

## Thüringer Finanzgericht

Aktenzeichen: 2 K 265/19



### Beschluss

In dem Rechtsstreit

Eingetragen in das Register des Gerichtshofes unter der Nr. <u>1133746</u>
Luxemburg, den <u>13. 11. 2019</u>
Fax/E-mail: <u>/</u>
eingegangen am: <u>12. 11. 19</u>
Der Kanzler, Am Auftrag Maria Krausenböck Verwaltungsrätin

Beeren-, Wild-, Feinfrucht GmbH, Gewerbestr. 1, 08237 Steinberg/Vogtland,  
vertreten durch die Geschäftsführer [REDACTED]

- Klägerin -

prozessbevollmächtigt:

Rechtsanwälte Nehm & Kollegen,

Grafenberger Allee 277-287 Eingang C, 40237 Düsseldorf

gegen Hauptzollamt Erfurt,

Am Tannenwäldchen 50, 99096 Erfurt,

- Beklagter -

wegen Rückwirkende Bewilligung zur besonderen Verwendung

hat der II. Senat des Thüringer Finanzgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht Rathemacher, den Richter am Finanzgericht Prof. Dr. Frye und die Richterin am Finanzgericht Dr. Alberti am 22. Oktober 2019 beschlossen:

- I. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) wird gem. Art. 267 Unterabsatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) um eine Vorabentscheidung zu folgenden Fragen ersucht:

1. Ist Art. 211 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex

der Union - UZK - (Amtsblatt EU 2013 Nr. L 269/1) dahingehend auszulegen, dass er nur für solche Anträge Anwendung findet, deren rückwirkender Bewilligungszeitraum ab dem 01.05.2016 gelten würde?

2. Bei Verneinung der Frage 1: Ist Art. 211 UZK bei Anträgen einer rückwirkenden Bewilligung, deren Bewilligungszeitraum vor dem 01.05.2016 liegt, nur dann anzuwenden, wenn die rückwirkende Bewilligung zwar vor Inkrafttreten des neuen Rechts beantragt wurde, die Zollbehörden solche Anträge aber erstmalig nach dem 01.05.2016 abgelehnt haben?
  3. Bei Verneinung der Frage 2: Ist Art. 211 UZK bei Anträgen einer rückwirkenden Bewilligung, deren Bewilligungszeitraum vor dem 01.05.2016 liegt, auch dann anzuwenden, wenn die Zollbehörden solche Anträge schon vor dem 01.05.2016 und auch danach (mit anderer Begründung) abgelehnt haben?
  4. Bei Bejahung der Fragen 1 und 2 sowie bei Verneinung der Frage 3: Ist Art. 294 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission vom 02.07.1993 mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 - ZK-DVO - (Amtsblatt 1993 Nr. L 253/1) dahingehend auszulegen, dass
    - a) eine Bewilligung mit Rückwirkung bis zu dem Zeitpunkt, an dem die vorausgegangene Bewilligung unwirksam wurde, wie in Abs. 3 der Vorschrift vorgesehen, maximal für einen Rückwirkungszeitraum von einem Jahr vor dem Zeitpunkt der Antragstellung erteilt werden konnte und
    - b) müssen der in Abs. 3 der Vorschrift vorgesehene Nachweis der wirtschaftlichen Notwendigkeit sowie der Ausschluss betrügerischer Absicht oder offensichtlicher Fahrlässigkeit auch bei der Anschlussbewilligung nach Abs. 2 vorliegen?
- II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des EuGH über die Vorabentscheidungsfragen ausgesetzt.

Dieser Beschluss ist unanfechtbar

## I. Sachverhalt

Die Klägerin verarbeitet und vertreibt insbesondere in Salzlake haltbargemachte Pilze zum unmittelbaren Genuss nicht geeignet (aktuelle TARIC-Position 0711 59 00 11). Für solche aus Drittstaaten stammenden Pilze wurde und wird eine autonome Zollausssetzung gewährt, wenn sie der „besonderen Verwendung“ bzw. der „Endverwendung“ zugeführt werden. Diese Möglichkeit nutzte die Klägerin in der Vergangenheit. Bis zum 31.12.2012 hatte sie für die Pilzimporte eine gültige Bewilligung zur Überführung von Nicht-Unionswaren in den zollrechtlich freien Verkehr zur besonderen Verwendung. Im Bewilligungszeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2012 bezog sie 10-mal und in 2011 einmal der besonderen Verwendung unterliegende Ware. Ansonsten verarbeitete sie verzollte Drittware. Ein Antrag auf Erteilung einer Anschlussbewilligung unterblieb aus Unkenntnis. Die nach dem 01.01.2013 aus Drittstaaten importierte Rohware meldete die Klägerin unter Verwendung des Codes 100 (keine Begünstigung) zur Abfertigung in den freien Verkehr an, die wie angemeldet erfolgte. In den Jahren 2013 und 2014 erfolgten 42 bzw. 47 Einfuhren. Die entstandenen Zölle konnte sie nicht auf ihre Abnehmer abwälzen.

