



Datum van inontvangstneming : 19/08/2019

Zaak C-509/19

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

4 juli 2019

Verwijzende rechter:

Finanzgericht München (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

6 juni 2019

Verzoekende partij:

BMW Bayerische Motorenwerke AG

Verwerende partij:

Hauptzollamt München

[omissis]

Finanzgericht München

Beschikking

In het geding tussen

BMW Bayerische Motorenwerke AG

verzoekster

[omissis]

tegen

Hauptzollamt München

verweerder

[omissis]

over

invoerrechten („verzoek zonder precontentieuze procedure”)

heeft de veertiende Senat van het Finanzgericht München [omissis]

na de terechtzitting van 6 juni 2019 de volgende beschikking gegeven: **[Or. 2]**

A. Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

Moeten de ontwikkelingskosten voor software die in de Europese Unie is gecreëerd, door de koper kosteloos ter beschikking is gesteld aan de verkoper en op de ingevoerde regeleenheid draait, op grond van artikel 71, lid 1, onder b), van verordening (EU) nr. 952/2013 van het Europees Parlement en van de Raad van 9 oktober 2013 tot vaststelling van het douanewetboek van de Unie (PB 2013, L 269, blz. 1) worden opgeteld bij de transactiewaarde van het ingevoerde goed wanneer die kosten niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs van het goed zijn begrepen?

B. De procedure wordt geschorst totdat het Hof uitspraak heeft gedaan over de prejudiciële vraag.

[omissis] **[Or. 3]**

1. Feiten

Verzoekster heeft regeleenheden van verschillende fabrikanten uit derde landen ingevoerd en deze goederen in het vrije verkeer gebracht. In het kader van een douanecontrole heeft het Hauptzollamt (hoofdkantoor van de douane) vastgesteld dat verzoekster de in derde landen gevestigde leveranciers kosteloos standaardsoftwarecomponenten ter beschikking had gesteld, die zij op de ingevoerde regeleenheden hebben geïnstalleerd. De software wordt op een webportaal van verzoekster beschikbaar gesteld en kan door de in derde landen gevestigde fabrikanten door middel van downloads worden verkregen. De software is door toeleveranciers in de EU of door verzoekster zelf ontwikkeld en is haar eigendom. Verzoekster was voor deze software geen licentierechten verschuldigd.

De software moet een probleemloze communicatie tussen de systemen en toepassingen in motorvoertuigen waarborgen en is noodzakelijk voor bepaalde technische processen die tijdens het rijden door de regeleenheid worden aangestuurd. Volgens de met verzoekster gesloten overeenkomsten zijn de leveranciers verplicht om vóór levering van de regeleenheden een functionele test uit te voeren. In het hierbij op te stellen testprotocol moet de probleemloze interactie tussen de regeleenheid en de software worden gedocumenteerd. Zonder een dergelijke door de leverancier uit te voeren functionele test zou niet kunnen worden vastgesteld of eventuele storingen reeds bij het verlaten van de fabriek of pas bij het vervoer of bij de implementatie van de software zijn veroorzaakt. Deze gehele procedure is voorwerp van de overeenkomsten met de fabrikanten in derde landen en moet niet alleen de goede werking van de ingevoerde apparaten

verzekeren, maar vormt ook onderdeel van de kwaliteitsbewaking en dient ertoe garantierechten te waarborgen.

De ontwikkelingskosten van de software zijn niet in de bij de douaneaangiften vermelde douanewaarde begrepen.

Het Hauptzollamt heeft zich na de douanecontrole op het standpunt gesteld dat de kosten voor de ontwikkeling van de software volgens artikel 71, lid 1, onder b i), van verordening (EU) nr. 952/2013 (hierna: „douanewetboek”) moesten worden meegerekend in de douanewaarde en stelde bij aanslag van 25 september 2018 douanerechten bij invoer ten bedrage van 2 748,08 EUR vast voor de goederen die door verzoekster in januari 2018 in het vrije verkeer waren gebracht. Hiertegen heeft verzoekster rechtstreeks beroep bij de rechter („Sprungklage”) ingesteld, nadat het Hauptzollamt op 23 oktober 2018 hiermee had ingestemd [omissis].

Verzoekster betoogt dat het onderhavige probleem eenvoudig zou kunnen worden opgelost indien software onder de douaneregeling passieve veredeling kon worden geplaatst. In dit opzicht is er **[Or. 4]** volgens verzoekster sprake van een lacune in het douanerecht met betrekking tot door de koper ter gebruik geleverde elementen die niet de hoedanigheid van goederen hebben.

