

# EuGH-Vorlage vom 17. Januar 2023, VII R 7/20

## Zollwertrechtliche Behandlung von Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen für Etiketten

ECLI:DE:BFH:2023:VE.170123.VIIR7.20.0

BFH VII. Senat

ZK Art 32 Abs 1 Buchst a Ziff ii, EWGV 2913/92 Art 32 Abs 1 Buchst a Ziff ii, ZK Art 32 Abs 1 Buchst b Ziff iv, EWGV 2913/92 Art 32 Abs 1 Buchst b Ziff iv, EUV 952/2013 Art 71 Abs 1 Buchst a Ziff ii, EUV 952/2013 Art 71 Abs 1 Buchst b Ziff iv

vorgehend FG Hamburg, 18. Juni 2019, Az: 4 K 179/16

## Leitsätze

Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Etiketten dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK oder nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK hinzuzurechnen, wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt?

## Tenor

1. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Etiketten dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii des Zollkodex oder nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv des Zollkodex hinzuzurechnen, wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt?

2. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union über die Vorabentscheidungsfrage ausgesetzt.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war Inhaberin eines Zolllagers Typ D. Sie fertigte haltbar gemachte Nahrungsmittel in Konserven, die von einem anderen Unternehmen (Käuferin) aus Drittländern eingeführt worden waren, zum Zolllagerverfahren ab und überführte sie anschließend (Zeitraum vom 12.12.2012 bis zum 30.05.2013) im Rahmen des Anschreibeverfahrens in den zollrechtlich freien Verkehr. Die Konserven waren mit aufgeklebten Papieretiketten versehen, welche die Lieferanten unter Verwendung von Druckvorlagen, die ihnen von der Käuferin kostenlos elektronisch zur Verfügung gestellt worden waren, im Drittland hergestellt hatten. Die Druckvorlagen wurden von verschiedenen Designstudios in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) im Auftrag und auf Kosten der Käuferin erstellt. In den Zollwertanmeldungen war nur der Betrag angegeben, den die Käuferin entsprechend den mit den Herstellern in den Drittländern abgeschlossenen Kaufverträgen an diese zu zahlen hatte, einschließlich der Kosten für die Einzelverkaufsverpackungen und für den Druck der auf die Verpackungen aufgeklebten Papieretiketten, jedoch ohne die Kosten für die Druckvorlagen.
- 2** Mit Einfuhrabgabenbescheid vom 20.02.2014 erhob der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) bei der Klägerin Zoll nach. Das HZA war der Auffassung, dass anteilige Kosten für Designentwürfe beziehungsweise (bzw.) Druckvorlagen für die Aufklebeetiketten in den Zollwert hätten einbezogen werden müssen. Das Einspruchsverfahren und die Klage blieben erfolglos.

- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Kosten für die Erstellung der Druckvorlagen hätten gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii des Zollkodex (ZK) bei der Ermittlung des Zollwerts berücksichtigt werden müssen. Die Konserven seien Umschließungen, weil sie sich nicht nur zur Beförderung der Waren, sondern auch zu ihrer Lagerung und Vermarktung eigneten und zur Verpackung dieser Waren üblich seien. Zu diesen Umschließungen gehörten auch die Etiketten, auf denen der Inhalt der Konserven beschrieben und beworben werde. Die Etiketten bildeten eine untrennbare Einheit mit den Konserven und seien als solche nicht mit Hangtags (Anhänger, auf denen der Preis der Waren und andere warenbezogene Informationen angegeben sind und die durch einen Schussfaden mit der Ware verbunden werden) oder Fotoeinlegern vergleichbar, die nicht als Umschließungen einzuordnen seien. Eine Privilegierung der in der Europäischen Union (EU) erarbeiteten geistigen Leistungen nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK sei im Streitfall nicht möglich.
- 4 Gegen dieses Urteil legte die Klägerin Rechtsmittel ein. Nach ihrer Auffassung gibt es für eine einheitliche Betrachtung der Etiketten und der Behältnisse keine rechtliche Grundlage. Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK sei nicht anwendbar, weil diese Vorschrift nur von der Einheit einer Umschließung mit einer Ware spreche, nicht aber von einer Einheit eines auf einer Umschließung aufgebrachten Informationsschildes mit dieser. Darüber hinaus handele es sich bei den Kosten für die Erstellung der Druckvorlagen nicht um Kosten "von" Umschließungen, wie es im Wortlaut von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK verlangt werde. Auch die Allgemeine Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 5 Buchst. b treffe keine Regelung für die Zollwertermittlung. Die Etiketten seien mit Hangtags vergleichbar, weil diese im Zeitpunkt der Einfuhr der Waren ebenfalls fest mit der Ware verbunden und nicht wiederverwertbar seien. Die Verbindung zwischen den Konserven und den Etiketten sei durchaus trennbar, auch wenn die Etiketten bei der Trennung zerstört würden.
- 5 Nach Auffassung der Klägerin fallen Designleistungen unter Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK und seien demnach nicht dem Transaktionswert hinzuzurechnen, weil geistige Beistellungen begünstigt würden, wenn sie innerhalb der EU erbracht würden. Eine Einordnung von Verpackungsdesigns nach der Auffassung des FG führte zu Wertungswidersprüchen, wenn ein einheitliches Design für verschiedene Zwecke verwendet würde.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Der Senat setzt das bei ihm anhängige Revisionsverfahren aus (§ 121 Satz 1 in Verbindung mit --i.V.m.-- § 74 der Finanzgerichtsordnung) und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Etiketten dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK oder nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK hinzuzurechnen, wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt?

III.

- 7 Nach Auffassung des Senats kommt es für die Lösung des Streitfalls auf Vorschriften des Zollwertrechts nach dem ZK an. Bei der Auslegung des ZK bestehen Zweifel, die für den Streitfall entscheidungserheblich sind:

- 8 **Anzuwendendes Unionsrecht:**

- 9 Art. 29 ZK:

(1) Der Zollwert eingeführter Waren ist der Transaktionswert, das heißt 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 (...)

(2) (...)

(3) a) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom

Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind. (...)

**10** Art. 32 ZK:

(1) Bei der Ermittlung des Zollwerts nach Artikel 29 sind dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen:

a) folgende Kosten, soweit sie für den Käufer entstanden, aber nicht in dem für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind:

i) (...)

ii) Kosten von Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden;

iii) (...)

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) (...)

ii) (...)

iii) (...)

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

c) (...)

**11** Art. 154 der Durchführungsverordnung zum ZK (ZKDVO):

Werden die in Artikel 32 Absatz 1 Buchstabe a) ii) des Zollkodex genannten Umschließungen wiederholt für Einfuhren verwendet, so werden ihre Kosten auf Antrag des Anmelders nach allgemein üblichen Buchführungsregeln angemessen aufgeteilt.

**12** Art. 155 ZKDVO:

Bei Anwendung des Artikels 32 Absatz 1 Buchstabe b) iv) des Zollkodex werden Kosten für Forschung und Vorentwürfe nicht in den Zollwert einbezogen.

**13** Art. 156a Abs. 1 ZKDVO:

Die zuständigen Behörden können auf Antrag des Beteiligten zulassen, dass

- in Abweichung von Artikel 32 Absatz 2 des Zollkodex einzelne Beträge, die dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen sind, auch wenn sie im Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld nicht bestimmbar sind,

- (...)

anhand besonderer und angemessener Kriterien ermittelt werden. (...)

**14** AV 5:

Zusätzlich zu den vorstehenden Allgemeinen Vorschriften gilt für die nachstehend aufgeführten Waren Folgendes:

a) Behältnisse für Fotoapparate, Musikinstrumente, Waffen, Zeichengeräte, Schmuck und ähnliche Behältnisse, die zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet sind, werden wie die Waren eingereiht, für die sie bestimmt sind, wenn sie mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft werden. Diese Allgemeine Vorschrift wird nicht angewendet auf Behältnisse, die dem Ganzen seinen wesentlichen Charakter verleihen.

b) Vorbehaltlich der vorstehenden Allgemeinen Vorschrift 5 a) werden Verpackungen wie die darin enthaltenen Waren eingereiht, wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind. Diese Allgemeine Vorschrift gilt nicht verbindlich für Verpackungen, die eindeutig zur mehrfachen Verwendung geeignet sind.

