FG München, Beschluss v. 06.03.2026 – 14 K 1142/24

**Titel:**

## Vorlage an den EuGH: Festsetzung von Alkoholsteuer infolge der Abgabe von Alkoholerzeugnissen an einen Dritten ohne Verwendererlaubnis trotz der tatsächlichen Verwendung der Alkoholerzeugnisse für steuerfreie Zwecke verhältnismäßig?

**Normenketten:**

AEUV Art. 267 Abs. 2
EWGRL 92/83 Art. 27 Abs. 1 Buchst. b
AlkStG § 14 Abs. 1 Nr. 2
AlkStG § 14 Abs. 3 Nr. 2
AlkStG § 27 Abs. 1 Nr. 3
AlkStG § 28 Abs. 1 S. 1
AlkStG § 28 Abs. 3
AlkStV § 58 Abs. 1
AlkStV § 62 Abs. 1

**Leitsätze:**

**Der Gerichtshof der Europäischen Union wird gemäß Artikel 267 Unterabsatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union um eine Vorabentscheidung zu folgender Frage ersucht: (redaktioneller Leitsatz)**

**Steht Art. 27 RL 92/83/EWG unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes einer nationalen Regelung entgegen, nach der bei einer Abgabe von Alkoholerzeugnissen an einen Dritten ohne Verwendererlaubnis Alkoholsteuer entsteht, auch wenn die Alkoholerzeugnisse im Anschluss tatsächlich zu steuerbefreiten Zwecken verwendet werden? (redaktioneller Leitsatz)**

**Hat ein Steuerpflichtiger, dem erlaubt worden ist, vergällte Alkoholerzeugnisse zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind, steuerfrei zu verwenden (Verwendererlaubnis), diese Alkoholerzeugnisse ohne Einholung einer Gestattung nach § 62 AlkStV an einen Dritten ohne Verwendererlaubnis abgegeben, so entsteht nach nationalem Recht durch die nicht erlaubte Abgabe des Alkohols an den Dritten Alkoholsteuer, die auch dann nicht rückwirkend entfällt, wenn der Alkohol von dem Dritten tatsächlich für steuerfreie Zwecke verwendet wird. (redaktioneller Leitsatz)**

**Der Senat zweifelt daran, ob es dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspricht, dass nach den nationalen Regelungen bei Abgabe von Alkohol an Dritte trotz nachfolgender Verwendung zu steuerbefreiten Zwecken Alkoholsteuer festzusetzen ist, ohne dass dem Steuerpflichten der nachträgliche Nachweis, dass die an andere Verwender gelangten Alkoholerzeugnisse zu steuerfreien Zwecken verwendet wurden, ermöglicht wird. (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagworte:**

Alkoholsteuer, Steuerfreiheit, Abgabe an Dritte, Verhältnismäßigkeit., Steuerbefreiung, Abschluss, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Verwendererlaubnis, Entscheidungserheblichkeit, Zuverlässigkeit des Dritten

## Tenor

1. Der Gerichtshof der Europäischen Union wird gemäß Artikel 267 Unterabsatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union um eine Vorabentscheidung zu folgender Frage ersucht:

Steht Art. 27 RL 92/83/EWG unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes einer nationalen Regelung entgegen, nach der bei einer Abgabe von Alkoholerzeugnissen an einen Dritten ohne Verwendererlaubnis Alkoholsteuer entsteht, auch wenn die Alkoholerzeugnisse im Anschluss tatsächlich zu steuerbefreiten Zwecken verwendet werden?

2. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union über die Vorabentscheidungsfrage ausgesetzt.

## Gründe

I.

1
Die Klägerin, eine GmbH, ist Lohnherstellerin für Kosmetika. Ihr wurde mit Bescheid vom 17. August 2020 erlaubt, vergällte Alkoholerzeugnisse zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind, steuerfrei zu verwenden (Verwendererlaubnis). Als Vergällungsmittel wurde Phtalsäuredietylester erlaubt.

