FG München, Beschluss v. 06.03.2026 – 14 K 1143/24

Titel:

Vorlage an den EuGH: Festsetzung von Alkoholsteuer bei einer nicht zuvor erlaubten Abgabe von Alkoholerzeugnissen an einen Inhaber einer Verwendungserlaubnis trotz tatsächlicher Verwendung des Alkohols 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 Praxis entgegen, nach der bei einer nicht zuvor erlaubten Abgabe von Alkoholerzeugnissen an einen Inhaber einer Verwendungserlaubnis Alkoholsteuer entsteht und nach der auch keine Möglichkeit für eine rückwirkende Erlaubnis besteht, auch wenn die Alkoholerzeugnisse tatsächlich zu steuerbefreiten Zwecken verwendet werden? (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Alkoholsteuer, Steuerfreiheit, keine vorher beantragte Abgabeerlaubnis, Verhältnismäßigkeit, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Steuerbefreiung, rückwirkende Erlaubnis, Finanzbehörde, Steuerentstehung

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 Praxis entgegen, nach der bei einer nicht zuvor erlaubten Abgabe von Alkoholerzeugnissen an einen Inhaber einer Verwendungserlaubnis Alkoholsteuer entsteht und nach der auch keine Möglichkeit für eine rückwirkende Erlaubnis besteht, auch wenn die Alkoholerzeugnisse 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 Kosmetika und Mitteln der Geruchsverbesserung, steuerfrei zu verwenden (Verwendererlaubnis). Als Vergällungsmittel wurde mit Wirkung vom 24. September 2020 auch Tritylcitrat erlaubt.

2
Ihrem Geschäftspartner, der A, wurde am 23. September 2021 die Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von mit Tritylcitrat vergälltem Alkohol erteilt.

3
A stellte der Klägerin im Rahmen einer Lohnherstellung mit Tritylcitrat vergällten Alkohol bei. Damit stellte die Klägerin Saunaaufgüsse für A her und verwendete den vergällten Alkohol steuerfrei. Nachdem A der Klägerin ihren Erlaubnisschein vorgelegt hatte, sandte die Klägerin die nicht benötigte Restmenge von 3.607,20 kg Alkohol (zunächst ohne Hinweis auf unversteuerte Alkoholerzeugnisse) am 11. November 2021 an A zurück. Der Lieferschein wurde nachträglich mit der Aufschrift „unversteuerte Alkoholerzeugnisse“ versehen. Eine Erlaubnis für die Abgabe an A hatte die Klägerin nicht eingeholt. Anhaltspunkte für den Verdacht einer Steuerhinterziehung, eines Missbrauchs oder einer Steuervermeidung liegen nicht vor.

4
A informierte die Finanzbehörden mit Email vom 18. Februar 2022 darüber, dass die Klägerin den überschüssigen Alkohol an sie abgegeben hatte. Daraufhin führte der Beklagte eine Steueraufsichtsmaßnahme durch und setzte mit Bescheid vom 19. Dezember 2022 aufgrund der nicht gestatteten Abgabe von 3.607,20 kg Alkohol Alkoholsteuer in Höhe von 52.967,43 EUR gegen die Klägerin fest. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde durch Einspruchsentscheidung vom 13. Mai 2024 zurückgewiesen.

5
Am 16. Januar 2023 beantragte die Klägerin eine rückwirkende Erlaubnis der Abgabe an A. Der Antrag wurde durch Bescheid vom 25. April 2023 abgelehnt. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde durch Einspruchsentscheidung vom 16. Dezember 2024 zurückgewiesen.

6
Mit ihrer Klage macht die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass der Alkohol steuerfrei verwendet worden sei. Als formelle Voraussetzung rechtfertige das Fehlen der vorherigen Abgabeerlaubnis die Steuerfestsetzung nicht, da keine Steuerhinterziehung vorliege. Hilfsweise macht sie einen Anspruch auf Erteilung einer rückwirkenden Abgabeerlaubnis geltend.