**15** Fußnote 1 zu AV 5:

Als "Verpackungen" gelten innere und äußere Behältnisse, Aufmachungen, Umhüllungen und Unterlagen mit Ausnahme von Beförderungsmitteln --insbesondere Behältern--, Planen, Lademitteln und des bei der Beförderung verwendeten Zubehörs. Der Ausdruck "Verpackungen" umfasst nicht die in der Allgemeinen Vorschrift 5 a) angesprochenen Behältnisse.

**16** Erläuterungen zum Harmonisierten System (ErlHS) 02.0 und 04.0 zu AV 5 Buchst. a:

l) Diese Allgemeine Vorschrift erfasst nur Behältnisse, die 02.0

(...)

2) geeignet sind für den dauernden Gebrauch, d.h. ihre Lebensdauer ist so ausgelegt, dass sie der Lebensdauer der Waren entspricht, für die sie bestimmt sind. Solche Behältnisse dienen auch dem Schutz der enthaltenen Ware, wenn diese gerade nicht genutzt wird (z.B. während des Transports oder der Lagerung). Diese Merkmale machen es möglich, solche Behältnisse von einfachen Verpackungen zu unterscheiden. 04.0

IV.

**17** Die rechtliche Würdigung des Streitfalls ist unionsrechtlich zweifelhaft. Es kommt darauf an, ob die Kosten für die in Deutschland hergestellten Druckvorlagen für Etiketten nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK zollwerterhöhend zu berücksichtigen sind oder ob solche Kosten ausschließlich unter den Voraussetzungen von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK in den Zollwert einbezogen werden dürfen mit der Folge, dass eine Hinzurechnung der Kosten zum Transaktionswert im Streitfall ausscheidet. In diesem Zusammenhang kommt es insbesondere auf die Auslegung des Begriffs "Umschließung" sowie das Verhältnis der genannten Vorschriften zueinander an.

**18** 1. Maßgeblich für die Ermittlung des Zollwerts im Streitfall sind die Art. 29 ff. ZK, weil der Zoll durch Anschreibung in der Buchführung der Klägerin im Zeitraum vom 12.12.2012 bis zum 30.05.2013 entstanden ist (Art. 201 Abs. 2 ZK i.V.m. Art. 76 Abs. 1 Buchst. c und Abs. 3 ZK). Bei den Zollwertmethoden handelt es sich um Vorschriften des materiellen Zollrechts, die auf vor dem Inkrafttreten des Zollkodex der Union (UZK) entstandene Sachverhalte weiterhin anwendbar bleiben (vergleiche --vgl.-- EuGH-Urteil Beemsterboer Coldstore Services vom 09.03.2006 - C-293/04, EU:C:2006:162, Rz 19 ff., Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2006, 157; vgl. auch Senatsurteile vom 19.10.2021 - VII R 27/19, BFH/NV 2022, 628, ZfZ 2022, 136, und vom 01.12.1998 - VII R 147/97, BFHE 187, 362, ZfZ 1999, 157). Die zu klärende Rechtsfrage stellt sich jedoch auch unter Geltung des UZK, weil Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK im Wesentlichen unverändert in Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK und Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK sogar mit demselben Wortlaut in Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK übernommen wurden.

**19** a) Zur Bestimmung des Zollwerts ist vorrangig --und so auch im Streitfall-- die Transaktionswertmethode gemäß Art. 29 ZK anzuwenden. Der Zollwert eingeführter Waren ist gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK grundsätzlich der Transaktionswert, das heißt der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, der gegebenenfalls durch Hinzurechnungen nach Art. 32 ZK und Nichteinbeziehung der in Art. 33 ZK genannten Abzugsposten zu berichtigen ist.