2
Die Klägerin erhielt während der Corona-Pandemie von ihrem Bestandskunden, der M, den Auftrag Desinfektionsmittel herzustellen und erwarb den dazu erforderlichen, mit Phtalsäuredietylester vergällten Alkohol, den sie in ihr Steuerlager aufnahm.

3
Der Auftrag wurde jedoch storniert. Da die Klägerin keine Verwendung für den Alkohol (12.480 kg) hatte, gab sie ihn am 17. Juni 2021 an M ab. M veräußerte den Alkohol an die C und lieferte dieser die 12.480 kg Alkohol in zwei Chargen (am 8. und 12. Dezember 2021). Nachträglich wurde auf den Lieferscheinen handschriftlich hinzugefügt: „unversteuerte Alkoholerzeugnisse“.

4
C war seit dem 29. Oktober 2020 Inhaberin einer Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von mit Phtalsäuredietylester vergällten Alkoholerzeugnissen und verwendete den gelieferten Alkohol zur steuerfreien Herstellung von Produkten u.a. zur Körperpflege, Parfums und Handreinigungsmitteln.

5
Eine Erlaubnis für die Abgabe an M oder C hatte die Klägerin nicht eingeholt. Anhaltspunkte für den Verdacht einer Steuerhinterziehung, eines Missbrauchs oder einer Steuervermeidung liegen nicht vor.

6
Nachdem die ungenehmigte Abgabe im Rahmen von Steueraufsichtsmaßnahmen durch den Beklagten festgestellt wurde, setzte der Beklagte mit Bescheid vom 6. Dezember 2022 Alkoholsteuer in Höhe von insgesamt 193.678,64 EUR fest. Davon entfielen 193.264,32 EUR auf die streitgegenständliche Verwendung von 12.479,9 kg Alkohol durch die Abgabe am 17. Juni 2021 an M. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde durch Einspruchsentscheidung vom 13. Mai 2024 zurückgewiesen.

7
Am 13. Januar 2023 beantragte die Klägerin eine rückwirkende Erlaubnis der Abgabe an M. Der Antrag wurde durch Bescheid vom 25. April 2023 abgelehnt. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 16. Dezember 2024 zurückgewiesen.

8
Mit ihrer Klage macht die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass der Alkohol steuerfrei verwendet worden sei. Dass M keine Verwendererlaubnis besitze, sei unerheblich, da sich an den Erwerb von M der Erwerb der C angeschlossen habe. Der bloße Umstand, dass die Alkoholerzeugnisse in dem Zeitraum vom 17. Juni 2021 bis 12. Dezember 2021 bzw. 5. Januar 2022 nicht unter zollamtlicher Überwachung standen, könne für sich genommen keine Steuerentstehung begründen.

9
Als formelle Voraussetzung rechtfertige das Fehlen der vorherigen Abgabeerlaubnis die Steuerfestsetzung nicht, da keine Steuerhinterziehung vorliege. Hilfsweise macht die Klägerin einen Anspruch auf Erteilung einer rückwirkenden Abgabeerlaubnis geltend. Mittlerweile lägen die dazu notwendigen Voraussetzungen vor, da der Empfänger nach ihrer Auffassung keiner Verwendererlaubnis bedürfe.

10
Der Beklagte trägt im Wesentlichen vor, die Klägerin sei als Inhaber einer Verwendererlaubnis (Verwender) nicht berechtigt, den Alkohol unversteuert an Dritte abzugeben. Die unerlaubte Abgabe habe dazu geführt, dass unversteuerter Alkohol ohne Kenntnis der Behörden in den Wirtschaftskreislauf gelangt sei, so dass diese nicht jederzeit Zugriff auf den Alkohol hatten. Dies stelle einen Verstoß gegen materielle Vorschriften dar und rechtfertige die Steuerentstehung. Die Erlaubnis habe nach der Rechtsprechung konstitutive

Wirkung für eine steuerfreie Verwendung und könne deswegen nicht rückwirkend erfolgen. Außerdem lägen die Voraussetzungen einer Erlaubnis nicht vor, da die Alkoholerzeugnisse an M, die kein Verwender war, abgegeben worden und bei der Abgabe nicht mit Handelspapieren versehen waren, die den Zusatz „unversteuerte Alkoholerzeugnisse“ enthielten.

