

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 28.1.2014, VII R 17/12**

Anordnung einer Zollprüfung zur Ermittlung zollwertrechtlich zu berücksichtigender Lizenzzahlungen

**Leitsätze**

Die Zollbehörden können die Geschäftsunterlagen geschäftlich mittelbar an einer Einfuhr beteiligter Personen prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Zollanmeldung zu überzeugen oder die für eine zutreffende rechtliche Behandlung des Einfuhrgeschäfts erforderlichen Angaben zu ermitteln.

Mittelbar beteiligt ist ein Dritter, der eingeführte Waren (hier: Musik-CDs) von dem Importeur (oder einem zwischengeschalteten Dritten) erwirbt. Die Zollbehörden können bei ihm prüfen, ob er aufgrund entsprechender vertraglicher Vereinbarungen mit dem Exporteur (oder einem zwischengeschalteten Dritten) verpflichtet ist, für die Nutzung in der Ware verkörperter Urheberrechte an diesen Lizenzgebühren zu zahlen. Als Prüfungsanlass reicht dafür aus, dass nach der Lebenserfahrung für die Nutzung solcher Rechte ein Entgelt gefordert und seine Entrichtung ggf. mit Auswirkung auf den Zollwert der Ware gesichert zu werden pflegt.

**Tatbestand**

- 1 I. Der Beklagte und Revisionskläger (das Hauptzollamt --HZA--) möchte im Wege einer Zollaußenprüfung Lizenzgebühren ermitteln, von denen es annimmt, dass die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) sie im Zusammenhang mit dem von ihr unterhaltenen Vertrieb von CDs bezahlt, auf denen Musik gespeichert ist. Die Klägerin erwirbt CDs von der Firma C (im Folgenden: C), welche Musik-CDs in die Union einführt.
- 2 Die betreffende Prüfungsanordnung hat das Finanzgericht (FG) nach erfolglosem Einspruchsverfahren aufgehoben und zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt:
- 3 Die Prüfungsanordnung könne nicht auf Art. 78 des Zollkodex (ZK) gestützt werden und sei jedenfalls ermessensfehlerhaft erlassen worden.
- 4 Die Prüfung sei nicht zur Kontrolle der Richtigkeit einer Zollanmeldung erforderlich. Sie könne sich nur auf die Zollwertangaben der C beziehen, soweit von dieser Lizenzzahlungen zu berücksichtigen seien. Solche Zahlungen seien für den Zollwert jedoch nur zu berücksichtigen, wenn sie Bedingung für den Verkauf der eingeführten Ware seien. Die Feststellung einer solchen Bedingung sei vorliegend nicht möglich. Es könne zwar nicht ausgeschlossen werden, dass Bedingung des Erwerbs durch C die Zahlung von Lizenzgebühren beim Vertrieb gewesen sei. Die bloße Möglichkeit, dass dies in einem Vertrag vereinbart worden sei, reiche jedoch nicht aus. Es müssten konkrete Anhaltspunkte vorhanden sein und bezeichnet werden, die dafür sprächen, dass eine solche Bedingung Gegenstand des Kaufvertrags gewesen sei. Dies sei auch nicht erst im gerichtlichen Verfahren zu ermitteln; vielmehr beschränke sich die gerichtliche Prüfung darauf, ob nach dem Inhalt der Prüfungsanordnung wahrscheinlich sei, dass die Prüfung für die zollrechtliche Behandlung der von C eingeführten Waren von Bedeutung sei.
- 5 Selbst wenn aber solche hinreichenden Anhaltspunkte bestanden haben sollten, habe das HZA die Abwägung versäumt, ob der mit der Prüfung verbundene Eingriff im Hinblick auf die zu erwartende Nacherhebung von Zoll dem Grad ihrer Wahrscheinlichkeit und ihrer Höhe nach verhältnismäßig ist. Das HZA habe jedenfalls versäumt zu würdigen, dass es sich bei der Klägerin um einen Dritten im Verhältnis zu dem Einfuhrvorgang handele. Es habe zudem den Prüfungszeitraum weit über die regelmäßige Verjährungsfrist von drei Jahren hinaus ausgedehnt und sei fehlerhaft davon ausgegangen, es habe ein Prüfungsrecht über die bei C ggf. nachzuerhebenden Zollabgaben hinaus. Eine Rechtsgrundlage für die Ermittlung rein statistischer Daten ungeachtet der Überprüfung konkreter Zollanmeldungen gebe Art. 78 ZK nicht.
- 6 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des HZA, das im Wesentlichen ausführt:
- 7 Die Klägerin sei an den von C angemeldeten Einfuhren mittelbar beteiligt. Solchen mittelbar an einer Einfuhr beteiligten Personen gegenüber eröffneten die Art. 13, 14 und 78 ZK Prüfungsmöglichkeiten. Nach Art. 14 ZK habe von der Klägerin die Darlegung der getroffenen Lizenzvereinbarungen oder alternativ die betragsmäßige Angabe der Lizenzgebühren verlangt werden können. Diese Angaben hätten dann zwar anschließend gemäß Art. 78 ZK weiter geprüft werden können. Von einem solchen gestuften Prüfungsverfahren sei jedoch abgesehen worden, um Zeit- und Kostenaufwand für die Klägerin wie für das HZA zu minimieren, zumal ein Verlangen nach Art. 14 ZK nach allgemeiner Lebenserfahrung zu einem wesentlich schärferen Eingriff in die Belange des Beteiligten führe als eine Prüfung in seinen Räumlichkeiten.

