

**Umschließung oder geistige Beistellung –
die zollwertrechtliche Behandlung von
Etiketten unter Berücksichtigung der
EuGH-Vorlage BFH VII R 7/20**

Diplomarbeit

Hochschule des Bundes
für öffentliche Verwaltung
- Fachbereich Finanzen -

Vorgelegt von: Jaqueline-Denise Kaeding-Gierke

Aus dem Studienfach: Allgemeines Zollrecht

Erstprüfende/r: Herr Markus Böhne

Zweitprüfende/r: Frau Dr. Fee Niemeier

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	II
Abkürzungsverzeichnis	III
A. Einleitung.....	1
B. Zollwertrecht.....	2
I. Grundlegendes.....	2
II. Transaktionswertmethode	3
III. Hinzurechnungen nach Art. 71 UZK	6
1. Umschließungen.....	6
2. Beistellungen	9
a) Allgemeines	9
b) Geistige Beistellungen.....	11
C. Problematik der Bezugspunkte bei den Hinzurechnungen von Etiketten.....	12
I. Der Begriff des Etiketts.....	12
II. EuGH-Vorlage BFH VII R 7/20	13
III. BFH VII R 8/20	15
IV. Würdigung der verschiedenen Ansichten	16
1. Etiketten als Bestandteil der Umschließung nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK.....	16
2. Etiketten als geistige Beistellung nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK	19
V. Folgen der unterschiedlichen Zuordnung	22
D. Eigene Würdigung der Problematik	24
E. Fazit	28
Literaturverzeichnis.....	IV
Selbstständigkeitserklärung	VI

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Art.	Artikel
AV	Allgemeine Vorschrift für die Auslegung der KN
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
bspw.	beispielsweise
DV	Dienstvorschrift
ebd.	ebenda
ErlKN	Erläuterungen zur Kombinierten Nomenklatur
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FG	Finanzgericht
GG	Grundgesetz
HZA	Hauptzollamt
i.S.d.	im Sinne des
Mrd.	Milliarde
KN	Kombinierte Nomenklatur
Nr.	Nummer
o.J.	ohne Jahresangabe
o.O.	ohne Ortsangabe
o.V.	ohne Verfasserangabe
Rn.	Randnummer
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
S.	Seite
UAbs.	Unterabsatz
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
UZK	Unionszollkodex (VO 952/2013)
UZK-DA	Delegierte Verordnung zum UZK (VO 2015/2446)
UZK-IA	Durchführungsverordnung zum UZK (VO 2015/2447)
vgl.	vergleiche
ZdU	Zollgebiet der Union
Ziff.	Ziffer
ZK	Zollkodex

A. Einleitung

„Zusammengefasst soll mit der Zollwertregelung ein gerechtes, einheitliches und neutrales System geschaffen werden, das die Anwendung willkürlicher oder fiktiver Zollwerte ausschließt“¹. So beschreibt der BFH den Grundgedanken des Zollwertrechts. Er gibt damit schon einen ersten Hinweis darauf, warum das Zollwertrecht als Teilbereich der zollrechtlichen Regelungen so wichtig ist.

Im Jahr 2021 wurden unionsweit insgesamt 24,8 Mrd. Euro Zölle erhoben², davon allein in Deutschland rund 5,1 Mrd. Euro³. Hiervon gingen 19 Mrd. Euro in den Haushalt der EU ein⁴, was einem Anteil von circa 5,7 % des Budgets der EU für das Haushaltsjahr 2022 entspricht.⁵

Setzt man diese beiden auf den ersten Blick unabhängigen Erkenntnisse zu einem Gesamtbild zusammen, so wird deutlich: Der Zollwert ist Grundlage für die Höhe der Zollabgaben, welche als Gesamtes zu einem nicht unerheblichen Teil zum Budget der EU beiträgt.

Falsche Zollwerte würden dazu führen, dass gegebenenfalls zu wenig oder zu viel Abgaben erhoben werden. Insofern ist ein einheitliches Zollwertsystem mit klaren Regelungen unabdingbar. Dabei ist jedoch nicht immer klar, wie die einschlägigen Vorschriften auszulegen sind. Ein Streit entbrannte zuletzt bspw. hinsichtlich der zollwertrechtlichen Behandlung von Software. Nun liegt dem BFH ein weiteres Verfahren vor, welches sich mit der Bestimmung des Zollwerts beschäftigt. Diesmal geht es um eine Sache, die jeder von uns täglich sieht, besitzt und vermutlich auch inspiziert: Etiketten.

Die Wichtigkeit mancher Waren ist uns im Alltag gar nicht bewusst. Immerhin begegnen uns Etiketten oftmals mehrfach täglich: Beim Beschriften privater Ordner im eigenen Büro gewähren sie uns einen schnellen Überblick, beim Einkauf im Supermarkt machen sie nicht nur Werbung für ein Produkt, sondern weisen auch auf Inhaltsstoffe hin und sind Botschafter wichtiger, zum Teil rechtlich vorgeschriebener Informationen und in Unternehmen erhalten ganze Lieferungen Etiketten, damit ein Produkt schnell eindeutig zugeordnet werden kann. In letzterer Form sind sie auch für die Zollbehörden

¹ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 21.

² <https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-union-facts-and-figures/customs-duties-mean-revenue_de> [06.08.2023].

³ <<https://www-genesis.destatis.de/genesis/online?operation=previous&levelindex=1&step=1&titel=Ergebnis&levelid=1691337380898&acceptscookies=false#abreadcrumb>> [06.08.2023].

⁴ <https://taxation-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-union-facts-and-figures/customs-duties-mean-revenue_de> [06.08.2023].

⁵ EU, Amtsblatt vom 24.02.2022, L 45/15 S. 14.

wichtig und haben quasi Urkundencharakter, da so bei Kontrollen schnell festgestellt werden kann, um welches Produkt es sich handelt. Dass diese Bedeutung im Alltag oft untergeht, könnte daran liegen, dass wir Etiketten normalerweise nicht wegen der Etiketten betrachten, sondern wegen der Hauptware, die etikettiert wird.

Damit ist klar, welche Bedeutsamkeit Etiketten innehaben. Zwar werden die reinen Materialkosten dieser Waren recht überschaubar sein, jedoch summieren sich auch jene Ausgaben aufgrund der schier endlosen Verwendungsmöglichkeiten schnell. Zudem steckt aufgrund ihrer Sichtbarkeit in Etiketten häufig auch viel geistige Arbeit, bspw. für Design oder wiedergegebene Informationen. Ihr finanzieller Wert darf deshalb nicht unterschätzt werden.

Fest steht: Etiketten haben einen Wert. Deshalb muss auch hier „ein gerechtes, einheitliches und neutrales System“⁶ vorhanden sein, wie Etiketten in bestimmten Fällen zollwertrechtlich behandelt werden.

Diese Diplomarbeit diskutiert diese Frage insbesondere vor dem Hintergrund der EuGH-Vorlage BFH VII R 7/20 des BFH, in welcher es darum geht, inwiefern die Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen für Etiketten in den Zollwert einzubeziehen sind.

Deshalb soll im Folgenden zunächst ein Blick auf das Zollwertrecht im Allgemeinen geworfen werden.

B. Zollwertrecht

Sobald eine Zollschuld entsteht, sei es im Falle der Überlassung zum zollrechtlich freien Verkehr nach Art. 77 Abs. 1 UZK oder in Folge einer Pflichtverletzung nach Art. 79 Abs. 1 UZK, muss festgestellt werden, welcher Wert für die Bemessung der Zollschuld als Grundlage zu wählen ist. Hierzu wird das Zollwertrecht herangezogen, welches Regelungen zur Festlegung des Wertes der einfuhrabgabepflichtigen Ware enthält. Diese Regelungen befinden sich in Art. 69 bis 71 UZK und legen die Methodik der Zollwertermittlung fest.

I. Grundlegendes

Dabei ist gemäß Art. 69 UZK der Zollwert für die Anwendung des Gemeinsamen Zolltarifs und nichttarifärer Maßnahmen, welche in den Unionsvorschriften zu bestimmten Bereichen des Warenverkehrs geregelt sind, zu ermitteln. Die Höhe der zu erhebenden Zölle

⁶ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 21.

ergibt sich schließlich aus der Kombination von Zollwert und den Zollsätzen des Zolltarifs, welche überwiegend Wertzollsätze sind.⁷ Ein Wertzollsatz gibt an, wie viel Prozent Zoll vom Zollwert der Ware zu erheben sind.

Darüber hinaus ist der Zollwert aber auch für die Ermittlung des Einfuhrumsatzsteuerwertes relevant, denn nach § 11 Abs. 1 UStG wird der Umsatz bei der Einfuhr nach dem Wert der eingeführten Ware nach den geltenden Vorschriften über den Zollwert bemessen.⁸

Zunächst muss allerdings geklärt werden, was der Begriff „Zollwert“ genau umfasst. Die Legaldefinition des Zollwerts in § 35 Nr. 12 UZK-DA beschreibt diesen als denjenigen Wert, welcher nach dem Übereinkommen des Artikels VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens von 1994 festgelegt wird. Die Grundlagen des Zollwertrechts wurden also bereits in völkerrechtlichen Übereinkommen festgehalten.

Diese maßgebenden Bestimmungen wurden in der EU insbesondere in Titel II, Kapitel III UZK umgesetzt, wo die grundlegenden zollwertrechtlichen Bestimmungen zu finden sind.⁹ Demnach gibt es sechs Methoden der Zollwertermittlung, welche in einer festgelegten Reihenfolge zu prüfen sind.¹⁰ Vorrangig anzuwenden ist die Transaktionswertmethode gem. Art. 70 Abs. 1 UZK. Die anderen Bewertungsmethoden sind nachrangig in der gemäß Art. 74 Abs. 1 UZK genannten Reihenfolge anzuwenden und zwar nur dann, wenn der Zollwert der Waren nicht anhand der Transaktionswertmethode bestimmt werden kann.

Da die Transaktionswertmethode im Ergebnis die weitaus größte Wichtigkeit für das Zollwertrecht aufweist, soll sich nun tiefergehend mit ihr beschäftigt werden.

II. Transaktionswertmethode

Für die Anwendung der Transaktionswertmethode sieht Art. 70 UZK mehrere Voraussetzungen vor. Diese lassen sich in positive Merkmale, welche für die Anwendbarkeit der Methode zu erfüllen sind, sowie in Ausschlussstatbestände, welche nicht vorliegen dürfen, aufteilen. Die Zollwertbestimmung nach dieser Methode erfolgt grundsätzlich in zwei Schritten, wobei mit der Prüfung der Anwendbarkeit

⁷ *Wolffgang* in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der EU, Rn. E3000.

⁸ *Traub*, AW-Prax 2019, S. 255 (256).

⁹ DV-Zollwertrecht Z 5101, Abs. 1.

