Beschluss vom 04. Juli 2013, VII R 56/11

Zollwert von DVDs mit Spielfilmen - Umfang des Anspruchs auf rechtliches Gehör

BFH VII. Senat

ZK Art 29 Abs 1, ZK Art 30 Abs 2, ZK Art 31, ZK Art 32, AO § 30, EWGV 2913/92 Art 29 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 30 Abs 2, EWGV 2913/92 Art 31, EWGV 2913/92 Art 32, GG Art 103 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 78

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 06. Juni 2011, Az: 11 K 2758/10

Leitsätze

Ist für die Verwertung einer DVD, auf der ein Spielfilm gespeichert ist, eine Lizenzgebühr an den Filmproduzenten zu zahlen, so bestimmt sich der Zollwert solcher DVDs bei Anmeldung des an den in einem Drittland ansässigen Hersteller der DVDs nach Maßgabe der rein physikalischen Herstellungskosten zu entrichtenden Preises nicht ausschließlich nach diesem, sondern auch nach dem Anspruch des Produzenten auf Lizenzzahlungen. Dieser kann durch Schätzung nach Maßgabe der durchschnittlich für Spielfilm-DVDs an den Produzenten gezahlten Lizenzgebühren ermittelt werden (Anschluss an das Urteil des Senats vom 27. Februar 2007 VII R 25/06, BFHE 216, 459) .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Verwalter in dem über das Vermögen einer Firma (im Folgenden: Schuldnerin) eröffneten Insolvenzverfahren, in deren Namen 2000 von zwei Speditionen für aus Taiwan eingeführte DVDs Zollanmeldungen zur Abfertigung zum freien Verkehr abgegeben worden sind. Über den Zollwert der DVDs streiten die Beteiligten.

2 Die DVDs sind von einer Schwestergesellschaft der Schuldnerin in Taiwan hergestellt worden. Dafür verwendet diese Spritzformen, welche die auf die DVDs zu speichernden Spielfilme enthalten und mit Hilfe der von den us-amerikanischen Filmproduzenten und Urheberrechtsinhabern, nämlich der Z und der Y, der X --angeblich unentgeltlich-- zur Verfügung gestellten Filmkopien hergestellt und nach Taiwan geliefert werden. Die Schuldnerin hatte die Aufgabe, die DVDs anschließend auf Mängelfreiheit zu untersuchen, sie einzeln zu verpacken und mit Informationsmaterialien zu versehen; sie liefert sie dann auf der Grundlage der von den europäischen Tochterunternehmen der Filmproduzenten bei der X aufgegebenen Bestellungen an diese weiter. Dabei stellt sie den betreffenden Unternehmen den ihr von der X berechneten Preis in Rechnung, zuzüglich eines ebenfalls von dieser mit den Abnehmern ausgehandelten Preises für ihre eigene Tätigkeit.

3 Zwischen den vorgenannten Tochterunternehmen und deren Muttergesellschaften, den produzierenden Filmstudios, bestehen Lizenzverträge, mit denen jenen u.a. das Recht gewährt wird, die DVDs mit den Spielfilmen herzustellen, zu verkaufen und zu verleihen. Dafür zahlen sie an die Filmstudios Lizenzgebühren. Um deren Berücksichtigung bei der Ermittlung des Zollwerts geht der Streit.

4 In den für die Schuldnerin abgegebenen Zollanmeldungen sind die Zollwerte nach den der Schuldnerin von der X berechneten Preisen angegeben worden, welche nach Maßgabe des von der X an die taiwanesische Schwestergesellschaft der Schuldnerin gezahlten Preises zuzüglich eines Aufschlags berechnet sind. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) ist jedoch der Ansicht, dass die Zollwerte nach der Schlussmethode zu ermitteln und dabei um die von den Abnehmern der DVDs an die Filmproduzenten gezahlten Lizenzgebühren zu erhöhen seien. Dabei hat das HZA teils die für die einzelnen Filme zu zahlenden Lizenzgebühren zugrunde gelegt (so bei den Filmen der Y), teils die durchschnittlich für DVDs entrichtete Lizenzgebühr (so bei den Filmen der Z). Die entsprechenden Berechnungen bzw. Ansätze beruhen auf dem Ergebnis von bei den vorgenannten europäischen Tochtergesellschaften durchgeführten Betriebsprüfungen, deren Berichte dem Kläger jedoch lediglich unter Schwärzung der beteiligten Firmen und der Filmtitel zugänglich gemacht worden sind.