De toepasselijke voorschriften van het douanewetboek zijn afkomstig uit een tijd waarin geïnstalleerde software niet of nauwelijks aan de orde was. Verzoekster sluit zich derhalve in de eerste plaats aan bij het standpunt dat de Commissie in wezen heeft ingenomen in de prejudiciële procedure „Compaq” [zie (omissis) (arrest van 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716), punt 24], namelijk dat artikel 71, lid 1, onder b), van het douanewetboek niet van toepassing is, zodat de erin bedoelde correctie niet dient plaats te vinden

Zij beseft dat de rechtsopvatting van de Commissie geen neerslag heeft gevonden in het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in die zaak. Het Hof heeft in dat arrest echter geen beslissing genomen over de vraag op grond van welk punt van artikel 71, lid 1, onder b), van het douanewetboek de ontwikkelingskosten voor ter beschikking gestelde software zou kunnen worden meegerekend in de douanewaarde. Indien software onder artikel 71, lid 1, onder b iv), van het douanewetboek zou vallen, kunnen de kosten daarvan niet worden meegeteld, omdat de software niet buiten de Unie is ontwikkeld.

Verzoekster vraagt het Finanzgericht München de aanslag van het Hauptzollamt van 25 september 2018 nietig te verklaren.

Het Hauptzollamt verzoekt het Finanzgericht het beroep te verwerpen.

Door de koper ter gebruik geleverde intellectuele elementen vallen inderdaad onder artikel 71, lid 1, onder b iv), van het douanewetboek. Iets anders zijn evenwel de door de koper ter beschikking gestelde immateriële elementen, die in de ingevoerde goederen worden verwerkt voor het functioneren daarvan, zoals

bijvoorbeeld het wasprogramma van een wasmachine of de software van de boordcomputer in een wagen. Anders dan bijvoorbeeld een octrooi, een model of een ontwerp is een immaterieel element geen rechtstreeks noodzakelijke voorwaarde voor het ontstaan van de goederen. Ook al is de software in de Unie ontwikkeld, valt zij volgens het Hauptzollamt niet onder artikel 71, lid 1, onder b, iv), omdat zij niet noodzakelijk is voor de productie van de ingevoerde regeleenheden. **[Or. 5]**

De door de koper ter gebruik geleverde immateriële elementen vormen een bestanddeel van de eindgoederen, omdat zij daarmee verbonden zijn, de werking daarvan verbeteren respectievelijk daar zelfs nieuwe functies aan toevoegen en bijgevolg in niet onbelangrijke mate bijdragen aan de waarde van de ingevoerde goederen. Het is daarom ook van belang wat de contractpartijen zijn overeengekomen ten aanzien van het voorwerp van levering. Een computer met een door de koper ter beschikking gesteld besturingssysteem is zonder dit systeem onvolledig. In casu is de situatie anders: de software is niet noodzakelijk voor de productie van de regeleenheden, omdat de toevoeging of verwijdering van de software geen wijziging van de hardware tot gevolg heeft. Daarom komt volgens het Hauptzollamt alleen meetelling op grond van artikel 71, lid 1, onder b, i), in aanmerking.

[omissis]

2. Relevantie van de prejudiciële vraag

Van beslissend belang voor de uitkomst van het geding is de vraag of de transactiewaarde bestaat in de prijs die verzoekster heeft betaald voor de uit een derde land ingevoerde goederen (regeleenheden inclusief geïmplementeerde software), of dat de koopprijs overeenkomstig artikel 71, lid 1, onder b), van het douanewetboek moet worden verhoogd met de ontwikkelingskosten voor in de EU ontwikkelde, in een derde land geïmplementeerde software, die kosteloos ter beschikking is gesteld aan de verkoper.

3. Toepasselijk Unierecht

Artikel 70, lid 1, van het douanewetboek bepaalt:

„De primaire basis voor de douanewaarde van goederen is de transactiewaarde, te weten: de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, waar nodig aangepast.”

Artikel 71, lid 1, van het douanewetboek luidt als volgt:

„Voor het vaststellen van de douanewaarde krachtens artikel 70 wordt de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs verhoogd met:

a) [...] **[Or. 6]**

b) de op passende wijze toegerekende waarde van de onderstaande goederen en diensten indien deze gratis of tegen verminderde prijs direct of indirect door de koper worden geleverd om te worden gebruikt bij de voortbrenging en de verkoop voor uitvoer van de ingevoerde goederen, voor zover deze waarde niet in de werkelijk betaalde of te betalen prijs is begrepen:

i) materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke die in de ingevoerde goederen worden verwerkt;

ii) werktuigen, matrijzen, gietvormen en dergelijke voorwerpen die bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen worden gebruikt;

iii) materialen die bij de voortbrenging van de ingevoerde goederen worden verbruikt; en

iv) engineering, ontwikkeling, werken van kunst, ontwerpen, en tekeningen en schetsen die buiten de Unie zijn verricht of vervaardigd en die noodzakelijk zijn voor de productie van de ingevoerde goederen;

[...]”

