

Software als Beistellung?

Wie geht das Recht des Zollwerts zukünftig mit Software um?



Von Dr. Ulrich Möllenhoff, Rechtsanwalt, FA für Steuerrecht, Lehrbeauftragter der Fernuniversität in Hagen, Lehrbeauftragter der Hochschule des Bundes, Fachbereich Finanzen

Über zollwertrechtliche Stolpersteine für den europäischen Entwicklungsstandort für Technologie und Software. Ein Bericht von einem derzeit laufenden Revisionsverfahren vor dem Bundesfinanzhof (VII R 2/22) zu grundsätzlichen Fragen des Zollrechts. Klägerin ist eine deutsche Automobilherstellerin. Der Fall entfaltet jedoch gleichermaßen Relevanz für andere Branchen wie beispielsweise Maschinen- und Anlagenbau oder Elektrotechnik, die grenzüberschreitend zusammenarbeiten im Bereich der Entwicklung und Produktion.

Sachverhalt

Die Klägerin entwickelt und produziert Pkw in Deutschland und in der EU. Diese Fahrzeuge verfügen über zahlreiche Funktionen, die durch eine technisch aufwendige Fahrzeugelektronik – u.a. durch Steuergeräte – bereitgestellt werden. Die technischen Geräte kommunizieren mittels einer Software, die von bzw. im Auftrag der Klägerin innerhalb der EU entwickelt wurde. Im konkreten Fall werden die Steuergeräte außerhalb der EU produziert und anschließend – anteilig – in die EU eingeführt. Zu Produktions- und zu Qualitätssicherungszwecken wird der relevante Teil der aus der EU stammenden Software im Drittland auf die Steuergeräte aufgespielt. Zu diesem Zweck erfolgt ein Upload der Software in das Drittland. Es finden dort verschiedene Funktionstests mit den dort produzierten Steuergeräten statt. Sodann erfolgt der Import auch in die EU. Der Rechtsstreit dreht sich um die Frage, ob die Softwareentwicklungskosten dem Wert der Ware zum Zeitpunkt des Imports der Steuergeräte (Zollwert) hinzugerechnet werden müssen. Die Zollverwaltung ist dieser Auffassung. Praktisch führt dies dazu, dass die Kosten der in der EU entwickelten Software durch den Import der außerhalb der EU produzierten Steuergeräte einer Verzollung unterliegen. Es wird also eine in der EU erbrachte Leistung beim Import der Steuergeräte verzollt. Dies lehnt der Automobilhersteller ab.

Der rechtliche Rahmen

Rechtlich geht es um die Frage der Hinzurechnung zum Zollwert für Bereitstellungen, Art. 71 Abs. 1 b) UZK. Demnach ist der Wert derjenigen 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 Ware geliefert oder erbracht werden, unter den in lit. i)–iv) genannten Bedingungen zum Zollwert hinzuzurechnen, spannend hier: lit. i) oder iv).

Art. 71 Abs. 1 Buchst. b) UZK

Hinzuzurechnen ist der Wert

„(i) der in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen,

(...)

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

Lit. i) umfasst „die in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen“. Standardbeispiel hierfür sind Beistellungen von Komponenten, die der Hersteller im Drittland nicht selbst beschaffen muss. Lit. iv) hingegen umfasst die „für die Herstellung der eingeführten Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen, die außerhalb der Union erarbeitet worden sind“. Hier zählt als Standardbeispiel das Schnittmuster, aber auch die Software, die eine zur Herstellung erforderliche Maschine steuert.

Lit. iv) war und ist von immenser Bedeutung für den europäischen Wirtschaftsstandort. Die Regelung stellt sicher, dass immaterielle Beistellungen, die in der EU erzeugt wurden, nicht bei Einfuhr der Ware einer Verzollung unterfallen. Sie soll ermöglichen, dass Designs etc., die hier wesentlich an der Wertschöpfung in internationalen Produktionsprozessen teilhaben, zollfrei bleiben.

Hintergrund dürfte sein, dass diesen immateriellen Bestandteilen kein passives Veredelungsverfahren eröffnet ist.

