SCHLUSSANTRÄGE DER FRAU GENERALANWALT CHRISTINE STIX-HACKL vom 26. Jänner 2006 [1]

I — Einleitende Bemerkungen

1. In diesem Verfahren ersucht der Gerechtshof Amsterdam den Gerichtshof um die Auslegung des Zollkodex der Gemeinschaften [2] im Hinblick auf den Zollwert von tragbaren Computern, die mit Betriebssoftware ausgerüstet sind. Es geht insbesondere darum, ob der Wert der Betriebssoftware in den Zollwert der tragbaren Computer einbezogen werden muss oder nicht.

II — Rechtlicher Rahmen

2. Artikel 29 Absatz 1 des Zollkodex lautet auszugsweise wie folgt:

„Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, d. h. 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 Artikeln 32 und 33 und unter der Voraussetzung, dass ...

d) der Käufer und der Verkäufer nicht miteinander verbunden sind oder, wenn sie miteinander verbunden sind, der Transaktionswert gemäß Absatz 2 für Zollzwecke anerkannt werden kann."

3. Gemäß Artikel 29 Absatz 2 des Zollkodex kann bei einem Kaufgeschäft zwischen verbundenen Personen der Transaktionswert anerkannt werden, sofern dieser Wert dem Marktwert in demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt sehr nahe kommt.

1 — Originalsprache: Deutsch.

2 — Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaft (ABl. L 302, S. 1) (im Folgenden: Zollkodex oder ZK).

4. Artikel 32 des Zollkodex lautet auszugsweise:

„(1) Bei der Ermittlung des Zollwerts nach Artikel 29 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;

iv) der für die Herstellung der eingeführten Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen, die außerhalb der Gemeinschaft 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;

...

(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 ...“

5. Artikel 34 des Zollkodex lautet:

„Nach dem Ausschussverfahren können besondere Regelungen festgelegt werden für die Ermittlung des Zollwerts von eingeführten Datenträgern, die zur Verwendung in Datenverarbeitungsanlagen bestimmt sind und Daten oder Programmbefehle enthalten."

6. Artikel 147 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 2. Juli 1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften [3] (im Folgenden: Durchführungsverordnung) lautet auszugsweise:

„(1) Für die Anwendung des Artikels 29 des Zollkodex wird die Tatsache, dass Waren, die Gegenstand eines Verkaufs sind, zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr in der Gemeinschaft angemeldet werden, als ausreichendes Indiz dafür angesehen, dass sie zum Zweck der Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft verkauft wurden. Dies gilt auch bei aufeinander folgenden Verkäufen vor der Bewertung, wobei vorbehaltlich der Artikel 178 bis 181 jeder bei einem solchen Verkauf erzielte Preis für die Bewertung herangezogen werden kann.

...

(3) Der Käufer braucht keinen anderen Voraussetzungen zu genügen, als Partei des Kaufvertrags zu sein."

7. Artikel 167 der Durchführungsverordnung sieht auszugsweise vor:

„(1) Ungeachtet der Artikel 29 bis 33 des Zollkodex werden zur Ermittlung des Zollwerts von eingeführten Datenträgern, die zur Verwendung in Datenverarbeitungsanlagen bestimmt sind und Daten oder Programmbefehle enthalten, nur die Kosten oder der Wert des Datenträgers selbst berücksichtigt. Bei der Einfuhr von Datenträgern, die Daten oder Programmbefehle enthalten, werden somit die Kosten oder der Wert der Daten oder Programmbefehle nicht in den Zollwert einbezogen, sofern diese Kosten oder dieser Wert getrennt von den Kosten oder dem Wert des betreffenden Datenträgers ausgewiesen werden."

III — Sachverhalt, Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

8. Die vorliegende Rechtssache findet ihren Ursprung in einem Rechtsstreit zwischen der

3 — ABl. L 253, S. 1.

Compaq Computer International Corporation (im Folgenden: CCIC) und dem Inspecteur van de Belastingdienst — Douanedistrict Arnhem (Leiter des Zollbezirks Arnhem, im Folgenden: Zollbehörde), bei dem es um den Zollwert von tragbaren Computern geht, die CCIC zwischen dem 1. Jänner 1995 und dem 31. Dezember 1997 in den freien Verkehr eingeführt hat. Die niederländischen Zollbehörden sind der Ansicht, dass CCIC es zu Unrecht unterlassen hat, den Wert der auf den tragbaren Computern installierten Betriebssoftware in den Zollwert einzubeziehen.

9. CCIC ist Teil der internationalen, im Bereich der Informatik tätigen Unternehmensgruppe Compaq und für den Vertrieb der Compaq-Produkte in Europa zuständig. Sie betreibt ein Vertriebszentrum in den Niederlanden.