- 20** Gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 ZK ist der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder zu dessen Gunsten für die eingeführten Waren entrichtet oder zu entrichten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Bedingung für das Kaufgeschäft über die eingeführten Waren vom Käufer an den Verkäufer oder vom Käufer an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Verkäufers tatsächlich entrichtet werden oder zu entrichten sind.
- 21** Zusammengefasst soll mit der Zollwertregelung ein gerechtes, einheitliches und neutrales System geschaffen werden, das die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließt. Der Zollwert muss somit den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert einer eingeführten Ware widerspiegeln und folglich alle Elemente dieser Ware, die einen wirtschaftlichen Wert haben, berücksichtigen. Daher ist der für die Waren tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, auch wenn er grundsätzlich die Grundlage der Zollwertermittlung bildet, ein Faktor, der gegebenenfalls Berichtigungen unterliegt, sofern dies erforderlich ist, um die Ermittlung eines willkürlichen oder fiktiven Zollwerts zu verhindern (EuGH-Urteil BMW vom 10.09.2020 - C-509/19, EU:C:2020:694, Rz 13, mit weiteren Nachweisen --m.w.N.--, ZfZ 2021, 45, zu Art. 70 Abs. 1 und Art. 71 Abs. 1 UZK).
- 22** b) Art. 32 ZK enthält eine Aufzählung verschiedener Kosten und Werte, die dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen sind. Diese Aufzählung sieht der vorlegende Senat als abschließend an, weshalb darüber hinausgehende Hinzurechnungen zum Transaktionswert nicht zulässig sind (vgl. auch Schlussanträge zu C-340/93, EU:C:1994:177, Rz 17, zu Art. 8 der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28.05.1980 über den Zollwert der Waren --ZWVO 1980-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- 1980 Nr. L 134, 1); EuGH-Urteil Malt vom 28.03.1990 - C-219/88, EU:C:1990:146, Rz 11, zu Art. 8 ZWVO 1980; vgl. auch Senatsurteil vom 24.01.1995 - VII R 79/94, BFH/NV 1995, 895, ebenfalls zu Art. 8 ZWVO 1980).
- 23** aa) Gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK sind die Kosten von Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden, dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen. Die Regelung trifft keine Unterscheidung zwischen Leistungen, die innerhalb der Gemeinschaft und solchen, die außerhalb der Gemeinschaft erarbeitet worden sind. Eine Definition des Begriffs der Umschließung enthält der ZK nicht. Insbesondere ist offen, ob die Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen für Etiketten, die wiederum auf die eigentlichen Umschließungen (zum Beispiel --z.B.-- Konservendosen) aufgeklebt werden, ebenfalls unter den Begriff "Umschließung" fallen und somit nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK dem Transaktionswert hinzuzurechnen sind.
- 24** (1) Der Wortlaut des Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK ("Umschließungen", englisch "containers" bzw. französisch "contenants") deutet darauf hin, dass mit Umschließungen Behältnisse gemeint sind, die die Ware beinhalten oder diese umgeben. Dafür spricht auch die separate Nennung von Verpackungskosten in Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. iii ZK.
- 25** (2) Die weitere Voraussetzung, dass die Umschließungen für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden müssen, lässt eine Heranziehung der AV 5 Buchst. a für Behältnisse und Buchst. b für Verpackungen zu (vgl. Witte/Traub, Zollkodex der Union, 8. Aufl., Art. 71 Rz 14 f.; Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 71 Rz 17; Gellert, Zollkodex der Europäischen Union (UZK), 68. EL, Stand November 2022, Art. 71, Seite 6 unter 2.), ohne dass dadurch die Reichweite des Begriffs "Umschließung" geklärt wäre.
- 26** Behältnisse (AV 5 Buchst. a) sind demnach zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum dauernden Gebrauch geeignet (vgl. auch ErlHS 03.0 und 04.0 zu AV 5 Buchst. a). Als Verpackungen gelten nach der Fußnote 1 zu AV 5 Buchst. b innere und äußere Behältnisse, Aufmachungen, Umhüllungen und Unterlagen mit Ausnahme von Beförderungsmitteln --insbesondere Behälter--, Planen, Lademitteln und des bei der Beförderung verwendeten Zubehörs. Im Zolltarif wird demnach zwischen Behältnissen und Verpackungen unterschieden. Aus ErlHS 16.0 zu AV 5 Buchst. b ergibt sich dazu der ergänzende Hinweis, dass damit Verpackungsmaterial und Behälter gemeint sind, wie sie gewöhnlich zum Verpacken der betreffenden Waren verwendet werden.
- 27** Die Anwendung der AV 5 führt jedoch zu keinem eindeutigen Ergebnis im Hinblick auf die Auslegung des Begriffs "Umschließung" im Sinne (i.S.) von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK. Denn während im Zolltarifrecht zwischen besonders gestalteten und zum dauernden Gebrauch geeigneten Behältnissen und (sonstiger) üblicher Verpackung unterschieden wird, differenziert Art. 32 Abs. 1 Buchst. a ZK zwischen Umschließungen (Ziff. ii) und Verpackungen (Ziff. iii). Insofern weichen bereits die Begrifflichkeiten voneinander ab. Im Übrigen bestehen auch insofern inhaltliche Unterschiede, als Umschließungen i.S. von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK nicht unbedingt zum dauernden Gebrauch bestimmt sein müssen.

