FG München, Beschluss v. 06.03.2026 – 14 K 1520/24

Titel:

Vorlage an den EuGH: Festsetzung von Alkoholsteuer infolge unerlaubter Verlagerung von Alkoholerzeugnissen 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 § 27 Abs. 1 Nr. 6
AlkStG § 28 Abs. 1 S. 1
AlkStG § 28 Abs. 3
AlkStV § 8 Abs. 1
AlkStV § 58 Abs. 1
AlkStV § 58 Abs. 2
AlkStV § 59 Abs. 4
AlkStV § 61 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, die eine Steuerentstehung bei einer (nicht von der erteilten Erlaubnis gedeckten) Verlagerung von Alkoholerzeugnissen vorsieht, unabhängig davon, ob im Einzelfall die Steueraufsicht tatsächlich beeinträchtigt war und die Alkoholerzeugnisse tatsächlich zu steuerbefreiten Zwecken verwendet werden? (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Alkoholsteuer, Steuerfreiheit, unerlaubte Verlagerung, Verhältnismäßigkeit, Steuerbefreiung, Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Alkoholerzeugnis, Widerrufsvorbehalt, Steuerhinterziehung, Lagerortwechsel, Billigkeitsverfahren, Effektivitätsgebot

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, die eine Steuerentstehung bei einer (nicht von der erteilten Erlaubnis gedeckten) Verlagerung von Alkoholerzeugnissen vorsieht, unabhängig davon, ob im Einzelfall die Steueraufsicht tatsächlich beeinträchtigt war und 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, die Süßwaren, speziell x, herstellt und vertreibt, produzierte bis zum 31. März 2023 an ihrem Standort in der A-Str., in B.

2

Mit Bescheid vom 2. Januar 2020 war ihr die Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von unvergällten Alkoholerzeugnissen für Zwecke nach § 27 Abs. 1 Nr. 6 des Alkoholsteuergesetzes (AlkStG) erteilt worden (Verwendererlaubnis). Die Erlaubnis galt nur für die Betriebsstätte in der A-Str., in B.

3
Am 31. März 2023 verlegte die Klägerin ihren kompletten Betrieb und damit auch die Lagerung und Verwendung von Alkoholerzeugnissen in die C-Str., in D, die 15 km vom „alten“ Standort entfernt liegt. Auf der Homepage der Klägerin wurde ab dem 27. März 2023 auf die Adressenänderung hingewiesen.

4
Erst am 19. Juli 2023 erfuhr der Beklagte von den Änderungen bei der Klägerin. Diese teilte auf Nachfrage mit, dass sie mit der kompletten Produktion umgezogen sei. Anhaltspunkte für den Verdacht einer Steuerhinterziehung, eines Missbrauchs oder einer Steuervermeidung liegen nicht vor. Wie zuvor am Standort B wurde der streitgegenständliche Alkohol auch am neuen Standort für die Herstellung von Lebensmitteln verwendet.

5
Mit Schreiben vom 20. Juli 2023 (eingegangen beim Beklagten am 24. Juli 2023) beantragte die Klägerin die Erteilung einer Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von Alkoholerzeugnissen für den neuen Standort, die der Beklagte mit Bescheid vom 30. August 2023 mit Wirkung zum 24. Juli 2023 erteilte.

6
Außerdem setzte der Beklagte mit Bescheid vom 30. August 2023 Alkoholsteuer in Höhe von 8.418,94 EUR für den Bestand an Alkohol am 31. März 2023 fest, weil diese Menge nicht entsprechend der Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung am zugelassenen Verwendungsort verwendet worden sei, sondern am neuen Standort. Den dagegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 20. Juni 2024 als unbegründet zurück.

7
Die Klägerin trägt vor, die vollständige und einmalige Verlegung des Geschäftssitzes stelle keine zweckwidrige Verwendung des Alkohols dar. Die Steuerfestsetzung werde allein mit rein formalen Argumenten begründet und sei unverhältnismäßig, da der mit der gesetzlichen Regelung verfolgte Zweck – die zollamtliche Überwachung – zu jeder Zeit gewährleistet gewesen sei. Insofern käme es jeweils auf den konkreten Einzelfall an.

8
Der Beklagte trägt vor, die Lagerung und Verwendung der Alkoholerzeugnisse am neuen Standort sei nicht im Rahmen der erteilten Erlaubnis erfolgt. Damit sei der Alkohol in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und die Steuer – unabhängig von der späteren Verwendung des Alkohols – entstanden. Die Erteilung der neuen Lagererlaubnis mit Wirkung zum 24. Juli 2023 ändere insofern nichts an der zuvor entstandenen Alkoholsteuer.

