



FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

Beschluss

Az.: 11 K 3171/17

In dem Finanzrechtsstreit

5th AVENUE Products Trading GmbH
vertreten durch den Geschäftsführer
Schwarzenbergstraße 3 - 7, 79761 Waldshut-Tiengen

prozessbevollmächtigt:

Rechtsanwalt Georg Eder
Rosenheimer Straße 16, 81669 München

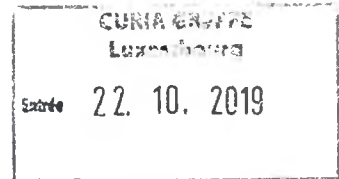
gegen

Hauptzollamt Singen
Maggistraße 3, 78224 Singen, Az: RL 54/2015 - B 32

wegen Einfuhrabgaben (AT/S/00/000145/08/2015/4100)

hat der 11. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg durch

Vorsitzenden Richter am Finanzgericht	Stolz
Richterin am Finanzgericht	von Marschall
Richter am Finanzgericht	Hölzle
Ehrenamtlichen Richter	Bachhuber
Ehrenamtliche Richterin	Breig



am 22. Juli 2019 beschlossen:

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) werden gem. Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Handelt es sich bei Zahlungen, die der Käufer einer Ware zusätzlich zum Kaufpreis abhängig von seinen Umsatzerlösen vier Jahre lang einmal jährlich dafür entrichtet, dass er die Ware

- in einem bestimmten Gebiet,
- erstmals überhaupt,

Informationen zum Schutz personenbezogener Daten bei deren Verarbeitung durch die Justiz nach Artikel 13 und Artikel 14 der Europäischen Datenschutz-Grundverordnung finden sich auf der Internetseite des Gerichts (www.fg-baden-wuerttemberg.de) unter dem Menüpunkt "Service" / "Informationen zum Datenschutz in der Justiz". Auf Wunsch übersenden wir diese Informationen auch an Verfahrensbeteiligte in Papierform.

Anschrift: Finanzgericht Baden-Württemberg - Außensenate in Freiburg -, Postfach 52 80, 79019 Freiburg
Dienstgebäude: Gresserstr. 21, 79102 Freiburg
Fernsprecher: 0761 20724 201, Fax: 20724 222, E-Mail: Poststelle@FGFreiburg.justiz.bwl.de
Verkehrsverbindung: Haltestelle Maria-Hilf-Kirche

Eingetragen in das Register des Gerichtshofes unter der Nr. <u>1131630</u>
Luxemburg, den <u>23. 10. 2019</u>
Fax/E-mail: <u>[Signature]</u> Der Kanzler, im Auftrag
eingegangen am: <u>22. 10. 19</u> Maria Krausenböck, Verwaltungsrätin

- Klägerin -

- Beklagter -

- exklusiv und
- dauerhaft

veräußern darf, um Lizenzgebühren i.S.d. Art. 32 Abs. 1 Buchst. c der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften (ZK), die dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nach Art. 31 Abs. 5 Buchst. b ZK i.V.m. Art. 157 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zum Zollkodex (ZK-DVO) hinzuzurechnen sind?

2. Sind solche Vergütungen gegebenenfalls nur anteilig dem für die eingeführten Waren gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen, und wenn ja, nach welchem Maßstab?

II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des EuGH über die Vorabentscheidungsfragen ausgesetzt.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diesen Beschluss ist kein Rechtsmittel gegeben (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 27. Januar 1981 VII B 56/80, BStBl II 1981, 324).

Gründe

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob von der Klägerin für ein (Allein-)Vertriebsrecht an ihren Lieferanten geleistete Zahlungen dem tatsächlich gezahlten Preis der eingeführten Waren hinzuzurechnen sind.
- 2 Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der (Groß-)Handel mit Havanna-Zigarren, anderen Tabakwaren, Raucherbedarfsartikeln, Spirituosen, alkoholfreien Getränken und Gastronomiebedarf. Die kubanischen Zigarren bezieht die Klägerin von der Habanos S.A., der staatlichen kubanischen Exportgesellschaft für Zigarren.
- 3 Am 31. Januar 2012 schlossen die Klägerin und die Habanos S.A. eine als „Exclusive Distribution Agreement“ (im Folgenden: EDA) bezeichnete Vereinbarung, nach der der Klägerin für den deutschen sowie den österreichischen Markt das Alleinvertriebsrecht für Zigarren der Habanos S.A. zusteht.