Die unterlassene Antragstellung fiel während einer Betriebsprüfung auf. Infolge dessen beantragte die Klägerin zunächst ab dem 09.01.2015 die Verlängerung der Bewilligung, eine sogenannte Anschlussbewilligung. Der Beklagte gewährte diese am 14.01.2015 nur bis zum Zeitpunkt der Antragstellung. Die Rückwirkung bis zum Zeitpunkt des Endes der vorausgegangenen Bewilligung nach dem damals geltenden Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO, also bis zum 01.01.2013, lehnte er ab.

Mit Schreiben vom 22.04.2015, in welchem die Klägerin auf ihre wegen einer laufenden Sanierung wirtschaftlich angespannte Situation hinwies, begehrte sie nochmals die rückwirkende Bewilligung bis zum Ablauf der vorausgegangenen Bewilligung.

Den Antrag auf die Anschlussbewilligung (Zeitraum 01.01.2013 bis 08.01.2015) lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 13.05.2015 ab. Er können nicht als Antrag auf Erneuerung einer für denselben Vorgang und dieselben Waren bereits erteilten Bewilligung gemäß Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO angesehen werden. Der Bewilligung stehe zudem

entgegen, dass die Waren ohne Inanspruchnahme der besonderen Verwendung zum zollrechtlichen freien Verkehr angemeldet worden seien. Die Klägerin habe seit Ablauf der Bewilligung bis zum Tag der Antragstellung nicht so gearbeitet, als hätte sie das Verfahren weiterhin in Anspruch genommen. Die Rückwirkung nach Art. 294 Abs. 3 ZK-DVO komme ebenfalls nicht in Betracht. Die Rückwirkung könne nur bis zu einem Jahr vor dem Zeitpunkt der Antragstellung bewilligt werden. Der hierfür erforderliche Nachweis der wirtschaftlichen Notwendigkeit könne nur dann geführt werden, wenn die Abgaben nicht auf die Kunden abgewälzt worden seien. Weiter scheitere der Antrag an der offensichtlichen Fahrlässigkeit. Die Klägerin habe trotz Kenntnis von den Verfahrensbestimmungen diese nicht beachtet. Insbesondere habe sie trotz entsprechender Hinweise die rechtzeitige Antragstellung versäumt.

Dagegen legte die Klägerin den dafür vorgesehenen Rechtsbehelf des Einspruchs ein. Zur Begründung führte sie an: Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO beschränke weder das Antragsrecht noch die rückwirkende Bewilligung einer unmittelbaren Anschlussbewilligung. Insbesondere die Vorgabe in der Dienstanweisung der deutschen Zollverwaltung für Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO, wonach der Bewilligungsinhaber nach Ablauf der Bewilligung so gearbeitet haben müsse, als hätte er das Verfahren weiterhin in Anspruch genommen, sehe die Norm nicht vor. Zudem scheitere das Erfordernis in praktischer Hinsicht daran, dass im Rahmen des automatisierten Zollanmeldeverfahrens auf eine abgelaufene Bewilligung nicht Bezug genommen werden könne. Da die rückwirkende Bewilligung hier bereits nach Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO zu erteilen sei, stelle sich rechtsdogmatisch nicht die Frage der Anwendung des Art. 294 Abs. 3 ZK-DVO. Schon aus der Existenz des Absatzes 2 folge, dass es nicht fahrlässig sein könne, wenn eine Anschlussbewilligung nicht vor Ablauf der vorausgegangenen Bewilligung beantragt worden sei. Folglich sei es unerheblich, dass trotz des in der Bewilligung enthaltenen Hinweises auf die rechtzeitige Erneuerung diese versäumt worden sei. Ebenso habe der in der Dienstvorschrift verlangte Nachweis der wirtschaftlichen Notwendigkeit in der Form, dass die Abgaben nicht auf den Kunden hätten überwälzt werden können, keine Grundlage im Gesetz.

Der Beklagte wies diesen Einspruch am 06.04.2016 zurück. Rückwirkende Bewilligungen nach Maßgabe des Art. 294 Abs. 3 lit. a bis c ZK-DVO könnten nur längstens für ein Jahr rückwirkend erteilt werden. Auch eine rückwirkende Bewilligung i.S. des

Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO könne maximal 1 Jahr rückwirkend und nicht unbegrenzt in die Vergangenheit erteilt werden. Hierbei dürfe nach Art. 294 Abs. 3 lit. a ZK-DVO weder betrügerische Absicht noch offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegen. Letztere sei im Streitfall anzunehmen, weil die Klägerin die Folgebewilligung nicht rechtzeitig beantragt habe. Ihr seien das Bewilligungsverfahren und dessen Vorschriften bekannt gewesen. Sie verfüge über Erfahrungen im Ein- und Ausfuhrgeschäft. Bei einer sachgerechten Organisation und Personalausstattung hätte sie folglich die Verfristung vermeiden können. Die Prüfung der weiteren Voraussetzungen des Art. 294 Abs. 3 lit. b bis c ZK-DVO erübrige sich daher.