¹⁰ Vgl. Art. 70, 74 Abs. 1, 2 UZK; *Wolffgang* in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der EU, Rz. E3001.

der Transaktionswertmethode begonnen und anschließend die Höhe des Transaktionswertes bestimmt wird.¹¹

Ausgangspunkt für die Bestimmung des Zollwerts eingeführter Waren ist der Transaktionswert, also der für die Waren bei einem Verkauf zur Ausfuhr in das ZdU tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, welcher gegebenenfalls anzupassen ist (Art. 70 Abs. 1 UZK). Zudem ist zu prüfen, ob die weiteren Voraussetzungen zur Anwendung der Transaktionswertmethode eingehalten sind.

Zunächst muss zur Anwendung der Transaktionswertmethode eine Einfuhr von Waren vorliegen. Waren im zollrechtlichen Sinne sind gemäß Abs. 5 der DV-Zollwertrecht alle beweglichen Gegenstände und der elektrische Strom. Diese werden nur verzollt, wenn sie in das ZdU eingeführt werden, also mit dem körperlichen Verbringen in das ZdU.¹²

Des Weiteren muss ein Verkauf zur Ausfuhr in das ZdU vorliegen. Der Begriff des Verkaufs wurde unionsrechtlich nicht genauer bestimmt, sodass eine Auslegung notwendig ist. Der Verkaufsbegriff soll seitens der Zollverwaltung weit ausgelegt werden, sodass insbesondere bei dem Vorliegen eines zivilrechtlichen Kaufvertrags nach § 433 BGB von einem Verkauf ausgegangen werden kann.¹³ Auch Werkverträge nach § 631 BGB oder Werklieferungsverträge nach § 651 BGB sind erfasst, allerdings keine Leasing- oder Tauschverträge.¹⁴ Eine Auslegungshilfe bietet zudem die DV-Zollwertrecht Abs. 6, nach welcher ein Kauf vorliegt, wenn der Verkäufer sich verpflichtet, dem Käufer das Eigentum an der Ware zu verschaffen und der Käufer hierfür einen vereinbarten Kaufpreis zu zahlen hat. Dieser Verkauf muss darüber hinaus zur Ausfuhr in das ZdU erfolgen. Dies ist erfüllt, wenn „ein Kaufgeschäft mit dem Ziel abgeschlossen wurde, die Waren in das Zollgebiet zu verbringen“¹⁵. Der Transaktionswert der zur Ausfuhr in das ZdU verkauften und verbrachten Waren wird gemäß Art. 128 Abs. 1 UZK-IA zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung bestimmt. Ein gegebenenfalls erforderlicher Nachweis kann bspw. durch eine Rechnung, aus welcher hervorgeht, dass die Waren für das ZdU bestimmt sind, erfolgen.¹⁶

Zusätzlich dürfen keine Ausschlussgründe vorliegen, welche in Art. 70 Abs. 3 UZK aufgezählt werden. Hierzu gehört zum Beispiel, dass

¹¹ Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 9.

¹² DV-Zollwertrecht Z 5101, Abs. 5; vgl. Traub in Witte, UZK, Art. 70, Rn. 12.

¹³ Vgl. Wäger in Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 70, Rz. 9

¹⁴ DV-Zollwertrecht Z 5101, Abs. 6; Vgl. Traub, AW-Prax 2019, S. 255 (256).

¹⁵ DV-Zollwertrecht Z 5101, Abs. 7.

¹⁶ Vgl. DV-Zollwertrecht Z 5101, Abs. 9.

Käufer und Verkäufer nicht miteinander verbunden sein dürfen, sofern dies den Preis beeinflusst hat (Art. 70 Abs. 3 d) UZK).

Der tatsächlich gezahlte oder zu zahlende Preis, welcher die Grundlage für den Zollwert bildet, ist gemäß des Art. 70 Abs. 2 UZK die vollständige Zahlung, welche der Käufer an den Verkäufer oder an einen Dritten zugunsten des Verkäufers für die eingeführten Waren leistete oder zu leisten hat. Dabei sind alle Zahlungen umfasst, die als Voraussetzung für den Verkauf der eingeführten Waren geleistet werden bzw. zu leisten sind. Es handelt sich hierbei also grundsätzlich um den Rechnungspreis einer Ware, welchen die Parteien miteinander vereinbart haben.¹⁷

Hierbei sind gegebenenfalls bestehende Preisminderungen wie Skonti oder Rabatte zu beachten, wenn der Kaufvertrag zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung deren Anwendung und Höhe ausweist (Art. 130 Abs. 1 UZK-IA). Preisnachlässe für eine frühzeitige Zahlung werden gemäß Art. 130 Abs. 2 UZK-IA auch berücksichtigt, wenn zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung noch nicht gezahlt wurde. Entscheidend ist allein die Ausweisung in dem Kaufvertrag und die Möglichkeit der Inanspruchnahme im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung.¹⁸

Gegebenenfalls müssen jedoch am nun ermittelten Zollwert noch Anpassungen vorgenommen werden. Diese ergeben sich aus Art. 71, 72 UZK.

Erstens kann der Zollwert gemindert werden, denn gemäß Art. 72 UZK sind die dort genannten Bestandteile nicht in den Transaktionswert einzurechnen. Dies hat zweierlei Bedeutung für die Bestimmung des Zollwerts nach der Transaktionswertmethode: Zum einen werden diese Kosten abgezogen, sofern sie im Rechnungspreis enthalten sind, zum anderen sind sie diesem nicht hinzuzurechnen.¹⁹

Zweitens kann vorkommen, dass nicht alle Zahlungen, welche für die Ermittlung der Höhe des Zollwertes relevant sind, in dem vorliegenden Rechnungspreis enthalten sind. In diesen Fällen ist eine Anpassung gemäß Art. 71 UZK notwendig, nach welcher bestimmte Kosten oder Werte dem Transaktionswert hinzuzurechnen sind.

Erst wenn eine gegebenenfalls notwendige Anpassung nach Art. 71 oder 72 UZK vorgenommen wurde, ist der korrekte Transaktionswert erfolgreich ermittelt worden.²⁰ Angesichts der Relevanz der

¹⁷ Vgl. Traub, AW-Prax 2019, S. 255 (256).

¹⁸ Vgl. Kock/Focke/Schulte, Allgemeines Zollrecht – Prüfschemata und Übersichten, S. 142.

¹⁹ Traub, AW-Prax 2019, S. 339 (341).

²⁰ Wolfgang in Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Zollrechts der EU, Rn. E3019.

Hinzurechnungen für die Problematik der zollwertrechtlichen Berücksichtigung von Etiketten soll im Folgenden ausführlicher auf die Hinzurechnungen nach Art. 71 UZK eingegangen werden.

III. Hinzurechnungen nach Art. 71 UZK

Art. 71 UZK enthält verschiedene Arten von Hinzurechnungen, welche auf den tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis aufzuschlagen sind. Die dort aufgeführten Kosten werden „als Bestandteile des Transaktionswertes (Zollwertes) angesehen [...], die aber noch nicht im Rechnungspreis enthalten sind“²¹. Dies wird auch als „Verbot der Doppelerfassung“²² bezeichnet.

Der Katalog des Art. 71 Abs. 1 UZK stellt eine abschließende Aufzählung möglicher Hinzurechnungen dar. Dies wird insbesondere dadurch verdeutlicht, dass gemäß Art. 71 Abs. 3 UZK nur diejenigen Zuschläge zum tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis vorgenommen werden dürfen, welche in diesem Artikel vorgesehen sind. Diese Zuschläge dürfen nicht geschätzt werden, sondern müssen aufgrund objektiver und quantifizierbarer Angaben vorgenommen werden (Art. 71 Abs. 2 UZK).

Die Zuschläge des Art. 71 Abs. 1 UZK lassen sich in vier Kategorien aufteilen: Buchst. a) UZK enthält Provisionen sowie Umschließungs- und Verpackungskosten, Buchst. b) enthält vorweggenommene Leistungen des Käufers, Buchst. c) und d) erfassen Lizenzgebühren sowie noch zu erbringende Leistungen und Buchst. e) enthält Beförderungs- und sonstigen Lieferkosten.²³

Bei der vorliegenden Problematik ist strittig, ob Etiketten als Umschließung im Sinne des Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK oder als Form der geistigen Beistellung gemäß Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK zu werten sind, weshalb auf diese Varianten der Hinzurechnung nun näher eingegangen wird.

1. Umschließungen

Gemäß Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK werden Kosten für Umschließungen, welche für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden, aber noch nicht in dem für die Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind, dem Transaktionswert hinzugerechnet.

Hierfür muss zunächst festgestellt werden, was der Begriff der Umschließungen genau umfasst. Als Auslegungshilfe für die

²¹ *Wolffgang* in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der EU, Rn. E3019.

²² *Wäger* in Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 71, Rz. 7.

²³ *Wolffgang* in Witte/Wolffgang, Lehrbuch des Zollrechts der EU, Rn. E3019.

Zollverwaltung dient die DV-Zollwertrecht Z 5101, Abs. 40. Demnach sind Umschließungen „Behältnisse [...] und Verpackungen [...], die eine Lagerung oder Vermarktung der Ware ermöglichen. Zu den Verpackungen gehören auch [...] Aufmachungen [...], die sicherstellen sollen, dass die Ware dem Käufer in einer ansehnlichen Verfassung präsentiert werden kann“²⁴. Dabei muss beachtet werden, dass lediglich lose an der Ware befestigte Bestandteile wie „Preis-, Informations- und Werbeanhänger an der Ware sowie Fotoeinleger in der Verpackung“²⁵ nicht zu den dort aufgezählten Aufmachungen gehören, wozu auch sogenannte Hangtags zu zählen sind.

Keine Umschließungen stellen Beförderungsmittel wie Paletten und Container, aber auch bei der Beförderung gegebenenfalls genutzte Hilfsmittel wie bspw. Spanngurte und Schutzfolien dar.²⁶

Ebenfalls von den Umschließungskosten abzugrenzen sind die Verpackungskosten, welche nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. iii) UZK dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen sind. Hierzu gehören sowohl die Materialkosten, wie Klebebänder und Packpapier, als auch die Kosten, die für den Vorgang des Verpackens entstehen.²⁷

Voraussetzung für die Anwendung des Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK ist, dass die Umschließungen für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren angesehen werden.

Es ist fraglich, anhand welcher Kriterien dies zu bewerten ist. Sachlogisch wäre hier eine Anwendung der Regelungen des Zolltarifrechts, denn hier sind klare Regelungen zur Einreihung von Umschließungen festgelegt. Auch der Wortlaut der Dienstvorschrift verpflichtet dem bei, denn zur Einhaltung dieser Voraussetzung ist es notwendig, dass die zu bewertende Ware und ihre Umschließung „gemeinsam einzureihen sind“²⁸. Die Einreihung der Waren erfolgt gemäß Art. 57 UZK anhand des Gemeinsamen Zolltarifs. Maßgebend für die Einreihung von Umschließungen ist die AV 5a der KN, nach welcher zu unterscheiden ist, ob es sich bei der Umschließung um ein Behältnis oder um eine Verpackung im zolltarifrechtlichen Sinne handelt.