10. CCIC ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft der Compaq Computer Corporation (im Folgenden: CCC) mit Sitz in den Vereinigten Staaten von Amerika. Die Muttergesellschaft CCC hat mit der Microsoft Corporation einen Vertrag geschlossen, aufgrund dessen Computer, die von Compaq selbst oder im Namen von Compaq hergestellt werden, mit den Betriebssystemen MS-DOS und MS Windows (im Folgenden zusammenfassend: Betriebssystem) ausgerüstet und gemeinsam verkauft werden dürfen. CCC zahlt Microsoft 31 USD für jeden Compaq Computer, der mit dem besagten Betriebssystem ausgerüstet ist.

11. CCC hat tragbare Computer von zwei taiwanesischen Herstellern gekauft, wobei vereinbart wurde, dass deren Festplatten bei der Lieferung mit dem besagten Betriebssystem ausgestattet sein würden. Zu diesem Zweck hat CCC den Herstellern die Software kostenlos zur Verfügung gestellt und die tragbaren Computer wurden damit ausgerüstet. Die Computer wurden danach frei an Bord (fob) Taiwan geliefert, um in der Gemeinschaft verkauft zu werden.

12. CCC hat die tragbaren Computer ihrerseits an CCIC verkauft; diese wurden direkt aus Taiwan in die Niederlande befördert. Bei ihrer Einfuhr hat CCIC die tragbaren Computer zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet. Bei der Ermittlung des Zollwerts der tragbaren Computer gemäß Artikel 29 des Zollkodex wurde von dem Verkaufspreis zwischen den taiwanesischen Herstellern und CCC ausgegangen. Der Wert des Betriebssystems wurde offenbar nicht in diesen Preis einbezogen.

13. Im Jahre 1999 hat das Landelijk Waardeteam van de Douane (das nationale Zollwerteteam) bei CCIC eine Prüfung durchgeführt, um die Genauigkeit des angegebenen Zollwerts der tragbaren Computer zu überprüfen. Die Kontrollbeamten haben dabei die Ansicht vertreten, dass der Wert des auf den Computern installierten Betriebssystems in den Zollwert einbezogen werden hätte müssen. Infolge der besagten Untersuchung hat die Zollbehörde den Zollwert der tragbaren Computer um den den Wert der Software entsprechenden Betrag erhöht

und die streitigen Nachforderungen für Einfuhren von tragbaren Computern erlassen, die im Zeitraum zwischen dem 1. Jänner 1995 und dem 31. Dezember 1997 zum zollrechtlich freien Warenverkehr angemeldet worden waren.

IV — Zur Vorlagefrage

A — *Einleitende Bemerkungen*

14. CCIC hat die Nachforderungen bei der Zollbehörde erfolglos angefochten und sodann gegen die negative Entscheidung der Zollbehörde vor der Zollkammer des Gerechtshof Amsterdam Berufung eingelegt.

15. Im Rahmen dieses Verfahrens hat der Gerechtshof Amsterdam den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften durch Urteil vom 13. Juli 2004, in der Kanzlei des Gerichtshofes eingegangen am 19. Juli 2004, um Vorabentscheidung über folgende Frage ersucht:

Muss bei der Einfuhr von Computern, auf denen vom Verkäufer das Betriebssystem installiert wurde, zum Transaktionswert der Computer gemäß Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b des Zollkodex der Wert der dem Verkäufer vom Käufer kostenlos zur Verfügung gestellten Software hinzugerechnet werden, wenn deren Wert nicht im Transaktionswert enthalten ist?

16. Eingangs ist kurz darauf hinzuweisen, dass der Zollwert gemäß Artikel 29 Absatz 1 des Zollkodex grundsätzlich auf der Grundlage des so genannten Transaktionswerts ermittelt wird. Es handelt sich dabei um den „für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich gezahlte[n] oder zu zahlende[n] Preis, gegebenenfalls nach Berichtigung gemäß den Artikeln 32 und 33".

17. Aus Artikel 29 des Zollkodex ergibt sich, dass sich die Ermittlung des Zollwerts auf eine bestimmte Transaktion zwischen einem Verkäufer und einem Käufer bezieht. Es handelt sich dabei grundsätzlich um jene Transaktion, die vom Zollwertanmelder angemeldet wird, außer die Wahl wird in der Folge von der Steuerbehörde in Frage gestellt.