Dagegen hat die Klägerin am 03.05.2016 Klage beim vorlegenden Finanzgericht eingelegt. Zur Begründung führt sie aus, Art. 211 UZK sei eine reine Verfahrensvorschrift. Nach der gefestigten Rechtsprechung des EuGH sei Verfahrensrecht grundsätzlich rückwirkend anzuwenden. Die Ausnahme einer expliziten Rückwirkungssperre sei im Streitfall nicht ersichtlich. Mithin richte sich im Streitfall die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Ablehnung nach der neuen Rechtslage. Im Übrigen habe der Beklagte den Geltungsbereich des Art. 294 Abs. 3 ZK-DVO verkannt. Die Vorschrift sehe zwar eine Limitierung der Rückwirkung auf maximal ein Jahr vor und enthalte weitere Tatbestandsvoraussetzungen, wie etwa jene offensichtliche Fahrlässigkeit. Der auf Ausnahmefälle bezogene Abs. 3 gelte jedoch nicht für die durch Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO geregelte Anschlussbewilligung. Nach dem Wortlaut der Norm könnten Anschlussbewilligungen bis zum Zeitpunkt des Außerkrafttretens der vorausgegangenen Bewilligung ohne eine weitere zeitliche Limitierung, wie sie Abs. 3 enthalte, erteilt werden. Weitere einschränkende Tatbestandselemente enthalte Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO nicht. Die Frage offensichtlicher Fahrlässigkeit stelle sich nicht. Aufbau und Inhalt der Vorschrift belegten eindeutig die Regelung von drei verschiedenen Sachverhalten. Der erste Absatz enthalte die Grundregel, wonach eine Rückwirkung auf den Antragstag in jedem Fall möglich sei. Der zweite Absatz regle diejenigen Fälle, bei denen es schon eine vorausgegangene Bewilligung gegeben habe. Der dritte Absatz gelte für Ausnahmefälle, die weder von Abs. 1 noch von Abs. 2 erfasst würden. Insbesondere die Formulierung des 3. Absatzes "auf einen weiteren Zeitraum" sei so zu lesen, dass das Wort „weiter“ keinen weitergehenden Zeitraum meine, sondern einen anderen Zeitraum, als denjenigen, der zwischen Antragstellung und Bewilligung liege, sowie einen anderen Zeitraum, als denjenigen, der sich aus dem Ablaufzeitpunkt einer vorausgegangenen

Bewilligung ergebe. Dies ergebe sich auch aus dem nunmehr geltenden Art. 211 UZK, der ebenfalls zwischen den Fällen einer erstmaligen Rückwirkung und den Fällen einer Anschlussbewilligung unterscheide. Die Norm sei zum Verständnis des damaligen Rechts heranziehbar, da sie im Wesentlichen keine Neuerung sondern nur eine Neufassung des bisherigen Rechts sei. So erlaube Art. 211 Abs. 1 lit. h UZK, dass eine Anschlussbewilligung noch drei Jahre nach Ablauf der Gültigkeit ursprünglichen Bewilligung beantragt und mithin auch erteilt werden könne. Zudem seien nach der Verfügung der Generalzolldirektion zur Umsetzung des Unionszollkodex Anträge auf rückwirkende Bewilligungen nach dem 01.05.2016 ausschließlich unter den Voraussetzungen des Unionszollkodex zu erteilen, auch, wenn ein Datum der Wirksamkeit beantragt worden sei, welches vor dem 01.05.2016 liege. Daraus folge, dass sich das Hauptzollamt schon aus diesem Grunde nicht auf die vermeintliche offensichtliche Fahrlässigkeit der Klägerin berufen dürfe, weil jenes Kriterium in Art. 211 UZK entfallen sei. Wenn man auf das alte Recht abstelle, gelte das Merkmal der offensichtlichen Fahrlässigkeit in Art. 294 Abs. 3 lit. a ZK-DVO außerdem nicht für die Fälle der Anschlussbewilligung nach Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO. Auch die Argumentation, dass der Klägerin bereits aufgrund der Formulierung der damaligen Bewilligung grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen sei, weil sie nicht rechtzeitig eine Erneuerungsbewilligung beantragt hat, sei rechtsfehlerhaft. Diese Auffassung führe dazu, dass es in Deutschland niemals Anschlussbewilligungen mit Rückwirkung habe geben dürfen, weil der Hinweis als Textbaustein in allen deutschen Bewilligungen vorgegeben worden sei. Die deutsche Zollverwaltung habe jedoch keine Ermächtigung, durch eine solche textliche Gestaltung ihrer Bewilligung eine im europäischen Recht verbrieft Möglichkeit einer rückwirkenden Bewilligung faktisch auszuhebeln. Dies gelte umso mehr, als es für die Verwendung jenes Textbausteins keinerlei gesetzliche Ermächtigungsgrundlage gegeben habe. Auch stelle sie weder eine Verfahrensbestimmung noch eine rechtliche bindende Nebenbestimmung zur Bewilligung dar. Entgegen der Argumentation des Beklagten sei aus der Rechtstatsache des Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO die Schlussfolgerung zu ziehen, dass eine rückwirkende Anschlussbewilligung selbst dann möglich sei, wenn dem Bewilligungsinhaber der Ablauf der Vorbewilligung bekannt sei. Anderenfalls hätten die Vorschriften über rückwirkende Verlängerungen keinen Regelungszweck. Denn Gegenstand einer rückwirkenden Anschlussbewilligung werde immer der Sachverhalt sein, dass der Antrag erst nach Ablauf der ursprünglichen Bewilligungszeit

gestellt werde. Folglich könne eine vermeintliche Versäumnis eines Verlängerungsantrages vor Ablauf der Vorbewilligung a priori nicht als offensichtliche Fahrlässigkeit gewertet werden.