5 Das HZA hat mit dem in diesem Verfahren angefochtenen Bescheid u.a. für die Zollbelege Nrn. ... und ... Zoll nacherhoben. Der hiergegen erhobene Einspruch ist ohne Erfolg geblieben; jedoch hat das Finanzgericht (FG) den Abgabenbescheid unter Abweisung der Klage im Übrigen hinsichtlich der zuerst genannten Zollanmeldung aufgehoben, weil die Schuldnerin mangels Vertretungsmacht der Spedition nicht Zollschuldnerin geworden sei, und hinsichtlich der die zweite Zollanmeldung betreffenden Nacherhebung den Zoll abweichend festgesetzt.

6 Trotz der abweichenden Bezeichnung der an dem maßgeblichen Geschäft Beteiligten in der Zollanmeldung der Schuldnerin sei Grundlage für die Bestimmung der Zollwerte das Geschäft zwischen X und der Schuldnerin. Deshalb sei der Zollwertanmeldung auch die betreffende Rechnung beigefügt gewesen. Es sei zwar zweifelhaft, im Ergebnis aber davon auszugehen, dass es sich dabei um ein Kaufgeschäft im zollwertrechtlichen Sinne gehandelt habe, sodass insofern die Transaktionswertmethode angewandt werden könnte. Diese anzuwenden sei indes durch Art. 29 Abs. 1 Buchst. b des Zollkodex (ZK) ausgeschlossen. Denn danach sei die Bestimmung des Zollwerts nach dem Transaktionswert nicht möglich, wenn hinsichtlich des Kaufgeschäftes oder des Preises Bedingungen vorliegen, deren Wert im Hinblick auf die zu bewertenden Waren nicht bestimmt werden kann. Im Streitfall liege eine solche Bedingung vor. Denn der Inhaber des Urheberrechts habe durch die verbindliche Vorgabe des Betriebsweges sichergestellt, dass ihm letzten Endes Lizenzgebühren entrichtet werden. Die Bedingung bestehe also darin, dass der Schuldnerin der weitere Vertriebsweg für die DVDs vorgeschrieben werde und sie daher über die Waren nicht frei habe verfügen können; sie habe lediglich eine von der X genau vorgeschriebene Menge an die Abnehmer liefern dürfen und etwaige überzählige DVDs vernichten müssen. Diese Vorgaben hätten auch Einfluss auf den von der Schuldnerin entrichteten Preis. Denn die Schuldnerin habe den in den DVDs verkörperten Wert nicht voll ausschöpfen können. Hätte die Schuldnerin die DVDs an Endkunden verkaufen können, hätte sie die DVDs nicht zu einem Preis erhalten, der letztlich dem reinen Herstellungs- und Materialwert entspreche. Der Wert jener Bedingung könne jedoch nicht bestimmt werden. Die vom HZA benannten und durch die vorgenannten Prüfungsberichte untermauerten Daten wiesen nämlich teilweise keinen Bezug zu den eingeführten Spielfilmen auf. Sie stünden auch nur unvollständig zur Verfügung. Aufgrund der vom HZA vorgenommenen Schwärzungen könne das Gericht die Lizenzgebühren nicht konkreten Filmen zuordnen.