In Ziffer 2.1 des EDA heißt es hierzu wörtlich:

„As the counter benefit of the DISTRIBUTOR'S obligations under this Agreement, HABANOS S.A. hereby appoints the DISTRIBUTOR and the latter accepts said appointment as sole and exclusive distributor of HABANOS S.A. to import, sell and distribute the PRODUCTS in the TERRITORY.“

In Annex 1 des EDA wird unter 2. ausgeführt: *„The TERRITORY covers the domestic, Duty Free and Duty Paid market of Germany and Austria Republic.“*

- 4 Im Gegenzug verpflichtete sich die Klägerin, für die Einräumung des Alleinvertriebsrechts in Österreich vier Jahre lang eine als „compensation“ bezeichnete Zahlung in Höhe von 25% ihrer aus den Verkäufen nach Österreich erzielten Umsatzerlöse an die Habanos S.A. zu bezahlen.

In Ziffer 3.2 des EDA heißt es hierzu wörtlich:

„The DISTRIBUTOR will pay HABANOS S.A. for the rights for the exclusive Distribution for the Territory of the Austrian Republic a compensation for the first four years on a yearly basis. After this period no compensation will be paid. The details are specified in a calculated Business plan in Annex 3, which is integral part.“

In Annex 3 des EDA wird unter anderem ausgeführt:

„The Distributor will pay Habanos S.A. on a yearly basis a rate of 25% of the operating margin on the sales (sell-in) of the Distributor to this territory. The operating margin is calculated as follows: net sales of FAPT minus the purchase price from Habanos S.A. and minus customs and freight costs.“

- 5 Die „compensation“ wurde – wie vereinbart – der Klägerin jährlich in Rechnung gestellt und von dieser auch bezahlt. Nach Ablauf der vertraglich vereinbarten Laufzeit (27. Februar 2016) endeten die Zahlungen. Für das Alleinvertriebsrecht in Deutschland hatte die Klägerin keine entsprechende „compensation“ zu leisten; dieser Markt wurde von ihr bereits vor Abschluss des EDA mit Zigarren der Habanos S.A. beliefert. Grundlage hierfür war eine am 20. September 1994 abgeschlossene Vereinbarung, die ihr das Alleinvertriebsrecht für Deutschland einräumte, den Vertrieb in anderen Ländern aber grds. untersagte bzw. von der Zustimmung der Habanos S.A. abhängig machte (vgl. EDA vom 20. September 1994, Bl. 440 ff. FG-Akte). Dementsprechend wurde der österreichische Markt vor Abschluss des EDA auch nicht von der Klägerin, sondern von einem anderen Unternehmen beliefert (Protokoll über den Erörterungstermin, Bl. 375 R FG-Akte).
- 6 Der Einkauf der Zigarren erfolgte nicht durch Abschluss eines schriftlichen Kaufvertrages, sondern jeweils durch Bestellung und Annahme der Bestellung. Die Klägerin erhielt eine Preisliste, auf deren Grundlage die jeweiligen Bestellungen vorgenommen wurden. Die Einkaufspreise waren dabei unabhängig davon, in welches Land die Zigarren von der Klägerin weiterverkauft wurden. Erfolgte eine Bestellung durch die Klägerin, erstellte die Habanos S.A. eine Rechnung und lieferte die bestellte Ware aus (Protokoll über den Erörterungstermin vom 21. Mai 2019, Bl. 375 Rs. FG-Akte.)
- 7 Die Klägerin fertigte die Einfuhren der kubanischen Zigarren grundsätzlich über das ihr bewilligte Zolllager Typ D (Bewilligungs-Nr. DE/4100/LD/0007) ab. Das Lager befindet sich am Sitz der Klägerin in Waldshut-Tiengen, Deutschland. Die Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr erfolgte bei Entnahme aus dem Zolllager durch die in der Bewilligung miterfasste vereinfachte Beendigung des Verfahrens nach Art. 278 Abs. 3 ZK-DVO, d.h. durch Anschreibung in der Buchführung und ohne erneute Gestellung. Bei den Einlagerungen von Zigarren der

Lieferfirma Habanos S.A. auf ihr Zolllager Typ D hat die Klägerin die tatsächlich bezahlten Kaufpreise zuzüglich Aufschlägen (Fracht, Versicherung etc.), aber ohne Berücksichtigung der als „compensation“ bezeichneten Zahlungen als Grundlage für die Ermittlung des Zollwertes angemeldet. Zum Zeitpunkt der Einlagerung stand nämlich noch nicht fest, welche der Zigarren nach Deutschland und welche nach Österreich verkauft wurden.