Dass Software, obgleich in Art. 71 Abs. 1 b) UZK als immaterielles Wirtschaftsgut nicht erwähnt, hinzugerechnet werden kann, ist vom EuGH seit dem Compaq Urteil (Compaq Computer International Corporation v. Inspecteur der Belastingdienst Douanedistrict Arnhem; EuGH vom 16.11.2006, C-306/04) anerkannt. Gleichwohl ist die Formulierung der Vorschrift sehr alt. Sie existierte in dieser Form bereits in der EWR-Zollwertverordnung von 1980 und findet sich auch so im Übereinkommen zur Durchführung des Art. VII des Allgemeinen Zoll- und Handelsabkommens (GATT 1994) Art. 8b, das auf die Tokyo-Runde (1973–1979) zurückgeht.

Der in Art. 285 UZK genannte Ausschuss für den Zollkodex (Fachbereich Zollwert) kommt in der Schlussfolgerung 26 des Kompendiums der Zollwerttexte für die Beantwortung dieser Fragestellung zu einer differenzierenden Lösung: Denkbar sei, dass Software wie ein „immaterieller Bestandteil“ [...] „zur Funktionsfähigkeit der eingeführten Ware in diese eingebaut oder auf diese aufgebracht“ werde (z.B. die Software eines Bordcomputers im Auto). Sie sei „Bestandteil der Endware, da sie mit dieser verbunden“ ist, deren Funktionsfähigkeit ermöglicht oder verbessert [...] „und daher in einem nicht unerheblichen Maße zum Wert der eingeführten Ware“ beiträgt. Dann falle sie unter lit. i). Davon zu unterscheiden seien „immaterielle Beistellungen (z.B. Software/Technologie), die von dem Käufer zum Zwecke der Herstellung der eingeführten Ware zur Verfügung gestellt werden. D.h., sie werden im Herstellungsprozess der Waren benötigt.“ Diese fallen unter lit. iv).

EuGH-Vorlage

Im Vorlagebeschluss des FG München (vom 6.6.2019, 14 K 2609/18) wird der EuGH gefragt, ob „die Entwicklungskosten für eine Software, die in der Europäischen Union erarbeitet, dem Verkäufer unentgeltlich vom Käufer zur Verfügung gestellt und auf das eingeführte Steuergerät aufgespielt wurde, dem Transaktionswert für die eingeführte Ware“ hinzuzurechnen sei, wenn sie nicht in dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind. Das FG schloss sich zur Begründung der Meinung der niederländischen, britischen und deutschen Regierung im zuvor zitierten Compaq-Urteil an, wonach die fragliche Software als Technik oder Entwicklung, also unter lit. iv) fallend, anzusehen sei. Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass die Software unentgeltlich zur Verfügung gestellt werde, um geschuldete Funktionstests im Drittland als Teil des Produktionsprozesses durchzuführen. Dabei sei auch zu berücksichtigen, dass – anders als bei materiellen Beistellungen – das Zollverfahren der passiven Veredelung für immaterielle Güter nicht bereitstünde, sodass auf diese Weise eine Gleichstellung zwischen geistigen Beistellungen und Materialbeistellungen erreicht werde.

Der EuGH

Das Urteil des EuGH (BMW Bayrische Motorenwerke AG v. Hauptzollamt München, Urteil vom 10.9.2020, C-509/19) beantwortete die Vorlagefrage leider nicht erschöpfend. Der EuGH stellt zunächst fest, dass „dem für die eingeführten Waren tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis der Wert bestimmter Gegenstände oder Leistungen hinzuzurechnen ist, die unmittelbar oder mittelbar vom Käufer unentgeltlich oder zu ermäßigten Preisen zur Verwendung im Zusammenhang mit der Herstellung oder dem Verkauf zur Ausfuhr der zu bewertenden Waren geliefert oder erbracht worden sind ...“. Zu beurteilen, ob die Software den Steuergeräten einen Wert verleiht, sei zunächst Aufgabe des vorliegenden Gerichts, dabei sei seit der Compaq-Entscheidung klar, dass die Software ein immaterielles Gut sei. Im Übrigen schloss sich der EuGH der Schlussfolgerung 26 des Ausschusses für den Zollkodex an, ließ in der Sache jedoch leider offen, ob die Software nach lit. i) oder lit. iv) hinzuzurechnen sei.

