

**Rechtssache C-509/19**  
**Vorabentscheidungsersuchen**

**Eingangsdatum:**

4. Juli 2019

**Vorlegendes Gericht:**

Finanzgericht München (Deutschland)

**Datum der Vorlageentscheidung:**

6. Juni 2019

**Klägerin:**

BMW Bayerische Motorenwerke AG

**Beklagter:**

Hauptzollamt München

---

[OMISSIS]

**Finanzgericht München**

**Beschluss**

In der Streitsache

BMW Bayerische Motorenwerke AG  
[OMISSIS]

**Klägerin**

gegen

Hauptzollamt München  
[OMISSIS]

**Beklagter**

wegen

Zoll (Sprungklage)

hat der 14. Senat des Finanzgerichts München [OMISSIS]

aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 6. Juni 2019 beschlossen: **[Or. 2]**

A. Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) wird gem. Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

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 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union – Unionszollkodex – (ABl. Nr. L 269/1 vom 10. Oktober 2013) hinzuzurechnen, wenn sie nicht in dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind?

B. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des EuGH über die Vorabentscheidungsfrage ausgesetzt.

[OMISSIS] **[Or. 3]**

## **1. Sachverhalt**

Die Klägerin führte Steuergeräte von verschiedenen Herstellern aus Drittländern ein und ließ die Waren zum freien Verkehr abfertigen. Im Rahmen einer Zollprüfung stellte das Hauptzollamt (HZA) fest, dass die Klägerin den drittländischen Lieferanten kostenlos Standard-Softwarekomponenten zur Verfügung gestellt hatte, die von diesen auf die eingeführten Steuergeräte aufgespielt worden waren. Die Software wird auf einem Portal der Klägerin bereitgestellt und von den drittländischen Herstellern mittels eines Downloads bezogen. Sie ist durch beauftragte Unternehmen in der EU oder von der Klägerin selbst entwickelt worden und steht in ihrem Eigentum; sie hatte für die Software keine Lizenzgebühren zu entrichten.

Die Software, die eine reibungslose Kommunikation der Systeme und Anwendungen in einem Kraftfahrzeug sicherstellen soll, ist notwendig, um verschiedene technische Vorgänge durchzuführen, die das Steuergerät im Fahrzeugeinsatz übernehmen soll. Die Lieferanten müssen nach den mit der Klägerin getroffenen Vereinbarungen vor der Auslieferung der Steuergeräte einen Funktionstest durchführen. Das danach zu erstellende Testprotokoll soll dokumentieren, dass die Zusammenarbeit von Steuergerät und Software reibungslos funktioniert. Ohne diesen Funktionstest beim Lieferanten könnte nicht festgestellt werden, ob gegebenenfalls auftretende Fehler schon bei der Auslieferung, erst beim Transport oder im Zuge der Implementierung der Software verursacht wurden. Die gesamte Verfahrensweise ist Gegenstand der Verträge mit den drittländischen Herstellern und garantiert nicht nur die Funktionsfähigkeit des eingeführten Geräts, sie ist vielmehr auch Teil der Qualitätssicherung und dient der Sicherung von Gewährleistungsansprüchen.

Die Entwicklungskosten für die Software sind in den Zollanmeldungen nicht zum Zollwert angemeldet worden.

Das HZA kam nach der Zollprüfung zu der Auffassung, dass die Kosten für die Entwicklung der Software dem Zollwert nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i) Unionszollkodex hinzuzurechnen seien und setzte mit Einfuhrabgabenbescheid vom 25. September 2018 für die im Januar 2018 in den freien Verkehr überführten Waren insgesamt 2.748,08 Euro fest. Hiergegen erhob die Klägerin eine Sprungklage, der das HZA am 23. Oktober 2018 zugestimmt hat [OMISSIS].

