

EuGH-Vorlage vom 17. September 2024, VII R 28/21

Zollwertrechtliche Behandlung von Druckvorlagen für Umschließungen, Beistellungen sowie auf Beistellungen entfallender Einkaufsprovisionen; Zollwert von Warenezusammenstellungen

ECLI:DE:BFH:2024:VE.170924.VIIR28.21.0

BFH VII. Senat

ZK Art 32 Abs 1 Buchst a Ziff 2, EWGV 2913/92 Art 32 Abs 1 Buchst a Ziff 2, ZK Art 32 Abs 1 Buchst b Ziff 1, EWGV 2913/92 Art 32 Abs 1 Buchst b Ziff 1, ZK Art 32 Abs 1 Buchst b Ziff 4, EWGV 2913/92 Art 32 Abs 1 Buchst b Ziff 4, EUV 952/2013 Art 71 Abs 1 Buchst a Ziff 2, EUV 952/2013 Art 71 Abs 1 Buchst a Ziff 1, EUV 952/2013 Art 71 Abs 1 Buchst b Ziff 1, EUV 952/2013 Art 71 Abs 1 Buchst b Ziff 4, EUV 952/2013 Art 72 Buchst e, KN AllgVorschr 3 Buchst b

vorgehend FG Düsseldorf, 11. August 2021, Az: 4 K 818/20 Z

Leitsätze

1. Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Umschließungen dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii des Zollkodex (ZK)/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii des Zollkodex der Union (UZK) oder nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK hinzuzurechnen, wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten der Umschließungen im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt?
2. Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Beistellungen dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK hinzuzurechnen, wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten der Beistellungen im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt? Ist das Tatbestandsmerkmal "Wert der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien" gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK dahingehend auszulegen, dass der Wert einer innerhalb des Zollgebiets der Union erbrachten geistigen Leistung, die dazu verwendet wird, eine Materialbeistellung herzustellen, in den Wert der Materialbeistellung einfließt, oder richtet sich eine solche Hinzurechnung ausschließlich nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK?
3. Sind Einkaufsprovisionen in den Wert von Beistellungen gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK einzubeziehen, sofern diese Einkaufsprovisionen im Zusammenhang mit der Beschaffung der beigegebenen Vormaterialien entrichtet werden und nicht für die Beschaffung der Ware als solche?
4. Folgt aus einer Einreihung als Warenezusammenstellung aufgrund der Allgemeinen Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur 3 Buchst. b, dass diese Warenezusammenstellung auch zollwertrechtlich als Einheit anzusehen ist?

Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Umschließungen dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii des Zollkodex (ZK)/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii des Zollkodex der Union (UZK) oder nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK hinzuzurechnen, wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten der Umschließungen im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt?
2. Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Beistellungen dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK hinzuzurechnen, wenn die im

Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten der Beistellungen im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt?

Ist das Tatbestandsmerkmal "Wert der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien" gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK dahingehend auszulegen, dass der Wert einer innerhalb des Zollgebiets der Union erbrachten geistigen Leistung, die dazu verwendet wird, eine Materialbeistellung herzustellen, in den Wert der Materialbeistellung einfließt, oder richtet sich eine solche Hinzurechnung ausschließlich nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK?

3. Sind Einkaufsprovisionen in den Wert von Beistellungen gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK einzubeziehen, sofern diese Einkaufsprovisionen im Zusammenhang mit der Beschaffung der beigestellten Vormaterialien entrichtet werden und nicht für die Beschaffung der Ware als solche?

4. Folgt aus einer Einreihung als Warenzusammenstellung aufgrund der Allgemeinen Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur 3 Buchst. b, dass diese Warenzusammenstellung auch zollwertrechtlich als Einheit anzusehen ist?