- 8 Die Prüfungsanordnung sei auch nicht ermessensfehlerhaft. Wie das FG festgestellt habe, sei der Zollverwaltung bekannt gewesen, dass C in den Zollwertanmeldungen keine Lizenzgebühren angemeldet hatte. Bei Geschäften mit urheberrechtlich geschützten Werken flössen jedoch grundsätzlich Lizenzgebühren, so dass die Zollverwaltung vor ihrer Prüfungsanordnung Kenntnis von dem Ob einer solchen Zahlung gehabt habe; nur deren Höhe und die genaue rechtliche Gestaltung der Lizenzgebühren seien ihr unbekannt gewesen. Diese hätten nur bei der Klägerin ermittelt werden können, so dass ein Auswahlermessen nicht eröffnet gewesen sei. Auch sei der Prüfungsgegenstand hinreichend bestimmt worden; der Klägerin seien sowohl die von C bezogenen Waren als auch die diesbezüglichen Lizenzvereinbarungen bekannt.
- 9 Eine Hinzurechnung der Lizenzgebühren zu dem von C angemeldeten Zollwert komme im Übrigen, anders als das FG meine, nicht nur aufgrund des Art. 32 Abs. 1 Buchst. c ZK, sondern auch aufgrund des dortigen Buchst. b in Betracht. In beiden Fällen müsse festgestellt werden, ob es sich bei den Lizenzzahlungen um einen festen Betrag pro CD oder einen variablen Betrag in Abhängigkeit von unterschiedlichen Faktoren wie der abgenommenen Menge, den tatsächlich verkauften CDs, aber auch des Alters des Titels handele. Da im letzteren Fall eine konkrete Zuordnung der einzelnen Lizenzzahlungen einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordere, sei es notwendig und nach der Rechtsprechung zulässig, einen Durchschnittssatz zu ermitteln. Dies verkenne das FG, wenn es unterstelle, das HZA habe rein statistische Daten ermitteln wollen.
- 10 Schließlich sei auch der zeitliche Umfang der Prüfung angemessen bestimmt worden. Es könne nämlich nicht auf die Verjährung etwaiger Zollnachforderungen abgestellt werden, weil die für die Zollwertermittlung relevanten Lizenzvereinbarungen unter Umständen weit vor der tatsächlichen Einfuhr geschlossen worden sein könnten. Zudem hänge die Höhe der Lizenzzahlung in der Regel von den beim Weiterverkauf erzielten Nettoverkaufserlösen ab, welche Schwankungen unterlägen. Es sei daher erforderlich, die Lizenzgebühren über einen möglichst umfassenden Zeitraum zu betrachten.
- 11 Die Klägerin meint, vor der Prüfungsanordnung habe bei C geprüft werden müssen, ob deren Kaufgeschäfte eine Einbeziehung von Lizenzzahlungen in den Zollwert zuließen und für welche Titel dies gelte. Die Beteiligten hätten auch nicht wissen können, welche CDs überhaupt eingeführt und welche von C in der Union selbst hergestellt worden seien. Die Klägerin zieht in diesem Zusammenhang die Behauptung des HZA in Zweifel, die Zollanmeldungen der C seien geprüft worden; jedenfalls fehlten nachvollziehbare Feststellungen dazu, weshalb eine Einbeziehung von Lizenzzahlungen in den Zollwert möglich sein solle und welche CDs davon betroffen seien.
- 12 Es bestehe infolgedessen ein Totalausfall der gebotenen Ermessensausübung. Das Ermessen habe nur sachgerecht ausgeübt werden können, wenn zuerst festgestellt worden wäre, dass Lizenzzahlungen der Klägerin nach den Vertragsbedingungen der C mit ihrem Verkäufer dem Zollwert aufgeschlagen werden können.
- 13 Im Übrigen mache allein der überlange Prüfungszeitraum die Prüfungsanordnung rechtswidrig. Für deren Reduktion auf die dreijährige Verjährungsfrist bestehe ebenfalls kein Raum, zumal der Lauf der Frist nicht definiert werden könnte.
- 14 Ferner rügt die Klägerin, dass ihre Betriebsgeheimnisse nicht geschützt worden seien. Denn eine spätere Nacherhebung sei gar nicht möglich, ohne dass die vollständige Aktenlage mit der Möglichkeit einer Einsicht des Zollsschuldners offengelegt werde.
- 15 Schließlich macht die Klägerin geltend, die rechtliche Beurteilung durch das HZA entspreche nicht der "fast weltweit einheitlichen Gesetzeslage zum Zollrecht" und werde auch in allen anderen Mitgliedsstaaten "so nicht praktiziert".