7 Ebenso wenig könne der Zollwert nach einer der in Art. 30 Abs. 2 Buchst. a bis d ZK bezeichneten Methoden ermittelt werden. Er sei dementsprechend nach der Schlussmethode (Art. 31 ZK) zu ermitteln. Dabei könne entsprechend den vom Bundesfinanzhof in dem Urteil vom 27. Februar 2007 VII R 25/06 (BFHE 216, 459, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2007, 124) aufgestellten Rechtsgrundsätzen zwar von den vom HZA ermittelten Durchschnittswerten für die Lizenzgebühren ausgegangen werden, die jedoch zu berichtigen seien, was mangels anderweit verfügbarer oder mit vertretbarem Aufwand ermittelbarer Daten auf der Grundlage von Schätzungen geschehen dürfe. Zum einen sei nämlich ein Teil der DVDs von der Schuldnerin vernichtet oder bei ihren Abnehmern mangels Verkaufs oder wegen Retournierung lizenzgebührenfrei geblieben; hingegen bezögen sich die von der Verwaltung ermittelten Durchschnittswerte auf diejenigen DVDs, für die tatsächlich Lizenzgebühren gezahlt worden sind. Deshalb nehme das Gericht einen Abschlag von 10 % vor. Zum anderen sei eine konkrete Zuordnung der einzelnen Lizenzzahlungen zu den einzelnen DVDs nicht möglich oder mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden (Urteil des FG unter III.1.c aa).

8 Es könne trotz der vom HZA in den betreffenden Prüfungsberichten vorgenommenen Schwärzungen entschieden werden; denn diese beeinträchtigten den Erkenntniswert der vom HZA vorgelegten Unterlagen für das Gericht nicht.

9 Der Grundsatz des Vertrauensschutzes stehe der Nacherhebung nicht nach Art. 220 Abs. 2 Buchst. b ZK entgegen. Die Abgaben seien vielmehr ausdrücklich nicht abschließend festgesetzt worden.

10 Gegen dieses Urteil richtet sich die Revision des Klägers, der die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt.

11 Das Akteneinsichtsrecht sei verletzt. Das HZA habe zunächst ungeschwärzte Akten vorgelegt, das FG diese jedoch an das HZA zurückgesandt, nachdem der Kläger Akteneinsicht begehrt habe. Der Vorlage der ungeschwärzten Akten habe das Steuergeheimnis nicht entgegengestanden. Das habe der Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 216, 459, ZfZ 2007, 124 klargestellt. Überdies sei das FG selbst von einer "gesamtwirtschaftlichen Betrachtung und gemeinsamen Geschäftsinteressen" der amerikanischen Filmstudios und der weiteren an der Verwertung der Filmrechte beteiligten Firmen ausgegangen; hätten die Filmstudios, worauf das FG hingewiesen habe, von vornherein Zahlung von Lizenzgebühren verlangen müssen, wären diese dem Erwerber der DVDs also ohnehin bekannt geworden.

12 Das FG habe ferner seine Sachaufklärungspflicht verletzt. Es hätte die Vorlage ungeschwärzter Unterlagen

verlangen müssen. Es hätte prüfen müssen, ob die Lizenzzahlungen sich tatsächlich auf die DVDs beziehen oder ob es sich in Wirklichkeit um eine Gewinnverlagerung handele. Dafür spreche nämlich, dass sich die Höhe der Zahlungen an den Verkaufserlösen orientierte. Das spreche gegen objektive Kriterien für einen Zollwertaufschlag. Der vom FG zugrunde gelegte Durchschnittswert sei zudem überhaupt nicht überprüfbar und es sei nicht zu klären gewesen, ob überhaupt für alle von der Schuldnerin eingeführten DVDs Lizenzgebühren entrichtet worden seien.

13 Sollte der erkennende Senat hingegen der Auffassung sein, dass die Lizenzzahlungen ausreichend festgestellt seien, sei das Steuergeheimnis der Parteien der Lizenzverträge verletzt. Dies habe ein Verwertungsverbot zur Folge, auf das sich auch der Kläger berufen könne, weil er durch die Verwertung der erhobenen Daten in Form der Abgabenerhebung belastet werde.

14 Schließlich sei das Zollwertrecht verletzt. Die Lizenzzahlungen könnten schon deshalb keinen objektiven Wert darstellen, weil ihre Höhe davon abhänge, ob die Abnehmer der DVDs später --nach der Einfuhr-- mit dem Verkauf der DVDs einen Gewinn erwirtschaften.