II.

11
1. Anzuwendendes nationales Recht:

12
Für die Entscheidung über die Vorlagefrage sind folgende Bestimmungen des deutschen Alkoholsteuergesetzes (AlkStG) vom 21. Juni 2013 (Bundesgesetzblatt – BGBl -Teil I S. 1650, 1651), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 24. Oktober 2022 (BGBl Teil I, S. 1838) geändert worden ist, von Bedeutung:

13
§ 14 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 Nr. 2 AlkStG Beförderungen im Steuergebiet

(1) Alkoholerzeugnisse dürfen unter Steueraussetzung, auch über Drittländer oder Drittgebiete, befördert werden aus Steuerlagern im Steuergebiet oder von registrierten Versendern vom Ort der Einfuhr im Steuergebiet …

2. in Betriebe von Verwendern (§ 28 Absatz 1) … im Steuergebiet. …

(3) Die Alkoholerzeugnisse sind unverzüglich

2. vom Verwender (§ 28 Absatz 1) in seinen Betrieb aufzunehmen oder …

14
§ 27 Abs. 1 Nr. 3 AlkStG Steuerbefreiungen

(1) Alkoholerzeugnisse sind von der Steuer befreit, wenn sie folgendermaßen gewerblich verwendet werden: …

3. vergällt zur Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind, …

15
§ 28 Abs. 1 und Abs. 3 AlkStG Verwender

(1) ¹Wer Alkoholerzeugnisse in den Fällen des § 27 Absatz 1 steuerfrei verwenden will, bedarf einer Erlaubnis. ²Sie wird auf Antrag Personen unter Widerrufsvorbehalt erteilt, gegen deren steuerliche Zuverlässigkeit keine Bedenken bestehen. …

(3) ¹Die Steuer entsteht, wenn die Alkoholerzeugnisse entgegen der in der Erlaubnis vorgesehenen Zweckbestimmung verwendet werden oder dieser nicht mehr zugeführt werden können, …

16
Außerdem relevant ist folgende Regelung der deutschen Verordnung zur Durchführung des Alkoholsteuergesetzes (Alkoholsteuerverordnung – AlkStV –) vom 6. März 2017 (BGBl Teil I S. 431), die zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 24. Oktober 2022 (BGBl Teil I S. 1838) geändert worden ist:

17
§ 62 Abs. 1 AlkStV Abgabe von Alkoholerzeugnissen, zweckwidrige Verwendung

(1) ¹Das Hauptzollamt kann dem Verwender auf Antrag gestatten, in Ausnahmefällen Alkoholerzeugnisse im Rahmen seiner Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung an Steuerlager oder an andere Verwender abzugeben. ²Der Verwender hat den Alkoholerzeugnissen bei der Abgabe Handelspapiere beizugeben, die mit der Aufschrift „Unversteuerte Alkoholerzeugnisse“ versehen sind. …

18
2. Anzuwendendes Unionsrecht:

19

Nach Auffassung des Senats kommt es für die Entscheidung des Streitfalls auf Vorschriften der Richtlinie 92/83/EWG des Rates vom 19. Oktober 1992 zur Harmonisierung der Struktur der Verbrauchsteuern auf Alkohol und alkoholische Getränke in der Fassung der Richtlinie 2020/1151 des Rates vom 29. Juli 2020 (RL 92/83/EWG, ABl. 1992, L 316, S. 21) an. Bei der Auslegung dieser Richtlinie bestehen Zweifel, die für den Streitfall entscheidungserheblich sind:

20
Art. 27 Abs. 1 Buchst. b RL 92/83/EWG:

(1) Die Mitgliedstaaten befreien die von dieser Richtlinie erfassten Erzeugnisse von der harmonisierten Verbrauchsteuer nach Maßgabe von Bedingungen, die sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, sofern die betreffenden Erzeugnisse …

b) nach den Vorschriften eines Mitgliedstaats denaturiert worden sind und zur Herstellung eines nicht für den menschlichen Genuß bestimmten Erzeugnisses verwendet werden; …

III.

21
Der Senat setzt das Klageverfahren aus (§ 74 der Finanzgerichtsordnung) und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Artikel 267 Unterabsatz 2 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union die im Tenor formulierte Frage zur Vorabentscheidung vor.

22
Nach der nationalen Rechtsprechung ist durch die nicht erlaubte Abgabe des Alkohols an M Alkoholsteuer entstanden, die auch nicht rückwirkend entfällt, obwohl der Alkohol von C für steuerfreie Zwecke verwendet wurde. Der vorlegende Senat stellt sich die Frage, ob die Steuerfreiheit allein deshalb abgelehnt werden darf, weil die Klägerin den Alkohol an einen Dritten abgegeben hat, oder ob die unionsrechtlich vorgesehene obligatorische Steuerfreiheit in Zusammenhang mit dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz es gebietet, die Steuerfreiheit oder zumindest eine Steuerentlastung zu gewähren.

23
1. Rechtliche Würdigung nach nationalem Recht

24
a) Wer Alkoholerzeugnisse in den Fällen des § 27 Abs. 1 AlkStG steuerfrei verwenden will, bedarf nach § 28 Abs. 1 Satz 1 AlkStG einer Erlaubnis. Die Erlaubnis ist vor Beginn der Verwendung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Hauptzollamt zu beantragen (§ 58 Abs. 1 AlkStV).

25
Die Alkoholerzeugnisse dürfen unter Steueraussetzung in Betriebe von Verwendern befördert werden und sind von diesem unverzüglich in seinen Betrieb aufzunehmen (§ 14 AlkStG). Mit der Aufnahme im Betrieb ist die Beförderung unter Steueraussetzung beendet und es schließt sich die steuerfreie Verwendung an.

26
Nach § 28 Abs. 3 Satz 1 AlkStG entsteht die Steuer, wenn die Alkoholerzeugnisse entgegen der in der Erlaubnis vorgesehenen Zweckbestimmung verwendet werden oder dieser nicht mehr zugeführt werden können. Eine zweckwidrige Verwendung, die nach § 28 Abs. 3 Satz 1 AlkStG zur Steuerentstehung führt, liegt nach der nationalen Rechtsprechung nicht nur dann vor, wenn das Alkoholerzeugnis nicht zu den Verwendungszwecken des § 27 Abs. 1 oder Abs. 2 AlkStG eingesetzt wird, sondern auch in den Fällen, in denen das Alkoholerzeugnis zwar solchen Zwecken dient, jedoch an eine andere Person abgegeben und von einer anderen Person, als in der Erlaubnis genannt, gelagert und verwendet wird (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 5. Mai 2015 – VII R 58/13, BFH/NV 2015, 1234, Rn. 14). Eine Ausnahme besteht nur, wenn das Hauptzollamt die Abgabe an andere Verwender nach § 62 AlkStV gestattet hat.