- 28** (3) Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts handelt es sich bei den im Streitfall verwendeten Konservendosen um Umschließungen i.S. des Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK. Auch die Etiketten, die im Drittland auf die Konserven aufgeklebt werden, dürften unter diese Vorschrift fallen, weil sie fest mit den Konserven verbunden sind und nicht ohne Beschädigung davon zu trennen sein dürften. Dieser Sichtweise entsprechend hat die Klägerin die Kosten für den Druck der Etiketten in den Zollwert einbezogen.
- 29** Ob der Hinzurechnungstatbestand des Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK allerdings so weit ausgelegt werden kann, dass er auch Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen für die im Drittland an den eingeführten Waren anzubringenden Etiketten erfasst, ist unklar und bedarf der Klärung durch den EuGH.
- 30** bb) Zudem ist das Verhältnis von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK zu Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK und die Abgrenzung von Umschließungen bzw. Verpackungen von den in Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK genannten Beistellungen unklar. Nach dieser Vorschrift ist dem Transaktionswert der entsprechend aufgeteilte Wert der für die Herstellung der eingeführten Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen, die außerhalb der Gemeinschaft erarbeitet worden sind, hinzuzurechnen, sofern diese 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. Kosten für Forschung und Vorentwürfe werden allerdings gemäß Art. 155 ZKDVO nicht in den Zollwert einbezogen.
- 31** (1) Mit der einführenden Formulierung "Gegenstände und Leistungen" hat der Unionsgesetzgeber einen weiten Wortlaut für Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK gewählt, so dass der Anwendungsbereich dieser Regelung nicht auf materielle Güter beschränkt ist und auch immaterielle Gegenstände davon erfasst sein können (vgl. EuGH-Urteil BMW, EU:C:2020:694, Rz 17 und 19, ZfZ 2021, 45). Somit könnte auch der Wert der elektronischen Druckvorlagen für Etiketten als (immaterieller) Gegenstand im Sinne dieser Vorschrift angesehen werden.
- 32** (2) Gerade der im Vergleich zu Art. 32 Abs. 1 Buchst. a ZK weite Wortlaut des Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK führt zu der Frage, ob Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK vorrangig anzuwenden ist, wenn über die zollwertrechtliche Beurteilung von geistigen Beistellungen zu entscheiden ist. Das vorlegende Gericht hält eine Auslegung für vertretbar, nach der Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK eine spezielle Grundsatzregelung für geistige Beistellungen enthält, auch wenn dies unter Berücksichtigung des eigentlichen Wortlauts und Aufbaus der Vorschrift nicht hinreichend deutlich zum Ausdruck kommt. Insofern ist auch zu klären, ob im Fall der zollwertrechtlichen Beurteilung von immateriellen Gegenständen --im Streitfall die Erstellung von Druckvorlagen durch Designstudios-- eine Anwendung von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK bereits aus diesem Grund ausgeschlossen ist. Diese Frage ist für den Streitfall entscheidungserheblich, weil die Druckvorlagen in Deutschland erstellt wurden und ihr Wert somit den Zollwert bei Anwendung von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK nicht erhöhen würde, weil nach dieser Vorschrift nur geistige Beistellungen, die außerhalb der Gemeinschaft erarbeitet worden sind, in den Zollwert einzubeziehen sind.
- 33** (3) Schließlich ist im Zusammenhang mit Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK die Frage zu beantworten, was mit den "eingeführten Waren" gemeint ist. Die Korrektur des Zollwerts nach dieser Vorschrift bezieht sich nur auf den Wert von Gegenständen und Leistungen der für die Herstellung der Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen. Die Waren könnten im Streitfall die insgesamt bei der Einfuhr gestellten Gegenstände sein, also die Konserven mit den angebrachten Etiketten und dem Inhalt, oder nur die Lebensmittel, wofür wiederum spricht, dass die Konserven eigentlich Umschließungen i.S. von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK darstellen.
- 34** cc) Aufgrund der Zweifel an der Auslegung von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK und von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK lässt sich im Streitfall nicht eindeutig beurteilen, ob die Kosten für die Erstellung der Druckvorlagen zu den Verpackungskosten zu rechnen und damit dem Transaktionswert hinzuzurechnen sind oder ob der Wert der Druckvorlagen als geistige Beistellungen nicht zollwerterhöhend zu berücksichtigen ist, weil diese in der EU erstellt wurden.
- 35** Für die Auffassung der Verwaltung, nach der im Streitfall Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK Anwendung finden soll, spricht, dass die Etiketten ohne die Druckvorlagen nicht hätten hergestellt werden können und diese damit letztlich in die Ware, so wie sie zum zollrechtlich freien Verkehr angemeldet wurde, eingegangen sind. Auch die enge Verbindung der Etiketten mit den Konserven stützt die Auffassung der Verwaltung. Letztlich ergibt sich die Bedeutung der Druckvorlagen auch aus der Tatsache, dass die Etiketten Angaben zum Inhalt der Konserven enthalten. Eine Einbeziehung der Kosten für die Druckvorlagen spiegelte demnach den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der eingeführten Waren wider (vgl. EuGH-Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland vom