- 8 Im Anschluss an eine Zollprüfung bei der Klägerin vertrat der Prüfer die Auffassung, dass es sich bei der als „compensation“ bezeichneten Gebühr um einen abgespaltenen Kaufpreisbestandteil handele, der nach Art. 29 Abs. 3 Buchst. a ZK bei der Zollwertermittlung zu berücksichtigen sei (Tz. 3.2.4 des Prüfungsberichts, Bl. 39 HZA-Akte).
- 9 Das beklagte HZA schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ mehrere Einfuhrabgabenbescheide, darunter auch den vorliegend allein streitigen Bescheid AT/S/00/000145/08/2015/4100 vom 28. August 2015, mit dem es zunächst Einfuhrzoll in Höhe von insgesamt 135,01 € für Waren, die die Klägerin zwischen dem 21. Februar und dem 12. Dezember 2013 zum Zolllagerverfahren angemeldet hatte, nacherhob (Bl. 1 ff. HZA-Akte).
- 10 Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 23. September 2015 Einspruch ein. Das HZA half dem Einspruch insoweit ab, als der Einfuhrabgabenbescheid entgegen Art. 868 Abs. 2 ZK-DVO in mehreren Positionen Nacherhebungen von Einfuhrabgaben von im Einzelfall weniger als 10 € beinhaltete. Im Übrigen wies es den Einspruch mit Entscheidung vom 22. November 2017 als unbegründet zurück (Bl. 261 ff. HZA-Akte).
- 11 Mit ihrer am 6. Dezember 2017 erhobenen Klage wendet sich die Klägerin gegen die aus ihrer Sicht zu Unrecht erfolgte Hinzurechnung der als „compensation“ bezeichneten Zahlungen zum Zollwert der zu bewertenden Waren.
- 12 Sie macht geltend, Zahlungen für Alleinvertriebsrechte seien nur dann dem Zollwert hinzuzurechnen, wenn sie eine Bedingung für das Kaufgeschäft darstellten und einen Bezug zu der zu bewertenden Ware aufwiesen (Art. 32 Abs. 5 Buchst. b ZK, Art. 157 Abs. 2 ZK-DVO). Die vorliegend gezahlte „compensation“ sei weder

- Bedingung des Kaufgeschäfts noch stehe sie in Bezug zu der zu bewertenden Ware.
- 13 Gegen das Vorliegen einer Bedingung des Kaufgeschäfts spreche zum einen, dass die Kompensation lediglich für das Alleinvertriebsrecht in Österreich zu zahlen gewesen sei und nicht für das Alleinvertriebsrecht in Deutschland. Hierin zeige sich, dass die Gewährung des Alleinvertriebsrechts unabhängig von den jeweiligen Kaufverträgen sei. Zum anderen weise die Zahlung für das Alleinvertriebsrecht für die Habanos S.A. keine derartige Bedeutung auf, dass sie ohne deren Zahlung den Verkauf nicht vornehmen würde. Denn nach Ziffer 3.2 EDA habe sie – die Klägerin – nach Ablauf von vier Jahren keine weitere Kompensation zu entrichten. Dennoch bleibe das Alleinvertriebsrecht weiter bestehen (Ziffer 3.2 EDA). Der Wert der Zahlung für das Alleinvertriebsrecht sei, nachdem diese nicht mehr geschuldet gewesen sei, nicht in die Kalkulation des Warenwerts der Zigarren eingepreist worden. Der Preis der importierten Zigarren sei vielmehr – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – vor, während und auch nach der Zahlung für das Alleinvertriebsrecht von üblichen Preissteigerungen abgesehen unverändert geblieben.
- 14 Schließlich weise das Alleinvertriebsrecht auch keinen zollwertrechtlichen Bezug zur Einfuhrware auf. Mit der Ware werde grundsätzlich das Recht auf Weiterverkauf erworben. Das Recht des Weiterverkaufs stelle einen wesentlichen Wert der Ware dar, insbesondere bei einer Handelsware. Das Alleinvertriebsrecht dagegen sei ein über die aus den Kaufgeschäften erworbene Verfügungsmacht hinausgehendes Recht, welches sich auf den Wert der Ware in ihrer Beschaffenheit bei der Einfuhr nicht auswirke. Denn der Verkauf der Waren sei ohne Übertragung des Alleinvertriebsrechts rechtlich nicht ausgeschlossen.
- 15 Das HZA beantragt, die Klage abzuweisen.
- 16 Die streitigen Kompensationszahlungen seien unabhängig davon, ob sie als abgespaltener Kaufpreisbestandteil oder als Lizenzgebühr betrachtet würden, dem Zollwert hinzuzurechnen, da sie Bedingung des Kaufgeschäfts seien und sich auf die Einfuhrware bezögen.

