

## EuGH – Vorlage: Software als Beistellung

### Wie ist europäische Software auf drittländischen Teilen zollwertrechtlich zu behandeln?



Von RA Dr. Ulrich Möllenhoff und RA Niklas Landmeyer, Möllenhoff Rechtsanwälte Münster

*Das FG München hat dem EuGH mit Beschluss vom 06. Juni 2019 (14 K 2609/18) eine in der heutigen digitalen Welt entscheidende zollrechtliche Frage zur Klärung vorgelegt, die für viele Unternehmen, die eigene Firmware herstellen und diese drittländischen Herstellern kostenlos zur Verfügung stellen, von enormer wirtschaftlicher Bedeutung ist. Es geht um die zollwertrechtliche Behandlung von europäischer Software auf drittländischen Teilen, die in die EU aus dem Drittland eingeführt werden.*

#### Der Fall und die Vorlagefrage

In der Rechtssache BMW C-509/19 wird der EuGH über die Frage zu entscheiden haben, ob Entwicklungskosten für eine Software, die in der EU erarbeitet und dem Verkäufer unentgeltlich vom Käufer zur Verfügung gestellt und auf ein eingeführtes Steuergerät aufgespielt wurde, dem Transaktionswert für die eingeführte Ware nach Art. 71 Abs. 1b UZK hinzuzurechnen sind, wenn sie nicht in dem für die eingeführte Ware tatsächlich gezahlten oder zu zahlenden Preis enthalten sind.

In dem von uns geführten Verfahren geht es um die Einfuhr von Steuergeräten aus einem asiatischen Drittland. Diese Steuergeräte werden im asiatischen Raum produziert und sind später für verschiedene Funktionen des Endproduktes zuständig. Im Rahmen der Produktion dieser Steuergeräte wird dem drittländischen Produzenten durch die Klägerin eine in Eigenregie entwickelte Software übermittelt, die durch den Produzenten der Steuergeräte auf eben diese aufgespielt wird.

Bei dieser Software handelt es sich um eine digitale Entwicklung, die ein erhebliches Know-how und eine maßgebliche Kompetenz der Klägerin in diesem Feld widerspiegelt und in Zukunft – angesichts des steigenden Digitalisierungsgrades jeglicher Lebensbereiche – auch außerhalb der Automobilindustrie eine noch viel prägendere Rolle einnehmen wird. Es ist branchenunabhängig oft der Fall, dass die Software zum Betrieb von Maschinen und Anlagen individuell in Europa entwickelt wird, wohingegen verschiedene mit dieser Software zu bespielende Einzelteile auch arbeitsanteilig im Ausland produziert werden. Die große Bedeutung und Sensibilität dieses Know-hows zur Entwicklung von Software, oftmals quasi der Kern der europäischen Qualität, ist Grund dafür, dass diese

Software meist inhouse oder aber unter strenger Überwachung durch andere in Europa angesiedelte Firmen entwickelt wird.

Die mit dieser Software versehenen Steuergeräte werden anschließend an europäische Produktionsstandorte – so auch bei der Klägerin – zur weiteren Verarbeitung, zum Einbau oder als Ersatzteil, geliefert.

#### Rechtsauffassungen und die Beschreibung der rechtlichen Situation im Rahmen des Unionszollkodexes

Die deutsche Zollverwaltung ist der Ansicht, dass die sogenannte zollrechtliche Beistellung der Software, welche ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellt, mit der Beistellung von materiellen, haptischen Materialien gleichzusetzen ist. Aus dieser Rechtsansicht folgt, dass der Wert der Software und deren Entwicklungskosten dem Zollwert der eingeführten Steuergeräte hinzuzurechnen ist. Ausweislich der Dienstvorschrift Zollwertrecht (E-VSF Z 51 01) ist die Verwaltung der Auffassung, dass eine Hinzurechnung von Softwarekosten nach Art. 71 Abs. 1b Ziff. i UZK stattfinden müsse, wenn Software als immaterieller Bestandteil, der in die eingeführten Waren eingebaut oder auf diese aufgebracht wird, die Funktionsfähigkeit dieser Ware ermöglicht, verbessert oder erweitert. Diese von der Zollverwaltung formulierten Voraussetzungen sind bei aufgespielter Software häufig gegeben. Es soll nach Auffassung der Zollverwaltung unter diesen Voraussetzungen eine Gleichbehandlung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern stattfinden.

Dem ist entgegen zu halten, dass eine grundsätzlich unterschiedliche zollwertrechtliche Behandlung von immateriellen

Gütern und anderen materiellen Beistellungen unbedingt geboten ist. Der UZK differenziert zwischen „in den eingeführten Waren enthaltenen Materialien, Bestandteilen, Teilen und dergleichen“ (Art. 71 Abs. 1b Ziff. i UZK) und „Techniken, Entwicklungen, Entwürfe, Pläne und Skizzen“ (Art. 71 Abs. 1b Ziff. iv UZK). Demjenigen, der hier die aufgespielt Software vermisst, sei gesagt, dass diese Gesetzesformulierungen fast vierzig Jahre alt ist und die heutige Bedeutung von Software damals in dieser Form schlicht nicht vorstellbar war. Die Formulierung des Art. 71 Abs. 1b UZK entspricht wörtlich der des Art. 8 Abs. 1b der Verordnung (EWG) Nr. 1224/80 des Rates vom 28. Mai 1980 über den Zollwert der Waren.