20.12.2017 - C-529/16, EU:C:2017:984, Rz 24, m.w.N., ZfZ 2018, 68). Insbesondere dienen Berichtigungen (im Streitfall in Form von Hinzurechnungen) auch dazu, die Ermittlung eines willkürlichen oder fiktiven Zollwerts zu verhindern (vgl. EuGH-Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland, EU:C:2017:984, Rz 27, m.w.N., ZfZ 2018, 68; vgl. auch EuGH-Urteil BMW, EU:C:2020:694, Rz 13, m.w.N., ZfZ 2021, 45, zu Art. 70 Abs. 1 und Art. 71 Abs. 1 UZK).

- 36** Die Argumente der Klägerin, welche die Druckvorlagen als geistige Beistellungen i.S. von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK behandelt wissen will, sind jedoch auch nicht von der Hand zu weisen. So werden Druckvorlagen oder ähnliche geistige Leistungen weder in Art. 32 Abs. 1 Buchst. a ZK noch in AV 5 erwähnt. Ist die Aufzählung in Art. 32 ZK abschließend, wovon das vorlegende Gericht ausgeht, spricht dies gegen eine Hinzurechnung von Kosten für Druckvorlagen zum Zollwert. Zudem stellt sich die Frage, warum geistige Beistellungen, die im Zollgebiet der Union erbracht werden, nach dem weit formulierten Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK nicht in den Zollwert einzubeziehen wären, nach dem enger formulierten Art. 32 Abs. 1 Buchst. a ZK aber schon, wenn diese als Bestandteil der Umschließungen angesehen werden. Wie bereits erwähnt, könnte Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK hinsichtlich geistiger Beistellungen als speziellere Regelung eine Anwendung des Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK ausschließen. Außerdem sieht der vorlegende Senat die Gefahr eines Widerspruchs, wenn eine Druckvorlage für verschiedene Etiketten verwendet wird, die in unterschiedlicher Weise mit der Umschließung oder der Ware verbunden sind. So leuchtet es nicht ein, Druckvorlagen dann als Bestandteil der Umschließung anzusehen, wenn das Etikett auf die Umschließung aufgeklebt wird, dies aber zu verneinen, wenn das Etikett nur durch einen Schussfaden mit der Ware verbunden ist, wie dies etwa bei Hangtags der Fall ist. Hangtags hat der Senat bislang jedenfalls nicht als Umschließung angesehen (vgl. Senatsbeschluss vom 18.12.2013 - VII B 107/12, BFH/NV 2014, 1107).
- 37** Im Übrigen erlaubt sich das vorlegende Gericht, auf ein Problem hinzuweisen, das unabhängig vom vorliegenden Streitfall auftreten könnte und bei der Auslegung der genannten Zollwertvorschriften berücksichtigt werden sollte. Sofern die Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen zollwerterhöhend zu berücksichtigen sein sollten, stellt sich die Frage, wie die Kosten auf die Einfuhren aufzuteilen wären, wenn die Druckvorlagen einmalig erstellt, die Waren jedoch über einen längeren Zeitraum eingeführt werden. Art. 32 ZK macht dazu keine Vorgaben. Art. 154 ZKDVO, wonach Umschließungskosten