II. Die Revisionsverfahren werden bis zur Entscheidung über die Vorabentscheidungsfragen ausgesetzt.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) importierte Glas-, Porzellan- und Keramikwaren aus der Volksrepublik China (China) und überführte diese in den zollrechtlich freien Verkehr. Darunter befanden sich in China gefertigte Porzellanbecher, auf denen die Hersteller mittels auf das Porzellan gebrannter Abziehbilder Ausschmückungen aufgebracht hatten. Die Becher wurden zusammen mit Korkuntersetzern, die ebenfalls die genannten Bilder trugen, in Geschenkkartons, welche in gleicher Weise bebildert waren, in das Zollgebiet der Union eingeführt. Die Klägerin hatte die Bilder den in Taiwan und Hongkong ansässigen Herstellern der Abziehbilder, Korkuntersetzer und Kartons per Portable Document Dateiformat (PDF-Datei) kostenlos zur Verfügung gestellt. Diese Lieferanten übermittelten die Abziehbilder sowie die bebilderten Korkuntersetzer und Kartons an die Hersteller der Porzellanbecher in China. Die Klägerin hatte die Bilder von Designern in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) entwickeln lassen und dafür Lizenzzahlungen geleistet. Bei den Zollanmeldungen zur Überführung der Waren in den zollrechtlich freien Verkehr gab die Klägerin die Lizenzzahlungen für das Design nicht an.
- 2 Für die Klägerin fungierte die D Ltd. in Hongkong (D) als Agentin beim Einkauf der Porzellanwaren sowie der hierfür benötigten Abziehbilder und Korkuntersetzer. D stellte der Klägerin für ihre Tätigkeit als Agentin beim Einkauf der in China verarbeiteten Abziehbilder und Korkuntersetzer gesonderte Rechnungen über die hierfür an sie gezahlte Provision aus. In ihren Zollanmeldungen zur Überführung der eingeführten Waren in den zollrechtlich freien Verkehr gab die Klägerin diese Provisionszahlungen an D nicht an.
- 3 Nach einer Außenprüfung kam der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) zu dem Schluss, dass die der Klägerin entstandenen Kosten für die Entwicklung des Designs, welches für die Herstellung der Abziehbilder, Korkuntersetzer und Bilder auf den Geschenkkartons verwendet worden war, dem Zollwert der eingeführten Porzellanbecher hinzuzurechnen seien. Zudem vertrat das HZA die Ansicht, dass die an die D gezahlten Provisionen ebenfalls dem Zollwert hinzuzurechnen seien, sofern sie auf den Einkauf der Abziehbilder und Korkuntersetzer entfielen.
- 4 Infolgedessen erhob das HZA mit mehreren Bescheiden für Einfuhren im Zeitraum von Januar 2016 bis Juli 2018 Zoll und Antidumpingzoll nach.
- 5 Die Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der auf eine Aufhebung der Bescheide gerichteten Klage der Klägerin nur in geringem Umfang statt. Es hob die Nacherhebung insoweit auf, als das HZA dem Transaktionswert Kosten für die Entwicklung des Designs, das für die Korkuntersetzer verwendet worden war, und Einkaufsprovisionen für die Korkuntersetzer hinzugerechnet hatte. Im Übrigen wies es die Klage ab.
- 6 Es gebe keinen allgemeinen Grundsatz, nach dem im Zollgebiet der Union erbrachte Leistungen vom Zollwert auszunehmen seien. Daher seien die Kosten für die Entwicklung des Designs für die auf die Porzellanbecher

aufgebrachten Abziehbilder --obgleich innerhalb der Union entstanden-- grundsätzlich gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i des Zollkodex (ZK) und Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i des Zollkodex der Union (UZK) dem Transaktionswert hinzuzurechnen.

- 7 Die Kosten für das Gestalten der Geschenkkartons durch Drucke seien gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK und Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK dem Transaktionswert hinzuzurechnen, da die Kartons Umschließungen darstellten, die für Zollzwecke als Einheit mit den Porzellanbechern angesehen würden.
- 8 Die Kosten für die Entwicklung des Designs der Korkuntersetzer dürften dem Transaktionswert nicht hinzugerechnet werden, da die Korkuntersetzer keine Beistellungen im Sinne von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK und Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK darstellten. Die Korkuntersetzer seien weder unmittelbar in den eingeführten Waren, den Porzellanbechern, enthalten noch seien sie für deren Herstellung verwendet worden. Die Allgemeine Vorschrift für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur (AV) 3 Buchst. b könne nicht dazu führen, einer an sich eigenständigen Ware den Charakter einer Beistellung zu verleihen.
- 9 Die Einkaufsprovisionen für die --in Zusammenhang mit Einfuhren im Zeitraum November 2016 bis Juli 2018 beschafften-- Beistellungen seien indes gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK dem Transaktionswert hinzuzurechnen. Der Beschaffungspreis einer Ware schließe alle Zahlungen ein, die der Käufer der in Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK aufgeführten Gegenstände oder Leistungen zu deren Beschaffung leisten müsse.
- 10 Die Einkaufsprovisionen für Korkuntersetzer habe das HZA jedoch zu Unrecht als Beistellungen gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK angesehen.
- 11 Gegen das Urteil des FG wehren sich sowohl das HZA als auch die Klägerin mit ihrer Revision.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Der Senat setzt die bei ihm anhängigen Revisionsverfahren des HZA und der Klägerin 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 Fragen zur Vorabentscheidung vor:
 - 13 1. Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Umschließungen dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK oder nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK hinzuzurechnen, wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten der Umschließungen im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt?
 - 14 2. Sind die Kosten für die im Zollgebiet der Union erfolgte Erstellung von Druckvorlagen für Beistellungen dem Transaktionswert nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK hinzuzurechnen, wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen den Lieferanten der Beistellungen im Drittland kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt? Ist das Tatbestandsmerkmal "Wert der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien" gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK dahingehend auszulegen, dass der Wert einer innerhalb des Zollgebiets der Union erbrachten geistigen Leistung, die dazu verwendet wird, eine Materialbeistellung herzustellen, in den Wert der Materialbeistellung einfließt, oder richtet sich eine solche Hinzurechnung ausschließlich nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK?
 - 15 3. Sind Einkaufsprovisionen in den Wert von Beistellungen gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK einzubeziehen, sofern diese Einkaufsprovisionen im Zusammenhang mit der Beschaffung der beigestellten Vormaterialien entrichtet werden und nicht für die Beschaffung der Ware als solche?
 - 16 4. Folgt aus einer Einreihung als Warenezusammenstellung aufgrund der AV 3 Buchst. b, dass diese Warenezusammenstellung auch zollwertrechtlich als Einheit anzusehen ist?

III.