18. In manchen Fällen ist der auf dieser Grundlage ermittelte Transaktionswert jedoch für die Ermittlung des Zollwerts nicht maßgeblich. Zum Beispiel kann dies unter bestimmten Umständen der Fall sein, wenn das angemeldete Kaufgeschäft zwischen zwei

verbundenen Unternehmen stattgefunden hat[4]. Der Zollwert kann in diesem Fall nach den in Artikel 30 und 31 des Zollkodex vorgesehenen Methoden ermittelt werden. Außerdem kann der Transaktionswert u. a. durch die Anwendung von Artikel 32 Absatz 1 des Zollkodex, der eine Reihe von Hinzurechnungsposten vorsieht, berichtigt werden, wenn diese Posten nicht schon im Transaktionswert enthalten sind.

B — *Bestimmung des „Käufers" und der für die Ermittlung des Zollwerts maßgeblichen Transaktion*

19. Wie die Kommission zu Recht betont, hat die Bestimmung des Käufers und des Verkäufers bedeutsame Folgen für die Bestimmung des Transaktionswerts und des Zollwerts. Je nach der herangezogenen Transaktion können sich u. a. die Höhe und die Bestandteile des Transaktionswerts sowie die Anwendbarkeit der Zurechnungen zum Transaktionswert aufgrund von Artikel 32 des Zollkodex ändern. Demnach ist für die Beantwortung der Vorlagefrage zunächst der Käufer und der Verkäufer im Sinne von Artikel 29 ff. des Zollkodex und somit die für die Ermittlung des Zollwerts maßgebliche Transaktion (im Folgenden auch: maßgebliche Transaktion) zu bestimmen.

20. Die *Kommission* vertritt die Ansicht, dass CCC als Verkäufer und CCIC als Käufer anzusehen seien. Mit anderen Worten wäre das Kaufgeschäft zwischen CCC und CCIC die maßgebliche Transaktion für die Ermittlung des Zollwerts. In der mündlichen Verhandlung wurde diese Ansicht weder von CCIC noch von der niederländischen und der britischen Regierung geteilt.

21. Nach Ansicht der Kommission könne im Rahmen der Zollwertermittlung CCC nicht als Käufer angesehen werden, weil CCC nicht auf dem Gebiet der Gemeinschaft ansässig sei.

22. Nach Meinung der Kommission hieße dies aber nicht, dass die Zollbehörden bei der Zollwertermittlung ausschließlich den Transaktionswert des Kaufgeschäfts zwischen CCC und CCIC beachten müssten. CCC und CCIC seien nämlich verbundene Unternehmen, wodurch es gemäß Artikel 29 Absatz 2 des Zollkodex erforderlich sei, zu überprüfen, ob der Transaktionswert des Kaufgeschäfts zwischen verbundenen Unternehmen dem Transaktionswert bei Kaufgeschäften gleicher oder gleichartiger Waren zwischen nicht verbundenen Unternehmen in demselben oder annähernd demselben Zeitpunkt sehr nahe kommt. Mit anderen

4 — Artikel 29 Absatz 2 des Zollkodex.

Worten sei der Transaktionswert des Kaufgeschäfts zwischen den taiwanesischen Herstellern und CCC als Vergleichswert bei der Überprüfung des Transaktionswerts des Kaufgeschäfts zwischen CCC und CCIC zu beachten.

23. Die Ansicht der Kommission wirft die Frage auf, nach welchen Kriterien das für die Ermittlung des Zollwerts maßgebliche Kaufgeschäft bestimmt wird, und insbesondere welche Rolle die Ansässigkeit des Käufers in der Gemeinschaft in diesem Zusammenhang spielt.

24. Zur Niederlassung des Käufers in der Gemeinschaft ist zu bemerken, dass, wie CCIC in der mündlichen Verhandlung zu bedenken gegeben hat, es sich in der von der Kommission zitierten Rechtssache Caterpillar [5] um eine Auslegung von Bestimmungen [6] handelt, die die Gemeinschaft noch auf der Grundlage des so genannten „Brüsseler Zollwertabkommens“ [7] vom 15. Dezember 1950 erlassen hat. Eine der dort auszulegenden Bestimmungen sah außerdem vor, dass „der gezahlte oder zu zahlende Preis nur dann als Zollwert anerkannt werden [kann], wenn er einem im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Käufer in Rechnung gestellt ist“.

25. In der Zwischenzeit hat sich die Rechtslage jedoch insofern verändert, als nach den auf dem GATT-Zollkodex basierenden gemeinschaftlichen Zollwertregelungen der Zollwert nicht mehr auf der Grundlage des Normalwerts, sondern auf jener des Transaktionswerts zu ermitteln ist.