Die Klägerin führt aus, dass sich das vorliegende Problem einfach lösen ließe, wenn das Zollverfahren der passiven Veredelung für Software zugänglich wäre. Es bestünde [Or. 4] insofern eine Regelungslücke im Zollrecht für Beistellungen, die nicht die Eigenschaft einer Ware hätten.

Die geltenden Vorschriften des Unionszollkodex stammten aus einer Zeit, zu der aufgespielte Software nicht oder nur sehr eingeschränkt vorgekommen sei. Sie schließe sich daher in erster Linie der von der Kommission noch im Vorabentscheidungsersuchen „Compaq“ (vgl. [OMISSIS] [Urteil vom 16. November 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], Rn. 24) im Ergebnis vertretenen Meinung an, dass Artikel 71 Absatz 1 Buchst. b Unionszollkodex nicht anwendbar und die darin vorgesehene Berichtigung nicht vorzunehmen sei.

Es werde auch nicht verkannt, dass sich die Rechtsansicht der Kommission nicht in dem genannten Urteil des EuGH niedergeschlagen habe. Gleichwohl habe dieser dort keine Entscheidung getroffen, unter welcher Ziffer des Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Unionszollkodex die Entwicklungskosten für beigestellte Software dem Zollwert hinzugerechnet werden könnten. Sollte die Software von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) Unionszollkodex erfasst sein, käme eine Hinzurechnung nicht in Betracht, weil die Software nicht außerhalb der Union erarbeitet worden sei.

Die Klägerin beantragt, den Einfuhrabgabenbescheid des HZA vom 25. September 2018 aufzuheben.

Das HZA beantragt, die Klage abzuweisen.

Die geistigen Beistellungen seien zwar von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) Unionszollkodex erfasst. Davon zu unterscheiden seien aber solche Beistellungen von immateriellen Bestandteilen, die zur Funktionsfähigkeit der eingeführten Ware in diese eingebaut würden, beispielsweise das Waschprogramm einer Waschmaschine oder die Software eines Bordcomputers in einem Auto. Anders als beispielsweise ein Patent, ein Modell oder ein Design sei ein immaterieller Bestandteil keine unmittelbar notwendige Voraussetzung für die Entstehung der Ware. Obwohl die Software in der EU verarbeitet worden sei, falle sie nicht unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) Unionszollkodex, weil sie nicht zur Herstellung der eingeführten Steuergeräte notwendig gewesen sei. [Or. 5]

Die immateriellen Beistellungen seien Bestandteil der Endware, da sie mit dieser verbunden seien, deren Funktionalität verbessern bzw. dieser sogar eine neue Funktionalität hinzufügen und daher in einem nicht unwesentlichen Maße zum Wert der eingeführten Ware beitragen. Von Bedeutung sei daher auch, über welchen Liefergegenstand sich die Vertragspartner geeinigt hätten. Ein Computer mit einem vom Käufer beigestellten Betriebssystem sei ohne dieses unvollständig. Anders verhalte es sich im Streitfall, weil die Software für die Herstellung der Steuergeräte nicht notwendig gewesen sei, denn das Hinzufügen oder Entfernen der Software bewirke keine Veränderung der Software. Es verbleibe also nur die Hinzurechnung nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i) Unionszollkodex.

[OMISSIS]

## **2. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen**

Im Streitfall kommt es darauf an, ob der von der Klägerin gezahlte Preis für die aus einem Drittland eingeführten Waren (Steuergeräte mit implementierter Software) als Transaktionswert zu Grunde zu legen ist oder die Entwicklungskosten für eine in der EU hergestellte, im Drittland implementierte Software, die dem Verkäufer der Steuergeräte unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde, dem Kaufpreis nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Unionszollkodex hinzuzurechnen sind.

## **3. Anzuwendendes Unionsrecht**

Art. 70 Abs. 1 Unionszollkodex lautet:

„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.“

In Art. 71 Abs. 1 Unionszollkodex heißt es:

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

- a) .... [**Or. 6**]
- 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) bis e) ....[“]

Art. 71 Abs. 3 Unionszoll [OMISSIS] [kodex] hat folgenden Wortlaut:

[„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“.