im Falle wiederholter Verwendung nach allgemein üblichen Buchführungsregeln aufgeteilt werden können, regelt einen anderen Fall und ist auf Druckvorlagen zumindest nicht unmittelbar anwendbar. Auch Art. 156a ZKDVO bietet keine zufriedenstellende Lösung für diesen Fall, weil die Ermittlung besonderer Kriterien für die Ermittlung von Zuschlägen und Abschlägen abweichend von Art. 32 Abs. 2 ZK einen Antrag des Beteiligten und damit eine Prüfung vor der Einfuhr sowie eine entsprechende Zulassung durch die Zollbehörde voraussetzt.
- 38** 2. Die unter II. dargestellte Rechtsfrage ist bislang vom EuGH nicht entschieden worden und kann auch anhand der bereits vorliegenden Rechtsprechung des EuGH zum Zollwertrecht nicht zufriedenstellend beantwortet werden.
- 39** a) Im Zusammenhang mit der Auslegung von Teil I Titel I Abschnitt C Abs. 2 letzter Satz des Anhangs zu Art. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 950/68 des Rates vom 28.06.1968 über den Gemeinsamen Zolltarif (ABIEG 1968 Nr. L 172, 1) hat der EuGH mit seinem Urteil Schmid vom 05.10.1988 - C-357/87 (EU:C:1988:478, Slg. 1988, 6239) den Begriff der Umschließung dahingehend ausgelegt, dass sich dieser auf Behältnisse bezieht, die sich nicht nur zur Beförderung der betreffenden Waren, sondern auch zu ihrer Lagerung und Vermarktung eignen. Weiterhin hat der EuGH eine Hinzurechnung von Ausgleichszahlungen für nicht an den ausländischen Verkäufer zurückgelieferte Umschließungen nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. a ZWVO 1980 bejaht. Dieser Entscheidung kann zwar entnommen werden, dass der EuGH den Begriff der Umschließung eher weit auslegt. Der EuGH hatte jedoch keinen Anlass, zwischen den eigentlichen Umschließungen der Ware (Flaschen und Fässer) und etwaigen Etiketten oder geistigen Beistellungen, die zur Herstellung der Etiketten verwendet worden waren, zu unterscheiden.
- 40** b) Weiterhin hat sich der EuGH mehrfach mit Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK bzw. der entsprechenden Vorgängervorschrift befasst.
- 41** aa) So hat er mit Urteil BayWa vom 07.03.1991 - C-116/89 (EU:C:1991:104, Recht der Internationalen Wirtschaft 1991, 687) entschieden, dass Lizenzgebühren für die Vermehrung von Basissaatgut gemäß Art. 8 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZWVO 1980 dem Zollwert des daraus hergestellten Erntesaatguts hinzuzurechnen sind. In diesem Zusammenhang hat der EuGH klargestellt, dass es keinen allgemeinen Grundsatz gibt, nach dem die im Zollgebiet der Gemeinschaft erbrachten Leistungen und erzeugten Waren vom Zollwert auszunehmen wären. Dieses Urteil ist allerdings zu Art. 8 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZWVO 1980 --der Vorgängervorschrift zu Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK-- ergangen.