- 17** Nach Auffassung des Senats kommt es für die Lösung des Streitfalls auf Vorschriften des Zollwertrechts sowohl nach dem Zollkodex als auch nach dem Zollkodex der Union an. Bei deren Auslegung bestehen Zweifel, die für den Streitfall entscheidungserheblich sind.
- 18 Anzuwendendes Unionsrecht:**
- 19** 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. (...)
- 20** 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) Provisionen und Maklerlöhne ausgenommen Einkaufsprovisionen;
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) 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) (...);
iv) der für die Herstellung der eingeführten Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen, die außerhalb der Gemeinschaft erarbeitet worden sind;
(...)
(2) Zuschläge zu dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dürfen nach diesem Artikel nur auf der Grundlage objektiver und bestimmbarer Tatsachen vorgenommen werden.
(...)
- 21** Art. 33 ZK:
Die nachstehenden Aufwendungen oder Kosten werden nicht in den Zollwert einbezogen, vorausgesetzt, dass sie getrennt von dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis ausgewiesen werden:
(...)
e) Einkaufsprovisionen;
(...)
- 22** Art. 155 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZK-DVO):
Bei Anwendung des Artikels 32 Absatz 1 Buchstabe b) iv) des Zollkodex werden Kosten für Forschung und Vorentwürfe nicht in den Zollwert einbezogen.
- 23** Erläuternde Anmerkung Nr. 2 Satz 1 zu Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. ii ZK im Anhang 23 ZK-DVO:
Erwirbt der Käufer den Gegenstand von einem mit ihm nicht verbundenen Verkäufer zu einem bestimmten Preis, so ist der Wert des Gegenstands diesem Preis gleichzusetzen. Wurde der Gegenstand vom Käufer oder einer mit ihm verbundenen Person hergestellt, so sind als sein Wert die Herstellungskosten anzusetzen; ist der Gegenstand vorher vom Käufer verwendet worden, gleichgültig ob er ihn erworben oder hergestellt hat, so wird der ursprünglich für

den Erwerb oder die Herstellung aufgewendete Betrag wegen der Verwendung nach unten berichtigt, um den Wert des Gegenstands zu erhalten.

24 Art. 70 UZK:

(1) Die vorrangige Grundlage für den Zollwert von Waren ist 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 erforderlichenfalls anzupassen ist.

(2) Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis ist die vollständige Zahlung, die der Käufer an den Verkäufer oder der Käufer an einen Dritten zugunsten des Verkäufers für die eingeführten Waren leistet oder zu leisten hat, und schließt alle Zahlungen ein, die als Voraussetzung für den Verkauf der eingeführten Waren tatsächlich geleistet werden oder zu leisten sind.

(...)

25 Art. 71 UZK:

(1) Bei der Ermittlung des Zollwerts nach Artikel 70 sind dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen:

a) die folgenden Kosten, soweit diese dem Käufer entstehen, aber nicht in dem für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind:

i) Provisionen und Maklerlöhne, ausgenommen Einkaufsprovisionen,

ii) Kosten von Umschließungen, die für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden, und
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) der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen,

ii) (...)

iii) (...) und

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

(...)

(2) Zuschläge zu dem nach Absatz 1 tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis dürfen nach diesem Artikel nur auf der Grundlage objektiver und quantifizierbarer Angaben vorgenommen werden.

(...)

26 Art. 72 UZK:

Bei der Ermittlung des Zollwerts nach Artikel 70 ist nichts von dem Folgenden einzurechnen:

(...)

e) Einkaufsprovisionen

27 Art. 135 der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2447 der Kommission vom 24.11.2015 mit Einzelheiten zur Umsetzung von Bestimmungen der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Union --UZK-IA-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2015, Nr. L 343, 558):

(1) Liefert ein Käufer Gegenstände oder erbringt Leistungen, die in Artikel 71 Absatz 1 Buchstabe b des Zollkodex aufgeführt sind, so wird der Wert dieser Gegenstände und Leistungen mit ihrem Beschaffungspreis angesetzt. Der Beschaffungspreis schließt alle Zahlungen ein, die der Käufer der in Artikel 71 Absatz 1 Buchstabe b aufgeführten Gegenstände oder Leistungen zu deren Beschaffung leisten muss.

(...)

(5) Bei der Anwendung des Artikels 71 Absatz 1 Buchstabe b Ziffer iv des Zollkodex werden die Kosten für Forschung und Vorentwürfe nicht in den Zollwert einbezogen.

(...)

28 AV 3

Kommen für die Einreihung von Waren bei Anwendung der Allgemeinen Vorschrift 2 b) oder in irgendeinem anderen Fall zwei oder mehr Positionen in Betracht, so wird wie folgt verfahren:

a) Die Position mit der genaueren Warenbezeichnung geht den Positionen mit allgemeiner Warenbezeichnung vor. Zwei oder mehr Positionen, von denen sich jede nur auf einen Teil der in einer gemischten oder zusammengesetzten Ware enthaltenen Stoffe oder nur auf einen oder mehrere Bestandteile einer für den

Einzelverkauf aufgemachten Wareneinzelstellung bezieht, werden im Hinblick auf diese Waren als genau gleich betrachtet, selbst wenn eine von ihnen eine genauere oder vollständigere Warenbezeichnung enthält.

b) Mischungen, Waren, die aus verschiedenen Stoffen oder Bestandteilen bestehen, und für den Einzelverkauf aufgemachte Wareneinzelstellungen, die nach der Allgemeinen Vorschrift 3 a) nicht eingereiht werden können, werden nach dem Stoff oder Bestandteil eingereiht, der ihnen ihren wesentlichen Charakter verleiht, wenn dieser Stoff oder Bestandteil ermittelt werden kann.

(...)

29 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 Wareneinzelstellung 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.

IV.