#### **4. Vorlagefrage**

Das vorliegende Gericht neigt dazu, sich der Auffassung der niederländischen und deutschen Regierung bzw. der Regierung des Vereinigten Königreichs (vgl. [OMISSIS] [Urteil vom 16. November 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716], Rn. 34) anzuschließen, wonach die fragliche Software als „Technik“ oder „Entwicklung“ unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) Unionszollkodex fällt, womit eine Hinzurechnung der Kosten zu unterbleiben hat, wenn diese in der EU erarbeitet worden sind.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH soll mit der unionsrechtlichen Zollwertregelung ein gerechtes, einheitliches und neutrales System errichtet werden, das die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließt. Der Zollwert muss daher den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und folglich alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen (vgl. in diesem Sinne [OMISSIS] [Urteil vom 9. März 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195]). [Or. 7]

Der Zollwert eingeführter Waren wird nach Art. 70 Unionszollkodex grundsätzlich durch ihren Transaktionswert gebildet, d. h. den für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis, vorbehaltlich der gemäß Art. 71 Unionszollkodex (der dem Art. 32 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften in der durch die Verordnung (EG) Nr. 1791/2006 des Rates vom 20. November 2006 geänderten Fassung entspricht) vorzunehmenden Berichtigungen.

Vorliegend hat die Klägerin mit den drittländischen Verkäufern der streitgegenständlichen Ware einen Kaufpreis vereinbart, den sie der Zollwertanmeldung zu Grunde gelegt hat. Die Software hat sie dem Verkäufer und damit dem Hersteller der später eingeführten Steuergeräte unentgeltlich zur Verfügung gestellt; der Wert der Software ist folglich unstreitig nicht im Kaufpreis der fertiggestellten Steuergeräte enthalten.

Die Erwerbskosten werden von dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis im Sinne des Art. 70 Unionszollkodex unter anderem dann nicht zutreffend wiedergegeben, wenn der Käufer dem Verkäufer im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf der Waren Gegenstände oder Leistungen unentgeltlich oder zu einem ermäßigten Preis zur Verfügung gestellt hat und deshalb davon auszugehen ist, dass die Herstellungskosten der Ware – und damit der Kaufpreis – in Höhe des Wertes dieser Gegenstände oder dieser Leistungen niedriger sind [OMISSIS].

Art. 71 Unionszollkodex regelt, welche Zuschläge zu dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis zur Ermittlung des Zollwerts vorzunehmen sind. Die Vorschrift enthält eine abschließende Regelung; andere Hinzurechnungen zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Kaufpreis als die in dieser Vorschrift genannten dürfen nach Art. 71 Abs. 3 Unionszollkodex nicht vorgenommen werden. Findet sich somit für bestimmte Erwerbskosten, die neben dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Kaufpreis angefallen sind, kein Hinzurechnungstatbestand, verbleibt es bei dem nach Art. 70 Unionszollkodex ermittelten Transaktionswert.

Zu klären ist daher, ob die Kosten für die hier in der EU erarbeitete Software einer Kategorie von Beistellungen entsprechen, die in den Ziffern i bis iv des Art. 71 Unionszollkodex angeführt sind, da unstreitig keine Lizenzgebühren für die Software angefallen sind, die nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. c Unionszollkodex hinzugerechnet werden könnten. **[Or. 8]**

Im Streitfall kommt demnach entweder eine Hinzurechnung zum Transaktionswert nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i) oder nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) Unionszollkodex in Betracht. Anders als in dem vom Gerichtshof im Jahr 2006 entschiedenen Ersuchen aus den Niederlanden (vgl. [OMISSIS] [Urteil vom 16. November 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716]), kommt es vorliegend entscheidend darauf an, ob die Entwicklungskosten für die Software unter den Begriff „zur Herstellung der eingeführten Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, die außerhalb der Union erarbeitet worden sind“ oder als „in den eingeführten Waren enthaltenen Bestandteile, Teile und dergleichen“ anzusehen sind, weil vorliegend die Entwicklungskosten für die Software in der EU angefallen sind.