Behältnisse werden dann wie die betreffende Ware eingereiht, wenn diese „zur Aufnahme einer bestimmten Ware oder Warenzusammenstellung besonders gestaltet oder hergerichtet und zum

²⁴ DV-Zollwertrecht, Z 51 01, Abs. 40.

²⁵ DV-Zollwertrecht, Z 51 01, Abs. 40; vgl. hierzu C. I., S. 12.

²⁶ DV-Zollwertrecht, Z 51 01, Abs. 40; vgl. Traub in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 13.

²⁷ DV-Zollwertrecht, Z 51 01, Abs. 43.

²⁸ DV-Zollwertrecht, Z 51 01, Abs. 40; vgl. Wolfgang in Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Zollrechts der EU, Rn. E3024.

dauernden Gebrauch geeignet sind“ und „mit diesen Waren gestellt und üblicherweise zusammen mit ihnen verkauft werden“.²⁹ Hierzu zählen bspw. Kamerataschen und Gitarrenetuis. Zu beachten ist jedoch die Voraussetzung, dass diese Behältnisse nicht charakterverleihend sein dürfen.³⁰ Die Feststellung, wann und ob ein Bestandteil einer Ware charakterverleihend ist, lässt sich anhand von Kriterien wie dem Wert, Umfang, Gewicht oder anhand der Bedeutung des Materials in Bezug auf die Verwendung der Ware treffen.³¹ Daraus folgt, dass ein Behältnis, welches einen doppelt so hohen Warenwert wie die darin enthaltene Ware besitzt, als eigenständige Ware einzureihen wäre und folglich keine Umschließung im Sinne des Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK darstellt.

Abweichend von der bloßen Betrachtung der Zolltarifvorschriften merkte der BFH jedoch an, dass aufgrund der Differenzierung von „Umschließung“ und „Verpackung“ in Art. 32 ZK (nunmehr: Art. 71 UZK) die Begrifflichkeiten von UZK und Zolltarif voneinander abweichen.³² Im Zolltarifrecht werde hingegen zwischen besonders gestalteten und zum dauerhaften Gebrauch geeigneten Behältnissen und sonstiger üblicher Verpackung unterschieden.³³ Zudem müssen die Umschließungen nach Art. 32 ZK nicht zwingend zum dauerhaften Gebrauch bestimmt sein.³⁴

Auch wenn die Anwendung der AV 5 nicht immer zu einem „eindeutigen Ergebnis“³⁵ führt, so stellt sie dennoch in vielen Fällen eine sinnvolle Auslegungshilfe dar. Deshalb ist nicht nur der gültigen Dienstvorschrift, sondern auch anderen Urteilen³⁶ zu entnehmen, dass zunächst die zolltarifliche Betrachtung als Umschließung ausschlaggebend ist und die Ausführungen des BFH sekundär betrachtet werden müssen.

Aufgrund des unterschiedlichen Verständnisses des Begriffs „Verpackung“ nach Zolltarif und UZK ist jedoch Vorsicht geboten, denn Verpackungen im zolltarifrechtlichen Sinne gehören ebenfalls zu den Umschließungen. Diese werden dann als Einheit mit der betreffenden Ware angesehen, „wenn sie zur Verpackung dieser Waren üblich sind“.³⁷ Nicht einschlägig ist diese Vorschrift für eindeutig mehrfach verwendbare Verpackungen, welche „üblicherweise für die Vermarktung von Getränken, Marmeladen, Senf, Gewürzen

²⁹ AV 5a S. 1 der KN.

³⁰ AV 5a S. 2 der KN.

³¹ Vgl. ErlKN AV 3 (HS) RZ 19.1.

³² BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 27.

³³ Ebd.

³⁴ Ebd.

³⁵ Ebd.

³⁶ Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 02.05.2012, 4 K 2830/11 Z; BFH, Beschluss vom 18.12.2013, VII B 107/12.

³⁷ AV 5b S. 1 der KN.

usw. verwendet werden“³⁸. Beispielhaft lassen sich Konserven, aber auch Kunststoffhüllen oder Säcke nennen.

Allerdings können bei der Feststellung, ob es sich um Umschließungen handelt, Probleme auftreten.

Zum einen ist nicht immer klar erkennbar, ob es sich bei dem vorliegenden Bestandteil um eine Umschließung handelt, wie bspw. bei der in dieser Diplomarbeit thematisierten Problematik bei den Hinzurechnungen von Etiketten (siehe Ausführungen unter Gliederungspunkt C.).

Zum anderen muss darauf geachtet werden, ob im Zusammenhang mit den Umschließungen Pfandgebühren vorliegen oder diese wieder an den Verkäufer zurückgeschickt werden müssen. Während Pfandgebühren grundsätzlich dem Zollwert hinzuzurechnen sind, sind etwaige Kosten für die Rücksendung von Umschließungen diesem nicht hinzuzurechnen.³⁹

2. Beistellungen

a) Allgemeines

In Art. 71 Abs. 1 b) UZK ist in Form der sogenannten Beistellungen eine weitere Art der Hinzurechnungen vorgesehen. Hiernach wird der Wert derjenigen Gegenstände und Leistungen dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzugerechnet, welche vom Käufer unmittelbar oder mittelbar, 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, sofern der Wert dieser nicht bereits im tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten ist.

Hierbei werden nicht wie bei den Hinzurechnungen nach Art. 71 Abs. 1 a) UZK die Kosten hinzugerechnet, sondern die Werte, sodass eine Hinzurechnung auch erfolgt, „wenn der Käufer die Gegenstände/Leistungen kostenlos erworben hat“⁴⁰. Die Werte dieser Gegenstände und Leistungen werden grundsätzlich gemäß Art. 135 Abs. 1 UAbs. 1 UZK-IA mit ihrem Beschaffungspreis angesetzt, wozu sämtliche Kosten, die der Käufer für den Erwerb der Beistellung hatte, gehören.⁴¹ Wurden die Beistellungen vom Käufer selbst erbracht, so werden ihre Werte mit den Herstellungskosten angesetzt (Art. 135 Abs. 1 UAbs. 2 UZK-IA). Ist der Wert nicht hiernach bestimmbar, so ist dieser gemäß Art. 135 Abs. 2 UZK-IA nach objektiven und bestimmbaren Tatsachen zu bestimmen.

³⁸ ErlKN AV 5b (HS) RZ 02.1; AV 5b S. 2 der KN.

³⁹ DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 41, 42.

⁴⁰ Traub in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 24.

⁴¹ Vgl. DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 53.

Gegebenenfalls entstandene Kosten, bspw. durch die Lieferung zu dem Verkäufer, sind jedoch nicht hinzuzurechnen, da sie nicht zum Wert der Beistellung gehören.⁴²

Damit die Beistellungen dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzugerechnet werden können, müssen die Voraussetzungen des Art. 71 Abs. 1 b) UZK erfüllt sein. Zunächst muss es sich um einen anteilsmäßig aufgeteilten Wert handeln. Dies bedeutet, dass nur „der auf die Einfuhrware entfallende Wertanteil der Beistellung“⁴³ dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen ist (vgl. Art. 135 Abs. 6 UZK-IA).

Eine weitere Voraussetzung ist, dass die Beistellung unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen erfolgt sein muss. Unentgeltlich ist eine Beistellung dann, wenn der Käufer vom Verkäufer keinerlei Gegenleistung verlangt.⁴⁴ Eine Beistellung zu ermäßigten Preisen liegt vor, „wenn der Empfänger die Gegenstände/Leistungen nur deshalb zu einem geringeren Preis erhält, weil diese Beistellung zur Herstellung der Einfuhrware verwendet wird“⁴⁵. Dazu zählen keine anderweitigen Preisnachlässe wie Rabatte oder Skonti, da diese grundsätzlich bei der Transaktionswertmethode beachtet werden und folglich keine Hinzurechnung nach Art. 71 Abs. 1 b) UZK mehr erfolgen darf.⁴⁶

Des Weiteren muss die Beistellung zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung und dem Verkauf der zu bewertenden Waren geliefert bzw. erbracht worden sein. Wurden die Beistellungen nicht oder nur teilweise für die Einfuhrware verwendet, so erfolgt die Hinzurechnung nicht bzw. nur anteilsmäßig.⁴⁷

Zudem ist es unerheblich, ob die Beistellungen unmittelbar vom Käufer oder mittelbar erbracht wurden.⁴⁸ Hierfür ist allein wesentlich, „dass [die Lieferung] auf Kosten des Käufers geschehen ist und der Wert der Beistellung im Kaufpreis nicht enthalten ist“⁴⁹. Dies bedeutet, dass auch Beistellungen durch Dritte dem tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis hinzuzurechnen sind, wenn diese auf Kosten des Käufers an den Verkäufer geliefert bzw. erbracht wurden.⁵⁰

⁴² Vgl. Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 71, S. 15 Rz. 24.

⁴³ Traub in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 27.

⁴⁴ Vgl. Traub in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 29.

⁴⁵ Traub in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 29.

⁴⁶ Vgl. Traub in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 29.

⁴⁷ Vgl. Traub in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 30.

⁴⁸ Vgl. Traub, AW-Prax 2019, S. 339.

⁴⁹ Traub in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 28; vgl. DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 45.

⁵⁰ Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 71, S. 15 Rz. 22; vgl. DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 45 UAbs. 2.

Liegen all diese kumulativen und für alle Formen der Beistellung geltenden Voraussetzungen vor, so ist die Hinzurechnung der Beistellung möglich.

b) Geistige Beistellungen

Eine Form der Beistellungen sind die sogenannten geistigen Beistellungen. Dies sind nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK für die Herstellung der Einfuhrware benötigte Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen, welche außerhalb der Union erarbeitet worden sind. Wesentlich ist hierbei der Wert der geistigen Leistung, also des Gedankenguts, welcher durch die Techniken etc. verkörpert wird.⁵¹ Zu beachten ist, dass diese kein Gegenstand einer Lizenzvereinbarung sein dürfen, da sie dann über Art. 71 Abs. 1 c) UZK zu berücksichtigen wären.