30 Die rechtliche Würdigung des Streitfalls ist unionsrechtlich zweifelhaft. Allgemein gelten für die Beurteilung des Streitfalls folgende Grundsätze:

31 1. Maßgeblich für die Ermittlung des Zollwerts sind vorliegend sowohl die Art. 29 ff. ZK als auch die Art. 70 ff. UZK, weil Einfuhren aus dem Zeitraum von Januar 2016 bis Juli 2018 zu beurteilen sind. Bei den Methoden der Zollwertermittlung nach Art. 29 ff. ZK handelt es sich um Vorschriften des materiellen Zollrechts, die auf vor dem Inkrafttreten des UZK entstandene Sachverhalte weiterhin anwendbar bleiben (vergleiche --vgl.-- EuGH-Urteil *Beemsterboer* vom 09.03.2006 - C-293/04, EU:C:2006:162, Rz 19 ff.; vgl. auch Senatsurteil vom 19.10.2021 - VII R 27/19). Die zu klärenden Rechtsfragen stellen sich jedoch sowohl unter Geltung des Zollkodex als auch des Zollkodex der Union, weil Art. 32 ZK im Wesentlichen unverändert in Art. 71 UZK übernommen wurde.

32 2. Zur Bestimmung des Zollwerts ist vorrangig --und so auch im Streitfall-- die Transaktionswertmethode gemäß Art. 29 ZK/Art. 70 UZK anzuwenden. Der Zollwert eingeführter Waren ist gemäß Art. 29 Abs. 1 ZK/Art. 70 Abs. 1 UZK 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/Art. 71 UZK und Nichteinbeziehung der in Art. 33 ZK/Art. 72 UZK genannten Abzugsposten zu berichtigen ist.

33 a) Gemäß Art. 29 Abs. 3 Buchst. a Satz 1 ZK/Art. 70 Abs. 2 UZK 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.

34 b) Mit der Zollwertregelung soll 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 (EuGH-Urteil *OGLE-Food Trade Lebensmittelvertrieb* vom 21.09.2023 - C-770/21, EU:C:2023:690, Rz 56). Folglich muss er 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.-- zu Art. 70 Abs. 1 und Art. 71 Abs. 1 UZK).

35 c) Art. 32 ZK und Art. 71 UZK enthalten eine Aufzählung verschiedener Kosten und Werte, die dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen sind. Diese Aufzählung sieht der vorliegende Senat als abschließend an, weshalb darüber hinausgehende Hinzurechnungen zum Transaktionswert nicht zulässig sind (vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts *Gulmann* in der Rechtssache *Thierschmidt/Hauptzollamt Essen* vom 09.08.1994 - C-340/93, EU:C:1994:177, unter 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 1980 Nr. L 134, 1; EuGH-Urteil Malt/Hauptzollamt Düsseldorf 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).

V.

- 36** 1. Die Vorlagefrage 1 hat folgenden Hintergrund: Für die Lösung des Streitfalls kommt es unter anderem darauf an, ob ausgehend von dem beschriebenen System die auf die in Deutschland hergestellten Druckvorlagen für Umschließungen entfallenen Kosten nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK zollwerterhöhend zu berücksichtigen sind oder ob solche Kosten ausschließlich unter den Voraussetzungen von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK 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 das Verhältnis der genannten Vorschriften zueinander an.
- 37** a) Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts handelt es sich bei den im Streitfall verwendeten Geschenkverpackungen um Umschließungen im Sinne des Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK. Danach 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 beziehungsweise (bzw.) der Union erarbeitet worden sind. Ob der Hinzurechnungsstatbestand des Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK allerdings so weit ausgelegt werden kann, dass er auch Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen für die Gestaltung der Umschließung erfasst, ist unklar und bedarf der Klärung durch den EuGH.
- 38** b) Das Verhältnis von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK zu Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK bzw. von Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK zu Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK, konkret die Abgrenzung von Umschließungskosten von den in Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK genannten Beistellungen ist 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 beziehungsweise der Union 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 ZK-DVO/Art. 135 Abs. 5 UZK-IA nicht in den Zollwert einbezogen.
- 39** aa) Mit der einführenden Formulierung "Gegenstände und Leistungen" hat der Unionsgesetzgeber einen weiten Wortlaut für Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK gewählt, sodass der Anwendungsbereich dieser Regelung nicht auf materielle Güter beschränkt ist und auch immaterielle Gegenstände davon erfasst sein können (vgl. EuGH-Urteil BMW vom 10.09.2020 - C-509/19, EU:C:2020:694, Rz 17 und 19). Somit könnte auch der Wert der elektronischen Druckvorlagen für Verpackungen als (immaterieller) Gegenstand im Sinne dieser Vorschrift angesehen werden.
- 40** bb) Gerade der im Vergleich zu Art. 32 Abs. 1 Buchst. a ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a UZK weite Wortlaut des Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK führt zu der Frage, ob Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK 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/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK 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 Designer-- eine Anwendung von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK 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/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK nicht erhöhen würde, weil nach dieser Vorschrift nur geistige Beistellungen, die außerhalb der Gemeinschaft beziehungsweise Union erarbeitet worden sind, in den Zollwert einzubeziehen sind.
- 41** cc) Schließlich ist im Zusammenhang mit Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK die

Frage zu beantworten, was mit "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 eingeführten Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen. Die Waren könnten im Streitfall die insgesamt bei der Einfuhr gestellten Gegenstände sein, also die bedruckten Geschenkkartons und deren Inhalt, oder nur die Porzellanbecher mit Untersetzer, wofür wiederum spricht, dass die Kartons eigentlich Umschließungen im Sinne von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK darstellen.