15 Anders als das FG meine, sei die Transaktionswertmethode anzuwenden. Vertragsbedingungen, die sich auf den Absatz der Waren beziehen, insbesondere auch die im Streitfall vorliegende Einschränkung hinsichtlich der Abnehmer, stellten keine Bedingungen i.S. des Art. 29 Abs. 1 Buchst. b ZK dar. Auf die vom FG alternativ konstruierten Verkaufsmöglichkeiten dürfe nicht abgestellt werden. Für die Filme hätten im Zeitpunkt der Einfuhr keine Nutzungsrechte bestanden --sie hätten nicht angesehen werden dürfen--, sodass sich ein Aufschlag für den wirtschaftlichen Wert des Urheberrechts verbiete. Nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 23. Februar 2006 C-491/04 (Slg. 2006, I-2129) dürfe Software in den Zollwert nur einbezogen werden, wenn für ihren Erwerb "Kosten" angefallen sind; für die Schuldnerin seien jedoch außer den mit Rechnungsvorlage angemeldeten keine Kosten angefallen. Es sei ihr Recht gewesen, das betreffende Kaufgeschäft und nicht den Gewinn aus nachfolgenden Verkäufen anzumelden. Dieses Recht unterlaufe die Betrachtungsweise des FG. Das Urteil des EuGH vom 18. April 1991 C-79/89 (Slg. 1991, I-1853) sei nicht einschlägig, weil in dem dort entschiedenen Fall der Käufer eine Rechnung für den Erwerb von Software erhalten und die betreffenden Zahlungen auch entrichtet habe, der EuGH ihm also deshalb deren Abzug bei der Bestimmung des Zollwerts untersagt habe. Auch das Urteil des EuGH vom 7. März 1991 C-116/89 (Slg. 1991, I-1095) sei nicht einschlägig, weil anders als dort der Schuldnerin von dem Verkäufer nichts außer den DVDs zur Verfügung gestellt worden sei.

16 Bei vernünftiger Betrachtung sei davon auszugehen, dass die X alles, eben auch die Filme, in den der Schuldnerin vorgegebenen Preis einbezogen habe; denn anderweitige Zahlungen habe sie nicht erhalten.

17 Im Übrigen habe das FG, wenn nicht die Transaktionswertmethode, so zumindest die deduktive Methode gemäß Art. 30 Abs. 2 Buchst. c ZK anwenden müssen; die hierfür erforderlichen Daten hätten dem Gericht vorgelegen.

18 Der Kläger regt an, sollte der Senat die Einbeziehung der Lizenzgebühren in Erwägung ziehen, dem EuGH zunächst folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

19 1. Können Gebühren für Lizenzen, die vorliegend abstrakt und isoliert von einer Warenbewegung übertragen wurden, dem Zollwert einer Ware zugeschlagen werden, obschon die Lizenzen erst in der Gemeinschaft mit der Ware zusammengeführt werden?

20 2. Falls die Frage zu 1. bejaht wird: Wie kann der Widerspruch aufgelöst werden, dass ein Zollwertanmelder einerseits sogar unter nationaler Strafandrohung für etwaige Falschangaben verpflichtet ist, den richtigen Zollwert anzumelden, andererseits diesen aber gar nicht kennen kann, weil die Lizenzgebühren zwischen ganz anderen Personen vereinbart und entrichtet werden als denjenigen Personen, die die Ware handeln?

21 Das HZA macht sich im Wesentlichen die Betrachtungsweise des FG zu eigen, tritt jedoch dessen Auffassung entgegen, es liege im Verhältnis X - Schuldnerin ein Kaufgeschäft vor. Es meint ferner, das FG sei bei der Schätzung eines Abschlags im Rahmen der Anwendung der Schlussmethode von einer unzutreffenden Überlegung ausgegangen; es habe nämlich übersehen, dass die Lizenzgebühren lediglich zur Ermittlung des Werts der fraglichen Bedingung herangezogen würden. Der Wert der Bedingung bestehe im Wert der der X zur Verfügung gestellten Spielfilme, welcher in den Lizenzgebühren Ausdruck finde und bei dem angemeldeten Zollwert der Spielfilm-DVDs fehle. Ob den Abnehmern der DVDs später tatsächlich Kosten in Form von Lizenzgebühren entstanden seien, sei für die Wertermittlung im Zeitpunkt der Einfuhr ohne Belang. Im Übrigen seien auch die später von der Schuldnerin vernichteten DVDs in den freien Verkehr übergeführt worden. Der Kläger habe dafür allenfalls einen Erstattungsantrag stellen können.