Der Wert einer geistigen Beistellung besteht „aus dem [...] Wert des überlassenen körperlichen Gegenstandes [...] und dem Wert der im überlassenen Gegenstand zum Ausdruck kommenden geistigen Leistung“⁵². Im Weiteren gelten die Ausführungen zu Beistellungen im Allgemeinen sinngemäß.⁵³

Die Besonderheit der geistigen Beistellungen ist, dass nur außerhalb der EU erarbeitete Techniken, Entwürfe, etc. dem Zollwert hinzuzurechnen sind. Diese „Privilegierung von innerhalb der EU erbrachten Vorleistungen und Beistellungen“⁵⁴ gilt dabei nur für die geistigen Beistellungen nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK und nicht für die anderen in Art. 71 Abs. 1 b) UZK genannten Formen der Beistellungen. Für die Bestimmung, ob eine geistige Leistung innerhalb oder außerhalb der Union erbracht wurde, ist für die Zollverwaltung maßgeblich, wo sich der Wohnsitz der leistungserbringenden natürlichen Person befindet bzw. wo die juristische Person oder Personenvereinigung die Leistung erbracht hat.⁵⁵

Aber auch hier gestaltet sich die Zuordnung nicht immer unproblematisch. Zuletzt kam es bspw. zu mehreren Gerichtsverfahren bezüglich der Hinzurechnung von Software: Hier stellte sich die Frage, ob Software zu den geistigen Beistellungen nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK gehört und damit ebenfalls eine privilegierte Stellung innehält, oder ob sie als immaterieller Bestandteil den Materialbeistellungen nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. i) UZK zuzuordnen ist. Von der Zollverwaltung wird die Meinung vertreten, dass diese als

⁵¹ Vgl. DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 49; *Krüger* in Dorsch, Zollrecht, Art. 71, S. 18 Rz. 32.

⁵² *Traub* in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 40.

⁵³ Vgl. hierzu B.III.2.a), S. 9.

⁵⁴ *Traub* in Witte, UZK, Art. 71 Rn. 43.

⁵⁵ DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 52.

Materialbeistellung zu werten sind.⁵⁶ Letztendlich wurde diese Meinung auch vom EuGH bestätigt, sodass Software als Teil der materiellen Beistellung des Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. i) UZK anzusehen ist.⁵⁷

Eine ähnliche Problematik tritt aktuell bei Etiketten auf, sodass sich hier die Frage stellt, ob diese zu den Umschließungen nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK gehören oder als geistige Beistellung nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK privilegiert sind.

C. Problematik der Bezugspunkte bei den Hinzurechnungen von Etiketten

I. Der Begriff des Etiketts

Bevor tiefergehend auf die Problematik der Bezugspunkte bei den Hinzurechnungen von Etiketten eingegangen werden kann, muss der Begriff des Etiketts genauer ausgelegt werden.

Im Zolltarifrecht sind Etiketten Waren, welche „zum Befestigen an Waren jeder Art verwendet werden, um die Übereinstimmung, den Eigentümer, den Bestimmungsort, den Preis usw. anzuzeigen“⁵⁸. Diese können dabei auf verschiedene Weise befestigt werden, sei es durch Aufkleben oder durch Festbinden mit einer Schnur, durch Haken oder durch andere Methoden.⁵⁹ Dabei kommt es nicht darauf an, in welchem Umfang die Etiketten bedruckt sind.⁶⁰

Im alltäglichen Sprachgebrauch werden Etiketten als „Beschriftungen, Kennzeichnungen oder Markierungen auf Produkten, Verpackungen oder sonstigen Gegenständen, die Informationen über das jeweilige Produkt, seine Herkunft oder bestimmte gesetzliche Angaben enthalten“⁶¹ beschrieben, wobei die gesetzlich vorgeschriebenen Angaben sich aus verschiedenen Normen ergeben können.⁶² Dafür ausschlaggebend ist die Hauptware, an welcher das Etikett befestigt wird bzw. werden soll. Das Etikett dient also der Hauptware und transportiert Informationen zu dieser.

Zu beachten ist allerdings, dass es sich bei Etiketten, welche durch einen Faden oder auf andere Weise lose an einer Ware angebracht wurden, zollwertrechtlich um sogenannte Hangtags handelt, welche

⁵⁶ DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 47; Wäger in Wolfgang/Jatzke, UZK, Art. 71, Rz. 31.

⁵⁷ EuGH vom 10.09.2020, C-509/19.

⁵⁸ ErlKN Pos. 4821 (HS) RZ 01.5.

⁵⁹ ErlKN Pos. 4821 (HS) RZ 01.5, 02.0.

⁶⁰ Vgl. ErlKN Pos. 4821 (HS) RZ 02.0.

⁶¹ <<https://www.juraforum.de/lexikon/etikett>> [30.07.2023].

⁶² Ebd.

gegebenenfalls rechtlich differenziert zu behandeln sind und somit von anderen Etiketten abzugrenzen sind.⁶³

Bei der nachfolgenden Gerichtsstreitigkeit handelt es sich um aufgeklebte Etiketten, welche im Gegensatz zu den Hangtags nicht in der DV-Zollwertrecht von den Umschließungskosten ausgenommen werden, weshalb es zu einer Unklarheit hinsichtlich der Hinzurechnung solcher Klebeetiketten kommt.⁶⁴

II. EuGH-Vorlage BFH VII R 7/20

In der EuGH-Vorlage BFH VII R 7/20 des BFH geht es um die Fragestellung, ob „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 [sind], wenn die im Zollgebiet der Union ansässige Käuferin die Druckvorlagen kostenlos in elektronischer Form zur Verfügung stellt“⁶⁵.

Da dieser Rechtsstreit ursprünglich mit Vorkommnissen in den Jahren 2012 und 2013 begann, befasst sich die EuGH-Vorlage originär mit den damals geltenden Vorschriften des ZK. Die Übertragbarkeit dieser ZK-Vorschriften auf die aktuell geltenden Vorschriften des UZK ist jedoch unproblematisch und sogar vom BFH explizit gewollt. Im Urteil legt der BFH dar, dass sich diese Frage auch bei Anwendung des UZK stellt, da „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“⁶⁶. Die Anwendbarkeit der Rechtsprechung zum ZK für aktuellen Fragen des Art. 71 UZK und die überwiegende Übereinstimmung des Art. 32 ZK mit dem Art. 71 UZK wird zudem auch in verschiedenen Kommentaren für zulässig erachtet.⁶⁷

Ausgangspunkt des Gerichtsstreits ist folgender Sachverhalt: Die Klägerin war Inhaberin eines Zolllagers, in welchem sie Lebensmittelkonserven, welche zuvor von der Käuferin aus Drittländern eingeführt wurden, zuerst zum Zolllagerverfahren und anschließend vom 12. Dezember 2012 bis zum 30. Mai 2013 zum zollrechtlich freien Verkehr überführte.⁶⁸ Diese Lebensmittelkonserven „waren mit aufgeklebten Papieretiketten versehen, welche die Lieferanten

⁶³ Vgl. hierzu B.III.1., S. 6.

⁶⁴ DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 40.

⁶⁵ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Leitsatz.

⁶⁶ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 18.

⁶⁷ Wäger in Wolffgang/Jatzke, UZK, Art. 71, Rz. 1; Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 71, S. 7 Rz. 4.

⁶⁸ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 1.

unter Verwendung von Druckvorlagen, die ihnen von der Käuferin kostenlos elektronisch zur Verfügung gestellt worden waren, im Drittland hergestellt hatten⁶⁹. Dabei wurde das Design dieser Druckvorlagen im Auftrag von der Käuferin in Deutschland erstellt und auch von dieser gezahlt.⁷⁰ Allerdings enthielt die Zollanmeldung nur den Betrag der Kaufverträge mit den Herstellern in den Drittländern, „einschließlich der Kosten für die Einzelverkaufsverpackungen und für den Druck der auf die Verpackungen aufgeklebten Papieretiketten“⁷¹, nicht aber die Kosten des Designs der Druckvorlagen.⁷²

Daraufhin erhob das HZA am 20. Februar 2014 bei der Klägerin Zoll nach, da dieses der Auffassung war, dass die Kosten für die Druckvorlagen der aufgeklebten Papieretiketten im Zollwert hätten berücksichtigt werden müssen.⁷³ Infolgedessen reichte die Klägerin Klage ein, über welche das Finanzgericht Hamburg mit dem Urteil FG 4 K 179/16 vom 18. Juni 2019 entschied. Dabei urteilte das Finanzgericht, dass „die Kosten für die Erstellung der Druckvorlagen [...] gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. a Ziff. ii des Zollkodex (ZK) bei der Ermittlung des Zollwerts [hätten] berücksichtigt werden müssen“⁷⁴, da die Etiketten als „untrennbare Einheit mit den Konserven“⁷⁵ einzustufen und folglich im Rahmen der Umschließungskosten hinzuzurechnen seien.⁷⁶

Dem hingegen vertritt die Klägerin die Ansicht, dass es für die „einheitliche Betrachtung der Etiketten und der Behältnisse keine rechtliche Grundlage“⁷⁷ gäbe, weshalb diese nicht den Umschließungskosten angehören und daher im Rahmen einer privilegierten geistigen Beistellung dem Zollwert nicht hinzuzurechnen sind.⁷⁸ Zudem führt sie an, dass das Urteil des Finanzgerichts zu „Wertungswidersprüchen [führe], wenn ein einheitliches Design für verschiedene Zwecke verwendet [werden] würde“⁷⁹.

Aufgrund dessen „legte die Klägerin Rechtsmittel ein“⁸⁰, sodass die Gerichtsstreitigkeit vor dem BFH landete. Dieser wandte sich auf Grundlage des Art. 267 AEUV im Wege des

⁶⁹ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 1.

⁷⁰ Ebd.

⁷¹ Ebd.

⁷² Ebd.

⁷³ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 2.

⁷⁴ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 3.

⁷⁵ Ebd.

⁷⁶ Ebd.

⁷⁷ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 4.

⁷⁸ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 5.

⁷⁹ Ebd.

⁸⁰ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 4.

Vorabentscheidungsverfahren an den EuGH, da der BFH dessen Entscheidung für ein abschließendes Urteil für erforderlich hielt.⁸¹

III. BFH VII R 8/20

Die gleiche Problemstellung wird durch den BFH in einem weiteren Verfahren mit dem Aktenzeichen VII R 8/20 bearbeitet, welches jedoch mit Beschluss vom 17. Januar 2023 durch Aussetzung/Ruhen des Verfahrens vorerst erledigt wurde.⁸²

Die Entscheidung der Vorinstanz, hier ebenfalls das Finanzgericht Hamburg, mit dem Aktenzeichen 4 K 177/16, zeigt, dass es auch hier um die Fragestellung geht, wie die Kosten von Druckvorlagen für aufgeklebte Etiketten zollwertrechtlich zu behandeln sind.