Im laufenden Klageverfahren hat der Beklagte am 21.03.2019 für die Verweigerung der Anschlussbewilligung erneut einen auf Art. 294 Abs. 2 UZK-DVO gestützten Ablehnungsbescheid mit einer neuen, von der ersten Ablehnung abweichenden Begründung erlassen. Die Klage vom 03.05.2016 richtet sich nach deutschem Prozessrecht (§ 68 Finanzgerichtsordnung -FGO-) nunmehr gegen diesen neuen Ablehnungsbescheid.

Die Klägerin beantragt,

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 13.05.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.04.2016, in der Fassung des Bescheids 21.03.2019, den Beklagten zu verpflichten eine Bewilligung des Zollverfahrens zur Endverwendung mit Wirkung zum 01.01.2013 zu erteilen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Dem Vorbringen der Klägerin tritt der Beklagte entgegen. Art. 211 UZK sei als Verfahrensvorschrift nicht anwendbar. Denn Verfahrensvorschriften seien nach der Rechtsprechung des EuGH nur auf zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens anhängige Rechtsstreitigkeiten anwendbar. Im Streitfall sei das Verwaltungsverfahren mit der Einspruchsentscheidung am 06.04.2016 abgeschlossen und somit am 01.05.2016 nicht mehr anhängig gewesen. Nicht zu folgen sei der Auffassung der Klägerin, wonach das Verwaltungsverfahren erst am 21.03.2019 mit der erneuten Entscheidung abgeschlossen worden sei. Das zum Beleg ihrer Auffassung zitierte Urteil des Gerichtshofs vom 06.07.1993 (verbundene Rechtssachen C-121/91, C-122/91, ECLI:EU:C:1993:285 - CT Control BV und JCT Benelux BV-) behandle den Sonderfall, in welchem die das Verwaltungsverfahren abschließenden Entscheidungen nachträglich für nichtig erklärt worden seien. Im Streitfall sei die ursprünglich ablehnende Entscheidung zwar rechtswidrig, nicht aber nichtig gewesen.

## II. Anzuwendendes Unionsrecht:

### Artikel 211 UZK

(1) Eine Bewilligung der Zollbehörden ist erforderlich für

- a) die Inanspruchnahme der aktiven oder passiven Veredelung, der vorübergehenden Verwendung oder der Endverwendung,
- b) den Betrieb von Lagerstätten zur Zolllagerung von Waren, es sei denn, die Lagerstätten werden von der Zollbehörde selbst betrieben.

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines oder mehrerer der in Unterabsatz 1 genannten Verfahren oder für den Betrieb von Lagerstätten werden in der Bewilligung festgelegt.

(2) Die Zollbehörden erteilen eine Bewilligung rückwirkend, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) es besteht eine nachgewiesene wirtschaftliche Notwendigkeit,
- b) der Antrag hängt nicht mit betrügerischen Absichten zusammen,
- c) der Antragsteller hat anhand seiner Buchhaltung oder anderer Aufzeichnungen nachgewiesen, dass
  - i) alle Voraussetzungen für das Verfahren erfüllt sind,
  - ii) gegebenenfalls die Nämlichkeit der Waren für den betreffenden Zeitraum festgestellt werden kann,
  - iii) die zollamtliche Prüfung des Verfahrens möglich ist,
- d) allen erforderlichen Formalitäten zur Regelung der neuen rechtlichen Verhältnisse kann Rechnung getragen werden, einschließlich, soweit erforderlich, der Ungültigerklärung der betreffenden Zollanmeldung,
- e) dem Antragsteller wurde in den drei Jahren vor Annahme des Antrags keine rückwirkende Bewilligung erteilt,
- f) eine Prüfung der wirtschaftlichen Voraussetzungen ist nicht erforderlich, außer wenn die Erneuerung einer für denselben Vorgang und dieselben Waren bereits erteilten Bewilligung beantragt wird,
- g) der Antrag betrifft nicht den Betrieb von Lagerstätten zur Zolllagerung von Waren,
- h) wird die Erneuerung einer für denselben Vorgang und dieselben Waren bereits erteilten Bewilligung beantragt, so wird der Antrag binnen drei Jahren nach Ablauf der Gültigkeit der ursprünglichen Bewilligung gestellt.

Zollbehörden können eine rückwirkende Bewilligung auch dann erteilen, wenn die Waren, die in ein Zollverfahren übergeführt wurden, zum Zeitpunkt der Annahme des Antrags auf eine derartige Bewilligung nicht mehr verfügbar waren.