27
Nach nationaler Rechtsprechung ist eine Erlaubnis im Verbrauchsteuerrecht nicht lediglich eine formelle Anforderung, sondern konstitutiv für die Steuerbefreiung (zu § 153 des Gesetzes über das Branntweinmonopol (BranntwMonG): BFH-Urteil vom 27. Februar 2019 – VII R 34/17, BFH/NV 2019, 736,

Rn. 25; zu § 139 BranntwMonG a.F.: BFH-Urteile vom 5. Mai 2015 – VII R 58/13, BFH/NV 2015, 1234, Rn. 26, und vom 23. Mai 2000 – VII R 78/99, BFHE 191, 473, Rn. 12; zu § 9 des Stromsteuergesetzes (StromStG): BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2011 – VII R 64/10, BFH/NV 2012, 71, Rn. 11; zu § 12 Satz 1 des Mineralölsteuergesetzes 1993 (MinöStG): BFH-Beschluss vom 13. November 2007 – VII B 112/07, BFH/NV 2008, 409, Rn. 5, jeweils m.w.N.), so dass allein eine Verwendung zu steuerfreien Zwecken ohne die erforderliche Erlaubnis für die Gewährung der Steuerbefreiung nicht ausreicht. Das AlkStG sieht in diesem Fall weder eine rückwirkende Erlaubnis (über den Zeitpunkt der Antragstellung hinaus) noch ein Entlastungsverfahren vor (zu § 139 BranntwMonG a.F.: BFH-Urteil vom 23. Mai 2000 – VII R 78/99, BFHE 191, 473, Rn. 12 ff; zu § 12 Satz 1 MinöStG: BFH-Beschluss vom 13. November 2007 – VII B 112/07, BFH/NV 2008, 409, Rn. 5).

28
b) Mit der Verwendererlaubnis vom 17. August 2020 war der Klägerin die Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von mit Phtalsäuredietylester vergälltem Alkohol nach § 27 Abs. 1 Nr. 3 AlkStG erteilt worden. Die erteilte Verwendererlaubnis umfasst aber nicht die Abgabe der Alkoholerzeugnisse an Dritte. Dementsprechend ist nach der bisherigen nationalen Rechtsprechung mit der Abgabe der Alkoholerzeugnisse durch die Klägerin an M Alkoholsteuer entstanden.

29
Die Abgabe an andere Verwender ist nach § 62 AlkStV zwar ausnahmsweise möglich, wenn dies vom Hauptzollamt erlaubt wird. Die Klägerin hat aber weder vor der Abgabe einen entsprechenden Antrag auf Erlaubnis gestellt noch hatte M eine Verwendererlaubnis. Eine Abgabe an Dritte, die keine Verwendererlaubnis haben, kann nach nationalem Recht nicht erlaubt werden.

30
2. Zur Anrufung des EuGH

31
Im Streitfall stellt sich die Frage, ob Art. 27 RL 92/83/EWG unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes einer nationalen Praxis entgegensteht, die bei Abgabe an Dritte ohne Verwendererlaubnis eine Steuerentstehung ausnahmslos vorsieht. Der vorlegende Senat neigt bei – die Vorlage rechtfertigenden – Zweifeln dazu, diese Frage zu verneinen.

32
a) Mit § 27 Abs. 1 Nr. 3 AlkStG hat der nationale Gesetzgeber die obligatorische Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. b RL 92/83/EWG umgesetzt.

33
Da die Steuerfreiheit nach Art. 27 Abs. 1 RL 92/83/EWG von den Mitgliedstaaten nur nach Maßgabe von Bedingungen, die sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung solcher Steuerbefreiungen sowie zur Vermeidung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch festlegen, zu gewähren ist und die RL 92/83/EWG keinen bestimmten Mechanismus zur Kontrolle der Verwendung von Alkoholerzeugnissen vorsieht, haben die Mitgliedstaaten insofern einen Gestaltungsspielraum (vgl. zur Energiesteuer: BFH-Urteile vom 17. Oktober 2023 – VII R 50/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.171023.VIIR50.20.0, Rn. 31, und vom 29. November 2022 – VII R 36/20, ECLI:DE:BFH:2022:U.291122.VIIR36.20.0, Rn. 53; EuGH-Urteil Vakaru Baltijos laivu statykla vom 13. Juli 2017 – C-151/16, ECLI:EU:C:2017:537, Rn. 43).