26. Die Definition des Transaktionswerts gemäß Artikel 29 Absatz 1 nimmt aber nicht Bezug auf die Ansässigkeit des Käufers im Zollgebiet der Gemeinschaft. Darüber hinaus enthält der Zollkodex auch sonst keinen expliziten Hinweis zur Ansässigkeit des Käufers in der Gemeinschaft [8].

5 — Urteil vom 13. März 1980 in der Rechtssache 111/79 (Caterpillar Overseas, Slg. 1980, 773).

6 — Artikel 1 der Verordnung (EWG) Nr. 603/72 der Kommission vom 24. März 1972 über den für die Ermittlung des Zollwerts maßgebenden Käufer (ABl. L 72, S. 17) sieht vor: „Bei der Anwendung der Bestimmungen der Verordnung (EWG) Nr. 803/68 des Rates vom 27. Juni 1968 über den Zollwert der Waren und unbeschadet der in dieser Verordnung festgelegten Voraussetzungen kann der gezahlte oder zu zahlende Preis nur dann als Zollwert anerkannt werden, wenn er einem im Zollgebiet der Gemeinschaft ansässigen Käufer in Rechnung gestellt ist.“

7 — Abkommen über den Zollwert der Waren, unterzeichnet in Brüssel am 15. Dezember 1950. Dieses ging bei der Zollwertermittlung von einem theoretischen Wertbegriff, dem „Normalwert“, aus. Im Rahmen der Tokio-Runde des GATT (1973–1979) wurde dann der GATT-Zollwertkodex ausgearbeitet. Dieser ging nunmehr für die Zollwertermittlung von dem „Transaktionswert“ aus. Der GATT-Zollwertkodex wurde von der EWG am 17. März 1980 angenommen und durch die Zollwertverordnung (Verordnung [EWG] Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren [ABl. L 134, S. 1]) unmittelbar in geltendes Gemeinschaftsrecht umgesetzt. Der ab 1. Jänner 1994 geltende Zollkodex hat die Zollwertverordnung inhaltsgleich übernommen.

8 — Der Zollkodex sieht explizit nur die grundsätzliche Ansässigkeit des *Zollwertanmelders* in der Gemeinschaft unter Beachtung bestimmter Ausnahmen vor.

27. Seit dem Inkrafttreten der Zollwertverordnung [9], ab 1. Jänner 1994 ersetzt durch den Zollkodex, hat der Gerichtshof sich nur einmal, und zwar in der Rechtssache Unifert [10], zur Niederlassung der Kaufparteien der für die Zollwertermittlung „maßgeblichen" Transaktion geäußert. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass in dieser Rechtssache, im Gegensatz zur vorliegenden Rechtssache, sowohl der Käufer als auch der Verkäufer des angemeldeten Kaufgeschäfts in der Gemeinschaft ansässig waren.

28. Wie der Gerichtshof im Urteil Unifert feststellt, kann der Importeur gemäß Artikel 147 Absatz 1 der Durchführungsverordnung, wenn bei aufeinander folgenden Verkäufen einer Ware mehrere tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preise den Anforderungen des Artikels 29 Absatz 1 des Zollkodex [11] genügen, unter ihnen den Preis bestimmen, der der Ermittlung des Transaktionswerts zugrunde gelegt werden soll [12].

29. Artikel 29 Absatz 1 des Zollkodex sieht vor, dass ein Kaufgeschäft, um überhaupt als Grundlage für die Zollwertermittlung in Frage zu kommen, „zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft" stattgefunden haben muss.

30. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof in der Rechtssache Unifert entschieden, dass sich das Kriterium des „Verkaufs zur Ausfuhr" auf die Waren und nicht auf die Niederlassung des *Verkäufers* bezieht [13]. Weiters führt der Gerichtshof aus, dass der Transaktionswert „nicht auf die Niederlassung der Kaufparteien ab[stellt]" [14]. Demnach dürfte es weder auf die Niederlassung des Verkäufers noch auf jene des Käufers ankommen.

31. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass Artikel 147 Absatz 3 der Durchführungsverordnung ausdrücklich vorsieht, dass der Käufer der für die Ermittlung des Zollwerts maßgeblichen Transaktion „keinen anderen Voraussetzungen zu genügen [braucht], als Partei des Kaufvertrags zu sein".

32. Wie der Gerichtshof in der Rechtssache Unifert festgestellt hat, setzt der Ausdruck „Verkauf zur Ausfuhr" nach seinem Zusammenhang aber voraus, dass zum Zeitpunkt des Verkaufs feststeht, dass die Waren aus einem Drittland in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden [15]. Dies scheint darauf hinzuweisen, dass für die Anmeldung eines Verkaufsgeschäfts zwischen zwei im

9 — Verordnung Nr. 1224/80 (zitiert in Fußnote 7).