- 17 Nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. c ZK i.V.m. Art. 160 ZK-DVO gelte eine Lizenzgebühr als nach den Bedingungen des Kaufgeschäftes entrichtet, wenn der Verkäufer oder eine mit diesem verbundene Person vom Käufer die Zahlung der Lizenzgebühr an einen Dritten verlange. Seien der Verkäufer der gelieferten Waren und der Inhaber der Schutzrechte, der für die Gewährung dieser Rechte Lizenzgebühren vom Käufer der Ware erhalte – wie im vorliegenden Fall – identisch, sei davon auszugehen, dass die Lieferung der lizenzpflichtigen Waren neben der Kaufpreiszahlung auch von der Zahlung der Lizenzgebühr abhängig gemacht werde. Der Gesetzgeber habe dies durch den Wortlaut des Art. 136 Abs. 4 Buchst. a 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) nun auch klargestellt. Einen Nachweis, dass die Habanos S.A. die Waren auch ohne Zahlung dieser Gebühr liefern würde, sei die Klägerin schuldig geblieben.
- 18 Die Lizenzgebühr weise auch einen Bezug zur Einfuhrware auf. Sie berechne sich anhand der mit den eingeführten Waren erzielten Umsatzerlöse. Ein Bezug der Kompensationszahlung zu den eingeführten Waren sei allenfalls dann fraglich, wenn die Zahlung für das Alleinvertriebsrecht als Gegenleistung dafür anzusehen wäre, dass die Habanos S.A. die vom Vertrag erfassten Waren nicht an andere Abnehmer im Vertragsgebiet liefere, die Waren demnach zuvor bereits zum gleichen Preis auch ohne zusätzliche Zahlung geliefert habe und nach Ablauf der vereinbarten Frist auch wieder liefern werde. Entscheidend hierfür sei nach dem Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 29. September 1989 (IV 82/89 H), ob das Verlangen nach Gebietsschutz vom Käufer der Ware ausgegangen sei. Dies sei vorliegend gerade nicht der Fall gewesen. Die Zigarren seien vor Inkrafttreten des EDA in Österreich von der Firma Tobaccoland vertrieben worden. Da dieses Geschäft „nicht mehr so gut gelaufen“ sei, habe die Klägerin, die bereits zuvor auf dem deutschen Markt erfolgreich den Alleinvertrieb übernommen gehabt habe, die Tobaccoland als Alleinvertriebspartner für Habanos-Zigarren in Österreich abgelöst.

II.

19 Der Senat setzt das Verfahren in entsprechender Anwendung des § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus und legt dem EuGH die aus dem Tenor ersichtlichen Fragen gem. Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung vor.

20 Rechtlicher Rahmen

21 Anzuwendende Vorschriften sind die im maßgebenden Zeitraum zwischen dem 21. Februar und dem 12. Dezember 2013 geltenden Vorschriften des ZK und der ZK-DVO.

22 Art. 29 ZK hat folgenden Wortlaut:

„(1) Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, das heißt 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 Art. 32 und 33 ...

(2) ...

(3) a) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist 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. ...

b) Vom Käufer für eigene Rechnung durchgeführte Tätigkeiten einschließlich solcher für den Absatz der Waren werden abgesehen von denjenigen, für die nach Art. 32 eine Berichtigung vorgenommen wird, nicht als eine mittelbare Zahlung an den Verkäufer angesehen, selbst wenn sie als für den Verkäufer von Vorteil angesehen werden können oder wenn sie nach Absprache mit ihm erfolgt sind; die Kosten solcher Tätigkeiten werden daher bei der Ermittlung des Zollwerts dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nicht zugeschlagen.“

23 In Art. 32 ZK heißt es:

„(1) Bei der Ermittlung des Zollwerts nach Art. 29 sind dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen: ...

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 tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dürfen nach diesem Artikel nur auf der Grundlage objektiver und bestimmbarer Tatsachen vorgenommen werden.