34
Allerdings kann diese Befugnis der Mitgliedstaaten die Unbedingtheit der in Art. 27 Abs. 1 RL 92/83/EWG vorgesehenen Befreiungsverpflichtung nicht in Frage stellen (EuGH-Urteil Quadrant Amroq Beverages vom 22. Dezember 2022 – C-332/21, ECLI:EU:C:2022:1031, Rn. 61, m.w.N.). Demnach können sie die vorgesehene Steuerbefreiung nicht von der Einhaltung von Bedingungen abhängig machen, für die nicht aufgrund konkreter, objektiver und nachprüfbarer Anhaltspunkte erwiesen ist, dass sie zur Sicherstellung einer korrekten und einfachen Anwendung dieser Steuerbefreiung sowie zur Verhinderung von Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch erforderlich sind (EuGH-Urteile Repertoire Culinaire vom 9. Dezember 2010 – C-163/09, ECLI:EU:C:2010:752, Rn. 53, und Quadrant Amroq Beverages vom 22. Dezember 2022 – C-332/21, ECLI:EU:C:2022:1031, Rn. 63).

35

b) Nach der bisherigen nationalen Rechtsprechung entspricht das Erfordernis einer Verwendererlaubnis nach § 28 Abs. 1 AlkStG dem Unionsrecht (vgl. zu § 153 BranntwMonG: BFH-Urteil vom 27. Februar 2019 – VII R 34/17, ECLI:DE:BFH:2019: U.270219.VIIR34.17.0, Rn. 32; zu § 132 BranntwMonG: BFH-Urteil vom 23. Mai 2000 – VII R 78/99, BFH/NV 2000, 1273, Rn. 17; zur verfassungsrechtlich gebotenen Verhältnismäßigkeit: BFH-Urteil vom 5. Mai 2015 – VII R 58/13, BFH/NV 2015, 1234, Rn. 21 f).

36
aa) Für die Notwendigkeit einer Verwendererlaubnis spricht, dass diese für eine effektive Steueraufsicht erforderlich ist. Durch die Kenntnis der zugelassenen Verwender und Verteiler soll die Finanzbehörde eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung durch einzelne Steueraufsichtsmaßnahmen und Außenprüfungen sicherstellen können. Durch das Erlaubnisverfahren wird die Finanzbehörde in die Lage versetzt, die Verwendung des Alkoholerzeugnisses und damit die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu prüfen (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 2015 – VII R 58/13, BFH/NV 2015, 1234, Rn. 16; so auch zu Erlaubnisvorbehalten des Energiesteuergesetzes: BFH-Urteil vom 29. November 2022 – VII R 36/20, ECLI:DE:BFH:2022:U.291122. VIIR36.20.0, Rn. 55; und zum StromStG: BFH-Urteil vom 17. Oktober 2023 – VII R 50/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.171023.VIIR50.20.0, Rn. 22ff).

37
bb) Diese Gründe gelten grundsätzlich auch dafür, dass eine Abgabe an Dritte, die keine Verwender sind, nicht genehmigungsfähig ist.

38
Denn weder ist die steuerliche Zuverlässigkeit des Dritten den Finanzbehörden bekannt (vgl. insofern BFH-Urteil vom 17. Oktober 2023 – VII R 50/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.171023.VIIR50.20.0, Rn. 25) noch kann die Finanzbehörde regelmäßig eine tatsächliche Kontrolle ausüben und zollamtliche Überwachung gewährleisten, wenn ihr der Ort und die Person nicht bekannt ist, an dem die der Steueraufsicht unterliegenden Erzeugnisse gelagert und verwendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 2015 – VII R 58/13, BFH/NV 2015, 1234, Rn. 16; generell zur Notwendigkeit Kontrollen praktikabel durchführen zu können auch Schlussanträge des Generalanwalts Rantos vom 5. September 2024, C-137/23, Rn. 54).