10 — Urteil vom 6. Juni 1990 in der Rechtssache C-11/89 (Unifert Handels GmbH, Slg. 1990, I-2275).

11 — Das Urteil in der Rechtssache Unifert (zitiert in Fußnote 10) bezieht sich auf Artikel 3 Absatz 1 der Verordnung Nr. 1224/80, der inhaltsgleich in Artikel 29 Absatz 1 des Zollkodex übernommen wurde.

12 — Siehe das Urteil in der Rechtssache Unifert (zitiert in Fußnote 10), Randnrn. 16 und 21.

13 — Urteil in der Rechtssache Unifert (zitiert in Fußnote 10), Randnr. 11. Diese Feststellungen des Gerichtshofes beruhen im Wesentlichen auf dem Wortlaut von Artikel 6 der Verordnung (EWG) Nr. 1495/80 der Kommission vom 11. Juni 1980 zur Durchführung einiger Vorschriften der Artikel 1, 3 und 8 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates über den Zollwert der Waren (ABl. L 154, S. 14), inhaltsgleich übernommen durch Artikel 147 Absatz 1 der Durchführungsverordnung.

14 — Urteil Unifert (zitiert in Fußnote 10), Randnr. 9.

15 — Urteil Unifert (zitiert in Fußnote 10), Randnrn. 9 bis 11.

Ausland ansässigen Vertragspartnern (wie im vorliegenden Fall die taiwanesischen Hersteller und CCIC) als maßgebliche Transaktion nachgewiesen werden muss, dass die Waren bereits zum Zweck der Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft verkauft wurden. Dieser Nachweis kann u. a. etwa erbracht werden, indem die Vertragsunterlagen die Bestimmung der Waren für das Zollgebiet der Gemeinschaft erkennen lassen, die Waren von einem Zwischenhändler bestellt werden, aber direkt von dessen Lieferanten in die Gemeinschaft geliefert werden, oder die Waren speziell für einen Verkäufer in der Gemeinschaft hergestellt wurden.

33. Jedenfalls unterliegt die Möglichkeit für den Zollwertanmelder, bei aufeinander folgenden Verkäufen zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft unter den für diese Verkäufe vereinbarten Preisen einen als Grundlage für den Zollwert zu wählen, der praktischen Bedingung, dass der Zollwertanmelder gemäß den Bestimmungen von Artikel 178 bis 181 der Durchführungsverordnung den Zollbehörden für diesen Preis auch alle erforderlichen Angaben und Unterlagen vorlegen kann [16].

34. Es scheint sich jedenfalls aus dem anwendbaren Gemeinschaftsrecht kein zwingender Grund zu ergeben, demnach der an der für die Zollwertermittlung maßgeblichen Transaktion beteiligte Käufer in der Gemeinschaft ansässig sein müsste.

35. Was die vorliegende Rechtssache betrifft, so ist dem vom vorlegenden Gericht beschriebenen Sachverhalt zu entnehmen, dass die Waren direkt von den taiwanesischen Herstellern an CCIC, also in die Gemeinschaft, geliefert wurden. Dies erlaubt die Annahme, dass das Verkaufsgeschäft zwischen den taiwanesischen Herstellern und CCC bereits zum Zweck der Ausfuhr in das Zollgebiet der Gemeinschaft stattgefunden hat. Der vom vorlegenden Gericht beschriebene Sachverhalt lässt auch nicht darauf schließen, dass die niederländischen Zollbehörden die Dokumentierung der Transaktion zwischen den taiwanesischen Herstellern und CCC in Frage gestellt hätten.

36. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass das Verkaufsgeschäft zwischen den taiwanesischen Herstellern und CCC zu Recht als maßgebliche Transaktion für die Ermittlung des Zollwerts angemeldet werden konnte.

37. Auf der Grundlage dieser Transaktion ist nun die Anwendbarkeit der Zurechnungen gemäß Artikel 32 des Zollkodex zu bestimmen.

16 — In diesem Sinne das Urteil Unifert (zitiert in Fußnote 10), Randnr. 16.

C — *Die Anwendbarkeit der Zurechnungen auf der Grundlage von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b des Zollkodex*

38. Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass der Zollwert zu Recht auf der Grundlage des Transaktionswerts zwischen den taiwanesischen Herstellern und CCC ermittelt wurde.

39. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde dargelegt, dass der Wert des Betriebssystems zwar im Verkaufspreis zwischen CCC und CCIC pauschal mitsamt einer Profitmarge enthalten war, jedoch nicht im Verkaufspreis zwischen den taiwanesischen Herstellern und CCC, auf dessen Grundlage der Zollwert ermittelt wurde.

