

Titel:

Entwicklungskosten von Software können zum Zollwert gehören

Normenkette:

UZK Art. 71 Abs. 1 Buchst. b

Leitsätze:

1. Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK ist so auszulegen, 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. (redaktioneller Leitsatz)

2. Entscheidend für die Hinzurechnung der Entwicklungskosten ist das Aufbringen auf die Einfuhrware zur Steigerung der Funktionalität, und zwar selbst dann, wenn die Software auch zur Herstellung der Einfuhrware benötigt wird. Wird die Software hingegen lediglich zur Entwicklung der Einfuhrware benötigt und nicht auf die Einfuhrware aufgebracht, gehören die Entwicklungskosten nicht zum Zollwert, wenn sie innerhalb der Union erarbeitet worden ist. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Entwicklungskosten von Software können zum Zollwert gehören, Software, Leistungen, Kaufpreis, Drittstaat, Ware, Auslegung, Kommission, Zollwert, Wert, Zollkodex, Verkauf, Klage, Herstellung, Eigentum, Urteil des EuGH, einheitliche Anwendung, Vorabentscheidungsersuchen, Ermittlung, EuGH, Verbrauchsteuern

Vorinstanzen:

EuGH, Urteil vom 10.09.2020 – C-509/19

FG München, Aussetzungs- und Vorlagebeschluss vom 06.06.2019 – 14 K 2609/18

Tatbestand

I.

1

Streitig ist, ob die Entwicklungskosten für eine Software zum Zollwert der eingeführten Waren gehören.

2

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.

3

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.

4

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

5

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 (UZK) hinzuzurechnen seien und setzte mit Einfuhrabgabenbescheid vom 25. September 2018 für die im Januar 2018 in den freien Verkehr überführten Waren insgesamt ... Euro fest. Hiergegen erhob die Klägerin eine Sprungklage, der das HZA am 23. Oktober 2018 zugestimmt hat (vgl. § 45 der Finanzgerichtsordnung).

6

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

7

Die geltenden Vorschriften des UZK 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. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union - EuGH - vom 16. November 2006 C-306/04, Compaq Computer International Corporation, ECLI:EU:C:2006:716, Slg 2006, I-10991, Rn. 24) im Ergebnis vertretenen Meinung an, dass Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK nicht anwendbar und die darin vorgesehene Berichtigung nicht vorzunehmen sei.

8

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 UZK die Entwicklungskosten für beigestellte Software dem Zollwert hinzugerechnet werden könnten. Sollte die Software von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) UZK erfasst sein, käme eine Hinzurechnung nicht in Betracht, weil die Software nicht außerhalb der Union erarbeitet worden sei.

9

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

10

Das HZA beantragt, die Klage abzuweisen.

11

Die geistigen Beistellungen seien zwar von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) UZK 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) UZK, weil sie nicht zur Herstellung der eingeführten Steuergeräte notwendig gewesen sei.

12

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. Es verbleibe also nur die Hinzurechnung nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i) UZK.

13

Mit Beschluss vom 6. Juni 2019 hat das Gericht dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob 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 UZK hinzuzurechnen sind, wenn sie nicht in dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind.

14

Mit Urteil vom 10. September 2020 hat der EuGH hierzu entschieden, dass Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK dahin auszulegen sei, dass er es erlaube, 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 werde.

15

Die Klägerin trägt nach der Entscheidung des EuGH u.a. vor, es sei von entscheidender Bedeutung, inwieweit die hier in Rede stehende Software als Beistellung im Sinne des Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i) oder Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) UZK angesehen werden könne. Dafür sei es wichtig festzustellen, inwieweit die Software für die Herstellung der Ware erforderlich sei oder einen integralen Bestandteil des Enderzeugnisses darstelle. In ihrem Fall hätten während des Produktionsprozesses mehrere Integrationstests stattgefunden, die das Zusammenspiel von Basissoftware (wird vom Lieferanten gestellt), Funktionssoftware (wird von BMW beigestellt) und Hardware prüfen und sicherstellen. Unmittelbar nach der Fertigstellung der Steuergeräte finde der finale Funktionstest (sog. end-of-Line-Test) statt. Zu Beginn einer Produktionsserie finde dieses Testszenario bei 100% der hergestellten Steuergeräte statt.

16

Die Software werde daher in erster Linie aufgespielt, um die Funktionsfähigkeit der Hardware sicherzustellen, insbesondere auch im Zusammenspiel mit sonstigen Softwarekomponenten. Diese Tests seien für die Herstellung zwingend erforderlich. Die Tatsache, dass sich die Software bei Grenzübertritt noch auf der Hardware befinde, sei Folge dieses Herstellungsprozesses.

Entscheidungsgründe

II.

17

Die Klage ist unbegründet. Das HZA ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Entwicklungskosten der Software dem Zollwert der eingeführten Waren hinzuzurechnen waren und hat daher mit Einfuhrabgabenbescheid vom 25. September 2018 rechtmäßig Zoll in Höhe von ... Euro festgesetzt.

18

1. 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: EuGH-Urteil vom 9. März 2017 C-173/15, GE Healthcare, ECLI:EU:C:2017:195, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern □ZfZ□ 2017, 209).