22 Die Ermittlung der Lizenzgebühren auf der Grundlage der Umsatzerlöse --nicht, wie der Kläger behaupte, des Gewinns der Abnehmer-- sei eine übliche Methode und stehe der Anwendung des Art. 32 Abs. 2 ZK nicht entgegen. Anhaltspunkte für eine Gewinnverlagerung bestünden nicht.

23 Das Steuergeheimnis sei nicht verletzt, weil die Offenbarung von Steuerdaten Dritter in einem Verfahren in Steuersachen zulässig sei. Nur die geschwärzten Angaben beträfen die Verhältnisse des geprüften Unternehmens und hätten nicht der Durchführung des vorliegenden Verfahrens gedient. Im Übrigen seien die Art. 14 und 78 Abs. 2 ZK in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen; die Tochterunternehmen der Filmproduzenten seien mittelbar an den Einfuhrvorgängen beteiligt.

Entscheidungsgründe

II.

24 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Revision ist daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

25 Das Urteil des FG entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO).

26 Nach Art. 31 Abs. 1 ZK ist der Zollwert eingeführter Waren, wenn er nicht nach den Art. 29 und 30 ZK ermittelt werden kann, auf der Grundlage von in der Gemeinschaft verfügbaren Daten durch zweckmäßige Methoden zu ermitteln.

27 Das FG ist in Würdigung der im Streitfall gegebenen tatsächlichen Verhältnisse rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass der Zollwert nicht nach den Art. 29 und 30 ZK ermittelt werden kann. Die Anwendung des Art. 29 ZK scheidet schon deshalb aus, weil die Voraussetzungen des Abs. 1 Buchst. a und b dieser Vorschrift vorliegen. Die Schuldnerin war Einschränkungen bezüglich der Verwendung und des Gebrauchs der Waren unterworfen und hinsichtlich des Kaufgeschäftes lagen Bedingungen vor, deren Wert im Hinblick auf die zu bewertenden Waren nicht bestimmt werden kann. Denn die Schuldnerin war aufgrund vertraglicher Abreden verpflichtet, die DVDs an die ihr von X aufgegebenen Abnehmer weiterzuliefern, erhielt diese von ihrer Tochtergesellschaft bzw. X also nur unter der Bedingung, sie nicht an beliebige Dritte zu verkaufen. Das ist, anders als die Revision meint, offensichtlich keine Bedingung, die sich i.S. des Art. 29 Abs. 1 Buchst. a dritter Anstrich ZK auf den Wert der Ware nicht wesentlich auswirkt, weil sie die Schuldnerin daran gehindert hätte, den durch bestimmungsgemäßen Gebrauch der DVDs erzielbaren Nutzen zu realisieren, nämlich die auf diesen gespeicherten DVDs anzusehen bzw. diese an Dritte zu verkaufen oder zu verleihen, damit diese die Filme ansehen können. Diese Einschränkung wirkt sich auf den Wert einer DVD mehr als wesentlich aus. Sie erschöpft sich auch nicht in einer nach dem zweiten Anstrich vorgenannter Bestimmung unbeachtlichen Vorgabe für den Vertriebsweg, sondern geht ihrer Funktion nach über eine solche hinaus, indem sie den Anspruch des Urheberrechtsinhabers auf ein Entgelt für die Überlassung seines Nutzungsrechts an Dritte sichert.