(3) ...

(4) ...

(5) Unbeschadet des Abs. 1 Buchst. c dürfen ...

b) Zahlungen des Käufers für das Recht auf Vertrieb oder Wiederverkauf der eingeführten Waren dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nur hinzugerechnet werden, wenn diese Zahlungen eine Bedingung für den Verkauf der eingeführten Waren zur Ausfuhr in die Gemeinschaft sind.“

24 Art. 157 ZK-DVO lautet:

„(1) Als Lizenzgebühren im Sinne des Art. 32 Abs. 1 Buchst. c ZK gelten insbesondere Zahlungen, die zu leisten sind für die Nutzung von Rechten in Zusammenhang mit:

- der Herstellung der eingeführten Waren (insbesondere Gebrauchsmuster, Geschmacksmuster und Herstellungs-Know-how) oder
- dem Verkauf zur Ausfuhr der eingeführten Ware (insbesondere Warenzeichen, Gebrauchsmuster) oder
- der Verwendung oder dem Weiterverkauf der eingeführten Ware (insbesondere Urheberrechte, untrennbar in der eingeführten Ware verkörperte Herstellungsverfahren).

(2) Ungeachtet des Art. 32 Abs. 5 ZK darf, wenn der Zollwert der eingeführten Ware nach Art. 29 ZK ermittelt wird, die Lizenzgebühr dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis nur hinzugerechnet werden, wenn diese Zahlung

- sich auf die zu bewertende Ware bezieht und

– nach den Bedingungen des Kaufgeschäfts über diese Ware zu entrichten ist.“

25 In Art. 158 ZK-DVO heißt es:

„(1) ...

(2) ...

(3) Beziehen sich die Lizenzgebühren teilweise auf die eingeführten Waren und teilweise auf andere Bestandteile oder Zubehör, die den Waren nach ihrer Einfuhr hinzugefügt werden, oder auf Dienstleistungen nach der Einfuhr, so ist eine angemessene Aufteilung nur aufgrund objektiver und bestimmbarer Tatsachen nach der erläuternden Anmerkung in Anhang 23 zu Artikel 32 Absatz 2 des Zollkodex vorzunehmen.“

26 Art. 161 ZK-DVO schließlich bestimmt:

„Wenn die Art der Berechnung einer Lizenzgebühr auf den Preis der eingeführten Ware abstellt, so wird bis zum Beweis des Gegenteils vermutet, dass sich die Zahlung dieser Lizenzgebühr auf die zu bewertende Ware bezieht.

Wenn der Betrag einer Lizenzgebühr unabhängig vom Preis der eingeführten Ware berechnet wird, kann sich die Zahlung dieser Lizenzgebühr gleichwohl auf die zu bewertende Ware beziehen.“

27 Zur ersten Vorlagefrage

28 Im Streitfall kommt es darauf an, ob lediglich der von der Klägerin gezahlte Kaufpreis für die aus einem Drittland eingeführten Waren (Zigarren des Lieferanten Habanos S.A.) als Transaktionswert zugrunde zu legen ist – dann wäre der Klage stattzugeben – oder ob darüber hinaus die von der Klägerin in Abhängigkeit von der Höhe ihrer Umsatzerlöse betreffend Lieferungen nach Österreich geleisteten, als „compensation“ bezeichneten Zahlungen dem Zollwert hinzuzurechnen sind – dann wäre die Klage abzuweisen.

29 Der Senat geht davon aus, dass es sich bei der zu beurteilenden Vergütung nicht um einen abgespaltenen Teil des Kaufpreises nach Art. 29 Abs. 3 Buchst. a ZK handelt.