Das Urteil erster Instanz

Das FG München wies die Klage daraufhin in seinem Urteil vom 27.1.2022 ab. So sei es zwar möglich, dass Software sowohl unter lit. i) als immaterieller Bestandteil als auch unter lit. iv) als immaterielle Beistellung falle. Das Aufbringen auf die Einfuhrware zur Steigerung der Funktionalität sei jedoch „entscheidend für die Hinzurechnung der Entwicklungskosten“, und zwar selbst dann, wenn die Software auch zur Herstellung der Einfuhrware benötigt werde. Nur wenn die Software lediglich zur Entwicklung benötigt und nicht auf die Einfuhrware aufgebracht werde, falle sie unter lit. iv). Im konkreten Fall werde die Software für bestimmte technische Funktionen im späteren Fahrzeug benötigt, was dazu führe, dass es auf diesen Funktionstest im Rahmen der Produktion nicht mehr ankomme.

Fragen der Revision

Die hiergegen zugelassene Revision wird sich vor allen Dingen mit der Frage zur Abgrenzung von lit. i) und lit. iv) und etwaiger Konkurrenzen beider Tatbestände befassen müssen. Es muss bezweifelt werden, dass die Bewertung als immaterieller Bestandteil entsprechend „Materialien, Bestandteile, Teile und dergleichen“ der Bewertung als immaterielle Beistellung entsprechend „der für die Herstellung der eingeführten Waren notwendigen Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen“ vorgeht. Das lässt sich weder aus der Formulierung des Verordnungstextes noch aus dem Urteil des EuGH in dieser Sache entnehmen.

Art. 71 Abs. 1b UZK ist im Hinblick auf die Frage, ob Software, die sowohl auf der Ware gespeichert, als auch für die Funktionstests als Teil der Produktion essentiell ist, unter lit. i) oder unter lit. iv) fällt, unklar und unvollständig. Sprachlich passt weder lit. i) noch lit. iv) vollständig auf Software.

Das ist angesichts des Alters der Vorschrift von fast 50 Jahren auch nicht verwunderlich. Als diese Formulierungen im Rahmen der Tokyo-Runde 1979 diskutiert wurden, war niemandem klar, welche Bedeutung Software einmal haben wird. Deswegen kommt dieses Problem in den Diskussionsdokumenten auch nicht vor. Das Zollrecht hat es bis heute versäumt, Software als Wirtschaftsgut vollständig anzuerkennen, weswegen die Formulierungen auch in Art. 71 UZK an die-

ser Stelle noch immer unverändert sind. Sie sind auslegungsbedürftig.

Ich schlage eine ergänzende Auslegung nach Sinn und Zweck der Vorschrift vor. Nimmt man lit. i) und lit. iv) im Kern zusammen, kommt man zu dem Ergebnis, dass Leistungen, die vom Käufer bereitgestellt werden, dem Zollwert hinzuge-rechnet werden sollen, um in einem ersten Schritt einen möglichst gerechten, einheitlichen und neutralen Zollwert bei Grenzübertritt zu ermitteln. Das gilt sowohl für materielle Beistellungen als auch für immaterielle Beistellungen. Das betonen zu Recht auch alle hier angesprochenen Entscheidungen. In einem zweiten Schritt nimmt der Gesetzgeber allerdings solche immateriellen Leistungen in lit. iv) wieder aus, die im Zollgebiet erarbeitet wurden. Dies folgt dem Wirtschaftszollgedanken. Sinn und Zweck dieser Regelung ist, dass immaterielle Leistungen, die im Zollgebiet erarbeitet werden, bei Wiedereinfuhr einer mittels dieser immateriellen Leistungen hergestellten Ware zollfrei bleiben. Die wirtschaftliche Tätigkeit in der EU sollte nicht durch Verzollen von Leistungen aus der EU mit zusätzlichen Abgaben belastet werden und keinen Marktnachteil gegenüber Leistungen erhalten, die außerhalb der EU erarbeitet werden. Für materielle Beistellungen, also (körperliche) Waren, bietet das Gesetz das Verfahren der passiven Veredelung. Hier ist eine vorherige Freistellung vom Zollwert nicht erforderlich. Das ist der Grund, warum lit. i) und lit. iv) sich in diesem Punkt unterscheiden. Das Zollverfahren der passiven Veredelung bietet sich jedoch nicht für Software, weil – anders als dem Gesetzgeber vor 50 Jahren bewusst – für Software mangels Eigenschaft als Ware keine Zollanmeldung abgegeben werden kann. Hierin liegt eine Regelungslücke. Nach Sinn und Zweck der Regelung muss jedoch dann gelten, dass in ergänzender Auslegung von Art. 71 Abs. 1b UZK die Beistellung von Software, die innerhalb des Zollgebiets erarbeitet wurde, entsprechend lit. iv) nicht dem Zollwert hinzugerechnet werden darf.