40. Nach Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b ZK sind so genannte Beistellungen unter folgenden Voraussetzungen dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten Preis bei der Ermittlung des Zollrechts hinzuzurechnen: Die Leistungen oder Gegenstände (1) müssen vom Käufer der eingeführten Waren unmittelbar oder mittelbar (2) unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen (3) zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf zur Ausfuhr der zu bewertenden Waren geliefert oder erbracht worden sein, (4) soweit dieser Wert nicht in dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten ist. Außerdem muss dem Käufer eine der in den Ziffern i bis iv von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b ZK angeführten Kategorien von Beistellungen erbracht werden.

41. Die *Kommission* bezweifelt, dass die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b ZK im vorliegenden Fall gegeben sind. Sie stellt insbesondere in Frage, dass das Betriebssystem mittelbar oder unmittelbar vom Käufer zur Verfügung gestellt worden sei und dass dessen Wert nicht im Transaktionswert des Kaufgeschäfts zwischen CCC und CCIC enthalten sei. Darüber hinaus sei fraglich, ob das Betriebssystem einer der in Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b ZK angeführten Kategorien entspreche.

42. Wie das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen erläutert hat und es von den Parteien im ursprünglichen Verfahren nicht in Frage gestellt wurde, hat CCC das Betriebssystem den taiwanesischen Herstellern der tragbaren Computer unentgeltlich zur Verfügung gestellt. CCC hat seinerseits mit Microsoft einen Vertrag geschlossen, aufgrund dessen Computer, die von Compaq selbst oder im Namen von Compaq hergestellt werden, mit einem Betriebssystem von Microsoft ausgerüstet und gemeinsam verkauft werden dürfen. Da CCC der Käufer in der für die Ermittlung des Zollwerts maßgeblichen Transaktion ist, ist das Betriebssystem dem Verkäufer (d. h. den taiwanesischen Herstellern) meiner Ansicht nach im Sinne von Artikel 32 Absatz 1

Buchstabe b ZK unmittelbar oder zumindest mittelbar vom Käufer (d. h. CCC) zur Verfügung gestellt worden.

43. Dass der Wert des Betriebssystems offenbar nicht im tatsächlich von CCC an die taiwanesischen Hersteller gezahlten Preis enthalten war, habe ich bereits festgestellt.

44. Meines Erachtens sind daher insoweit die Voraussetzungen für die Anwendung von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b ZK erfüllt. Zu klären bleibt, ob das Betriebssystem einer Kategorie von Beistellungen, die in den Ziffern i bis iv angeführt sind, entspricht.

45. *CCIC* vertritt dazu die Ansicht, dass das Betriebssystem keiner der unter den Ziffern i, ii und iii angeführten Beistellungen entspreche, weil es sich dabei ausschließlich um materielle Güter handle. Was die so genannten „geistigen Beistellungen" der Ziffer iv betreffe, so könnten diese nur dann hinzugerechnet werden, wenn sie für die Herstellung der eingeführten Waren notwendig seien, was im vorliegenden Fall nicht gegeben sei.

46. Auch die *Kommission* ist der Ansicht, dass das Betriebssystem in keine der vier Kategorien von Beistellungen passe.

47. Die *britische* und die *spanische Regierung* vertreten hingegen die Ansicht, dass das Betriebssystem in der unter Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i ZK angeführten Kategorie der „in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen" einzuordnen sei. Die britische Regierung ist insbesondere der Meinung, dass das Betriebssystem ein Bestandteil des tragbaren Computers sei, weil es einen eigenständigen Teil mit eigenem Wert darstelle und zudem für die Betriebsfähigkeit des Computers wesentlich sei. Es gebe keinen Grund, bei der Zollwertermittlung zwischen materiellen und immateriellen Bestandteilen zu unterscheiden. Die spanische Regierung ist der Ansicht, dass es sich zwar um ein immaterielles, aber ein im Computer integriertes Element handle und der Computer ohne Betriebssystem nicht in der gleichen Weise funktionieren könne.

48. Die *niederländische* und die *deutsche Regierung* sind der Auffassung, dass das Betriebssystem als eine geistige Beistellung im Sinne von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer iv ZK anzusehen sei. Die deutsche Regierung gibt dazu zu bedenken, dass das Betriebssystem eine zur Herstellung der eingeführten Ware notwendige Leistung darstelle, weil der für den Sachverhalt maßgebliche Vertrag die Lieferung von Computern mit darauf installiertem Betriebssystem

vorsehe. Die niederländische Regierung ist der Meinung, dass das Betriebssystem ein notwendiger Bestandteil der eingeführten Ware sei, ohne das der Computer nicht verwendet werden könne und somit für dessen Herstellung notwendig sei.