- 42** c) Aufgrund der genannten Zweifel an der Auslegung von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK und von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK lässt sich im Streitfall nicht eindeutig beurteilen, ob die Kosten für die Erstellung der Druckvorlagen zu den Umschließungskosten 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 Europäischen Union erstellt wurden.
- 43** aa) Für die Auffassung der Verwaltung, nach der im Streitfall Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK Anwendung finden soll, spricht, dass die Geschenkkartons 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. Die Kosten für die Designleistungen zählen zu den Herstellungskosten der Geschenkkartons, was dafür spricht, dass sie im Streitfall zu den Umschließungskosten im Sinne der genannten Artikel gehören. Eine Einbeziehung der Kosten für die Druckvorlagen spiegelt 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.). Insbesondere dienen Berichtigungen (im Streitfall in Form von Hinzurechnungen) auch dazu, die Ermittlung eines willkürlichen oder fiktiven Zollwerts zu verhindern (vgl. EuGH-Urteile Hamamatsu Photonics Deutschland vom 20.12.2017 - C-529/16, EU:C:2017:984, Rz 27, m.w.N. und BMW vom 10.09.2020 - C-509/19, EU:C:2020:694, Rz 13, m.w.N. zu Art. 70 Abs. 1 und Art. 71 Abs. 1 UZK). Dass der Begriff der "Kosten von Umschließungen" keineswegs eng auszulegen ist, hat der EuGH in einem Urteil Schmid/Hauptzollamt Stuttgart-West vom 05.10.1988 - C-357/87, EU:C:1988:478 verdeutlicht, wonach ein finanzieller Ausgleich für nicht zurückgelieferte Umschließungen dazu rechnet. Zuzugeben ist dem HZA zudem, dass die Privilegierung innerhalb der Union erarbeiteter geistiger Leistungen streng nach dem Regelungswortlaut nur für die in Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK geregelten Tatbestände gilt. Hätte der Unionsgesetzgeber generell geistige Leistungen im Zusammenhang mit der Herstellung von Einfuhrwaren privilegieren wollen, dann hätte er dies in Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK oder in einer eigenen Vorschrift explizit regeln können.
- 44** bb) Die Argumente der Klägerin, welche die Druckvorlagen als geistige Beistellungen im Sinne von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK 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/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a UZK noch in der AV 5 erwähnt. Ist die Aufzählung in Art. 32 ZK/Art. 71 UZK 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/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK nicht in den Zollwert einzubeziehen wären, nach dem enger formulierten Art. 32 Abs. 1 Buchst. a ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a UZK aber schon, wenn diese als Bestandteil der Umschließungskosten angesehen werden. Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK könnte hinsichtlich geistiger Beistellungen als speziellere Regelung eine Anwendung des Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK ausschließen. Anderenfalls erfolgte im Ergebnis eine Hinzurechnung von geistigen Leistungen, die nach Ziffer iv der benannten Regelungen nicht gewollt sei. Zölle zielen im Grundsatz darauf ab, die Wertschöpfung im Drittland mit Zoll zu belegen. Zahlungen für in der Union erbrachte Designleistungen sind --strenggenommen-- nicht Teil der Wertschöpfung im Drittland. Außerdem sieht der vorlegende Senat die Gefahr eines Widerspruchs, wenn eine Druckvorlage für verschiedene Fertigungen verwendet wird, die in unterschiedlicher Weise mit der Umschließung oder der Ware verbunden sind. So überzeugt es nicht, Druckvorlagen dann als Bestandteil der Umschließung anzusehen, wenn eine Umschließung damit bedruckt oder beklebt wird, dies aber zu verneinen, wenn ein bedrucktes 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).
- 45** d) Die dargestellte Vorlagefrage 1 ist bislang vom EuGH nicht entschieden worden und kann auch anhand der bereits vorliegenden Rechtsprechung des EuGH zum Zollwertrecht nicht zufriedenstellend beantwortet werden, obgleich sich der EuGH mehrfach mit Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK beziehungsweise der entsprechenden Vorgängervorschrift befasst hat.