Vorliegend wurden unter anderem Lebensmittelkonserven eingeführt, welche „jeweils mit aufgeklebten Papieretiketten versehen [waren], die die Lieferanten unter Verwendung von der Klägerin kostenlos elektronisch zur Verfügung gestellten Druckvorlagen im Drittland hergestellt hatten“⁸³. Auch hier wurden die Kosten für die Druckvorlagen nicht in der Zollwertanmeldung abgegeben, sodass das zuständige Hauptzollamt diese im Rahmen einer Zollprüfung mit Einfuhrabgabenbescheid vom 04. Februar 2014 nacherhoben hat.⁸⁴ Daraufhin wurde von der Klägerin Einspruch eingelegt.⁸⁵

Auch hier vertritt das Finanzgericht die Meinung, dass die Etiketten eine untrennbare Einheit mit der Umschließung bilden und die Entwurfskosten dieser somit im Rahmen des Art. 32 Abs. 1 a) Ziff. ii) ZK dem Zollwert hinzuzurechnen sind.⁸⁶ Dem hingegen ist die Klägerin der Meinung, dass dies nicht der Fall ist, sondern dass die Kosten für die Erstellung der Druckvorlagen die privilegierte Stellung der geistigen Beistellungen nach Art. 32 Abs. 1 b) Ziff. iv) ZK innehalten und dem Zollwert folglich nicht hinzuzurechnen sind.⁸⁷

Somit gehen beide Verfahren der Frage nach, ob die Kosten der Druckvorlagen der Etiketten den Umschließungskosten nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK zuzuordnen sind, oder im Rahmen der geistigen Beistellung gemäß Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK eine privilegierte Stellung innehaben.

Die Tatsache, dass zur selben Problematik mehrere Gerichtsverfahren in höchster Instanz zeitgleich anhängig sind, macht die Relevanz und Brisanz des Themas deutlich. Eine Würdigung der

⁸¹ Vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 6.

⁸² BFH, Anhängiges Verfahren vom 20.04.2020, VII R 8/20.

⁸³ *Vonderbank*, AW-Prax 2019, S. 500.

⁸⁴ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 177/16 Rn. 3.

⁸⁵ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 177/16 Rn. 4.

⁸⁶ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 177/16 Rn. 16, 17.

⁸⁷ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 177/16 Rn. 17.

verschiedenen Ansichten ist notwendig, um eine materiell-rechtlich richtige Entscheidung zu treffen und damit Rechtssicherheit für die Beteiligten und Dritte zu gewährleisten.

IV. Würdigung der verschiedenen Ansichten

1. Etiketten als Bestandteil der Umschließung nach Art. 71

Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK

Eine Ansicht sieht die Etiketten als Bestandteil der Umschließung nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK an.

So entschied auch das Finanzgericht Hamburg, welches in seinen Urteilen mit 4 K 179/16 und 4 K 177/16 zu Gunsten der in diesen Fällen zuständigen Hauptzollämter entschied, dass die Kosten für die Druckvorlagen der Etiketten gemäß Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK dem Zollwert hinzuzurechnen sind. In der EuGH-Vorlage mit dem Aktenzeichen VII R 7/20 bezieht sich der BFH in vielen Punkten auf die im Vorverfahren durch das Finanzgericht vorgebrachten Aspekte, sodass an dieser Stelle auch die Argumente des Finanzgerichts gewürdigt werden sollen. Diese lauteten wie folgt:

Zunächst wird festgestellt, dass die Konserven, in welchen die Lebensmittel verpackt sind, Umschließungen im Sinne des Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK⁸⁸ in Verbindung mit der AV 5b S. 1 der KN darstellen.⁸⁹ Dazu würden auch die Etiketten zählen, da diese zum Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung zur Überführung in den zollrechtlich freien Verkehr „sowohl in tatsächlicher Hinsicht als auch bei wertender Betrachtung eine untrennbare Einheit mit den Konserven [bildeten], so dass die eigentlichen, die Waren umschließenden Behältnisse und die auf diese Behältnisse aufgebrachten Etiketten in ihrer Gesamtheit als Umschließung zu betrachten“⁹⁰ seien.

Hinzukommend seien die Etiketten laut dem Finanzgericht „gerade nicht mit den nicht als Umschließung einzuordnenden Hangtags oder Fotoeinlegern vergleichbar“⁹¹ und damit als untrennbar mit den Konserven verbundene Einheit anzusehen, denn selbst wenn eine nachträgliche Entfernung der Etiketten von den Konserven möglich wäre, ist die „feste und untrennbare Verbindung zwischen Etiketten und Behältnis im maßgeblichen Zeitpunkt [...] davon unberührt“⁹².

⁸⁸ Aus Gründen der Einfachheit werden nachfolgend statt der in den Rechtsquellen genannten Vorschriften des ZK die aktuell gültigen, gleichlautenden Vorschriften des UZK zitiert.

⁸⁹ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 16; vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 3.

⁹⁰ Ebd.

⁹¹ Ebd.

⁹² FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 16.

Darüber hinaus sei eine solche Entfernung im Anbetracht der deklaratorischen Funktion dieser für die Ware und der Vermarktung dieser auch nicht vorgesehen.⁹³

Des Weiteren argumentiert das Finanzgericht, dass die Gestaltungsleistung für das Design der Etiketten nicht nur den Wert der Umschließung an sich erhöhe, sondern dass die Kosten dafür auch relevant im Rahmen des Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK seien.⁹⁴ Dies wird tiefergehend damit begründet, dass von der Vorschrift „alle im Zusammenhang mit Umschließungen entstandenen Kosten“⁹⁵ erfasst sind und diese aufgrund der Verwendung „in Form einer Druckdatei bei der Erstellung der bedruckten Etiketten [...] einen unmittelbaren Bezug zu den Umschließungen der Einfuhrwaren“⁹⁶ aufweisen.

Außerdem begründet das Finanzgericht seine Entscheidung auch dadurch, dass es verschiedene Gründe dafür anführt, dass eine Berücksichtigung der Druckvorlagen für die Etiketten als privilegierte geistige Beistellung gemäß Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK ausgeschlossen sei. Laut dem Finanzgericht sei eine Anwendung der Vorschrift für geistige Beistellung im vorliegenden Fall nicht möglich, „da die streitgegenständlichen Gestaltungsleistungen vorliegend nicht für die Herstellung der [Lebensmittel] [...] notwendig waren, sondern für die Herstellung der Etiketten als Teil der Umschließungen der Ware“⁹⁷. Eine Erweiterung des Anwendungsbereiches der Vorschrift auf die Umschließung sei ebenfalls nicht möglich.⁹⁸

Auch sei eine Ausweitung der Privilegierung, wie sie in Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK für die geistigen Beistellungen existiert, auf die anderen Hinzurechnungstatbestände nicht möglich, denn dies ist von den Grundlagen des Zollwertrechts und dessen Umsetzung in der Praxis nicht angedacht.⁹⁹ Ferner führt das Finanzgericht an, dass die geistigen Leistungen für das Design und für die Herstellung von Umschließungen in dem Wortlaut der Vorschrift enthalten wäre, wäre dies vom Unionsgesetzgeber so gewollt.¹⁰⁰

Auch der BFH stimmt einigen Argumenten des Finanzgerichts zu und merkt an, dass sowohl die „enge Verbindung der Etiketten mit den Konserven“¹⁰¹ als auch der Fakt, „dass die Etiketten ohne die Druckvorlagen nicht hätten hergestellt werden können und diese damit letztlich in die Ware, so wie sie zum zollrechtlich freien

⁹³ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 16.

⁹⁴ Ebd.

⁹⁵ Ebd.

⁹⁶ Ebd.

⁹⁷ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 18.

⁹⁸ Ebd.

⁹⁹ Ebd.

¹⁰⁰ Ebd.

¹⁰¹ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 35.

Verkehr angemeldet wurde, eingegangen sind“¹⁰², für die Auffassung des Finanzgerichts und letztlich auch der Hauptzollämter spricht.¹⁰³

Zusätzlich führt der BFH an, dass die „Einbeziehung der Kosten für die Druckvorlagen [...] den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der eingeführten Waren“¹⁰⁴ widerspiegelt, was letztlich die gewollte Grundlage des Zollwertrechts bildet. Hinzu kommt, dass die Hinzurechnungen auch die Anwendung von willkürlichen oder fiktiven Zollsätzen unterbinden würden.¹⁰⁵

Die Ansicht, dass die Etiketten den Umschließungen angehören, wird auch in der Fachliteratur geteilt.

So geht Vonderbank mit der Entscheidung des Finanzgerichts einher und hebt hervor, dass es „somit völlig zu Recht und sehr einleuchtend dar[stellt], dass aufgrund der Verknüpfung mit dem speziellen Hinzurechnungstatbestand des Art. 71 Abs. 1 Buchst. b Ziff. iv UZK die Nichthinzurechenbarkeit geistiger Leistungen, die innerhalb der Union erarbeitet worden sind, allein eine Ausnahme für die Hinzurechenbarkeit geistiger Leistungen i.S.d. vorgenannten Vorschrift darstellt“¹⁰⁶.

Auch Rinnert sieht eine klare Abgrenzung der besonderen Regelung des Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK als notwendig an und führt nebst dem an, dass „für den Anwendungsbereich der verschiedenen möglichen Hinzurechnungstatbestände auf die unterschiedlichen Bezugspunkte einer geistigen Beistellung abgestellt werden [müsste]: Umschließung der Ware einerseits, Ware und deren Herstellung andererseits“¹⁰⁷.

Hinzukommend handelt es sich laut Wolfgang bei den Etiketten um Bestandteile der Umschließungen, da sie fest mit den Konserven und anderen Behältnissen verbunden sind und mit ihnen eine untrennbare Einheit bilden.¹⁰⁸ Somit würde es auch „keine Rolle [spielen], dass die entsprechenden Gestaltungskosten als geistige Leistung in der Union erstellt wurden“¹⁰⁹, denn die Privilegierung des Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK sei nicht auf die anderen Hinzurechnungstatbestände übertragbar.¹¹⁰

¹⁰² BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 35.

¹⁰³ Ebd.

¹⁰⁴ Ebd.

¹⁰⁵ Ebd.

¹⁰⁶ Vonderbank, AW-Prax 2019, S. 500 (502).

¹⁰⁷ Rinnert, AW-Prax Service Guide 2023, S. 17 (22).

¹⁰⁸ Wolfgang in Witte/Wolfgang, Lehrbuch des Zollrechts der EU, Rn. E3024.

¹⁰⁹ Ebd.

¹¹⁰ Ebd.

2. Etiketten als geistige Beistellung nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK

Allerdings wird nicht von allen die Ansicht geteilt, dass die Etiketten den Umschließungen angehören und so die Kosten der Druckvorlagen für diese als Umschließungskosten dem Zollwert hinzuzurechnen sind. Eine weitere Ansicht wertet die Druckvorlagen der Etiketten als Bestandteil der privilegierten geistigen Beistellungen nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK, sodass in Folge dessen die Kosten dieser Druckvorlagen dem Zollwert nicht hinzuzurechnen sind, wenn diese innerhalb der EU entworfen wurden.