19

Der Zollwert eingeführter Waren wird nach Art. 70 UZK 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 UZK vorzunehmenden Berichtigungen.

20

Die Erwerbskosten werden von dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis im Sinne des Art. 70 UZK 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 (vgl. Krüger in Rüsen, Zollrecht, Art. 71 UZK, Rn. 22).

21

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.

22

Art. 71 UZK 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 UZK 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 UZK ermittelten Transaktionswert.

23

Im Streitfall kam 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) UZK in Betracht.

24

Hierzu hat der EuGH nach dem Vorabentscheidungsersuchen des Senats entschieden, dass Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i) des UZK, der die „in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen“ erfasst, nicht dahin ausgelegt werden kann, dass er immaterielle Güter ausschließt.

25

Ein solcher Ausschluss ergebe sich weder aus dem Wortlaut von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK noch aus dessen Systematik. Nach dieser Bestimmung sei 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 sei 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 UZK fallen können.

26

Art. 71 Abs. 1 Buchst. b des UZK sei daher dahin auszulegen, dass er es erlaube, 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 werde.

27

Der EuGH verwies in seinen Entscheidungsgründen auf die Schlussfolgerung Nr. 26 des Kompendiums der Zollwerttexte, die von dem in Art. 285 des Zollkodex genannten Ausschuss für den Zollkodex stamme. Auch wenn die Schlussfolgerungen des Ausschusses für den Zollkodex rechtlich nicht verbindlich seien, so würden sie doch ein wichtiges Hilfsmittel darstellen, um eine einheitliche Anwendung des Zollkodex durch die Zollbehörden der Mitgliedstaaten zu gewährleisten, und könnten deshalb als wertvolles Erkenntnismittel für seine Auslegung angesehen werden.

28

Danach sei zwischen den für die Herstellung der Ware erforderlichen geistigen Leistungen, die unter Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) UZK fallen, und den immateriellen Bestandteilen, die im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit der eingeführten Waren in ihnen enthalten und nicht für ihre Herstellung erforderlich sind, zu unterscheiden. Nach Ansicht des Ausschusses für den Zollkodex seien 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) UZK.

29

Somit ist danach abzugrenzen, ob die vom Käufer zur Verfügung gestellte Software zur Herstellung der Einfuhrware benötigt wird und damit als geistige Beistellung nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) UZK) anzusehen ist oder aber auf die Einfuhrware aufgebracht wird, um deren Funktionalität zu ermöglichen, zu verbessern oder zu erweitern und dann als Materialbeistellung nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i) UZK gilt (vgl. hierzu Vonderbank, ZfZ 2019, 369).

30

Der Senat versteht die Abgrenzung zwischen den beiden Tatbeständen daher so, dass das Aufbringen auf die Einfuhrware zur Steigerung der Funktionalität entscheidend für die Hinzurechnung der Entwicklungskosten ist, und zwar selbst dann, wenn die Software auch zur Herstellung der Einfuhrware benötigt wird. Wird die Software hingegen lediglich zur Entwicklung der Einfuhrware benötigt und nicht auf die Einfuhrware aufgebracht, gehören die Entwicklungskosten nicht zum Zollwert nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv) UZK, wenn sie innerhalb der Union erarbeitet worden ist.

31

Da die streitgegenständliche Software auf die Einfuhrware aufgebracht wird, um ihre Funktionalität zu ermöglichen, richtet sich die zollwertrechtliche Beurteilung nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK und es kommt nicht mehr entscheidend darauf an, ob die Software auch zur Herstellung benötigt wird.

32

Wie die Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 22. Februar 2021 vorgetragen hat, ist die Software notwendig für verschiedene technische Vorgänge, welche das Steuergerät übernehmen soll und ermöglicht es, dass verschiedene Elemente im Fahrzeug verbunden werden. Zudem werden Funktionstests dieser Verbindungen durchgeführt, die sicherstellen, dass die verbundenen Elemente ihren Dienst auch ordnungsgemäß verrichten. Soweit die Klägerin mit ihrem Schriftsatz vom 9. Dezember 2021 die Software als bloße Testsoftware herabstuft, folgt dem der Senat nicht, weil dies ihren eigenen Einlassungen im gesamten Verfahren und auch den Feststellungen im BP Bericht widerspricht (Bl. 19).

33

Es besteht im Ergebnis also kein Zweifel, dass die Software aufgrund ihrer Funktionalität zur Verbindung mehrerer Elemente den Steuergeräten einen tatsächlichen Wert verleiht, der höher ist als ihr Transaktionswert. Ohne die Software, deren Entwicklung im eigenen Werk oder durch Subunternehmer mit Kosten verbunden war, wären die Steuerungsgeräte in der benötigten Weise auch nicht einsetzbar, weil sie unter Einschluss des Aufbringens der gewünschten Technologie die Funktionsfähigkeit und die Verwendungsfähigkeit der Steuergeräte gewährleistet. Das HZA hat daher den Zollwert zu Recht unter Berücksichtigung der Entwicklungskosten der Software festgesetzt.

34

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision wird zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat, vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.