- 30 Da die „compensation“ für die Nutzung von Rechten im Zusammenhang mit der Verwendung oder dem Weiterverkauf der eingeführten Ware zu leisten ist, handelt es sich nach Art. 157 Abs. 1 dritter Anstrich ZK-DVO bei dieser vielmehr um eine Lizenzgebühr im Sinne des Art. 32 Abs. 1 Buchst. c ZK. Solche Lizenzgebühren sind dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Kaufpreis nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. c und Abs. 5 Buchst. b ZK i.V.m. Art. 157 Abs. 2 ZK-DVO dann hinzuzurechnen, wenn drei kumulative Voraussetzungen erfüllt sind, nämlich, erstens, die Lizenzgebühren nicht im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind, zweitens, sie sich auf die zu bewertende Ware beziehen und drittens, der Käufer diese Lizenzgebühren nach den Bedingungen des Kaufgeschäfts für die zu bewertende Ware zu entrichten hat (EuGH, Urteil vom 9. März 2017 – C-173/15, *GE Healthcare*, ECLI:EU:C:2017:195 zu Warenzeichen).
- 31 Was die erste Voraussetzung angeht, ergibt sich aus den Bestimmungen des in Rede stehenden Lizenzvertrags, insbesondere aus 3.2 und 4.1 EDA, dass die Lizenzgebühren für das exklusive Recht zum Vertrieb der Zigarren in Österreich nicht im Kaufpreis der zu bewertenden Waren eingeschlossen waren. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 32 Nach Auffassung des Senats stellt die Zahlung der streitigen „compensation“ auch eine Bedingung des Kaufgeschäfts i.S.d. Art. 157 Abs. 2 zweiter Anstrich ZK-DVO dar (dritte Voraussetzung). In Fällen, in denen – wie vorliegend – der Verkäufer der eingeführten Ware gleichzeitig auch der Lizenzgeber ist, ist regelmäßig davon auszugehen, dass der Verkäufer neben der Zahlung des Kaufpreises auch die Zahlung der Lizenzgebühr von seinem Käufer, der gleichzeitig Lizenznehmer ist, verlangt. Andernfalls würde der Verkäufer die Lizenzgebühr nämlich direkt in seinen Kaufpreis einkalkulieren (vgl. *Vonderbank* in Müller-Eiselt/Vonderbank, EU Zollrecht Zollwert, Fach 4232 Rn. 502). Der Umstand, dass die Verpflichtung nach Ablauf von vier Jahren entfallen ist, bedeutet dagegen nicht, dass der Klägerin – jedenfalls bezogen auf die vorliegend zu beurteilenden Einfuhren, die innerhalb der vier Jahre erfolgten – das (exklusive) Recht zum Vertrieb in Österreich auch ohne Bezahlung der Lizenzgebühr eingeräumt worden wäre. Unschädlich ist auch, dass die „compensation“ nicht in den jeweiligen Kaufgeschäften, sondern im EDA

vereinbart wurde, denn es genügt das Vorhandensein eines Rahmenlizenzvertrages, wenn sich – wie bei dem zu beurteilenden EDA (Ziffer 4.1 EDA) – daraus ergibt, dass alle künftigen Einzelkaufverträge von der Zahlung einer Lizenzgebühr abhängig sein sollen. Maßgeblich ist insoweit das gesamte zwischen Verkäufer und Käufer bestehende Vertragsgeflecht (*Vonderbank* in Müller-Eiselt/Vonderbank, EU Zollrecht Zollwert, Fach 4232 Rn. 501). Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte ist damit anzunehmen, dass die Habanos S.A. die für den Vertrieb in Österreich bestimmten Waren ohne die Zahlung der streitgegenständlichen Gebühr nicht oder jedenfalls nicht zu den vereinbarten Vertragsbedingungen geliefert hätte.

- 33 Zweifelhaft ist indes, ob sich die Zahlung im Sinne des Art. 157 Abs. 2 erster Anstrich ZK-DVO auf die zu bewertende Ware bezieht (zweite Voraussetzung). Ob sich eine Lizenzgebühr auf die Einfuhrware bezieht, mit ihr also warenbezogene Leistungen abgegolten werden, ist anhand aller Umstände des Einzelfalls, insbesondere unter Berücksichtigung des Lizenzgebührenvertrages zu beurteilen (*Rinnert* in Witte, Zollkodex, Art. 32 Rn. 49 m.w.N.). Nicht entscheidend ist die Berechnungsart. Wird – wie vorliegend (vgl. Annex 3 EDA) – für die Berechnung der Höhe der Lizenzgebühr auf den Weiterveräußerungserlös der Einfuhrware abgestellt, so begründet dies zwar nicht nach Art. 161 UA 1 ZK-DVO die Vermutung, dass die Lizenzgebühr warenbezogene Leistungen abgilt. Andererseits schließt, wie sich aus Art. 161 UA 2 ZK-DVO ergibt, eine solche Berechnungsart aber auch nicht aus, dass sich die Lizenzgebühr auf die Einfuhrware bezieht.
- 34 Das Gericht geht aufgrund des Vortrags der Beteiligten und der eingereichten Unterlagen – insbesondere der Distributionsverträge vom 20. September 1994 (Bl. 440 ff. FG-Akte) und 31. Januar 2012 (Bl. 139 ff. FG-Akte) – in diesem Zusammenhang davon aus, dass die Klägerin die streitgegenständliche „compensation“ sowohl dafür zu bezahlen hatte, dass sie die eingeführten Waren auf dem österreichischen Markt erstmals überhaupt veräußern durfte (Vertriebsrecht), als auch dafür, dass ihr das Recht zum Vertrieb der Zigarren in Österreich exklusiv zustand (Gebietsschutz).
- 35 Soweit die Klägerin die „compensation“ dafür zu bezahlen hatte, dass sie die eingeführten Zigarren (erstmalig) in Österreich weiterveräußern und vertreiben durfte, bezieht sich die entrichtete Lizenzgebühr nach Auffassung des Senats im Sinne