7
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 bei der Abgabe nicht mit Handelspapieren versehen waren, die den Zusatz „unversteuerte Alkoholerzeugnisse“ enthielten.

II.

8
1. Anzuwendendes nationales Recht:

9
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:

10
§ 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 …

11
§ 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, …

12
§ 28 Abs. 1 und Abs. 3 AlkStG Verwender

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

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

13
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:

14
§ 62 Abs. 1 AlkStV Abgabe von Alkoholerzeugnissen, zweckwidrige Verwendung

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

15
2. Anzuwendendes Unionsrecht:

16
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:

17
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.

18
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.

19

Nach der nationalen Rechtsprechung ist durch die nicht erlaubte Abgabe des Alkohols an A Alkoholsteuer entstanden, die auch nicht rückwirkend entfällt, obwohl der Alkohol für steuerfreie Zwecke verwendet wird und die Voraussetzungen für eine Erlaubnis der Abgabe nachträglich vorliegen. Der vorlegende Senat stellt sich die Frage, ob die Steuerfreiheit allein deshalb abgelehnt werden darf, weil die Klägerin vor Abgabe des Alkohols die Stellung eines Erlaubnisantrags versäumt hat, oder ob die unionsrechtlich vorgesehene obligatorische Steuerfreiheit in Zusammenhang mit dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz es gebietet, eine rückwirkende Erlaubnis der Abgabe (zwischen Verwendern) anzuerkennen, mit der Folge, dass diese steuerfrei erfolgen kann.

20
1. Rechtliche Würdigung nach nationalem Recht

21
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).

22
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.

23
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.

24
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).

25
b) Mit der erweiterten Verwendererlaubnis vom 24. September 2020 war der Klägerin die Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von mit Tritylcitrat vergälltem Alkohol nach § 27 Abs. 1 Nr. 3 AlkStG erteilt worden. Die erteilte Verwendererlaubnis umfasst aber nicht die Abgabe der Alkoholerzeugnisse an Dritte. Einen Antrag nach § 62 Abs. 1 Satz 1 AlkStV, die Alkoholerzeugnisse im Rahmen der Verwendererlaubnis zur steuerfreien Verwendung an einen anderen Verwender abzugeben, hatte die Klägerin zum Zeitpunkt der Abgabe an A nicht gestellt.

26
Dementsprechend ist nach der bisherigen nationalen Rechtsprechung mit der Abgabe der Alkoholerzeugnisse durch die Klägerin an A Alkoholsteuer entstanden.

27
Auch der hilfsweise Antrag auf die rückwirkende Erlaubnis nach § 62 Abs. 1 Satz 1 AlkStV kann danach keinen Erfolg haben, denn eine Erlaubnis kann nach der Auslegung durch die nationale Rechtsprechung keine rückwirkende Wirkung entfalten.

28
2. Zur Anrufung des EuGH

29
Im Streitfall stellt sich die Frage, ob Art. 27 RL 92/83/EWG unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes einer nationalen Praxis entgegensteht, die rückwirkende Erlaubnisse nicht vorsieht. Der vorlegende Senat neigt bei – die Vorlage rechtfertigenden – Zweifeln dazu, diese Frage zu bejahen.

30
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.

31
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).

32
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).

33
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).

34
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).

35

bb) Diese Gründe gelten grundsätzlich auch bezüglich des Erfordernisses, dass eine Abgabe an andere Verwender einer Erlaubnis bedarf.

36
Zwar ist im Rahmen dieser zusätzlichen Erlaubnis keine erneute Prüfung der (steuerlichen) Zuverlässigkeit erforderlich (vgl. insofern BFH-Urteil vom 17. Oktober 2023 – VII R 50/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.171023.VIIR50.20.0, Rn. 25), denn diese wird bereits bei erstmaliger Erteilung der Verwendererlaubnis geprüft. Allerdings kann die Finanzbehörde regelmäßig eine tatsächliche Kontrolle nur dann ausüben und zollamtliche Überwachung gewährleisten, wenn ihr die Person und der Ort bekannt ist, von der und 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: Schlussanträge des Generalanwalts Rantos vom 5. September 2024, C-137/23, Rn. 54).