28 Dementsprechend hat der Senat bereits im Urteil in BFHE 216, 459, ZfZ 2007, 124, das einen in den wesentlichen Punkten nahezu gleichliegenden Sachverhalt betrifft, darauf abgestellt, dass im Kaufpreis für eine bespielte DVD üblicherweise auch das dem Filmproduzenten zustehende Entgelt für die gespeicherte Software --den betreffenden Film-- enthalten ist. Werde dieses Entgelt in der Weise vom Kaufpreis abgespalten, dass es --wie im Streitfall-- nicht vom Käufer zu entrichten sei, liege es im Interesse des Produzenten als des Inhabers des Urheberrechts sicherzustellen, dass die DVD von jenem Käufer nur an solche Käufer weiterverkauft werde, die ihrerseits dieses Entgelt entrichten --nämlich als Lizenzgebühr-- oder die, soweit sie eine solche Lizenzgebühr nicht selbst zahlen, die Ware nur an Abnehmer weitergeben, die ihrerseits zur Entrichtung der Lizenzgebühr verpflichtet sind. Ersteres ist im Streitfall geschehen: Sämtliche an der Herstellung und dem Verkauf der DVDs beteiligten Unternehmen waren verpflichtet, einen bestimmten Vertriebsweg einzuhalten, der im Ergebnis zu den europäischen Tochterunternehmen der amerikanischen Filmstudios führte, welche Lizenzgebühren entrichten mussten, wenn sie die DVDs an Endverbraucher verkauften oder verliehen. Bei einer solchen Berücksichtigung des gesamten wirtschaftlichen Vorgangs, wie sie auch das EuGH-Urteil in Slg. 1991, I-1095 für geboten erklärt hat, kann nicht zweifelhaft sein, dass auch im Streitfall der von der Schuldnerin für die DVDs zu entrichtende Preis nicht als Zollwert der Einfuhrabfertigung zugrunde gelegt werden kann. Die vom Kläger auch nur als Mutmaßung vorgetragene Ansicht, der von der X der Schuldnerin vorgegebene Preis enthalte "alle" Elemente, die den Zollwert

der DVDs bestimmten, lässt sich mit jener Gesamtbetrachtung schwerlich vereinbaren und sie steht auch in einem offenkundigen Widerspruch zur Höhe der von der Schuldnerin als Zollwert angemeldeten Beträge. Dass für die DVDs erst bei einem späteren, nach der Einfuhr erfolgenden Verkauf (bzw. deren Ausleihe) weitere Zahlungen (an die Filmproduzenten) zu entrichten waren und diese auch nicht der Schuldnerin zur Last fielen, besagt nichts darüber, ob die DVDs nicht bereits im Zeitpunkt der Einfuhr aufgrund eines in ihnen enthaltenen immateriellen Wirtschaftsguts, der Daten des jeweiligen Filmes, einen im von der Schuldnerin entrichteten Preis nicht enthaltenen Wert hatten (vgl. dazu schon EuGH-Urteil vom 16. November 2006 C-306/04 --Compaq Computer International Corporation--, Slg. 2006, I-10991).

29 Das FG hat zu Recht auch ausgeschlossen, dass der Zollwert gemäß Art. 30 ZK ermittelt werden kann. Der Kläger hat seine Behauptung, eine solche Ermittlung sei gemäß Art. 30 Abs. 2 Buchst. c ZK möglich, nämlich auf der Grundlage "des Preises je Einheit, zu dem die eingeführten Waren oder eingeführte gleiche oder gleichartige Waren in der größten Menge insgesamt in der Gemeinschaft (jetzt: Union) an Personen verkauft werden, die mit den Verkäufern nicht verbunden sind", nicht substantiiert dargestellt; sollte er meinen, man könne von dem von Endverbrauchern für die DVDs geforderten Preis ausgehen, so könnte dies am Endergebnis schwerlich etwas ändern, weil in diesem Preis selbstredend ein Entgelt für den Filmproduzenten enthalten ist, welches den Preis im Allgemeinen wesentlich bestimmt und in Gestalt vorgenannter Lizenzgebühren zu entrichten ist. Hingegen wäre der von der Schuldnerin von ihren Käufern geforderte Preis aus den gleichen Gründen für die Zollwertbestimmung ungeeignet, wie es der von der Schuldnerin entrichtete Preis ist (vgl. dazu schon Urteil des Senats in BFHE 216, 459, ZfZ 2007, 124, Rz 29).