39
c) Allerdings zweifelt das Gericht daran, ob es dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspricht, dass nach den nationalen Regelungen bei Abgabe von Alkohol an Dritte trotz nachfolgender Verwendung zu steuerbefreiten Zwecken Alkoholsteuer festzusetzen ist, ohne dass dem Steuerpflichten der nachträgliche Nachweis, dass die an andere Verwender gelangten Alkoholerzeugnisse zu steuerfreien Zwecken verwendet wurden, ermöglicht wird.

40
aa) Bei der Ausübung ihrer Befugnisse müssen die Mitgliedstaaten die allgemeinen Rechtsgrundsätze beachten, die Bestandteil der Rechtsordnung der Union sind und zu denen insbesondere die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit gehören (EuGH-Urteile Mecsek-Gabona vom 6. September 2012 – C-273/11, ECLI:EU:C:2012:547; ROZ-SWIT vom 2. Juni 2016 – C-418/14, ECLI:EU:C:2016:400, jeweils m.w.N., und Polihim-SS vom 2. Juni 2016 – C-355/14, ECLI:EU:C:2016:403, Rn. 59). Nach diesem allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts müssen die Mitgliedstaaten Mittel einsetzen, mit denen sich das Ziel der nationalen Regelung wirksam, aber unter möglichst geringer Beeinträchtigung der in Rede stehenden unionsrechtlichen Prinzipien erreichen lässt, und er steht Vorschriften und Praktiken des nationalen Rechts entgegen, die über das hinausgehen, was erforderlich ist, um Steuerhinterziehung und -vermeidung im Bereich der Verbrauchsteuer zu verhindern (EuGH-Urteil Bitulpetrolium Serv vom 25. April 2024 – C-657/22, ECLI:EU:C:2024:353, Rn. 28, m.w.N.). Daher dürfen die Mitgliedstaaten eine Steuerbefreiung nicht von der Einhaltung bestimmter Pflichten, die die Mitgliedstaaten zur Kontrolle und Ahndung einer missbräuchlichen Verwendung von verbrauchsteuerbaren Erzeugnissen vorsehen, abhängig machen, wenn zum einen die Verwendung zu einem steuerbegünstigten Zweck feststeht und zum anderen kein Anhaltspunkt für den Verdacht einer Steuerhinterziehung, eines Missbrauchs oder einer Steuervermeidung besteht (vgl. EuGH-Urteil Alsen vom 13. März 2025 – C-137/23, ECLI:EU:C:2025:179, Rn. 66 ff.). Der Betroffene muss die Möglichkeit haben, den (Gegen-)beweis einer ordnungsgemäßen Verwendung zu erbringen (vgl. EuGH-Urteil Bitulpetrolium Serv vom 25. April 2024 – C-657/22, ECLI:EU:C:2024:353, Rn. 30, sowie die Schlussanträge des Generalanwalts Rantos vom 5. September 2024, C-137/23, ECLI:EU:C:2024:697, Rn. 62 ff.; vgl. auch FG Düsseldorf, Vorlagebeschluss

vom 22. April 2025 – 4 K 1673/24 VBr, ECLI:DE:FGD:2025:0422. 4K1673.24VBR.00, Rn. 35, anhängig beim EuG unter T-361/25).

41
bb) Unabhängig davon, ob die Verwendererlaubnis des Empfängers als Maßnahme der Steueraufsicht ein formelles Erfordernis darstellt, ist zu prüfen, ob die in Rede stehende Sanktion (gänzlicher Wegfall der Steuerbefreiung) mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar ist. Denn nach diesem allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts müssen die Mitgliedstaaten Mittel einsetzen, mit denen sich das Ziel der nationalen Regelung wirksam, aber unter möglichst geringer Beeinträchtigung der in Rede stehenden unionsrechtlichen Prinzipien erreichen lässt, und er steht Vorschriften und Praktiken des nationalen Rechts entgegen, die über das hinausgehen, was erforderlich ist, um Steuerhinterziehung und -vermeidung im Bereich der Verbrauchsteuer zu verhindern (EuGH-Urteil vom 25. April 2024 – C-657/22 –, Rn. 28, m.w.N.).