Dieser Ansicht ist auch die Klägerin der zuvor genannten EuGH-Vorlage¹¹¹, welche sie wie folgt begründet:

In Bezugnahme auf das EuGH-Urteil mit dem Aktenzeichen C-357/87 führt sie an, „dass das Wesen von Umschließungen darin bestehe, Waren in sich aufzunehmen bzw. diese zu umhüllen, sei es für Transport- oder für Lagerungs- und Vermarktungszwecke“¹¹². Infolgedessen hatte das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass die sogenannten Hangtags¹¹³ nicht als Umschließungen anzusehen sind, da sie „auch unter weitester Auslegung des Begriffs der Umschließung nicht umschließen, sondern nur Kennzeichnungen für die eingeführte Waren darstellten“¹¹⁴ und dementsprechend nur auf die Verpackung der Waren befestigt wurden.¹¹⁵ Dies ist laut der Klägerin mit dem hier vorliegenden Fall der aufgeklebten Etiketten vergleichbar, da auch diese nicht als Behältnis angesehen werden können, welche die eingeführte Waren umschließen, nur weil sie auf die Warenverpackung aufgeklebt wurden.¹¹⁶ Ferner sei eine Trennung der Verbindung der Konserven mit den aufgeklebten Etiketten in der Tat möglich, wenngleich die Zerstörung der Etiketten bei diesem Vorgehen nicht ausgeschlossen werden kann.¹¹⁷

Des Weiteren führt die Klägerin an, dass die streitgegenständlichen Etiketten auch nicht als Aufmachung angesehen werden können.¹¹⁸ Dies unterstreicht sie damit, dass das Merkmal, dass die Etiketten auch „zur Vermarktung dienende Inhalte aufweisen“¹¹⁹ nicht ausreichend sei, um „eine Eigenschaft als Umschließung zu

¹¹¹ Vgl. hierzu C.II., S. 13.

¹¹² FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7; vgl. EuGH, Urteil vom 05.10.1988, C-357/87.

¹¹³ Vgl. hierzu C.I., S. 12.

¹¹⁴ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7; FG Düsseldorf, Urteil vom 02.05.2012, 4 K 2830/11 Z, Rn. 27.

¹¹⁵ FG Düsseldorf, Urteil vom 02.05.2012, 4 K 2830/11 Z, Rn. 31.

¹¹⁶ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7; BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 4.

¹¹⁷ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 4.

¹¹⁸ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7.

¹¹⁹ Ebd.

begründen¹²⁰. Es sei ohnehin fraglich, ob die Fußnote 1 der AV 5b der KN, welche den Begriff der Verpackungen näher definiert, für die Auslegung des zollwertrechtlichen Umschließungsbegriffs relevant sei und folglich eine Erweiterung des Wortlauts des Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK darstelle.¹²¹

Darüber hinaus handele es sich bei den aufgeklebten Etiketten nicht um Aufmachungen im Sinne des Abs. 40 der DV-Zollwertrecht, denn sie seien nicht dazu da, um eine ansehnlichere Präsentation der Ware zu gewährleisten.¹²² Vielmehr würden die Etiketten bloß „auf die Verpackung aufgeklebt [werden] und änderten an der Verfassung der Ware nichts“¹²³, während die Konserven selbst bereits die Funktion der Umschließung der Waren wahrnahmen.¹²⁴ Deshalb wären die Etiketten allenfalls als geistige Beistellung nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK zu werten und müssten dementsprechend nicht dem Zollwert hinzugerechnet werden, da sie in der EU entworfen wurden somit der Privilegierung dieser Vorschrift unterlägen.¹²⁵ Denn „dass diese Vorschrift sich ihrem Wortlaut nach nicht auf Etiketten oder Verpackungen, sondern auf die eingeführten Waren beziehe, stehe dem nicht entgegen“¹²⁶.

Zudem sei allein ausschlaggebend, dass der Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK der einzige Hinzurechnungstatbestand ist, welcher sich mit den vom Käufer bereitgestellten geistigen Leistungen befasst, so dass dieser abschließend sei.¹²⁷ Somit bestehe die Funktion dieser Vorschrift darin, dass „eine zollwertrechtliche Beurteilung sämtliche[r] durch den Käufer bereitgestellten „Know-Hows“ zu ermöglichen, zugleich aber eine Privilegierung von innerhalb der Union erbrachten geistigen Leistungen zu ermöglichen“¹²⁸. Im Umkehrschluss bedeute dies folglich für Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK, dass sich der Anwendungsbereich ausschließlich auf die Kosten für die Umschließung der Waren beschränkt.¹²⁹

Dem hinzukommend führt die Klägerin an, dass die Gestaltung der Umschließungen für die Waren keinerlei Auswirkungen auf deren charakterbestimmenden Funktion hat, „weil sie die Packung der

¹²⁰ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7; BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 4.

¹²¹ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7; BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 27.

¹²² FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7.

¹²³ Ebd.

¹²⁴ Ebd.

¹²⁵ Ebd.

¹²⁶ Ebd.

¹²⁷ Ebd.

¹²⁸ Ebd.

¹²⁹ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7; BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 4.

Ware in keiner Weise verbessere“¹³⁰. Dies würde maximal vorliegen, wenn die geistige Beistellung des Käufers eine nachhaltige Auswirkung auf die Umschließungseigenschaft hätte, was bei den streitgegenständlichen Druckvorlagen für die Etiketten offensichtlich nicht der Fall sei.¹³¹

Folglich käme es laut der Klägerin zu „Wertungswidersprüchen, wenn Verpackungsdesigns als zollwertrelevante geistige Beistellung eingeordnet würden“¹³², wenn „Umschließungen für Zollzwecke als Einheit mit den betreffenden Waren anzusehen [seien], so dass ein und dieselbe geistige Leistung gleichzeitig sowohl als nicht zollwertrelevante geistige Beistellung in Bezug auf die Ware selbst als auch als zollwertrelevante Umschließungskosten eingeordnet würden“¹³³.

Auch der BFH schließt diese Ansicht nicht aus. So erläutert er, dass die Argumente der Klägerin „auch nicht von der Hand zu weisen“¹³⁴ seien. Laut dem BFH sei möglich, dass bei dem Tatbestandsmerkmal der eingeführten Waren des Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK vorliegend „die insgesamt bei der Einfuhr gestellten Gegenstände sein [könnten], also die Konserven mit den angebrachten Etiketten und dem Inhalt“¹³⁵ erfasst sein könnten, jedoch sei hier auch eine gegenteilige Ansicht möglich.¹³⁶

Zudem führt er an, dass der Wortlaut des Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK so weit gewählt wurde, dass nicht nur materielle, sondern auch immaterielle Güter von diesem Hinzurechnungstatbestand erfasst werden.¹³⁷ Folglich sei es auch möglich, dass der Wert der Druckvorlagen für die Etiketten von dieser Regelung erfasst ist.¹³⁸

Des Weiteren ist laut dem BFH insbesondere durch den vergleichsweise großen Anwendungsbereich der Hinzurechnungsregelung der geistigen Beistellungen zu dem der Umschließungen fraglich, ob Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK bei der Beurteilung von geistigen Beistellungen als *lex specialis* primär anzuwenden sei.¹³⁹ Denn „auch wenn dies unter Berücksichtigung des eigentlichen Wortlauts und Aufbaus der Vorschrift nicht hinreichend deutlich zum Ausdruck“¹⁴⁰ käme, bestünde hinsichtlich der Frage, „ob im Fall der zollwertrechtlichen Beurteilung von immateriellen Gegenständen – im

¹³⁰ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7.

¹³¹ Ebd.

¹³² Ebd.

¹³³ Ebd.

¹³⁴ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 36.

¹³⁵ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 33.

¹³⁶ Ebd.

¹³⁷ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 31.

¹³⁸ Ebd.

¹³⁹ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 32.

¹⁴⁰ Ebd.

Streitfall die Erstellung von Druckvorlagen durch Designstudios – eine Anwendung von [Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK] bereits aus diesem Grund ausgeschlossen ist“¹⁴¹, Klärungsbedarf.¹⁴²

Außerdem fügt der BFH hinzu, dass durchaus fraglich sei, „warum geistige Beistellungen, die im Zollgebiet der Union erbracht werden, nach dem weit formulierten [Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK] nicht in den Zollwert einzubeziehen wären, nach dem enger formulierten [Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK] aber schon, wenn diese als Bestandteil der Umschließungen angesehen werden“¹⁴³. Schließlich sei es durchaus problematisch und nicht gänzlich nachvollziehbar, die Etiketten ausschließlich aufgrund einer unterschiedlichen Anbringungsweise differenziert zu bewerten, insbesondere dann, „wenn eine Druckvorlage für verschiedene Etiketten verwendet wird“¹⁴⁴, was deutlich für eine Zuordnung dieser zu den geistigen Beistellungen spricht.

V. Folgen der unterschiedlichen Zuordnung

Je nachdem, ob die Etiketten als Bestandteil der Umschließung nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK angesehen oder im Rahmen einer geistigen Beistellung nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK berücksichtigt werden, ergeben sich unterschiedliche Folgen.

Eine klar ersichtliche Folge der unterschiedlichen Zuordnungen ist die Tatsache, dass eine Zuordnung der Etiketten zu den Umschließungen nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK dazu führt, dass die Kosten der Erstellung der Druckvorlagen, welche in der vorliegenden Gerichtsstreitigkeit nicht in der Zollanmeldung berücksichtigt wurden, dem Zollwert hinzuzurechnen sind.¹⁴⁵ Währenddessen würde eine Zuordnung dieser zu dem Hinzurechnungstatbestand der geistigen Beistellungen gemäß Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK dazu führen, dass diese im Umkehrschluss der dort vorherrschenden Privilegierung dem Zollwert nicht hinzuzurechnen sind.¹⁴⁶

Allerdings würde die Zuordnung der Druckvorlagen der Etiketten als Variante einer geistigen Beistellung noch weitere Folgen nach sich ziehen. Wenn der EuGH bei dem ihm vorgelegten Sachverhalt entscheidet, dass die Druckvorlagen der Etiketten den geistigen Beistellungen nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK angehören und folglich aufgrund der Privilegierung dem Zollwert nicht hinzuzurechnen sind, könnte dies auch zu weitreichenden Konsequenzen für andere

¹⁴¹ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 32.

¹⁴² Ebd.

¹⁴³ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 36.

¹⁴⁴ Ebd.

¹⁴⁵ Vgl. hierzu B.III.1., S. 6.

¹⁴⁶ Vgl. hierzu B.III.2.b), S. 11.

Sachverhalte führen. So würden nicht nur die aktuell weiteren, zum Teil parallellaufenden, Gerichtsverfahren zu Gunsten der Kläger entschieden werden¹⁴⁷, sondern auch ähnliche Sachverhalte könnten sich auf Grundlage dieser Entscheidung auf eine gleichartige Behandlung (vgl. Art. 3 Abs. 1 GG) berufen. Des Weiteren könnte es dazu führen, dass in anderen Fällen, bei welchen derartige Kosten dem Zollwert hinzugerechnet wurden und, sofern dies aufgrund der gesetzlich vorgeschriebenen Fristen noch möglich ist, Rechtsbehelfsverfahren ersucht werden, sodass ein erheblicher Verwaltungsaufwand entstünde.