Artikel 71, lid 3, van het douanewetboek bepaalt:

„Ter bepaling van de douanewaarde worden aan de werkelijke betaalde of te betalen prijs geen andere elementen toegevoegd dan die waarin dit artikel voorziet.”

4. Prejudiciële vraag

De verwijzende rechter is geneigd zich aan te sluiten bij de opvatting van de Nederlandse en de Duitse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk [zie (omissis) (arrest van 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716), punt 34] dat de betrokken software als „engineering” of „ontwikkeling” in de zin van artikel 71, lid 1, onder b, iv), van het douanewetboek valt, zodat de kosten ervan niet worden meegeteld wanneer die software in de EU is ontwikkeld.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft de Unieregeling inzake de vaststelling van de douanewaarde ten doel een billijk, uniform en neutraal systeem in te voeren dat het gebruik van willekeurige of fictieve douanewaarden uitsluit. De douanewaarde moet bijgevolg de werkelijke economische waarde van een ingevoerd goed weergeven en dus rekening houden met alle elementen van dat goed die een economische waarde vertegenwoordigen [zie in die zin (omissis) arrest van 9 maart 2017, GE Healthcare, C-173/15, EU:C:2017:195)]. **[Or. 7]**

De douanewaarde van ingevoerde goederen wordt volgens artikel 70 van het douanewetboek in beginsel gevormd door de transactiewaarde, dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs bij verkoop voor uitvoer naar het douanegebied van de Unie, onder voorbehoud van eventuele aanpassingen op grond van artikel 71 van het douanewetboek [dat overeenkomt met artikel 32 van verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het communautair douanewetboek, zoals gewijzigd bij verordening (EG) nr. 1791/2006 van de Raad van 20 november 2006].

In casu is verzoekster met de in derde landen gevestigde verkopers van de in geding zijnde goederen een koopprijs overeengekomen die zij ten grondslag heeft gelegd aan de aangegeven douanewaarde. De software heeft zij kosteloos ter beschikking gesteld aan de verkoper, dat wil zeggen de fabrikant van de vervolgens ingevoerde regeleenheden. Vast staat dan ook dat de waarde van de software niet in de koopprijs van de gefabriceerde regeleenheden is begrepen.

De werkelijk betaalde prijs in de zin van artikel 70 van het douanewetboek geeft de aanschaffingskosten soms niet naar behoren weer, onder meer in gevallen waarin de koper de verkoper in verband met de vervaardiging en de verkoop van de goederen, kosteloos of tegen een verlaagde prijs voorwerpen of diensten ter beschikking heeft gesteld en er derhalve van moet worden uitgegaan dat de productiekosten van de betrokken goederen – en dus ook de koopprijs – zijn verlaagd met een bedrag dat overeenkomt met de waarde van die voorwerpen of diensten [omissis].

Artikel 71 van het douanewetboek somt de elementen op die aan de voor de ingevoerde goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs moeten worden toegevoegd om de douanewaarde ervan te bepalen. Die bepaling behelst een uitputtende regeling – volgens artikel 71, lid 3, mogen aan de werkelijk betaalde of te betalen prijs geen andere elementen worden toegevoegd dan die waarin dat artikel voorziet. Indien bovenop de werkelijk betaalde of te betalen prijs bepaalde aanschaffingskosten zijn gemaakt waarvoor geen toe te voegen element is vermeld, wordt de transactiewaarde overeenkomstig artikel 70 van het douanewetboek niet aangepast.