37
c) Allerdings zweifelt das Gericht daran, dass es dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspricht, dass eine rückwirkende Erteilung der streitgegenständlichen Erlaubnis nach nationaler Praxis ausgeschlossen ist, insbesondere da die nationalen Regelungen keine Erstattung oder Erlass im Sinne des Art. 27 Abs. 6 RL 92/83/EWG bzw. Art. 11 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16. Dezember 2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG vorsehen.

38
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).

39
bb) Unabhängig davon, ob die Abgabeerlaubnis 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.

40
Damit ist in jedem Fall nachzuweisen, dass die vorherige Erlaubnis der Abgabe an einen anderen Verwender 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 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.

41
cc) Begründet wird die Notwendigkeit einer vorherigen Erlaubnis neben dem Wortlaut der Vorschrift, der eine nachträgliche Erlaubnis nicht vorsieht, auch damit, dass nur dann eine vorherige Prüfung, ob der Antragsteller steuerlich zuverlässig ist und die geforderten Aufzeichnungen führt, erfolgen könne. Eine nachträgliche Prüfung sei nicht mehr geeignet, die korrekte und einfache Anwendung der Steuerbefreiung sicherzustellen (BFH-Urteil vom 23. Mai 2000 – VII R 78/99, BFHE 191, 473, Rn. 12). Allerdings ist im Rahmen der streitgegenständlichen Erlaubnis nach Auffassung des Senats eine derartige Prüfung weder vorgesehen noch notwendig, da es sich um eine Erweiterung der bereits bestehenden Verwendererlaubnis handelt, die ihrerseits die steuerliche Zuverlässigkeit voraussetzt.

42
Außerdem wird in anderem Zusammenhang angeführt, dass sowohl die Verwaltung als auch der Verwender ein berechtigtes Interesse hätten, bereits vor dem Einsatz des der Verbrauchsteuer unterliegenden Erzeugnisses verbindlich zu klären, ob und für welchen Zeitraum die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Verwendung überhaupt vorliegen (BFH-Beschluss vom 8. März 2004 – VII B 150/03, BFH/NV 2004, 981, Rn. 8). Unabhängig davon, dass einer Erlaubnis nach nationalem Recht keine Bindungswirkung (als Grundlagenbescheid) zukommt (zur Verwendererlaubnis im StromStG: BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2011 – VII R 64/10, BFH/NV 2012, 712, Rn. 11 ff), wäre dieses Interesse durch die zusätzliche Möglichkeit einer rückwirkenden Erlaubnis jedoch nicht beeinträchtigt.

43
Gleiches gilt für den Einwand, dass damit die Funktion des Erlaubnisscheins (vgl. § 59 Abs. 3 AlkStV) in Frage gestellt werde, der als Nachweis für die Bezugsberechtigung auszustellen ist (vgl. zu § 12 Satz 1 MinöStG: BFH-Beschluss vom 13. November 2007 – VII B 112/07, BFH/NV 2008, 409, Rn. 5).

44
Schließlich geht die nationale Rechtsprechung davon aus, dass bei uneingeschränkter Möglichkeit der rückwirkenden Erlaubniserteilung die Gefahr einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung bestünde (zu § 12 Satz 1 MinöStG: BFH-Beschluss vom 13. November 2007 – VII B 112/07, BFH/NV 2008, 409, Rn. 5; zu § 9 StromStG: BFH-Beschluss vom 9. August 2006 – VII E 18/05, BFH/NV 2006, 2135, Rn. 8). Allerdings steht ein nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu gewährender Anspruch immer unter dem Vorbehalt, dass 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.).