30 Nach alledem hatte das FG die Zollwertermittlung nach Art. 31 ZK vorzunehmen, wie es dies auch getan hat. Es ist revisionsrechtlich auch nicht zu beanstanden, dass es in diesem Zusammenhang den in den DVDs verkörperten Wert des beim Verkauf bzw. Verleih derselben an den Endverbraucher diesem eingeräumten Rechts der Nutzung der DVDs durch Abspielen der Filme berücksichtigt, durch Schätzung ermittelt und dabei die vom HZA nur eingeschränkt in das Verfahren (nämlich unter Unkenntlichmachung wesentlicher Teile derselben) eingeführten Betriebsprüfungsberichte und die in ihnen ausgewiesenen Lizenzzahlungen als Schätzungsgrundlage herangezogen hat.

31 Dem Kläger ist insofern einzuräumen, dass sich aus den vom FG verwerteten Berichten nur grobe Anhaltspunkte für den Wert jenes Nutzungsrechts ergeben, weil eine Zuordnung der Lizenzzahlungen zu einzelnen Spielfilmen und damit zu bestimmten DVDs nicht möglich war und nach den Feststellungen des FG die Höhe der Lizenzzahlungen unterschiedlich ist. Indes ist es Aufgabe des Anmelders des Zollwerts --im Streitfall also der Schuldnerin--, die für die Zollwertermittlung erforderlichen Angaben zu machen. Tut er dies nicht --z.B. weil er, wie der Kläger im Streitfall geltend macht, über die dafür erforderlichen Informationen nicht verfügt und sie sich auch nicht beschaffen kann--, wirkt sich dies nicht dahin aus, dass ein entsprechender Wertansatz unterbleiben muss, sondern in einer umso weitergehenden Schätzungsbefugnis der Zollbehörde. Im Übrigen wäre die tatsächlich für eine bestimmte DVD geleistete Lizenzzahlung, auch wenn sie sich mit vertretbarem Aufwand ermitteln ließe, nicht ohne Weiteres für den Zollwert der DVD im Zeitpunkt der Einfuhr maßgeblich; denn sie hängt, wie das FG näher dargestellt hat, von einer Reihe überhaupt erst nach der Einfuhr eintretender Faktoren ab (FG-Urteil unter III.1.c aa). Deshalb könnte nicht die tatsächlich später geleistete Lizenzzahlung wie ein fiktives zusätzliches Entgelt dem von der Schuldnerin angemeldeten Zollwert hinzugerechnet werden --was das FG auch nicht getan hat--, sondern die geleisteten Lizenzzahlungen geben nur einen Anhaltspunkt dafür, wie der Wert des in den DVDs enthaltenen immateriellen Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Einfuhr zu veranschlagen ist, was die vom FG im Anschluss an die Überlegungen des Senats im Urteil in BFHE 216, 459, ZfZ 2007, 124, durchgeführte Schätzung eines (bei allen DVDs gleichen) Wertbetrages zusätzlich rechtfertigt.

32 Es kann auch keine Rede davon sein, dass die in den Betriebsprüfungsberichten ungeachtet einer genauen Zuordnung der Ermittlungsergebnisse zu bestimmten Filmen enthaltenen Angaben über entrichtete Lizenzzahlungen eine ungeeignete Schätzungsgrundlage wären und die aus ihnen abgeleiteten Durchschnittswerte daher auch unter Berücksichtigung jener weitgehenden Schätzungsbefugnis der Zollwertermittlung nicht zugrunde gelegt werden dürften. Der Senat hat vielmehr schon im Urteil in BFHE 216, 459, ZfZ 2007, 124 darauf hingewiesen, zwar dürften in entsprechender Anwendung des Art. 32 Abs. 2 ZK Zuschläge zum Kaufpreis nur aufgrund objektiver und bestimmbarer Tatsachen gemacht werden, um eine Berechnung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte (vgl. Art. 31 Abs. 2 Buchst. g ZK) zu vermeiden. Dies stehe jedoch einem Ansatz solcher Durchschnittswerte nicht entgegen.