- 46** aa) So hat er mit Urteil BayWa/Hauptzollamt Weiden vom 07.03.1991 - C-116/89, EU:C:1991:104 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 und Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK-- ergangen.
- 47** bb) Auch das EuGH-Urteil GE Healthcare vom 09.03.2017 - C-173/15, EU:C:2017:195 hilft bei der Auslegung von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii UZK 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/Art. 71 Abs. 1 Buchst. c UZK ausdrücklich geregelt sind.
- 48** cc) Schließlich hat der EuGH in seinem Urteil BMW vom 10.09.2020 - C-509/19, EU:C:2020:694, Rz 18 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 zum Beispiel Software fallen. Das Verhältnis dieser Vorschriften zu den enger formulierten Art. 32 Abs. 1 Buchst. a ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. a UZK 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.
- 49** e) Auch der erkennende Senat hat sich bislang nicht mit der zollwertrechtlichen Behandlung von Druckvorlagen für Umschließungen befasst.
- 50** aa) 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.
- 51** bb) Weiterhin hat der Senat mit Beschluss vom 18.12.2013 - VII B 107/12 entschieden, dass sogenannte Hangtags keine Umschließungen im Sinne von Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii ZK sind. Auch hier waren etwaige elektronische Druckvorlagen nicht Gegenstand der Entscheidung.
- 52** cc) Im Übrigen hat der vorlegende Senat im Zusammenhang mit der Vorgängerregelung zu 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 vom 01.12.1998 - VII R 147/97, BFHE 187, 362). Allerdings führt auch diese Entscheidung des Senats zur zollwertrechtlichen Beurteilung von Musterkollektionen im Hinblick auf den Streitfall nicht weiter.
- 53** 2. Die Vorlagefrage 2 hat folgenden Hintergrund: Inwieweit im Streitfall die --innerhalb der Union entstandenen-- Kosten für die Entwicklung des Designs der Abziehbilder dem Zollwert der eingeführten Porzellanbecher hinzuzurechnen sind, hängt unter anderem von der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Wert der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien" gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK ab. Insoweit kommt es darauf an, ob dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis auch die Zahlungen für innerhalb der Union erbrachte Designleistungen betreffend die Beistellung hinzuzurechnen sind. Konkret stellt sich die Frage, ob der Wert einer geistigen Leistung, die dazu verwendet wird, eine Materialbeistellung herzustellen, in den Wert der Materialbeistellung einfließt.
- 54** a) Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts handelt es sich bei den im Streitfall verwendeten Abziehbildern um Beistellungen im Sinne des Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK. Die den Herstellern der Porzellanbecher zur Verfügung gestellten Abziehbilder sind als in den eingeführten Waren enthaltene Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen anzusehen. Sie wurden auf die Porzellanbecher aufgebracht und waren daher unmittelbar in der eingeführten Ware enthalten. Jedenfalls wurden sie für die Herstellung der Porzellanbecher verwendet und waren somit für den Produktionsprozess erforderlich. Nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK ist im Rahmen der Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Ware dem für diese tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der Wert solcher Beistellungen hinzuzurechnen - soweit er

nicht bereits im Preis enthalten ist. Die Regelung trifft keine Unterscheidung zwischen Leistungen, die innerhalb der Gemeinschaft, und solchen, die außerhalb der Gemeinschaft beziehungsweise Union erarbeitet worden sind. Ob der Hinzurechnungsstatbestand des Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK allerdings so weit ausgelegt werden kann, dass er auch Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen für die Gestaltung der Beistellung erfasst, ist unklar und bedarf der Klärung durch den EuGH.

- 55** b) In diesem Zusammenhang ist --analog zu den Ausführungen unter 1.-- die Abgrenzung des Anwendungsbereichs von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK zu Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK bzw. von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK zu Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK in Bezug auf geistige Beistellungen, die für die Herstellung einer Materialbeistellung Verwendung finden, unklar. 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/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK nicht erhöhen würde, weil nach dieser Vorschrift nur geistige Beistellungen, die außerhalb der Gemeinschaft beziehungsweise Union erarbeitet worden sind, in den Zollwert einzubeziehen sind.
- 56** aa) Für die Auffassung der Verwaltung, nach der im Streitfall Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK Anwendung finden soll, spricht, dass das Tatbestandsmerkmal "Wert der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien" dem seitens eines unabhängigen Herstellers der Beistellungen beanspruchten Erwerbs- beziehungsweise Beschaffungspreis entspricht. So ergibt es sich bis zum 30.04.2016 aus der Erläuternden Anmerkung Nr. 2 zu Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. ii ZK im Anhang 23 ZK-DVO (die auf die streitgegenständlichen Beistellungen nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK entsprechend anzuwenden sein soll; vgl. Ziff. 3 des Kommentars Nr. 1 des Ausschusses für den Zollkodex, Fachbereich Zollwert, über die Anwendung des Art. 32 Abs. 1 Buchst. b ZK) und ab dem 01.05.2016 aus Art. 135 Abs. 1 Unterabs. 1 UZK-IA. Zu den für die Beschaffung der Abziehbilder seitens der Klägerin geleisteten Zahlungen rechnen im Streitfall aber auch die an die jeweiligen Designer entrichteten Beträge für die Gestaltung der Motive. Wiederum verhält es sich so, dass eine Einbeziehung der Kosten für die Druckvorlagen den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der eingeführten Waren widerspiegelt (vgl. EuGH-Urteil Hamamatsu Photonics Deutschland vom 20.12.2017 - C-529/16, EU:C:2017:984, Rz 24, m.w.N.). Dass die Zollwertvorschriften eine allgemeine Privilegierung in der Union erarbeiteter geistiger Leistungen nicht vorsehen, hat der EuGH bereits im Urteil Baywa/Hauptzollamt Weiden vom 07.03.1991 - C-116/89, EU:C:1991:104 ausgeführt. Während Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK den Wert innerhalb der Gemeinschaft beziehungsweise Union erarbeiteter geistiger Leistungen von der Einbeziehung in die Zollwerte der eingeführten Waren ausschließt, gilt dies rein am Wortlaut der Vorschrift ausgerichtet nicht für die anderen Hinzurechnungsstatbestände des Art. 32 Abs. 1 ZK bzw. Art. 71 Abs. 1 UZK.
- 57** bb) Für die Auffassung der Klägerin spricht demgegenüber der Gesichtspunkt, dass die Einbeziehung von Zahlungen für designerische Leistungen in den Beschaffungspreis von Beistellungen insofern zu einer uneinheitlichen Zollwertbemessung führte, als sie vom gewählten Produktionsverfahren abhinge. Falls die Porzellanbecher vollständig im Unternehmen des jeweiligen Herstellers unter Verwendung der von der Klägerin übermittelten Designvorlage hergestellt würden, wären die Designkosten gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK nicht in den Zollwert einzubeziehen, da das Design in der Union erarbeitet wurde. Wird das Design jedoch --wie im vorliegenden Fall-- zunächst an ein anderes Unternehmen übersandt, das daraus Abziehbilder herstellt, welche dann dem jeweiligen Hersteller der Porzellanbecher geliefert werden, so sind die Kosten basierend auf der Verwaltungsauffassung gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK in den Wert der Beistellung (Abziehbilder) und damit auch in den Zollwert der eingeführten Porzellanbecher einzubeziehen.
- 58** Für vorübergehend und zur Durchführung von Veredelungsvorgängen aus dem Zollgebiet der Union ausgeführte Unionswaren hat der Gesetzgeber das besondere Verfahren der passiven Veredelung gemäß Art. 145 ZK bzw. Art. 259 UZK vorgesehen, um die Kosten auf den Wertschöpfungsanteil im Drittland zu begrenzen und den Zollwert nicht zu erhöhen. Dieses Verfahren steht jedoch für beigestellte immaterielle Wirtschaftsgüter nicht zur Verfügung. Mit Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK hat der Gesetzgeber eine Regelung geschaffen, um immaterielle Güter zollwertrechtlich an dieser Stelle im Ergebnis wie materielle Güter zu behandeln. Das erkennbare Ziel ist es, geistige Leistungen wie technisches Knowhow in der Union zu halten. Eine Hinzurechnung solcher Leistungen in den Zollwert würde diesem Ziel indes widersprechen. Der Kontext und die Ziele einer unionsrechtlichen Vorschrift sind jedoch bei deren Auslegung zu berücksichtigen (vgl. EuGH-Urteil Bank Melli Iran vom 21.12.2021 - C-124/20, EU:C:2021:1035, Rz 43).
- 59** c) Die dargestellte Vorlagefrage 2 ist bislang vom EuGH nicht entschieden worden und kann auch anhand der