(3) Sofern nichts anderes bestimmt ist, wird die Bewilligung nach Absatz 1 ausschließlich Personen erteilt, die alle folgenden Voraussetzungen erfüllen:

- a) sie sind im Zollgebiet der Union ansässig,

- b) sie bieten die für die ordnungsgemäße Durchführung der Vorgänge erforderliche Gewähr; es wird davon ausgegangen, dass ein zugelassener Wirtschaftsbeteiligter für zollrechtliche Vereinfachungen diese Voraussetzung erfüllt, sofern der Tätigkeit, die das besondere Verfahren betrifft, bei der Zulassung nach Artikel 38 Absatz 2 Buchstabe a Rechnung getragen wird,
- c) sie leisten eine Sicherheit nach Artikel 89, wenn für in ein besonderes Verfahren übergeführte Waren eine Zollschuld oder andere Abgaben entstehen können,
- d) im Falle der vorübergehenden Verwendung oder der aktiven Veredelung verwenden beziehungsweise veredeln sie die Waren oder veranlassen ihre Verwendung oder Veredelung.

(4) Sofern nichts anderes bestimmt ist, wird die Bewilligung nach Absatz 1 in Ergänzung zu Absatz 3 ausschließlich erteilt, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) die Zollbehörden sind in der Lage, die zollamtliche Überwachung mit einem Verwaltungsaufwand auszuüben, der zum wirtschaftlichen Bedürfnis nicht außer Verhältnis steht,
- b) die Bewilligung der Veredelung beeinträchtigt keine wesentlichen Interessen von Herstellern in der Union (wirtschaftliche Voraussetzungen).

(5) Die wesentlichen Interessen von Herstellern in der Union gelten gemäß Absatz 4 Buchstabe b als nicht beeinträchtigt, es sei denn, dass Nachweise für eine solche Beeinträchtigung vorliegen oder dass die wirtschaftlichen Voraussetzungen als erfüllt gelten.

(6) Liegen Nachweise dafür vor, dass wesentliche Interessen der Hersteller in der Union beeinträchtigt werden, so wird auf Unionsebene eine Prüfung der wirtschaftlichen Voraussetzungen vorgenommen.

Art. 172 Delegierte Verordnung (EU) 2015/2446 der Kommission vom 28. Juli 2015 zur Ergänzung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates mit Einzelheiten zur Präzisierung von Bestimmungen des Zollkodex der Union - UZK-DeIVO - (Amtsblatt EU 2015 Nr. L 343/1)

(1) Erteilen die Zollbehörden gemäß Artikel 211 Absatz 2 des Zollkodex eine Bewilligung rückwirkend, wird die Bewilligung frühestens ab dem Datum der Annahme des Antrags wirksam.

(2) Unter außergewöhnlichen Umständen können die Zollbehörden zulassen, dass eine Bewilligung gemäß Absatz 1 frühestens ein Jahr, im Fall von Waren, die unter Anhang 71-02 fallen, frühestens drei Monate vor dem Datum der Annahme des Antrags wirksam wird.

(3) Wird die Erneuerung einer für denselben Vorgang und dieselben Waren bereits erteilten Bewilligung beantragt, so kann eine Bewilligung mit Rückwirkung bis zu dem Zeitpunkt, an dem die vorausgegangene Bewilligung unwirksam wurde, erteilt werden.

Ist gemäß Artikel 211 Absatz 6 des Zollkodex eine Prüfung der wirtschaftlichen Voraussetzungen im Zusammenhang mit einer Erneuerung einer für denselben Vorgang und dieselben Waren bereits erteilten Bewilligung erforderlich, wird eine

Bewilligung mit Rückwirkung frühestens ab dem Datum wirksam, an dem das Ergebnis der Prüfung der wirtschaftlichen Voraussetzungen vorliegt.

#### Art. 294 ZK-DVO

(1) Zollbehörden können rückwirkende Bewilligungen erteilen.

Unbeschadet der Absätze 2 und 3 wird die rückwirkende Bewilligung ab dem Datum der Vorlage des Antrags auf Bewilligung wirksam.

(2) Wird die Erneuerung einer für denselben Vorgang und dieselben Waren bereits erteilten Bewilligung beantragt, so kann eine Bewilligung mit Rückwirkung bis zu dem Zeitpunkt, an dem die vorausgegangene Bewilligung unwirksam wurde, erteilt werden.

(3) Die Rückwirkung einer Bewilligung kann sich in Ausnahmefällen auch noch auf einen weiteren Zeitraum, längstens aber ein Jahr vor dem Zeitpunkt der Antragstellung, erstrecken, sofern eine wirtschaftliche Notwendigkeit nachgewiesen wird und

- a) der Antrag in keiner Weise mit betrügerischen Absichten oder offensichtlicher Fahrlässigkeit zusammenhängt,
- b) auf der Grundlage der Buchhaltung des Antragstellers alle für das Zollverfahren geltenden Voraussetzungen als erfüllt gelten können und gegebenenfalls, um eine Vertauschung zu verhindern, die Nämlichkeit der Waren für den betreffenden Zeitraum festgestellt werden kann, sowie die zollamtliche Prüfung des Zollverfahrens möglich ist,
- c) allen erforderlichen Förmlichkeiten zur Regelung der neuen rechtlichen Verhältnisse Rechnung getragen werden kann, einschließlich, soweit erforderlich, der Ungültigkeitserklärung der Zollanmeldung

### **III. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefragen**

Für die Entscheidung des Rechtsstreits ist maßgeblich, ob die Regelung des Art. 211 Abs. 2 UZK als verfahrensrechtliche Vorschrift anzusehen ist, die auch auf Sachverhalte anwendbar ist, die sich vor ihrem Inkrafttreten zugetragen haben oder ob sie materiellen Gehalt hat, der ihre rückwirkende Anwendung auf den Sachverhalt ausschließt, sodass sich die Rechtmäßigkeit der Ablehnung der rückwirkenden Bewilligung nach der im Streitzeitraum geltenden Vorschrift des Art. 294 ZK-DVO beurteilt. Die deutsche Zollverwaltung sieht Art. 211 UZK generell als materielle Vorschrift an und wendet sie nur auf Bewilligungen ab dem 01.05.2016 an. Die damit verbundenen Rechtsfragen des Gemeinschaftsrechts kann abschließend nur der EuGH verbindlich entscheiden.