33 Ebenso wenig stand das Zollgeheimnis oder das Steuergeheimnis (§ 30 der Abgabenordnung --AO--) der

Offenbarung dieser Daten, im vorliegenden Verfahren als einem Verfahren in Steuersachen (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO) entgegen. Schon deshalb kommt es nicht ernstlich in Betracht, dass sich der Kläger auf ein Verbot der Verwertung der vom HZA offenbarten Daten berufen könnte.

34 Ob auch bei der Wertermittlung für die später als schadhaft aussortierten und vernichteten DVDs der in den einwandfreien DVDs verkörperte Nutzungswert der gespeicherten Spielfilme angesetzt werden durfte, kann dahinstehen. Das FG hat --aufgrund anderer, vom HZA mit Recht angegriffener Überlegungen-- die Abgabenfestsetzung des HZA um 10 % gekürzt und es kann davon ausgegangen werden, dass dadurch ggf. eine Korrektur des Wertansatzes für schadhafte DVDs im Ergebnis gewährleistet ist. Ob, wie das HZA offenbar meint, eine Korrektur der Abgabenfestsetzung möglicherweise gänzlich hätte unterbleiben müssen, bedarf ebenfalls keiner Erörterung. Das FG-Urteil ist insofern rechtskräftig.

35 Das Urteil beruht schließlich auch nicht auf einem Verfahrensmangel gemäß § 119 Nr. 3 FGO. Der Anspruch des Klägers auf rechtliches Gehör in Form der Einsicht in die (ungeschwärzten) vorgenannten Betriebsprüfungsberichte wurde vom FG nicht verletzt. Das FG hat die ungeschwärzten Berichte bei seiner Entscheidungsfindung nicht verwertet, sondern sie alsbald dem HZA zurückgegeben, weil die Vorlage seiner Meinung nach das Steuergeheimnis verletzte. Ob das zutraf, kann unerörtert bleiben; denn es handelte sich um eine prozessleitende Verfügung i.S. des § 128 Abs. 2 FGO, die gemäß § 124 Abs. 2 FGO nicht der Überprüfung im Revisionsverfahren unterliegt. Der Kläger hatte keinen Anspruch darauf, vor der Rückgabe dieser Unterlagen in sie Einsicht zu nehmen; denn der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst nicht Akten, deren Verwertung in dem Verfahren nach Ansicht des FG unzulässig ist.

36 Ob die Verwertung ungeschwärzter Prüfungsberichte unbeschadet des Zoll- und Steuergeheimnisses zulässig gewesen wäre, bedarf auch unter dem Gesichtspunkt der Amtsaufklärungspflicht des FG keiner Entscheidung. Das FG ist rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass eine Ermittlung des für die einzelnen Filme anzusetzenden Nutzungswertes mit einem von Art. 32 ZK nicht geforderten Aufwand verbunden wäre, die Offenbarung der für sie entrichteten Lizenzzahlungen mithin für die Wertermittlung insofern keinen Nutzen hätte. Soweit der Kläger eine solche Offenbarung gleichwohl für erforderlich hält, weil die Daten sonst nicht überprüfbar seien, fehlt es an einem substantiierten und nachvollziehbaren Vortrag, dass er dazu unter Vermeidung unzulässiger Ausforschungsbeweise zulässige, nämlich ausreichend substantiierte Beweisanträge gestellt hat oder weshalb sich dem FG ohne solche Beweisbegehren hätte aufdrängen müssen, dass es die Angaben der Betriebsprüfungsberichte nicht ungeprüft seinem Urteil zugrunde legen könne.

37 Diese Rechtslage ist klar und eindeutig, so dass der erkennende Senat nicht verpflichtet ist, dem EuGH gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union Fragen zur richtigen Auslegung der vorstehend angeführten entscheidungserheblichen Vorschriften zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de