des Art. 157 Abs. 2 erster Anstrich ZK-DVO grundsätzlich auf die eingeführten Waren, weil das Recht auf Vertrieb oder Wiederverkauf Teil der Verschaffung der Verfügungsmacht beim Erwerb der eingeführten Waren ist.

36 Soweit die Klägerin die „compensation“ dafür zu bezahlen hatte, dass sie als einzige die Havanna-Zigarren in Österreich verkaufen durfte (Gebietsschutz), die Habanos S.A. also keine weiteren Abnehmer belieferte, ist die Warenbezogenheit der Zahlungen dagegen zweifelhaft. Der wohl überwiegende Teil des deutschsprachigen Schrifttums vertritt die Auffassung, dass Zahlungen für ein Alleinvertriebsrecht des Käufers keinen Bezug zur Einfuhrware aufwiesen und daher dem für die Einfuhrwaren gezahlten oder zu zahlenden Preis nicht nach Art. 32 Abs. 5 Buchst. b ZK i.V.m. Art. 157 Abs. 2 ZK-DVO hinzuzurechnen seien (*Glashoff* in Schwarz/Wockenfoth, Zollrecht, Art. 32 ZK Rn. 214; *Rinnert* in Witte, Zollkodex, Art. 32 Rn. 94; *Wäger* in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Art. 32 ZK Rn. 51; für die Einbeziehung in den Zollwert als abgespaltener Teil des Kaufpreises nach Art. 29 Abs. 3 Buchst. a ZK dagegen: *Vonderbank* in Müller-Eiselt/Vonderbank, EU Zollrecht Zollwert, Fach 4232 Rn. 881 f.). Die deutsche Zollverwaltung hingegen geht sowohl bei Zahlungen für das Recht auf Vertrieb oder Wiederverkauf der eingeführten Waren als auch bei Zahlungen für Alleinvertriebsrechte davon aus, dass diese zollwertrelevant seien, wenn sie – wie hier – nach den Bedingungen des Kaufgeschäfts zu entrichten sind (vgl. Dienstvorschrift [DV] Zollwertrecht, E-VSF Z 5101 Abs. 59 jetzt Abs. 57).

37 Der Senat neigt zu der Annahme, dass Zahlungen, die der Erwerber zusätzlich zum Kaufpreis der eingeführten Ware ausschließlich dafür leistet, dass er die Ware in einem bestimmten Gebiet als einziger veräußern darf, nicht als Lizenzgebühr im Sinne des Art. 32 Abs. 5 Buchst. b ZK i.V.m. Art. 157 Abs. 2 ZK-DVO bei der Ermittlung des Zollwerts zu berücksichtigen sind. Denn während das Recht, die Ware weiterveräußern bzw. vertreiben zu dürfen, die Verfügungsmacht über die Ware betrifft und deshalb in dieser verkörpert ist (vgl. hierzu nunmehr auch Art. 136 Abs. 1 Satz 1 UZK-IA), handelt es sich bei einem Alleinvertriebsrecht um ein zusätzliches, über den Anspruch auf Verschaffung der Verfügungsmacht an der Ware hinausgehendes Recht. Entsprechend wird die Lizenzgebühr für ein Allein-

vertriebsrecht auch nicht als Gegenleistung für die eingeführte Ware, sondern dafür bezahlt, dass andere Personen im Vertragsgebiet nicht vom Verkäufer beliefert werden.