49. Artikel 32 des Zollkodex sieht in seinem dritten Absatz vor, dass Zuschläge zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis bei der Ermittlung des Zollwerts nur vorgenommen werden dürfen, wenn dies in Artikel 32 vorgesehen ist. Für sich genommen könnte dieser Wortlaut eine enge Auslegung der Bestimmungen von Artikel 32 nahe legen. Mit der Verwendung der Worte „und dergleichen" ist jedoch die Aufzählung in Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i ZK eindeutig nicht abschließend.

50. Es ist das Ziel der gemeinschaftlichen Zollwertregelung, ein gerechtes, einheitliches und neutrales System einzurichten, das die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollwerten ausschließt [17]. Daraus ergibt sich, dass die Zollwertermittlung darauf abzielt, grundsätzlich all jene Bestandteile der eingeführten Ware zu erfassen, die einen wirtschaftlichen Wert darstellen. Fraglich ist dabei, ob es erheblich ist, dass die in den eingeführten Waren enthaltenen „Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen" immaterieller Art sind.

51. Die Rechtsprechung des Gerichtshofes betreffend den Zollwert von immateriellen Beistellungen ist für die Beantwortung dieser Frage auf den ersten Blick wenig aufschlussreich, da sie widersprüchlich scheint. In der Rechtssache Bosch [18] hat der Gerichtshof entschieden, dass in den Zollwert einer Maschine nur der eigentliche Wert der Ware einzubeziehen ist, nicht aber der Wert immaterieller Güter wie Verfahrensweisen, Dienstleistungen oder Know-how [19]. In der Rechtssache Brown Boveri [20] urteilte der Gerichtshof, dass, wenn die Software sich in der eingeführten Ware verkörpert und mit dieser verbunden ist, ihr Wert Bestandteil des bezahlten oder zu zahlenden Wertes wird [21].

52. Dieser anscheinende Widerspruch lässt sich jedoch auflösen, wenn man innerhalb der immateriellen Beistellungen wie folgt unterscheidet: Einerseits gibt es geistige Beistellungen, die zu Zwecken der Herstellung der Ware zur Verfügung gestellt werden, wie beispielsweise ein Patent, ein Design oder ein Modell. Diese Beistellungen können gegebenenfalls, bei Erfüllung der

17 — Urteil vom 19. Oktober 2000 in der Rechtssache C-15/99 (Hans Sommer/Hauptzollamt Bremen, Slg. 2000, I-8989, Randnr. 25).

18 — Urteil vom 14. Juli 1977 in der Rechtssache 1/77 (Bosch, Slg. 1977, 1473).

19 — Urteil Bosch (zitiert in Fußnote 18), Randnr. 4.

20 — Urteil vom 18. April 1991 in der Rechtssache 79/89 (Brown Boveri, Slg. 1991, I-1853).

21 — Urteil Brown Boveri (zitiert in Fußnote 20), Randnrn. 21 und 22.

übrigen Tatbestandsmerkmale, unter die Ziffer iv von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b des Zollkodex fallen. Davon zu unterscheiden sind andererseits immaterielle Bestandteile, die zur Funktionsfähigkeit der eingeführten Ware in diese eingebaut werden, beispielsweise das Waschprogramm einer Waschmaschine oder die Software eines Bordcomputers in einem Auto. Anders als beispielsweise ein Patent, ein Modell oder ein Design ist ein immaterieller Bestandteil keine unmittelbar notwendige Voraussetzung für die Entstehung der eingeführten Ware. Die immateriellen Beistellungen sind aber trotz ihrer Immaterialität Bestandteil der Endware, da sie mit dieser verbunden sind [22], deren Funktionsfähigkeit verbessern bzw. dieser sogar eine neue Funktionalität hinzufügen und daher in einem nicht unwesentlichen Maße zum Wert der eingeführten Ware beitragen. In diese letztere Kategorie der immateriellen Bestandteile, die sich in der eingeführten Ware verkörpern, gehört zum Beispiel meines Erachtens die Software, um die es in der Rechtssache Brown Boveri ging.

53. Zusammenfassend kann man daher davon ausgehen, dass im vorliegenden Fall entscheidend ist, ob der tragbare Computer und das Betriebssystem eine einheitliche Ware bilden, d. h., ob das Betriebssystem im wirtschaftlichen und praktischen Sinn einen Bestandteil der eingeführten Ware darstellt. Wie dies der Fall bei anderen — auch materiellen — Bestandteilen der Fall ist, heißt das aber nicht unbedingt, dass der tragbare Computer ohne diesen immateriellen Bestandteil völlig funktionsunfähig wäre.