Aber auch durch eine Zuordnung der Etiketten als Bestandteil der Umschließung ergeben sich noch weitere rechtsrelevante Folgen. Zum einen stellt sich bei dieser Zuordnung die Frage, in welcher Art und mit welchem System die Kosten dieser auf die Einfuhren aufgeteilt werden sollen. Auch der BFH merkt an, dass es sich hierbei um eine Problematik handelt, welche „unabhängig vom vorliegenden Streitfall auftreten könnte und bei der Auslegung der genannten Zollwertschriften berücksichtigt werden sollte“¹⁴⁸. Insbesondere ist fraglich, wie eine Aufteilung dieser Kosten zu erfolgen hätte, „wenn die Druckvorlagen einmalig erstellt, die Waren jedoch einen längeren Zeitraum eingeführt werden“¹⁴⁹. Denn dies ist laut dem BFH mit bisherigen Methoden nicht möglich.¹⁵⁰

Hinzukommend ergibt sich daraus auch ein erhöhter Verwaltungsaufwand, da sichergestellt werden muss, dass gegebenenfalls bereits aufgeteilte Kosten nachgewiesen werden können. Dies wäre insbesondere dann unentbehrlich, wenn es zu ungeplanten weiteren Einfuhren oder zu einem Wegfall von Einfuhren kommen sollte, wodurch eine Anpassung der bereits vorgenommenen Aufteilung bzw. eine Erstattung dieser notwendig sein könnte. Erforderlich ist dies nicht nur zur Sicherstellung der Einnahmen der Verwaltung in der richtigen Höhe, sondern auch zum Schutz der Rechte der Beteiligten.

Zu beachten ist aber, dass auch hier ein erhöhter Verwaltungsaufwand entstehen könnte, wenn in anderen Fällen, bei denen vergleichbare Kosten nicht im Zollwert berücksichtigt wurden, nacherhoben werden müssen, sofern dies innerhalb der Festsetzungsfrist noch möglich ist.

Darüber hinaus bringt Vonderbank an, dass das Urteil des Finanzgericht Hamburgs bislang als Verdeutlichung fungiert, dass keine

¹⁴⁷ Vgl. hierzu C.III., S. 13; vgl. BFH, Anhängiges Verfahren vom 20.04.2020, BFH VII R 9/20.

¹⁴⁸ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 37.

¹⁴⁹ Ebd.

¹⁵⁰ Ebd.

allgemeine Privilegierung von innerhalb der EU erbrachten Leistungen besteht.¹⁵¹ Jedoch stellt sich die Frage, wie mit der Privilegierung des Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK umzugehen ist, wenn der EuGH entgegen der Entscheidung des Finanzgerichts urteilt, dass es sich im vorliegenden Fall bei den Druckvorlagen der Etiketten um eine eben solche geistige Beistellung handelt. Naheliegend ist, dass eine Anpassung des Wortlauts der Hinzurechnungsvorschrift des Art. 71 UZK insbesondere in diesem Fall notwendig wird.

Aber auch die von dem BFH aufgeworfene Problematik, weshalb eine unterschiedliche Bewertung allein aufgrund der Anbringungsweise von Etiketten zu Stande kommen kann¹⁵² – insbesondere im Hinblick auf die abweichende Behandlung der sogenannten Hangtags im Zollwertrecht¹⁵³ – zeigt auf, dass eine endgültige Entscheidung des EuGH auch Folgen für die zollwertrechtliche Behandlung anderer, ähnlicher Waren haben wird.

D. Eigene Würdigung der Problematik

Neben den bereits von Gerichten oder der Literatur angeführten Argumenten sind auch folgende Aspekte für die Beurteilung der Problematik von Bedeutung.

Zunächst ist festzuhalten, dass viele der zuvor angeführten Argumente für die Zuordnung der Etiketten zu den Kosten der Umschließungen nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK durchaus nicht von der Hand zu weisen sind. Hinzukommend muss angemerkt werden, dass diese Argumente insgesamt näher an der aktuell praktizierten Auslegung der geltenden Rechtsprechung sind. So heißt es in der DV-Zollwertrecht explizit, dass „Preis-, Informations- und Werbeanhänger an der Ware“¹⁵⁴ nicht zu den Umschließungen gehören, während Etiketten von diesem Wortlaut nicht aufgenommen wurden.¹⁵⁵ Schon allein dadurch liegt es nahe, im Umkehrschluss davon auszugehen, dass die Etiketten zu den Umschließungen gehören könnten und jegliche Kosten bezüglich dieser Etiketten gemäß Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK dem Zollwert hinzuzurechnen sind.

Trotz dessen zeigt der BFH diesbezüglich Unsicherheit und fordert Klärung des EuGH, da der Hinzurechnungstatbestand des Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK nicht zweifellos „so weit ausgelegt werden kann, dass er auch Kosten für die Erstellung von Druckvorlagen für

¹⁵¹ Vgl. *Vonderbank*, AW-Prax 2019, S. 500 (502).

¹⁵² Vgl. hierzu C.IV.2., S. 19; vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 36.

¹⁵³ Ebd.

¹⁵⁴ DV-Zollwertrecht, Z 51 01, Abs. 40.

¹⁵⁵ Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 02.05.2012, 4 K 2830/11 Z; BFH, Beschluss vom 18.12.2013, VII B 107/12.

die im Drittland an den eingeführten Waren anzubringenden Etiketten erfasst“¹⁵⁶.

Es gibt aber auch weitere Gründe, welche die Zweifel daran nähren, ob eine Zuordnung der Etiketten als Bestandteil der Umschließungen erfolgen kann. Betrachtet man die allgemeine Definition der Etiketten, so fällt auf, dass diese als „auf Produkten, Verpackungen oder sonstigen Gegenständen“¹⁵⁷ aufgebracht beschrieben werden. Folglich werden die Etiketten als Zusatz angesehen, welche kein Bestandteil der Umschließungen, sondern vielmehr ein eigenes Produkt darstellen, weshalb auch das genannte Beispiel der DV-Zollwertrecht Abs. 40 auf diesen Fall nicht zutrifft. Dies entspricht auch der grundlegenden Vorstellung einer Umschließung – das Behältnis, was die Ware wortwörtlich umschließt und beinhaltet, nicht ein äußerlich angebrachter Informations- und/oder Werbezusatz. Eine solche Unterscheidung macht die Rechtsprechung bisher nicht, wobei eine Präzisierung zur gezielteren Anwendung und Auslegung dieser Vorschriften hilfreich wäre.

Darüber hinaus sollte beachtet werden, dass ein solches Etikett auf Lebensmitteln notwendig ist, um die lebensmittelrechtlich vorgeschriebenen Informationen wie die Nährwert- und Allergenkennzeichnung dem potentiellen Endkunden widerzugeben.¹⁵⁸ Dafür können Entwicklungskosten entstehen. Folglich könnte angesichts dieser rechtlichen Verpflichtung zum Machen von Angaben – auch wenn Etiketten häufig auch werbende Aufschriften aufweisen – eine Privilegierung der Etiketten durch eine Zuordnung der dafür notwendigen Druckvorlagen als geistige Beistellung nach Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK durchaus vertretbar sein, denn der Wirtschaftsbeteiligte sollte nicht mehr Abgaben zahlen, nur weil er ihm auferlegte Pflichten aus anderen Gesetzen erfüllt.

Fraglich ist außerdem, wie mit Etiketten umgegangen werden soll, wenn diese nicht auf der Umschließung der Ware angebracht werden, sondern insbesondere bei Nicht-Lebensmitteln auf die Ware selbst. Denn ein weiterer Kernbestandteil der Argumentation, weshalb die Etiketten den Umschließungen angehören und somit die Kosten der Druckvorlagen dieser als Umschließungskosten nach Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK dem Zollwert hinzuzurechnen sind, ist, dass diese untrennbar mit dem Behältnis verbunden sind. Kann in diesem Zusammenhang noch immer vertreten werden, dass die Etiketten ein Bestandteil der Umschließung darstellen, auch wenn sie keine unmittelbare Verbindung mit dieser haben?

¹⁵⁶ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 29.

¹⁵⁷ <<https://www.juraforum.de/lexikon/etikett>> [30.07.2023], Hervorhebung durch den Verfasser.

¹⁵⁸ Art. 9 Lebensmittelinformationsverordnung.

Darüber hinaus stützt das Finanzgericht in dem Vorverfahren der EuGH-Vorlage seine Ansicht darauf, dass die Etiketten im Zeitpunkt der Gestellung der Waren fest mit den Konserven verbunden seien und eine Trennung weder möglich noch beabsichtigt sei.¹⁵⁹ Während durchaus strittig ist, wie fest diese Klebeverbindung zwischen Konserven und Etiketten letztendlich ist, so lässt sich aber dennoch festhalten, dass auch die Hangtags nicht dazu bestimmt sind, von der Ware getrennt zu werden.

Zudem stellt sich hier die Frage, wie eng das Tatbestandsvoraussetzung „zur Herstellung der Ware“ des Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK ausgelegt werden muss. Vergleicht man diesen Tatbestand bspw. mit der Voraussetzung der Herstellung der Ware für die Steuerbefreiungen im Alkoholsteuerrecht gemäß § 27 Abs. 1 Alkoholsteuergesetz, so fällt auf, dass dieses in der Rechtsprechung weit ausgelegt wird. So fallen unter anderem auch Reinigungs- und Desinfektionsvorgänge der für die Herstellung der betreffenden Waren verwendeten Räume, Geräte und Materialien als notwendiger Schritt im Herstellungsprozess unter die Tatbestandsvoraussetzung der Herstellung der Ware.¹⁶⁰ Denkbar wäre, vorliegend auch im Zollwertrecht eine Ausweitung der Auslegung der als Voraussetzung geforderten Herstellung der Ware vorzunehmen, und so auch die Etiketten zu diesem Tatbestand gehörend anzusehen. Denn trotz dessen die Konserven und auch die Etiketten gesondert gefertigt werden würden, werden sie für das Endprodukt der gefüllten Lebensmittelkonserve benötigt.

Da es sowohl die Argumente für die Behandlung der Druckvorlagen als Umschließung gemäß Art. 71 Abs. 1 a) Ziff. ii) UZK, als auch für die Behandlung als geistige Beistellung gemäß Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK gibt, die nachvollziehbar sind, muss eine Abwägung der Argumente erfolgen.