Dieses Ziel kann auch durch analoge Anwendung von Art. 86 Abs. 5 UZK erreicht werden, der regelt, dass der Einfuhrabgabebetrag für im Verfahren der passiven Veredelung entstandene Veredelungserzeugnisse auf Grundlage der Kosten für den außerhalb des Zollgebiets der Union vorgenommenen Veredelungsvorgang bemessen wird. In einem solchen Fall könnte die Anmeldung einer „Aus-

fuhr“ für Software im Verfahren der passiven Veredelung sogar entbehrlich sein: In der Umsatzsteuer kann darauf nach § 11 Abs. 2 UStG auch verzichtet werden.

Sollte – wie im zu entscheidenden Fall – sogar sowohl lit. i) als auch lit. iv) in Betracht kommen, kann es – anders als das FG München festgestellt hat – nicht zu einer Präferenz für lit. i) kommen, sondern muss lit. iv) Anwendung finden. Nach der hier vertretenen – ohne Frage parteiischen – Meinung müsste in vollem Umfang lit. iv) zur Anwendung kommen. Rinnert (AW-Prax 2022, 274, 280) hält dies zumindest wertanteilig für angezeigt.

Zusammenfassend sei Kritik am Umgang des Zollrechts mit Software geäußert: Das Zollrecht hat es bis heute versäumt, Software als Wirtschaftsgut vollständig anzuerkennen, weswegen die Formulierung auch in Art. 71 UZK an dieser Stelle seit fast 50 Jahren unverändert ist. In Konsequenz dieser fehlenden Berücksichtigung ist für die Überlassung von Software auch keine passive Veredelung vorgesehen. Das Steuerrecht (Aktivierung von Software als Wirtschaftsgut, § 246 HGB) und das Exportkontrollrecht (Beschränkung des grenzüberschreitenden Transfers von Software) sind hier aus naheliegenden Gründen weiter. Zu begrüßen ist, dass die Entschlüsselung von Software aus Gegenständen (Pkws) nach erfolgter Einfuhr, wie im System von Function on Demand angelegt ist, entsprechend Schlussfolgerung 37 des Ausschusses für den Zollkodex nicht zu einer Verzollung des Wertes der Software führt, die sich bereits bei der Einfuhr auf den Systemen des Pkws befunden hat. Für die hiesige Konstellation bedarf es ebenfalls einer modernen Lösung.

Quellen und weiterführende Hinweise:

- Schlussfolgerungen 26 und 37 des Ausschusses für den Zollkodex in Compendium of Customs Valuation Texts www.reguvis.de/quellen/aw-prax
- Vorlagebeschluss FG München, AW-Prax 2019, 388
- EuGH-Urteil, BMW Bayrische Motorenwerke AG v. Hauptzollamt München, Urteil vom 10.9.2020, C.509/19, AW-Prax 2020, 549
- DV Zollwertrecht Z 5101, Rz. 47
- Rinnert, „Das aktuelle Zollwertrecht“, AW-Prax 2022, 274
- Traub in Witte, Zollkodex der Union, 8. Auflage, 2022, Art. 71 Rz. 32
- Wäger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 71 UZK, Rz. 32, 272. EL