bereits vorliegenden Rechtsprechung des EuGH zum Zollwertrecht nicht zufriedenstellend beantwortet werden. Insofern gelten die obigen Ausführungen entsprechend. Der vorlegende Senat vertritt in seiner Rechtsprechung zwar bereits die Auffassung, dass jede Art der in Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i bis iv ZK aufgeführten Beistellungen für sich allein und anhand ihres eigenständigen Anwendungsbereichs zu betrachten ist (Senatsurteil vom 12.12.2002 - VII R 43/01, BFHE 200, 468, unter 1.d). Die Frage nach dem Umfang der Begünstigung für in der Union erarbeitete geistige Beistellungen ist dadurch indes noch nicht explizit beantwortet.

- 60** 3. Des Weiteren wirft der Streitfall die Vorlagefrage 3 auf, ob Einkaufsprovisionen in den Wert der Beistellungen gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK einzubeziehen sind, sofern diese Einkaufsprovisionen im Zusammenhang mit der Beschaffung der Beistellungen entrichtet werden und nicht für die Beschaffung der eingeführten Ware als solche. Insofern stellt sich die konkrete Frage, ob die in Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i UZK und/oder Art. 72 Buchst. e UZK getroffenen Regelungen die Hinzurechnung solcher Einkaufsprovisionen als allgemeines Prinzip auch im Rahmen von Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK ausschließen. Nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK ist im Rahmen der Ermittlung des Zollwerts der eingeführten Ware dem für diese tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der Wert von Beistellungen hinzuzurechnen - soweit er nicht bereits im Preis enthalten ist. Inwieweit hier im Streitfall Einkaufsprovisionen dem Zollwert der eingeführten Porzellanbecher hinzuzurechnen sind, hängt von der Auslegung des Tatbestandsmerkmals "Wert der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien" gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK in Bezug auf Einkaufsprovisionen ab.
- 61** a) Das HZA und die Klägerin sind sich über die Hinzurechnung entsprechender Einkaufsprovisionen uneinig. Jedenfalls die im Streitfall verwendeten Abziehbilder sind Beistellungen im Sinne des Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK (siehe oben). Hinsichtlich der Korkuntersetzer ist dies streitig (siehe sogleich Vorlagefrage 4). Sowohl für die Abziehbilder als auch für die Korkuntersetzer hat die Klägerin im Rahmen der Beschaffung Einkaufsprovisionen entrichtet.
- 62** aa) Für die Auffassung des HZA, dass der Beschaffungspreis für die Beistellungen die Zahlungen der Einkaufsprovision an die D einschließt, spricht, dass sich die zollwertrechtliche Behandlung der Beistellungen nach Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK richtet und die streitgegenständlichen Einkaufsprovisionen im Zusammenhang mit der Beschaffung von beigegebenen Materialien und nicht für die Beschaffung der Einfuhrware als solche entrichtet wurden. Nach der in Art. 135 Abs. 1 Satz 1 UZK-IA verankerten verbindlichen Auslegungsvorschrift für das Tatbestandsmerkmal "Wertes einer Beistellung" ist auf den Beschaffungspreis der Beistellung abzustellen. Dieser umfasst gemäß Art. 135 Abs. 1 Satz 2 UZK-IA alle Zahlungen, die der Käufer der in Art. 71 Abs. 1 Buchst. b UZK aufgeführten Gegenstände oder Leistungen zu deren Beschaffung leisten muss - nach dieser weiten Formulierung wären auch Einkaufsprovisionen erfasst. Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i UZK bezieht sich ausdrücklich nur auf die eingeführten Waren, nicht auf die Bestimmung des Wertes von Beistellungen. In Art. 72 Buchst. e UZK wird nicht genauer differenziert.
- 63** bb) Aus Sicht der Klägerin liegt demgegenüber ein Wertungswiderspruch vor. Einkaufsprovisionen für den Erwerb von Einfuhrwaren werden gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i UZK nicht hinzugerechnet und sind gemäß Art. 72 Buchst. e UZK kein Bestandteil des Transaktionswerts. Im Gegensatz dazu sollen nach Auffassung der Verwaltung Einkaufsprovisionen für den Erwerb von Beistellungen gemäß Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK im Wert der Beistellungen berücksichtigt werden.
- 64** b) Die dargestellte Vorlagefrage 3 ist bislang vom EuGH nicht entschieden worden und kann auch anhand der bereits vorliegenden Rechtsprechung des EuGH zum Zollwertrecht nicht zufriedenstellend beantwortet werden. Soweit sich diese Rechtsprechung mit Einkaufsprovisionen befasst hat (vgl. EuGH-Urteile Hauptzollamt Karlsruhe/Hepp vom 25.07.1991 - C-299/90, EU:C:1991:334 und Overland Footwear vom 20.10.2005 - C-468/03, EU:C:2005:624), betraf dies stets die Bewertung der eingeführten Waren nach der Transaktionswertmethode und nicht die Bestimmung des Wertes von Beistellungen. Der vorlegende Senat hat zwar in einer älteren Entscheidung die Auffassung vertreten, dass Einkaufsprovisionen zum Wert einer Beistellung hinzuzurechnen sind (Senatsurteil vom 12.12.2002 - VII R 43/01, BFHE 200, 468). Das hiesige Verfahren bietet indes Gelegenheit, eine unionsweite einheitliche Rechtsanwendung zu dieser Frage sicherzustellen.
- 65** 4. Schließlich hängt die rechtliche Beurteilung des Streitfalls des Weiteren von der Vorlagefrage 4 ab, ob die streitgegenständlichen Korkuntersetzer als Beistellungen im Sinne des Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK bzw. des Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK anzusehen sind, deren Wert in den Zollwert der eingeführten Wareneinzelheiten einfließt. Unionsrechtlich stellt sich insoweit die Frage, ob aus einer Einreihung als Wareneinzelheit aufgrund der AV 3 Buchst. b folgt, dass diese Wareneinzelheit auch