42
Damit ist in jedem Fall nachzuweisen, dass die Erteilung einer Verwendererlaubnis an den Empfänger von Alkoholerzeugnissen notwendig ist, um die korrekte und einfache Anwendung der in Art. 27 Abs. 1 Buchst. b RL 92/83/EWG vorgesehenen Steuerbefreiung in einer Situation wie der des Ausgangsverfahrens zu gewährleisten, das heißt in einer Situation, in der zum einen unstreitig ist, dass der Alkohol bei C den in der Richtlinie genannten Zwecken diente und zum anderen der Beklagte nicht über Anhaltspunkte verfügte, die darauf hätten schließen lassen, dass die Klägerin im Hinblick auf den streitgegenständlichen Alkohol in eine Steuerhinterziehung oder einen Missbrauch im Bereich der Verbrauchsteuern verwickelt war.

43
Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass die Mitgliedstaaten zwar die Verhängung einer Geldbuße vorsehen können; die Verletzung formeller Anforderungen die vorgesehene obligatorische Befreiung aber nicht in Frage stellen kann, wenn die materiellen Voraussetzungen für ihre Anwendung erfüllt sind (EuGH-Urteil Petrotel-Lukoil vom 7. November 2019 – C-68/18, ECLI:EU:C:2019:933 Rn. 59, m.w.N.).

44
cc) Zur Überzeugung des Senats waren im vorliegenden Fall die Aufsichtsmöglichkeiten des Beklagten aufgrund der Abgabe an M und der fehlenden Anzeige diesbezüglich eingeschränkt. Während der Zeit, in der der Alkohol sich bei M befand, war er den Finanzbehörden mangels Kenntnis sowohl von dessen genauen Lagerort als auch von der verantwortlichen Person entzogen. Da M keine Verwendererlaubnis hatte, war ihre Zuverlässigkeit nicht bereits geprüft und eine jederzeitige – auch unangekündigte – Überprüfung bei M nicht möglich.

45
Ungeachtet der Möglichkeit, den Verstoß durch die nicht erlaubnisfähige Abgabe anderweitig (z.B. durch ein Bußgeld) ahnden zu können, erachtet der Senat es unter den vorliegenden Umständen nicht als unverhältnismäßig die Steuerentstehung an den vorübergehend gänzlichen Wegfall der Steueraufsichtsmöglichkeiten zu knüpfen – obwohl der Alkohol im Ergebnis obligatorisch steuerfreien Verwendungszwecken diente und der Klägerin kein Steuerentlastungsverfahren zur Verfügung steht, denn Entlastungsmöglichkeiten sind lediglich in §§ 29 f AlkStG für hier nicht vorliegende Fälle vorgesehen.

46
3. Entscheidungserheblichkeit

47
Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich. Würde eine Abgabe von Alkoholerzeugnissen an Dritte zwingend zur Steuerentstehung ohne Möglichkeit einer Entlastung bei anschließender steuerfreier Verwendung führen, wäre die Klage aus den unter 2. dargelegten Gründen abzuweisen.

48
Wenn dagegen Mitgliedstaaten verpflichtet wären, zu gewährleisten, dass Alkoholerzeugnisse im Ergebnis nicht mit Steuer belastet werden, wenn nachgewiesen wird, dass eine steuerfreie Verwendung erfolgt ist, wäre der Klage stattzugeben, da von einer Verwendung von C zu steuerfreien Zwecken auszugehen ist.