38 Die vorstehende Streitfrage kann nur dann offen bleiben, wenn man – anders als der Senat – die Ansicht vertritt, dass Vergütungen, die vom Erwerber zusätzlich zum Kaufpreis der Waren (ausschließlich) für die Einräumung eines Gebietsschutzes zu bezahlen sind, bereits als Lizenzgebühr nach Art. 32 Abs. 5 Buchst. b ZK i.V.m. Art. 157 Abs. 2 ZK-DVO dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der eingeführten Waren hinzuzurechnen sind.

39 Im Hinblick auf die Ausführungen des EuGH im Urteil vom 9. März 2017 in der Rechtssache *GE Healthcare* (C-173/15, ECLI:EU:C:2017:195, unter Rn. 40 bis 46) geht der Senat schließlich davon aus, dass es für die Beurteilung der Warenbezogenheit der streitgegenständlichen „compensation“ unerheblich ist, dass im vorliegenden Fall zum Zeitpunkt des Verkaufs zur Ausfuhr der streitgegenständlichen Zigarren noch nicht feststand, ob diese an Abnehmer der Klägerin in Deutschland – hier hatte die Klägerin unabhängig von der Zahlung der „compensation“ bereits das Vertriebsrecht inne – oder in Österreich weiterveräußert werden.

40 Zur zweiten Vorlagefrage

41 Unter der Annahme, dass Vergütungen, die ausschließlich für die Einräumung eines Gebietsschutzes zu leisten sind, dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der eingeführten Waren nicht nach Art. 32 Abs. 5 Buchst. b ZK i.V.m. Art. 157 Abs. 2 ZK-DVO hinzuzurechnen sind, stellt sich bei Vergütungen, die – wie vorliegend – sowohl dafür bezahlt werden, dass der Erwerber der Waren ein bestimmtes Gebiet erstmals überhaupt beliefern darf, als auch dafür, dass ihm dieses Vertriebsrecht exklusiv eingeräumt wird, die weitere Frage, ob diese Lizenzgebühren insgesamt dem Kaufpreis der eingeführten Waren hinzuzurechnen sind, oder ob diese dann in einen dem Kaufpreis hinzuzurechnenden und einen zollwertrechtlich irrelevanten Bestandteil aufzuteilen sind. Der EuGH hat im Anwendungsbereich des Art. 158 Abs. 3 ZK-DVO entschieden, dass eine Hinzurechnung nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. c ZK auch dann erfolgen kann, wenn sich Lizenzgebühren teilweise auf die eingeführten Waren und teilweise auf Dienstleistungen nach der Einfuhr

beziehen. Die Berichtigung sei dann aufgrund objektiver und bestimmbarer Tatsachen vorzunehmen, die es ermöglichen, den Betrag der Lizenzgebühren, die im Zusammenhang mit diesen Waren stehen, zu bewerten (EuGH, Urteil vom 9. März 2017 – C-173/15, *GE Healthcare*, ECLI:EU:C:2017:195, Rn. 52).

- 42 Es stellt sich zunächst die Frage, ob diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall der Einräumung eines erstmaligen Vertriebsrechts verbunden mit einem Gebietschutz übertragbar sind und damit die von der Klägerin bezahlte Vergütung, soweit diese auf die erstmalige Einräumung des Vertriebsrechts für Österreich entfällt, dem Preis der eingeführten Waren nach Art. 32 Abs. 5 Buchst. b ZK i.V.m. Art. 157 Abs. 2 ZK-DVO teilweise hinzuzurechnen ist (vgl. GATT-Zollwert-Kodex 1994, ABl. EG 1994 Nr. L 336/119, Art. 8 Abs. 3). Sollte dies zu bejahen sein, stellt sich die weitere Frage, ob und ggf. nach welchem Maßstab die Aufteilung der Lizenzgebühr zu erfolgen hat, wenn es – wie bei der zu beurteilenden „compensation“ – an objektiven und bestimmbaren Tatsachen im Sinne des Art. 32 Abs. 2 ZK bzw. Art. 158 Abs. 3 ZK-DVO fehlt, die es ermöglichen würden, den Betrag der Lizenzgebühren, in einen dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis für die eingeführten Waren hinzuzurechnenden und einen zollwertrechtlich irrelevanten Bestandteil aufzuteilen (siehe dazu auch Anmerkungen zu Art. 8 GATT-Zollwert-Kodex 1994 zu Abs. 3, Anhang 23 der ZK-DVO zu Art. 32 Abs. 2 ZK sowie Kommentar Nr. 3 des Ausschusses für den Zollkodex [Zollwert] Ziff. 7 und Ziff. 11 ff.).

Stolz

von Marschall

Hölzle