- 42** bb) Auch das EuGH-Urteil GE Healthcare vom 09.03.2017 - C-173/15 (EU:C:2017:195, ZfZ 2017, 209) hilft bei der Auslegung von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK nicht weiter, weil sich der EuGH dort mit Lizenzgebühren zu befassen hatte, die --anders als die geistigen Vorarbeiten, die durch die Erstellung der Druckvorlagen im Streitfall erbracht wurden-- in Art. 32 Abs. 1 Buchst. c ZK ausdrücklich geregelt sind.
- 43** cc) Schließlich hat der EuGH in seinem Urteil BMW (EU:C:2020:694, Rz 18, ZfZ 2021, 45) entschieden, dass unter den Hinzurechnungstatbestand des Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK bzw. Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK auch immaterielle Gegenstände wie z.B. Software fallen. Das Verhältnis dieser Vorschrift zu dem enger formulierten Art. 32 Abs. 1 Buchst. a ZK war dagegen nicht Gegenstand dieser Entscheidung. Auch können aus diesem Urteil keine Rückschlüsse darauf gezogen werden, ob Umschließungen auch geistige Vorarbeiten erfassen können. Außerdem ging es in diesem Zusammenhang um Software, mit deren Hilfe Funktionstests von Steuergeräten für Fahrzeuge durchgeführt werden sollten. Es handelte sich somit um Software, die mit der eingeführten Ware an sich in Zusammenhang stand.
- 44** 3. Auch der erkennende Senat hat sich bislang nicht mit der zollwertrechtlichen Behandlung von Druckvorlagen für Etiketten befasst.
- 45** Mit Urteil vom 30.01.1990 - VII R 41/87 (BFH/NV 1990, 679) hat der Senat entschieden, dass Druckkosten für im Drittland hergestellte und dort den Waren beigelegte Etiketten zum Zollwert gehören, was vorliegend nicht streitig ist. Etwaige im Zollgebiet der Union entstandene Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen waren in dem damaligen Verfahren nicht streitgegenständlich.
- 46** Wie auf Seite 14 dargelegt, hat der Senat mit Beschluss in BFH/NV 2014, 1107 weiterhin entschieden, dass sogenannte Hangtags keine Umschließungen i.S. von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK sind. Auch hier waren etwaige elektronische Druckvorlagen nicht Gegenstand der Entscheidung.
- 47** Im Übrigen hat der vorlegende Senat im Zusammenhang mit Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK geurteilt, dass sich in der zur Herstellung der eingeführten Ware zur Verfügung gestellten verkörperten geistigen Leistung der gesamte Entwicklungsprozess einschließlich aller begangenen Irrwege kristallisiert. Ihr zollwertrechtlich anzusetzender Wert umfasst somit alle Kosten, die im Laufe dieses Prozesses entstanden sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 187, 362, ZfZ 1999, 157). Allerdings führt auch diese Entscheidung des Senats zur zollwertrechtlichen Beurteilung von Musterkollektionen im Hinblick auf den Streitfall nicht weiter.
- 48** 4. Lediglich ergänzend weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass nach seiner Auffassung im Streitfall keine anderen Hinzurechnungstatbestände anwendbar sind.
- 49** Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. iii ZK betreffend Verpackungskosten kommt nicht in Betracht, weil die Etiketten im Streitfall auf die Konserven aufgeklebt waren und somit zusammen mit diesen zollrechtlich abgefertigt wurden. Die Etiketten dürften daher zolltariflich als Einheit mit der Ware anzusehen sein.
- 50** Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK bezieht sich nur auf Bestandteile, die in die eingeführten Waren eingegangen sind, und nicht auch auf Umschließungen oder Verpackungen. Die Etiketten auf den Konservendosen einschließlich der zur Herstellung der Etiketten verwendeten elektronischen Druckvorlagen gehen jedoch nicht in die Ware (Lebensmittel) an sich ein, sondern sind allenfalls Bestandteil der Umschließung. Die Druckvorlagen für Etiketten dienen auch nicht zur Herstellung der Einfuhrware.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)