex in dem bei ihm anhängigen Rechtsstreit erfüllt sind, indem es beurteilt, ob der wirtschaftliche Wert der Software dem Transaktionswert der Steuergeräte hinzuzurechnen ist, um deren Zollwert widerzuspiegeln. Daher wird es zu klären haben, ob die Tatsache, dass diese Software es ermöglicht, zum einen die Funktionsfähigkeit der Steuergeräte zu prüfen und zum anderen festzustellen, ob Fehler bei der Auslieferung, beim Transport oder im Zuge der Implementierung der Software aufgetreten sind, geeignet ist, den Steuergeräten einen tatsächlichen Wert zu verleihen, der höher ist als ihr Transaktionswert.
- 16 Als Zweites ist das Argument zurückzuweisen, dass im vorliegenden Rechtsstreit Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex nicht zur Anwendung komme, weil Software in der Aufzählung in Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i bis iv des Zollkodex nicht genannt sei und Art. 71 Abs. 3 des Zollkodex die Möglichkeiten, den Zollwert zu berichtigen, allein auf die in diesem Artikel genannten Elemente beschränke.
- 17 Insoweit hat der Gerichtshof das Argument, dass Software zu keiner der Gruppen gehöre, bei denen der Zollwert berichtigt werden könne, bereits mit der Erwägung zurückgewiesen, dass bei der Einfuhr von Computern, die vom Verkäufer mit einer ihm vom Käufer kostenlos zur Verfügung gestellten Software ausgestattet wurden, die ein oder mehrere Betriebssysteme enthält, im Rahmen der Bestimmung des Zollwerts dieser Computer zu deren Transaktionswert der Wert der Software hinzugerechnet werden muss, wenn dieser nicht in dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. November 2006, *Compaq Computer International Corporation*, C-306/04, EU:C:2006:716, Rn. 23, 24 und 37).
- 18 Für die Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Ware ist es daher unerheblich, dass das Erzeugnis, dessen Wert hinzuzurechnen ist, ein immaterielles Gut wie Software ist. Aus dem Wortlaut der genannten Bestimmung, die ausdrücklich auf „Gegenstände“ oder auf „Leistungen“ verweist, ergibt sich nämlich, dass ihr Anwendungsbereich nicht auf materielle Güter beschränkt ist.

- 19 Somit kann Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i des Zollkodex, der die „in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen“ erfasst, entgegen dem Vorbringen der Klägerin des Ausgangsverfahrens nicht dahin ausgelegt werden, dass er immaterielle Güter ausschließt. Ein solcher Ausschluss ergibt sich weder aus dem Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b noch aus dessen Systematik. Nach dieser Bestimmung ist dem Zollwert der eingeführten Waren der Wert der Gegenstände, aber auch der Leistungen, die die darin genannten Bedingungen erfüllen, hinzuzurechnen. Eine Auslegung wie die von der Klägerin des Ausgangsverfahrens befürwortete liefe nicht nur darauf hinaus, etwaige Berichtigungen des Zollwerts allein auf den in Ziff. iv der Bestimmung genannten Fall zu beschränken, wenn es um die Hinzurechnung des Wertes einer Leistung geht, sondern auch darauf, dass nur Leistungen erfasst würden, die zum einen zu „Techniken, Entwicklungen, Entwürfen, Plänen und Skizzen“ gehören und zum anderen „für die Herstellung der eingeführten Waren [notwendig]“ sind. Dieser Auslegung ist nicht zu folgen, da immaterielle Güter sowohl unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i als auch unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv des Zollkodex fallen können.
- 20 Ferner wird zur Klärung der Frage, ob Software unter Art. 71 Abs. 1 Ziff. i oder Ziff. iv des Zollkodex fällt, in der Schlussfolgerung Nr. 26 des Kompendiums der Zollwerttexte, die von dem in Art. 285 des Zollkodex genannten Ausschuss für den Zollkodex stammt, zwischen den für die Herstellung der Ware erforderlichen geistigen Leistungen, die unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv des Zollkodex fallen, und den immateriellen Bestandteilen, die im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit der eingeführten Waren in ihnen enthalten und nicht für ihre Herstellung erforderlich sind, unterschieden. Nach Ansicht des Ausschusses für den Zollkodex sind diese immateriellen Bestandteile jedoch ein integraler Bestandteil der Enderzeugnisse, da sie mit ihnen verbunden oder in ihnen enthalten sind und ihre Funktionsfähigkeit ermöglichen oder verbessern. Zudem fügen sie dort eine neue Funktionalität hinzu und tragen somit spürbar zum Wert der eingeführten Waren bei. Daher fallen sie nach Ansicht des Ausschusses für den Zollkodex unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i des Zollkodex.
- 21 Auch wenn die Schlussfolgerungen des Ausschusses für den Zollkodex rechtlich nicht verbindlich sind, stellen sie doch ein wichtiges Hilfsmittel dar, um eine einheitliche Anwendung des Zollkodex durch die Zollbehörden der Mitgliedstaaten zu gewährleisten, und können deshalb als wertvolles Erkenntnismittel für seine Auslegung angesehen werden (Urteil vom 9. März 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 22 Als Drittes ist hervorzuheben, dass der Gerichtshof zwar Verträge zwischen einem in der Union ansässigen Einführer und einem dritten Hersteller berücksichtigt hat, doch geschah das zu dem Zweck, die Eigenschaft als „Käufer“ zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. November 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716, Rn. 29). Es ist jedoch nicht zulässig, dass sich Vertragsparteien auf Vertragsbestimmungen berufen können, um die in Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex vorgesehenen Berichtigungsmöglichkeiten einzuschränken. Dies wäre nicht mit der Rechtsprechung vereinbar, wonach der Zollwert den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und folglich alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen muss (Urteil vom 9. März 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung). Infolgedessen beruht die gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex vorgenommene Berichtigung des Zollwerts einer eingeführten Ware auf objektiven Kriterien und kann nicht durch Vertragsbestimmungen beeinflusst werden.
- 23 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex dahin auszulegen ist, dass er es erlaubt, bei der Ermittlung des Zollwerts einer eingeführten Ware ihrem Transaktionswert den wirtschaftlichen Wert einer Software hinzuzurechnen, die in der Union erarbeitet und dem in einem Drittstaat ansässigen Verkäufer unentgeltlich vom Käufer zur Verfügung gestellt wird.

Kosten

- ²⁴ Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 71 Abs. 1 Buchst. b der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union ist dahin auszulegen, dass er es erlaubt, bei der Ermittlung des Zollwerts einer eingeführten Ware ihrem Transaktionswert den wirtschaftlichen Wert einer Software hinzuzurechnen, die in der Europäischen Union erarbeitet und dem in einem Drittstaat ansässigen Verkäufer unentgeltlich vom Käufer zur Verfügung gestellt wird.

Rossi

Biltgen

Wahl

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 10. September 2020.

Der Kanzler
A. Calot Escobar

Die Präsidentin der Achten
Kammer
L. S. Rossi