#### IV. Vorlagefragen

Im Einverständnis der Parteien wird das Verfahren ohne vorherige mündliche Verhandlung nach § 74 FGO ausgesetzt und die Vorabentscheidung des EuGH gemäß Art. 267 Abs. 2 AEUV über die im Tenor genannten Rechtsfragen eingeholt.

1. Nach Auffassung des erkennenden Senats beurteilt sich die Rechtmäßigkeit der Entscheidung, der Klägerin die von ihr beantragte rückwirkende Bewilligung bis zum Ablauf der vorausgegangenen Bewilligung zu versagen, nach Art. 211 UZK i.V.m. Art. 172 UZK-DeVO und nicht nach Art. 21, 85 des bis zum 30.04.2016 geltenden ZK i.V.m. Art. 294 ZK-DVO. Aus der Sicht des vorlegenden Gerichts kommt es zur Entscheidung dieses Streits deshalb darauf an, ob Art. 211 UZK auf den Ausgangssachverhalt angewandt werden kann. Denn wenn diese Frage bejaht wird, ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut des Art. 211 Abs. 2 lit. h UZK, dass die Erneuerung einer für denselben Vorgang und dieselben Waren bereits erteilten Bewilligung binnen 3 Jahren nach Ablauf der Gültigkeit der ursprünglichen Bewilligung gestellt werden kann. Die Frage, ob Art. 211 UZK angewandt werden kann, resultiert daraus, dass der Antrag der Klägerin aus dem Jahr 2015 stammt, also aus einer Zeit, als dieser Artikel gem. Art. 288 Abs. 2 UZK noch nicht galt.

2. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs ist bei der Frage einer rückwirkenden Anwendung von Rechtsvorschriften zwischen materiellen Bestimmungen und Verfahrensbestimmungen zu unterscheiden.

a) Hiernach sind Verfahrensvorschriften im Allgemeinen auf alle bei ihrem Inkrafttreten anhängigen Rechtsstreitigkeiten anwendbar (Urteil vom 09.03.2006 in der Rechtssache C-293/04, *Beemsterboer*, ECLI:EU:2006:162, Slg. 2006, I-2284, 2294, Randnr. 19 mit Verweis auf die Urteile vom 06.07.1993 in den Rechtssachen C-121/91 und C-122/91, ECLI:EU:C:1993:285, *CT Control Rotterdam und JCT Benelux*, Slg. 1993, I-3873, Randnr. 22, vom 07.09.1999 in der Rechtssache C-61/98, ECLI:EU:C:1999:393, *De Haan*, Slg. 1999, I-5003, Randnr. 13, vom 14.11.2002 in der Rechtssache C-251/00, ECLI:EU:C:2002:655, *Illumitronica*, Slg. 2002, I-10433, Randnr. 29, und vom 01.07.2004 in den Rechtssachen C-361/02 und C-362/02, ECLI:EU:C:2004:401, *Tsapalos und Diamantalas*, Slg. 2004, I-6405, Randnr. 19).

b) Demgegenüber sind materielle Vorschriften nur auf Sachverhalte anzuwenden, die sich zugetragen haben, als die materiellen Vorschriften galten (Urteil vom 23.02.2006 in der Rechtssache C-201/04, Molenbergnatie, ECLI:EU:2006:136, Slg. 2006, I-2070, 2084 Randnr. 34).

c) Nach diesen Prinzipien hat der Gerichtshof wie das Gericht der Europäischen Union Streitfälle entschieden, bei denen in Frage stand, ob sie nach dem vor Inkrafttreten des ZK (Verordnung (EWG) Nr. 2913/92; ABL. EU 1992 Nr. L 302/1) geltenden Recht oder nach dem ZK zu entscheiden waren (EuGH Urteil vom 24.09.1998 in der Rechtssache C- 413/96, Sportgoods, ECLI:EU:C:1998:430, Slg. 1998, I-5285 sowie EuG Urteil vom 10.05.2001 in der Rechtssache T-186/97, Kaufring u.a., ECLI:EU:T:2001:133, Slg. 2001, II-1337).