Auf diese Abgrenzung brauchte der EuGH in [OMISSIS] [im Urteil vom 16. November 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716,] nicht einzugehen, weil die damals dem Verkäufer unentgeltlich zur Verfügung gestellte Software (Betriebssystem) vom Käufer aus den USA

bezogen war, so dass eine Hinzurechnung des Werts der Software unabhängig davon zu erfolgen hatte, ob man sie als in der „eingeführten Ware enthaltene Materialien, Bestandteile, Teile oder dergleichen“ oder „zur Herstellung der eingeführten Ware notwendigen Techniken, Entwicklungen“ ansieht.

Bei der Abgrenzung der hier in Frage kommenden Beistellungen fällt auf, dass die eine Vorschrift (Ziff. i) ersichtlich auf die Beistellung von Gegenständen (Materialien, Bestandteile und Teile) und die andere auf geistige (immaterielle) Beistellungen (z. B. Techniken und Entwicklungen) abstellt (Ziff. iv).

Geht man wie die Verwaltung davon aus, dass zu den Materialbeistellungen auch immaterielle Bestandteile gehören können, woran man nach dem Wortlaut der Vorschrift zweifeln kann, hat die Abgrenzung danach zu erfolgen, ob die Techniken oder Entwicklungen für die Herstellung der eingeführten Ware notwendig waren.

Unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) Unionszollkodex können danach solche immateriellen Beistellungen fallen, die dem Verkäufer der eingeführten Waren zur Verfügung gestellt werden wie Herstellungs-Know-how, Design oder Entwicklungskosten von Software, wenn sie tatsächlich zur Herstellung der eingeführten Ware notwendig sind.

Dabei ist entscheidend, auf welchen Liefergegenstand abgestellt wird und welche Techniken bzw. Entwicklungen für ihre Herstellung notwendig sind. Wie das HZA selbst zutreffend ausführt, kann es insoweit ausschließlich darauf ankommen, welcher [Or. 9] Liefergegenstand Grundlage für die Vertragspartner war bzw. worauf sie sich geeinigt haben.

Gegenstand der Einfuhren und Grundlage der Vereinbarung der Klägerin mit ihren Verkäufern sind die Lieferungen von Steuergeräten mit eingebauter Steuerungssoftware. Für das Kaufgeschäft zwischen der Klägerin und dem Verkäufer war dabei entscheidend, dass die Software bereits im Drittland implementiert wurde. Der nach den Verträgen geschuldete Funktionstest ist Teil des Produktionsprozesses. Erst durch diesen Vorgang unter Einschluss des Aufbringens der gewünschten Technologie ist die Funktionsfähigkeit und die Verwendungsfähigkeit der Steuergeräte für die Klägerin gewährleistet worden.

Legt man den Begriff der geistigen Beistellungen in dieser Weise aus, wird dies dem Sinn und Zweck der Vorschrift gerecht, wonach die der Wirtschaft des Einfuhrlandes (hier: der Union) zurechenbaren geistigen Leistungen gegenüber den einem Drittland zurechenbaren zu privilegieren sind. Außerdem berücksichtigt es den Umstand, dass bei geistigen Beistellungen die Eröffnung eines passiven Veredelungsverkehrs, anders als bei beigestellten Materialien, Bestandteile oder Teilen (vgl. Art. 256 Unionszollkodex), nicht bewilligt werden kann. Auf diese Weise werden geistige Beistellungen und Materialbeistellungen gleichgestellt, die ihren Ursprung in der Europäischen Union haben.

[OMISSIS]