zollwertrechtlich als Einheit anzusehen ist. Die Klägerin und das FG verneinen dies und kommen zu dem Ergebnis, dass die Korkuntersetzer keine Beistellungen im Sinne von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK seien. Dieser Auffassung liegt zwar die Annahme zugrunde, dass die Korkuntersetzer gemäß der AV 3 Buchst. b mit den Porzellanbechern einzureihen seien, weil diese der Wareneinzelstückung den wesentlichen Charakter verliehen. Im Rahmen von Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK könne die AV 3 Buchst. b indes nicht angewendet werden, um so entgegen dem Wortlaut dieser Bestimmungen zur Annahme einer Beistellung zu gelangen. Rein nach dem Wortlaut dieses Beistellungstatbestands stellen die Korkuntersetzer keine Beistellungen dar, weil sie in den eingeführten Porzellanbechern nicht enthalten seien.

- 66** a) Die aufgeworfene Frage ist für den Streitfall insoweit relevant, als die Hinzurechnung der auf die Korkuntersetzer entfallenden Designkosten und Einkaufsprovisionen nach Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i UZK davon abhängt, ob diese im Streitfall Beistellungen zur Einfuhrware sind, deren Wert in den Zollwert der Einfuhrware einfließt. Würden sie eigenständig als Einfuhrware betrachtet, griffen demgegenüber hinsichtlich der Einkaufsprovisionen Art. 71 Abs. 1 Buchst. a Ziff. i und Art. 72 Buchst. e UZK sowie hinsichtlich der in der Gemeinschaft beziehungsweise Union erarbeiteten Designleistungen Art. 32 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv ZK/Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK ein.
- 67** aa) Für die Auffassung der Verwaltung spricht, dass im vorliegenden Streitfall die zu bewertende "Einfuhrware" aufgrund der AV 3 Buchst. b die Wareneinzelstückung ist, bestehend aus einem Porzellanbecher und einem Korkuntersetzer in einer Geschenkverpackung. Es kommt mithin auf den Zollwert der Wareneinzelstückung an --die zu bewerten ist-- und nicht auf die Zollwerte der einzelnen Bestandteile dieser Zusammenstellung. Bezogen auf die Wareneinzelstückung stellen die Korkuntersetzer Beistellungen dar - nämlich Gegenstände, welche der Käufer der eingeführten Ware (= der Wareneinzelstückung) unentgeltlich zur Herstellung dieser Ware zur Verfügung stellt.
- 68** bb) Für die Auffassung der Klägerin spricht, dass dem Gesetz nicht ausdrücklich zu entnehmen ist, dass aus einer Einreihung als Wareneinzelstückung rechtssystematisch folgt, dass eine Wareneinzelstückung auch zollwertrechtlich ein einheitliches Ganzes darstellt. Die AV liefern an sich nur Vorgaben für die Tarifierung, sodass es keinesfalls eindeutig ist, ob man auf die AV im Rahmen der Zollwertermittlung zurückgreifen darf.
- 69** b) Auch diese Vorlagefrage ist bislang in der Rechtsprechung des EuGH noch nicht geklärt worden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de