d) Ausnahmsweise hat der Gerichtshof aber auch Vorschriften des materiellen Gemeinschaftsrechts so ausgelegt, dass sie für vor ihrem Inkrafttreten entstandene Sachverhalte anzuwenden waren, wenn aus ihrem Wortlaut, ihrem Zweck oder ihrem Aufbau eindeutig hervorgeht, dass ihnen eine solche Wirkung beizumessen ist (Urteil C-293/04, ECLI:EU:C:2006:162, Beemsterboer, Randnr. 21 mit Verweis auf die Urteile vom 12.11.1981 in den Rechtssachen 212/80 bis 217/80, ECLI:EU:C:1981:270, Salumi, Slg. 1981, 2735, Randnr. 9, vom 15.07.1993 in der Rechtssache C-34/92, ECLI:EU:C:1993:317, GruSa Fleisch, Slg. 1993, I-4147, Randnr. 22, und vom 24.09.2002 in den Rechtssachen C-74/00 P und C-75/00 P, ECLI:EU:C:2002:524, Falck und Acciaierie di Bolzano, Slg. 2002, I- 7869, Randnr. 119).

e) Der Gerichtshof hat zudem in seinem Urteil Molenbergnatie in Randnr. 32, gestützt auf Randnr. 11 seines Urteils Salumi, Rechtsvorschriften angesprochen, die sowohl Verfahrens- als auch materielle Bestimmungen enthalten, die ein einheitliches Ganzes bilden, dessen Einzelbestimmungen hinsichtlich ihrer zeitlichen Geltung nicht isoliert betrachtet werden dürfen. Eine solche Situation hatte der Gerichtshof im Urteil Salumi bezogen auf das Inkrafttreten der damaligen Verordnung (EWG) Nr. 1697/79 bejaht. Seinerzeit wurden die bis dahin bestehenden nationalen Regelungen durch die neue Gemeinschaftsregelung ersetzt, sodass erstmals auf Gemeinschaftsebene eine einheitliche Gesamtregelung für die Nacherhebung von Abgaben existierte (Urteile vom 12.11.1981 in den Rechtssachen 212/80 bis 217/80, E-CLI:EU:C:1981:270, Salumi, Slg. 1981, 2735, Randnr. 11).

3. Das vorliegende Gericht sieht Art. 211 der Verordnung (EU) Nr. 952/13 grundsätzlich als eine Verfahrensvorschrift an. Dafür sprechen grundsätzlich die Stellung im Gefüge der Vorschriften sowie ihr wesentlicher Inhalt. Art. 211 UZK enthält freilich einige Kriterien zur Erteilung von Bewilligungen, die es in Art. 291 ff. ZK-DVO jedenfalls nicht explizit gab. Aus Sicht des vorliegenden Gerichts stellt sich daher die Frage, ob Art. 211 UZK als reine Verfahrensvorschrift anzusehen ist oder als eine Vorschrift, die analog des Urteils *Salumi* sowohl Verfahrens- als auch materielle Bestimmungen enthält, welche ein einheitliches Ganzes bilden, deren Einzelbestimmungen hinsichtlich ihrer zeitlichen Geltung nicht isoliert betrachtet werden dürfen. Für diese Sichtweise spricht, dass im Fall der Rückwirkung die betreffenden Zollanmeldungen nach Art. 174 UZK i. V. m. Art. 148 Abs. 4 lit. d UZK-DeIVO für ungültig zu erklären und durch Anmeldungen zur Überführung in die Endverwendung zu ersetzen sowie die entrichteten Einfuhrabgaben nach Art. 116 Abs. 1 UZK zu erstatten sind. Insoweit werden hierdurch zumindest mittelbar materielle Rechtsfolgen gesetzt. Andererseits schaffte die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 mit dem UZK, anders als im Streitfall *Salumi*, kein erstmaliges Recht auf Unionsebene. Denn der ZK war bereits mit der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 als Gemeinschaftsrecht (Unionsrecht) kodifiziert worden. Der UZK in der Fassung der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 löste den ZK in der Fassung der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 ab (Art. 286 Abs. 2 UZK), welcher vielfach geändert worden war (vgl. den 12. Erwägungsgrund zur Verordnung Nr. 952/2013), sodass die zollrechtlichen Vorschriften modernisierter, vereinfachter, gestraffter und transparenter werden sollten (vgl. den 43. und den 56. Erwägungsgrund zur Verordnung Nr. 952/2013).

4. Das vorliegende Gericht entnimmt der bisherigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichts den weiteren Grundsatz, dass Verfahrensvorschriften nur auf die bei ihrem Inkrafttreten anhängigen Rechtsstreitigkeiten anwendbar sind, in denen die Anträge nach Inkrafttreten des neuen Rechts gestellt wurden, da bereits mit einer Entscheidung (Art. 5 Nr. 39 UZK) abgeschlossene Verwaltungsverfahren nicht mehr als „anhängige Rechtsstreitigkeiten“ angesehen werden können (EuG Urteile vom 10.05.2001, *Kaufring u.a.* Randnr. 35, und vom 09.06.1998, *Rechtssache T-10,11/97*, Randnr. 18 ff. *Unifrigo Gadus* und *CPL Imperial 2*, ECLI::EU:t:1998:118, Slg. 1998, 11-2231). Andererseits nimmt das EuG in seinem Urteil *Kaufring u.a.* in Randnr. 35 auf Randnummer des Urteils des Gerichtshofs *CT Control Rotterdam* und *JCT Benelux* Bezug. Im Ausgangsfall dieses Urteils des Gerichtshofs hatte die dortige Klägerin im