Bei näherer Auseinandersetzung mit den angeführten Argumenten der Gegner der Zuordnung zur geistigen Beistellung fällt auf, dass diese insbesondere dadurch gestützt werden, dass das Merkmal „zur Herstellung der eingeführten Ware“ des Hinzurechnungstatbestandes des Art. 71 Abs. 1 b) Ziff. iv) UZK im vorliegenden Fall nicht eingehalten werden würde.¹⁶¹ Der EuGH sollte zunächst wortlautkonform entscheiden. Deshalb stellt sich zentral eine Frage: Wie ist der Passus „für die Herstellung der eingeführten Ware“ in Art. 71 b) Ziff. iv) UZK auszulegen?

Auch wenn in der Literatur mehrfach vertreten wurde, dass die Etiketten nicht Kern der eingeführten Ware wären, gibt es doch einige

¹⁵⁹ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 16.

¹⁶⁰ Vgl. EuGH, Urteil vom 15.10.2015, C-306/14.

¹⁶¹ Vgl. hierzu C.IV.1., S. 16.

Argumente, die dafürsprechen. So bspw. der Fakt, dass die Etiketten, sofern Bestandteil der Umschließung, im zolltarifrechtlichen Sinne auch Teil der Einheit mit der Ware sind. Eine solche Erkenntnis lässt sich jedoch aus dem Wortlaut der Vorschrift nicht ziehen. Es geht hier um den zollrechtlichen Warenbegriff, welcher jedoch weit ausgelegt wird. Auch Etiketten an sich stellen bereits unabhängige Waren dar, denn sie sind körperliche Gegenstände. Insofern ist es irrelevant, ob sich die geistige Beistellung auf das Etikett, die Umschließung oder die gesamte Einheit bezieht.¹⁶² Die Vorschrift wurde hier durch den Unionsgesetzgeber weit gefasst. Es handelte sich in jedem Fall um Entwürfe, welche für die Herstellung eingeführter Waren angefertigt wurden. Folglich sind die Druckvorlagen der Etiketten als geistige Beistellung zu werten. Nach dieser Vorschrift würden sie also nur als geistige Beistellung berücksichtigt, sofern sie außerhalb der Union erarbeitet worden sind.

Das allein bedeutet jedoch nicht, dass die Druckvorlagen nicht auch unter den Begriff der „Kosten für Umschließungen“ fallen können, denn dafür lieferten die Gerichte überzeugende Argumente, indem sie betonen, dass die Klebeetiketten „untrennbar mit [den Verpackungen] verbunden und damit Bestandteil der Verpackung“¹⁶³ seien. Auch, dass die Rechtsprechung lediglich Hangtags aus den Umschließungskosten ausweist, zeigt auf, dass eine Ausweisung anderer Etiketten eher nicht beabsichtigt ist. Da alle Kosten für die Umschließung erfasst sind, auch Vorkosten, die im ZdU entstanden sind¹⁶⁴, sind auch die Kosten für die Herstellung der Druckvorlagen der Etiketten hinzuzurechnen.

Anders sähe es aus, wenn der EuGH die Frage des BFH, ob es sich bei der Regelung zur geistigen Beistellung um eine lex-specialis-Regelung zur Regelung hinsichtlich der Umschließungskosten handeln würde¹⁶⁵, bejahen würde. Das wird aus dem Wortlaut der Norm jedoch nicht ersichtlich. Die beiden Regelungen haben einen eigenen, abgegrenzten Regelungsumfang, der sich hinsichtlich dieses besonderen Falls überschneidet, eine speziellere Norm gibt es nicht. Zudem steht die Privilegierung, so das Finanzgericht Hamburg, de lege lata nicht als allgemeine Regelung über allen Hinzurechnungstatbeständen, sondern betrifft lediglich die Regelung zur geistigen Beistellung.¹⁶⁶ Sobald also ein anderer Hinzurechnungstatbestand greift, darf die Privilegierung nicht angewandt werden.

Im Ergebnis erfolgt im vorliegenden Fall also eine Berücksichtigung der Etiketten im Zuge der Umschließungskosten nach Art. 71 Abs.

¹⁶² Vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 33.

¹⁶³ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 10.

¹⁶⁴ DV-Zollwertrecht, Z 5101, Abs. 40.

¹⁶⁵ Vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 36.

¹⁶⁶ Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 18.

1 a) Ziff. ii) UZK. Der Fakt, dass die Etiketten auch vom Wortlaut der geistigen Beistellung umfasst sind, bleibt irrelevant. Allerdings ist der Klägerin zuzustimmen, hier entstehen „Wertungswidersprüche“¹⁶⁷, die angesichts des Gesetzeswortlauts jedoch nicht zu verhindern sind.

Nebstdem stellte der BFH ja auch die Frage, wie es vertretbar sein kann, dass die Etiketten nur aufgrund der unterschiedlichen Anbringungsmethoden in einem Fall als Bestandteil der Umschließung angesehen werden, im anderen jedoch nicht.¹⁶⁸ Denn während bei den sogenannten Hangtags, welche mittels Heftfäden an der Ware angebracht werden, eine Zugehörigkeit als Bestandteil der Umschließung verneint werden muss, ist sie im vorliegenden Fall beim Aufkleben auf der Ware zu bejahen.¹⁶⁹ Damit entsteht eine Ungleichbehandlung von eigentlich der Logik nach gleich zu behandelnden Waren, welche jedoch nach aktueller Gesetzeslage auslegungstechnisch nicht zu beseitigen ist. Dazu kommt, dass sich Fragen hinsichtlich weiterer Konstellationen ergeben, bspw. bei direkt auf der Ware angebrachten Etiketten.

E. Fazit

Der EuGH befindet sich bezüglich der Beurteilung dieser Problematik in einem Dilemma. Egal, wie er sich entscheidet, es wird in jedem Fall ein Präzedenzfall geschaffen, der weitere Problematiken mit sich bringt. Es werden sich immer ungünstige Rechtsfolgen, ein möglicherweise erhöhter Verwaltungsaufwand sowie weitere Fragestellungen ergeben, die mit der aktuellen Rechtslage nur schwer befriedigend geklärt werden können. Deswegen wäre die einzige im Ergebnis zufriedenstellende Maßnahme eine Änderung des Gesetzeswortlauts. Es ist also der Gesetzgeber gefordert, eine klare und gerechte Regelung hinsichtlich der zollwertrechtlichen Behandlung von geistigen Leistungen zu schaffen. Es wäre durchaus sinnvoll, wenn de lege ferenda Hangtags, Klebeetiketten sowie geistige Leistungen hinsichtlich der Verpackung selbst und der Hauptware gleichbehandelt werden würden. Das könnte entweder dadurch erreicht werden, dass die aktuelle Regelung der geistigen Beistellung doch vor den Wortlaut der anderen Vorschriften gestellt wird, wodurch eine Anwendung anderer Hinzurechnungstatbestände gehemmt werden würde, wenn eine geistige Beistellung vorliegt. Alternativ könnte der Passus „die außerhalb der Union erarbeitet

¹⁶⁷ FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16, Rn. 7.

¹⁶⁸ BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 36.

¹⁶⁹ Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 18.06.2019, 4 K 179/16.

worden sind“ bei geistigen Beistellungen gestrichen werden, wodurch die Privilegierung für alle Waren entfielen.

Das Fazit, dass die Normen des Zollwertrechts dringend einer Überarbeitung bedürfen, da sie oft uneindeutig sind und einzelfallbezogen ausgelegt werden müssen, zieht Rinnert sogar hinsichtlich des gesamten Zollwertrechts.¹⁷⁰ Insbesondere spiegeln die aktuelle Rechtslage neue technische Entwicklungen nicht ausreichend wider.¹⁷¹ Dass der Streit jetzt aber sogar bezüglich einer doch relativ alltäglichen und einfachen Ware wie Klebeetiketten entbrannte, zeigt auf, dass neue Gesetzesgrundlagen dringend benötigt werden.

Zunächst jedoch steht der EuGH vor einer nicht leichten Einzelfallentscheidung, die weitreichende Folgen haben dürfte.

Festzuhalten ist, dass letztendlich eine Entscheidung in diesem Streitfall, aber auch eine Überarbeitung der wesentlichen Vorschriften, gerade deshalb unentbehrlich ist, um den Grundgedanken des Zollwertrechts aufrecht zu erhalten: Die Schaffung eines gerechten, einheitlichen und neutralen Systems.¹⁷²

¹⁷⁰ Rinnert, AW-Prax Service Guide 2023, S. 17 (23).

¹⁷¹ Ebd.

¹⁷² Vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 17.01.2023, VII R 7/20, Rn. 21.

Literaturverzeichnis

Lehrbücher, Kommentare, Zeitschriftenaufsätze

Jatzke, Harald / Wolffgang, Michael	UZK Kommentar, 8. Lieferung, Münster/München 2022
Kock, Kai Uwe / Focke, Annegret / Schulte, Christoph	Allgemeines Zollrecht – Prüfungs- schemata und Übersichten, 6. Auf- lage, Münster 2022
Rinnert, Sandra	Das aktuelle Zollwertrecht, AW- Prax Service Guide 2023, S. 17-24
Rüsken, Reinhart	Dorsch, Zollrecht Kommentar, 207. Ergänzungslieferung, Berlin 2022
Traub, Thomas	Einführung ins Zollwertrecht, AW- Prax 2019, S. 255-259, 339-343
Vonderbank, Stefan	Zollwertrechtliche Behandlung von Gestaltungskosten für Verpackun- gen, AW-Prax 2019, S.500-503
Witte, Peter	UZK Kommentar, 8. Auflage, Müns- ter 2022
Witte, Peter / Wolffgang, Michael	Lehrbuch des Zollrechts der Euro- päischen Union, 10. Auflage, Herne 2021

Internetquellen

GD Steuern und Zollunion, GD BUDG und Eurostat	Zölle bedeuten Einnahmen, o.O., o.J. < https://taxatio-customs.ec.europa.eu/customs-4/eu-customs-union-facts-and-figures/customs-duties-mean-revenue_de > [Stand: 06.08.2023]
---	--

o.V.

Etikett: Definition & Bedeutung im deutschen Rechtsrahmen, o.O. 2023 <<https://www.juraforum.de/lexikon/etikett>> [Stand: 30.07.2023]

Statistisches Bundesamt

Steuereinnahmen: Deutschland, Jahre, Steuerarten nach der Steuer-
verteilung, o.O. 2023, <<https://www-genesis.destatis.de/genesis/online?operation=previous&levelindex=1&step=1&titel=Ergebnis&levelid=1691337380898&accept-scookies=false#abreadcrumb>>
[Stand. 06.08.2023]

Selbstständigkeitserklärung

Ich erkläre hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig, ohne fremde Mitwirkung und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel angefertigt habe; die aus fremden Werken wörtlich und sinngemäß übernommenen Gedanken sind unter Angabe der Quellen gekennzeichnet

.....

Ort, Datum	Unterschrift
------------	--------------