Daarom moet worden nagegaan of de kosten van de in de Unie ontwikkelde software onder een bepaalde categorie van de in artikel 71, lid 1, onder b i-iv), van het douanewetboek genoemde, door de koper ter beschikking gestelde elementen vallen, aangezien vaststaat dat er voor de software geen licentierechten zijn betaald die op grond van artikel 71, lid 1, onder c), van het douanewetboek aan de transactiewaarde zouden kunnen worden toegevoegd. **[Or. 8]**

In casu is ofwel een toevoeging aan de transactiewaarde op grond van artikel 71, lid 1, onder b, i), of een toevoeging op grond van artikel 71, lid 1, onder b, iv), van het douanewetboek denkbaar. Anders dan in de prejudiciële zaak uit Nederland waarin het Hof in 2006 uitspraak heeft gedaan [zie (omissis) (arrest van 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04,

EU:C:2006:716)], is het in casu van beslissend belang of de ontwikkelingskosten van de software moeten worden beschouwd als kosten van „engineering [of] ontwikkeling [...] die buiten de Unie [is] verricht of vervaardigd en die noodzakelijk [is] voor de productie van de ingevoerde goederen” of moeten worden aangemerkt als kosten van „samenstellende delen, onderdelen en dergelijke die in de ingevoerde goederen worden verwerkt”, omdat de ontwikkelingskosten van de software in het onderhavige geval in de Unie zijn gemaakt.

Het Hof zag zich [omissis] [in zijn arrest van 16 november 2006, Compaq Computer International Corporation, C-306/04, EU:C:2006:716] niet genoopt om op deze afbakening in te gaan, aangezien de software (een besturingssysteem) die in dat geval kosteloos ter beschikking was gesteld aan de verkoper, werd verworven door een koper uit de Verenigde Staten, zodat de waarde van de software in elk geval aan de transactiewaarde moest worden toegevoegd, ongeacht of deze werd aangemerkt als „materialen, samenstellende delen, onderdelen en dergelijke die in de ingevoerde goederen worden verwerkt” of als „engineering [of] ontwikkeling [...] die buiten de Unie [is] verricht of vervaardigd en die noodzakelijk [is] voor de productie van de ingevoerde goederen”.

Met betrekking tot de afbakening tussen de in casu in aanmerking komende ter beschikking gestelde elementen valt op dat de ene bepaling (punt i) kennelijk ziet op de bijkomende voorwerpen (materialen, samenstellende delen en onderdelen), terwijl de andere ziet op ter beschikking gestelde intellectuele (immateriële) elementen (zoals engineering en ontwikkeling) (punt iv).

Indien men evenals de douaneadministratie veronderstelt dat onder ter beschikking gestelde materialen ook immateriële bestanddelen kunnen worden verstaan, wat op grond van de bewoordingen van de bepaling kan worden betwijfeld, moet de afbakening worden gebaseerd op het criterium of de betrokken engineering of ontwikkeling noodzakelijk was voor de productie van de ingevoerde goederen.

Volgens deze uitlegging is artikel 71, lid 1, onder b, iv), van het douanewetboek ook van toepassing op immateriële elementen die aan de verkoper van de ingevoerde goederen ter beschikking zijn gesteld, zoals productie-knowhow, ontwerpen of ontwikkelingskosten van software, voor zover deze daadwerkelijk noodzakelijk zijn voor de productie van de ingevoerde goederen.

In dit verband is het van beslissend belang van welk voorwerp van levering moet worden uitgegaan en welke engineering of ontwikkeling noodzakelijk is voor de productie daarvan. Zoals het Hauptzollamt zelf terecht opmerkt, is het in dit verband alleen relevant op welk **[Or. 9]** voorwerp van levering het contract tussen de partijen is gebaseerd en wat zij zijn overeengekomen.

Het voorwerp van levering en de basis voor de contracten tussen verzoekster en de verkopers bestaat in de levering van regeleenheden met ingebouwde

besturingssoftware. Voor de verkooptransacties tussen de verkopers en verzoekster was het van doorslaggevend belang dat de software reeds in het betrokken derde land zou worden geïmplementeerd. De contracten voorzien in een verplichte functionele test die onderdeel vormt van het productieproces. Voor verzoekster worden de goede werking en de gebruiksgeschiktheid van de regeleenheden pas door die procedure, onder toepassing van de gewenste technologie, gewaarborgd.

Door een dergelijke uitleg te geven aan door de koper ter beschikking gestelde intellectuele elementen wordt recht gedaan aan de strekking en het doel van de bepaling, volgens welke intellectuele prestaties die kunnen worden toegerekend aan de economie van het land van invoer (in casu: de Unie) een bevoorrechte behandeling genieten ten opzichte van die welke aan derde landen moeten worden toegerekend. Bovendien wordt zo rekening gehouden met het feit dat door de koper ter beschikking gestelde intellectuele elementen anders dan ter beschikking gestelde materialen, samenstellende delen of onderdelen niet onder de regeling actieve veredeling (artikel 256 van het douanewetboek) vallen. Op deze manier worden door de koper ter beschikking gestelde intellectuele elementen en materialen van oorsprong uit de Unie gelijk behandeld.

[omissis]