Die Unterscheidung zwischen i und iv ist wichtig, weil immaterielle Beistellungen nach Ziff. iv nur dann dem Zollwert hinzugerechnet werden müssen, wenn diese „außerhalb der Union erarbeitet worden sind“.

Es stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber nur bei Ziff. iv diesen Vorbehalt gemacht hat. Diesseits wird die Auffassung vertreten, der Gesetzgeber hat hier bei Entwürfen, Plänen und Skizzen berücksichtigt, dass deren Versand einem Veredelungsverfahren nicht zugänglich ist. Deswegen sind solche immateriellen Elemente zollfrei gestellt, sofern sie aus der EU stammen. Genauso liegt es im vorliegenden Fall. Auch die Übertragung der Software aus der EU ist einem Ausfuhrverfahren nicht zugänglich. Folglich kann auch kein Veredelungsverfahren angemeldet werden. Bei den in Ziff. i erwähnten haptischen Materialien, Bestandteilen und Teilen besteht hingegen die Möglichkeit, diese einem Veredelungsverfahren zu unterziehen, wenn diese Teile aus der Union

stammen, sodass die Unionswaren bei der Wiedereinfuhr unter vollständiger oder teilweiser Befreiung von Einfuhrabgaben in den zollrechtlich freien Verkehr überführt werden können.

Dieses ungleiche Ergebnis ist vom Gesetzgeber nicht intendiert. Es ist lediglich dadurch begründet, dass sehr altes Recht auf aktuelle Verhältnisse angewandt wird.

## Lösungsmöglichkeiten

Die einzige Möglichkeit, dass eine sachgerechte zollwertrechtliche Behandlung von Software erzielt wird, liegt in der ergänzenden Auslegung der Norm des Art. 71 Abs. 1b Ziff. iv UZK unter Heranziehung des in ihr formulierten Rechtsgedankens. In Ziff. iv werden auch immaterielle Unionsgüter von der Hinzurechnung zum Zollwert befreit, wenn diese in der EU erarbeitet wurden. Auch wenn die Ziff. iv bei enger Auslegung des Wortlautes insofern nicht gänzlich den vorliegenden Fall umfasst („für die Herstellung der eingeführten Ware notwendig[...]“), so wird doch der gesetzgeberische Wille deutlich, immaterielle Unionsentwicklungen und somit auch „Unionssoftware“ zollfrei zu stellen.

Ginge man davon aus, Software wird – wie die anderen in Art. 71 Abs. 1b Ziff. i UZK genannten Materialien – als relevantes Wirtschaftsgut betrachtet, so muss dessen europäischer Ursprung unbedingt Berücksichtigung finden.

Das FG äußert im Rahmen des Vorlagebeschlusses Zweifel an der derzeitigen Rechtsauffassung der Verwaltung, Software, die zum Betrieb der Ware notwendig ist, unter i zu fassen, und hat die vorgenannte Frage dem EuGH zur grundsätzlichen Entscheidung vorgelegt. Die Urteile, welche der EuGH in der Vergangenheit hinsichtlich dieser Problematik getroffen hat, liefern keine Klarheit in dieser Sache. Insbesondere das Compaq-Urteil des EuGH (EuGH, 16.11.2006 – C-306/04) verhält sich nicht zu der dezierten Frage, ob Software unter Ziff. i oder iv fällt, da es damals um Software ging, die nicht aus der EU kam – insofern musste auch nicht entschieden werden, ob Ziff. i oder iv einschlägig ist, da die Software in beiden Fällen hinzuge-rechnet werden musste.

Dass die im UZK übernommene Formulierung des Art. 71 UZK aus den achtziger Jahren nicht mehr zeitgemäß ist,

wird auch daran deutlich, dass im Rahmen des von der WTO abgeschlossenen Information Technology Agreements bereits 1996 beschlossen wurde, dass Zölle auf IT-Produkte stufenweise abgebaut werden sollen. Dieser Prozess wird von der WTO – auch unter Beteiligung der EU – stetig vorangetrieben (ITA 2). Die derzeitige Auffassung der Zollverwaltung deckt sich daher auch nicht mit dem politischen Willen, welcher angesichts des ITA deutlich wird.

Hätte die Klägerin nicht ihre moderne Betriebssoftware, sondern eine Kiste Schrauben der drittländischen Produktion beigestellt, wäre der Fall einfach lösbar: Die Schrauben könnten bei der Wiedereinfuhr zollfrei gestellt werden. Bei der Software tun wir uns hingegen schwer. Das ist angesichts der Wichtigkeit des europäischen Industriestandortes und der Bedeutung zunehmender Digitalisierung bei Entwicklungen der hiesigen Industrie nicht akzeptabel.