54. Im vorliegenden Fall ist weiters zu beachten, dass die Vertragspartner festgelegt haben, die tragbaren Computer würden mit installiertem Betriebssystem — in diesem Fall das von Microsoft hergestellte Betriebssystem — geliefert werden. Daher stellt in der vorliegenden Rechtssache der tragbare Computer mitsamt dem Betriebssystem die vom Käufer bestellte Ware dar und wäre somit ohne Betriebssystem unvollständig.

55. Es ist darauf hinzuweisen, dass es nach Ansicht von CCIC der Logik des Systems des Zollkodex widerspreche, dass der Wert des Betriebssystems im vorliegenden Fall auf der Grundlage von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b des Zollkodex in den Zollwert einbezogen würde, während dies gemäß Artikel 34 des Zollkodex und Artikel 167 der Durchführungsverordnung nicht der Fall wäre, wenn die Software auf einem Datenträger gespeichert wäre und ihr Wert getrennt von jenem des Datenträgers ausgewiesen würde.

22 — Aus dem Sachverhalt geht im vorliegenden Fall hervor, dass das Betriebssystem auf der Festplatte installiert ist. Es muss jedoch noch aktiviert werden, um voll funktionsfähig zu sein.

56. Dieses Argument ist im vorliegenden Fall insofern unerheblich, als es in erster Linie um die Einfuhr von tragbaren Computern geht, auf denen ein Betriebssystem installiert wurde, und nicht um die Einfuhr von Software für den Zweck des Verkaufs als solche. Auch handelt es sich bei den Bestimmungen von Artikel 34 des Zollkodex und Artikel 167 der Durchführungsverordnung eindeutig um Ausnahmeregelungen, die demnach eng auszulegen sind. Gemäß Artikel 167 Absatz 2 der Durchführungsverordnung ist jene Software aus dem Anwendungsbereich der Bestimmung ausgeschlossen, die in Waren enthalten ist, in denen sich Schaltungen, Halbleiter oder ähnliche Bauelemente befinden. Ein tragbarer Computer ist daher wohl aus dem Anwendungsbereich von Artikel 34 des Zollkodex und 167 der Durchführungsverordnung ausgeschlossen. Die Ausnahmeregelung scheint sich demnach nur auf den Handel von Software zu beziehen, die für die Lieferung auf einen Datenträger gespeichert wurde, und nicht, wie im vorliegenden Fall, auf Software, die als immaterieller Bestandteil eines tragbaren Computers geliefert wird. Der begrenzte Anwendungsbereich der Bestimmungen von Artikel 34 des Zollkodex und Artikel 167 der Durchführungsverordnung verhindert meines Erachtens die Übertragbarkeit der Regelungen für auf Datenträgern gespeicherte Software auf jene Software, die auf der Festplatte eines tragbaren Computers installiert ist.

57. Nach alledem ist meiner Ansicht nach die unter Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer i angeführte Kategorie „der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen" so auszulegen, dass sie unter den genannten Umständen auch das auf einem tragbaren Computer vom Hersteller installierte Betriebssystem erfasst.

58. Demnach ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass bei der Einfuhr von Computern, auf denen vom Verkäufer ein Betriebssystem installiert wurde, zum Transaktionswert der Computer gemäß Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b des Zollkodex der Wert des dem Verkäufer vom Käufer kostenlos zur Verfügung gestellten Betriebssystems hinzugerechnet werden muss, sofern dessen Wert nicht im Transaktionswert enthalten ist.

59. Aufgrund dessen brauchen die zur Auslegung von Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe c und Artikel 34 des Zollkodex gestützten Argumente der Verfahrensbeteiligten nicht weiter geprüft zu werden.

V — Kostenentscheidung

60. Die Auslagen der niederländischen, britischen, deutschen und spanischen Regierung sowie der Kommission sind nicht erstattungsfähig. Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenerstattung ist daher Sache dieses Gerichts.

VI — Ergebnis

61. Nach alledem wird dem Gerichtshof vorgeschlagen, die Vorlagefrage wie folgt zu beantworten:

Bei der Einfuhr von Computern, auf denen vom Verkäufer das Betriebssystem installiert wurde, muss zum Transaktionswert der Computer gemäß Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe b des Zollkodex (Verordnung [EWG] Nr. 2913/92) der Wert der dem Verkäufer vom Käufer kostenlos zur Verfügung gestellten Software hinzugerechnet werden, sofern deren Wert nicht im Transaktionswert enthalten ist.