### Entscheidungsgründe

- 16 II. Die Revision des HZA ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Die angefochtene Prüfungsanordnung ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 17 Wie sich aus Art. 78 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2 ZK klar ergibt, können die Zollbehörden die Geschäftsunterlagen geschäftlich mittelbar an einer Einfuhr beteiligter Personen prüfen, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Zollanmeldung zu überzeugen. Das schließt selbstredend die Befugnis ein, eine solche Überprüfung mit dem Ziel durchzuführen, ggf. die für eine zutreffende rechtliche Behandlung des Einfuhrgeschäfts erforderlichen Angaben, sofern sie sich nicht aus der Zollanmeldung ergeben, zu ermitteln.
- 18 Das HZA ist mit Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin im Sinne dieser Vorschrift mittelbar an den Einfuhrgeschäften der C beteiligt ist. Denn sie hat von dieser eingeführte Waren erworben (wofür übrigens belanglos ist, dass sie von C auch Waren erworben haben mag, die nicht eingeführt worden sind). Folglich hängt die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Prüfungsanordnung nur davon ab, ob die Einsicht in die Lizenzvereinbarungen, auf welche die Prüfungsanordnung --wie in der Einspruchsentscheidung des HZA klargestellt ist-- abzielt, für die Prüfung der Zollanmeldungen der C behilflich und erforderlich und mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zollbehördlicher Maßnahmen, der ein Bestandteil auch des Unionsrechts ist,

vereinbar ist.