45
dd) Unter dem Gesichtspunkt, dass das Mittel einzusetzen ist, dass das Ziel der nationalen Regelung wirksam, aber unter möglichst geringer Beeinträchtigung der in Rede stehenden unionsrechtlichen Prinzipien erreichen lässt, erscheint die Möglichkeit, eine rückwirkende Erlaubnis zu erhalten, nach Auffassung des Gerichts geeignet. Dadurch wird der primäre Zweck des Erlaubnisvorbehalts, eine effektive Steueraufsicht zu gewährleisten, durch ein nachgelagertes Erlaubnisverfahren nicht eingeschränkt. Denn in einem solchen Verfahren obliegt es dem Antragsteller – zusätzlich zu den nach den nationalen Regelungen vorgesehenen Voraussetzungen der Erlaubnis – nachzuweisen, dass der streitgegenständliche Alkohol bei dem Verwender, an den der Alkohol abgegeben wurde, wieder vollumfänglich der Steueraufsicht unterliegt und durch diesen eine Verwendung zu steuerbefreiten Zwecken erfolgt ist bzw. erfolgen wird.

46
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.).

47
ee) Der Verletzung des unionsrechtlichen Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit steht nicht entgegen, dass die Klägerin auf ein alternatives Steuerentlastungsverfahren verwiesen werden könnte (vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2023 – VII R 50/20, BFH/NV 2024, 341, Rn. 33 ff.), denn Entlastungsmöglichkeiten sind lediglich in §§ 29 f AlkStG für hier nicht vorliegende Fälle vorgesehen.

48

ff) Gleiches gilt hinsichtlich der Möglichkeit der Klägerin nach nationalem Recht eine abweichende Festsetzung der Steuer bzw. einen Erlass in einem gesonderten Billigkeitsverfahren zu erlangen (§§ 163, 227 der Abgabenordnung).

49
Zum einen bestehen Zweifel daran, ob unter Berücksichtigung des Effektivitätsgebots ein Mitgliedstaat den Steuerpflichtigen auf ein weiteres Verfahren (Billigkeitsverfahren) verweisen kann (vgl. zu den grundsätzlichen Erwägungen dazu: BFH, Vorlagebeschluss vom 19. Februar 2025 – XI R 23/24, ECLI:DE:BFH:2025:VE.190225.XIR23.24.0, Rn. 44 ff, anhängig beim EuG unter T-569/25; und insbesondere zu den Unterschieden zwischen Billigkeitsverfahren und regulärem Festsetzungsverfahren: Rn. 47 ff).

50
Zum anderen ist im Rahmen eines derartigen Billigkeitsverfahrens nach der nationalen Rechtsprechung jegliches Vorbringen zum unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und damit zur Unionsrechtswidrigkeit der angewandten Regelungen ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 2025 – VII R 21/22, ECLI:DE:BFH:2025:U.140125.VIIR21.22.0, Rn. 35). Es kommt allein darauf an, ob eine Gesetzeslücke bzw. ein atypischer Fall vorliegt. Beides ist nach nationaler Rechtsprechung nicht der Fall (BFH-Urteil vom 27. Februar 2019 – VII R 34/17, ECLI:DE:BFH:2019:U.270219.VIIR34.17.0, Rn. 22).

51
3. Entscheidungserheblichkeit

52
Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich. Wäre eine Erlaubnis gemäß der bisherigen nationalen Praxis konstitutiv und würde keine Rückwirkung entfalten, wäre die Klage aus den unter 2. dargelegten Gründen abzuweisen.

53
Wenn der Erlaubnis hingegen Rückwirkung zukommen kann, wäre dem Verpflichtungsbegehren der Klägerin im Hilfsantrag stattzugeben und die Klage wäre insofern begründet, denn die Voraussetzungen des § 62 Abs. 1 AlkStV wären zur Überzeugung des Gerichts mittlerweile erfüllt.