Oktober 1985 einen Erlassantrag gestellt, das heißt noch unter Geltung der damaligen Verordnung (EWG) Nr. 1430/79 des Rates vom 02.07.1979 über die Erstattung oder den Erlass von Eingangs- oder Ausfuhrabgaben (Amtsblatt 1979 Nr. L 175/1). Jener damalige Erlassantrag war von den Niederländischen Behörden 1986 abgewiesen worden. Daraus hatte sich ein niederländisches Gerichtsverfahren entwickelt, in dem das dortige Gericht im November 1989 die Nichtigkeit der Ablehnung feststellte (vgl. Sitzungsbericht zum vorstehenden Urteil Ziffer 16, Slg. 1993, 3877/3878). Daraufhin hatte die niederländische Verwaltung den Erstattungsantrag der EG Kommission vorgelegt, die darüber nicht innerhalb von 4 Monaten entschied, sondern erst binnen 6 Monaten. Im Jahr 1985 sah das damalige Verfahrensrecht vor, dass die Kommission binnen 4 Monaten zu entscheiden habe, ab dem Jahr 1987 hatte sie 6 Monate Zeit (vgl. Sitzungsbericht zum Urteil Ziffer 10/11, Slg. 1993, 3876 sowie Randnr. 15/18 des Urteils, Slg. 1993, 3906). Daraus entnimmt das vorlegende Gericht, dass bei Verfahrensvorschriften das im Entscheidungszeitpunkt geltende Recht anzuwenden ist und zwar unabhängig davon, wann der zugrunde liegende Antrag gestellt ist.

5. Deshalb sind die Vorlagefragen 1 bis 3 gestellt, um Zweifel hinsichtlich der Anwendbarkeit von Art. 211 UZK auszuräumen.

6. Sollte der Gerichtshof eine der Vorlagefragen 1 oder 2 bejahen, hingegen, soweit er zur Vorlagefrage 3 entscheidet, die Vorlagefrage 3 verneinen, so wird das vorlegende Gericht den Rechtsstreit unter Anwendung des im Zeitpunkt der Antragstellung geltenden Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO zu entscheiden haben. Zu dieser Vorschrift und dem weitgehend inhaltsgleichen Art. 508 Abs. 2 ZK-DVO vertritt die deutsche Zollverwaltung in einer verwaltungsinternen Dienstanweisung, die keine rechtliche Bindung für das vorlegende Gericht hat, die Ansicht, dass eine rückwirkende Anschlussbewilligung maximal ein Jahr zeitlich zurückwirken könne, so wie dies in Art. 294 Abs. 3 ZK-DVO für „Ausnahmefälle“ vorgesehen ist. Die Verwaltungsansicht stützt sich ferner auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 12.07.2011 (VII R 13/10, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs 234, 83), das in einem obiter dictum die Aussage enthält, dass rückwirkende Anschlussbewilligungen generell auf ein Jahr zeitlich begrenzt seien. Weiter begrenzt die deutsche Zollverwaltung den Anwendungsbereich der Regelung, indem sie für die Erteilung einer Anschlussbewilligung nach Art. 294 Abs. 2

ZK-DVO verlangt, dass die Waren trotz Ablaufs der Bewilligung zur besonderen Verwendung hätten angemeldet werden müssen. Außerdem verlangt sie den in Abs. 3 der Vorschrift vorgesehenen Nachweis der wirtschaftlichen Notwendigkeit und den Ausschluss betrügerischer Absicht oder offensichtlicher Fahrlässigkeit (Art. 294 Abs. 3 lit. a ZK-DVO) als zusätzliche Bewilligungsvoraussetzungen (vgl. hierzu auch die Leitlinien in Verbindung mit Titel II, Titel I, Kapitel 2 "Besondere Verwendung" der Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, Amtsblatt EU 2002 Nr. C-207/2). Eine solche Limitierung ist weder dem Wortlaut des Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO noch den zur Auslegung der Norm ergangenen Leitlinien zu entnehmen, die nur die rückwirkende Bewilligung nach Art. 294 Abs. 3 ZK-DVO thematisieren. Die Vorschrift des Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO hat indes die Erneuerung einer für denselben Vorgang und dieselben Waren bereits erteilten Bewilligung zum Gegenstand. Zur Überzeugung des vorlegenden Gerichts kommt ihr deshalb gegenüber den Regelungen des Abs. 3 eine eigenständige Bedeutung zu, sodass die Bewilligungsvoraussetzungen des Abs. 3 nicht auf die Anschlussbewilligung nach Abs. 2 übertragbar sind. Dies wird auch in der deutschen Kommentarliteratur so gesehen (Krüger in Dorsch, Zollrecht, Art. 85 ZK Rz. 22). Nach Kenntnis des vorlegenden Gerichts gibt es beispielsweise in Österreich keine derartig einschränkende Verwaltungshandhabung. Um gleichwohl Zweifel bezüglich einer solchen Auslegung von Art. 294 Abs. 2 ZK-DVO auszuräumen, sind die Vorlagefragen unter 4. geboten.

Rathemacher

Prof. Dr. Frye

Dr. Alberti



Gotha, den 5. November 2019

Beglaubigt

Urkundsbeamtin der Geschäftsstelle