- 19 An nichts von alledem fehlt es.
- 20 Der Ansicht des FG, es gebe keine Anhaltspunkte, dass bei der zollwertrechtlichen Behandlung der Einfuhren der C Lizenzzahlungen der Klägerin zu berücksichtigen sein könnten, ist nicht zu folgen. Der Senat hat bereits in den Urteilen vom 4. Juli 2013 VII R 56/11 (Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2013, 271) und vom 27. Februar 2007 VII R 25/06 (BFHE 216, 459, ZfZ 2007, 124) entschieden, dass solche Zahlungen bei der Zollwertermittlung zu berücksichtigen sind. Das bedarf hier keiner ins Einzelne gehenden Wiederholung. Es kommt nicht nur, wie das FG meint, in Betracht, wenn das Einfuhrgeschäft unter einer entsprechenden Bedingung steht, sondern auch z.B. in dem Fall, dass dem Hersteller der CD das von ihm auf das betreffende Medium zu speichernde Tonmaterial als digital gespeicherte Daten unentgeltlich beigestellt wird, so dass der Wert einer solchen Beistellung dem Preis hinzuzurechnen ist. Es ist für die Notwendigkeit, die Höhe und die nähere Gestaltung der Verpflichtung zur Zahlung von Lizenzgebühren zu ermitteln, belanglos, ob bei den einzelnen Einfuhrgeschäften das eine oder das andere der Fall ist, weshalb es auch nicht etwa vorab durch eine Prüfung bei C aufgeklärt werden musste.
- 21 Sofern der Gedankengang des FG dahin zu deuten sein sollte, dass es Zweifel hatte, ob überhaupt Lizenzgebühren für die CDs unter Umständen zu zahlen waren und gezahlt worden sind, die sich auf den Zollwert der CDs auswirken, wären auch diese verfehlt; denn eben dies sollte und durfte bei der Klägerin geprüft werden. Abgesehen davon wäre es wenig lebensnah, in Betracht zu ziehen, die Musikproduzenten und Inhaber der entsprechenden Urheberrechte hätten möglicherweise darauf verzichtet, dafür Sorge zu tragen, dass sie für die Verwertung ihrer urheberrechtlich geschützten Produkte ein Entgelt erhalten, was sie, wie auch dem erkennenden Senat bekannt ist, wenn nicht üblicherweise, so zumindest nicht selten durch die Verpflichtung zur Lizenzzahlung des im Unionsgebiet tätigen Vertriebsunternehmens und die rechtliche Verankerung dieser Verpflichtung auch in vorgeschalteten Geschäften sichern. Warum das bei den hier in Rede stehenden Geschäften --aus der Sicht der Zollverwaltung-- hätte ausgeschlossen werden müssen, vermag der Senat nicht zu erkennen. Es bedurfte deshalb auch --anders als die Klägerin meint-- keiner vorgängigen Feststellungen bei C, dass die von dieser geschlossenen Verträge die Durchsetzung des Entgeltanspruchs des Urheberrechtsinhabers sichern. Jedenfalls stünde die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Prüfungsanordnung selbst dann nicht in Frage, wenn sich --wie die Klägerin offenbar geltend machen will-- erweisen sollte, dass etwaige Zahlungen der Klägerin an die fraglichen Musikproduzenten auf Rechtsgründen beruhen, die es nicht --auch nicht im Wege einer pauschalierenden Durchschnittsberechnung und Schätzung-- zulassen, sie Einfuhrwaren zollwertrechtlich zuzuordnen.
- 22 Es stand von vornherein fest, dass Lizenzgebühren von C nicht bei der Zollwertanmeldung berücksichtigt worden sind; jedenfalls hatte das FG keine Handhabe, dies zu bezweifeln, und wollte dies offenbar auch nicht bezweifeln. Die streitige Prüfung konnte und sollte mithin dazu beitragen, dass bei C gegebenenfalls Zoll in zutreffender Höhe nacherhoben werden kann. Dass dies von vornherein ausschied, weil der für die von dem Prüfungsergebnis möglicherweise betroffenen Einfuhren entstandene Zoll aus rechtlichen Gründen (wie z.B. Fristablauf) nicht nacherhoben werden kann, hat die Klägerin zwar behauptet, das FG aber nicht festgestellt.
- 23 Dass die angegriffene Prüfungsanordnung, wie das FG weiter anführt, nicht den Zollbeteiligten, sondern einen dritten, an dem Einfuhrgeschäft nur mittelbar Beteiligten betrifft, dürfte dem HZA bei Erlass seiner Prüfungsanordnung schwerlich entgangen sein. Welche rechtlichen Folgerungen es daraus hätte ziehen müssen oder was es aufgrund dieses Umstands konkret hätte erwägen und bei seiner Entscheidung berücksichtigen müssen, um den Anforderungen des FG an die Ermessensausübung gerecht zu werden, vermag der erkennende Senat dem Urteil des FG freilich nicht zu entnehmen oder sich sonst zu erschließen. Eine Prüfung bei dem Zollbeteiligten selbst konnte jedenfalls nicht in Betracht kommen, weil dieser erfahrungsgemäß die Lizenzvereinbarungen nicht kennt und die Klägerin offenbar und verständlicherweise auch Wert darauf legt, dass sie ihm nicht offenbart werden. Dass deren Offenbarung notwendige Folge der Prüfungsanordnung wäre, trifft nicht zu, weil C als Nichtbeteiligter kein Recht auf Einsicht in die Prüfungsakten hat. Wie dem erkennenden Senat überdies ebenfalls aus den vorgenannten Verfahren bekannt ist, werden dem Einführer die Prüfungsergebnisse auch lediglich in einer das Amtsgeheimnis des Art. 15 ZK wahren (weitgehend anonymisierten) Weise offenbart.
- 24 Warum der Prüfungszeitraum nicht auf die Frist beschränkt ist, innerhalb derer für Einfuhren von C Eingangsabgaben nachträglich erfasst werden können, hat die Revision überzeugend erläutert.
- 25 Schließlich ist die angefochtene Prüfungsanordnung auch nicht etwa deshalb zu beanstanden, weil sie, wie das FG offenbar annimmt, der Ermittlung rein "statistisch" bedeutsamer Daten diene. Dass und unter welchen näheren Voraussetzungen die Lizenzgebühren, die in der Regel erst lange nach dem Einfuhrvorgang anfallen, nicht für jede einzelne Ware konkret ermittelt werden müssen, sondern im Wege einer nur ungefähren Schätzung nach Durchschnittswerten angesetzt werden dürfen, hat der Senat in den eingangs genannten Urteilen schon entschieden. Die Ermittlung solcher Durchschnittswerte wird dadurch freilich nicht zu einer Ermittlung "statistischer" Werte, sondern dient der Festsetzung der Zollwerte für konkrete Einfuhrvorgänge. Deshalb liegt auch der Einwand der Klägerin neben der Sache, es habe zunächst festgestellt werden müssen, welche CDs C überhaupt eingeführt hat, um dann für diese konkreten Waren die Lizenzzahlungen festzustellen. Dass eine

solche Vorgehensweise in der Regel nicht möglich und infolgedessen auch nicht rechtlich geboten ist, ergibt sich aus den benannten Urteilen des erkennenden Senats.