9
Ein Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip läge nicht vor, da die Erlaubnis für die steuerfreie Verwendung eine materielle Voraussetzung für die steuerfreie Verwendung von Alkohol sei. Etwaige Härten seien im Einzelfall hinzunehmen. Ein Erstattungsverfahren in Abhängigkeit der tatsächlichen Verwendung des Alkohols sei unionsrechtlich nicht geboten. Das Erlaubniserfordernis sei gerechtfertigt, weil eine effektive Steueraufsicht nicht möglich oder wesentlich erschwert sei, wenn vom erlaubten Verwendungsort abgewichen werde, da zunächst ausfindig gemacht werde müsse, wo sich die Mengen tatsächlich befinden. Es widerspräche auch dem Zweck einer unangemeldeten Sofort-Kontrollmöglichkeit, wenn erst durch Rücksprache mit der Klägerin die genauen Lagerorte identifiziert werden müssten.

II.

10
1. Anzuwendendes nationales Recht:

11
Für die Entscheidung über die Vorlagefrage ist folgende Bestimmung des deutschen Alkoholsteuergesetzes (AlkStG) vom 21. Juni 2013 (Bundesgesetzblatt Teil I S. 1650, 1651), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 24. Oktober 2022 (Bundesgesetzblatt Teil I, S. 1838) geändert worden ist, von Bedeutung:

12
§ 27 Abs. 1 Nr. 6 AlkStG Steuerbefreiungen

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

6. unvergällt zur Herstellung von Pralinen mit einem Alkoholgehalt von nicht mehr als 8,5 Litern Alkohol je 100 Kilogramm oder anderen Lebensmitteln, ausgenommen Alkohol und alkoholhaltige Getränke, mit einem Alkoholgehalt von nicht mehr als 5 Litern Alkohol je 100 Kilogramm oder …

13
§ 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, …

14
Außerdem relevant ist folgende Regelung der deutschen Verordnung zur Durchführung des Alkoholsteuergesetzes (Alkoholsteuerverordnung – AlkStV –) vom 6. März 2017 (Bundesgesetzblatt Teil I S. 431), die zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 24. Oktober 2022 (Bundesgesetzblatt Teil I S. 1838) geändert worden ist:

15
§ 8 Abs. 1 AlkStV Änderung von Verhältnissen

(1) [1]Der Steuerlagerinhaber hat dem Hauptzollamt die Änderung der nach § 5 Absatz 1, 2 Satz 1 und Absatz 3 Satz 1 angegebenen Verhältnisse vor der Änderung schriftlich anzuzeigen. [2]Zu den anzuzeigenden Änderungen gehören auch …

die Verlegung des Hauptwohnsitzes sowie bei Unternehmen des Unternehmenssitzes oder des Ortes, von dem aus der Beteiligte sein Unternehmen betreibt, oder …

[3]Änderungen der räumlichen Ausdehnung des oder der Steuerlager oder der angeordneten Sicherungsmaßnahmen bedürfen der Zustimmung des Hauptzollamts.

16
§ 58 Abs. 1 und 2 AlkStV Antrag auf Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung

(1) [1]Wer in anderen als den in § 57 genannten Fällen Alkoholerzeugnisse steuerfrei verwenden will, hat die Erlaubnis vor Beginn der Verwendung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Hauptzollamt zu beantragen. [2]Dem Antrag sind in doppelter Ausfertigung beizufügen:

1. ein Plan des Betriebs, in dem die beantragten Lager- und Verwendungsorte der Alkoholerzeugnisse eingezeichnet sind, mit Angabe der Anschriften, und

2. eine Betriebserklärung über den genauen Zweck und die Art und Weise der Verwendung der Alkoholerzeugnisse. …

(2) [1]Auf Verlangen des Hauptzollamts hat der Antragsteller weitere Angaben zu machen oder zusätzliche Unterlagen vorzulegen, wenn diese Angaben oder diese Unterlagen zur Sicherung des Steueraufkommens oder für die Steueraufsicht erforderlich erscheinen. [2]Das Hauptzollamt kann auf Anforderungen nach Absatz 1 verzichten, wenn Steuerbelange dadurch nicht beeinträchtigt werden. …

17
§ 59 Abs. 4 AlkStV Erteilung der Erlaubnis, Erlaubnisschein

(4) Für die Überprüfung der Erlaubnis, die Änderung von Verhältnissen und das Erlöschen der Erlaubnis gelten die §§ 7a, 8 und 9 entsprechend.

18

§ 61 Abs. 1 AlkStV Lagerung, Bestandsaufnahme

(1) [1]Der Verwender darf die Alkoholerzeugnisse nur an den angemeldeten Orten lagern. [2]Das Hauptzollamt kann Ausnahmen zulassen, wenn Steuerbelange nicht beeinträchtigt werden. …

19
2. Anzuwendendes Unionsrecht:

20
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:

21
Art. 27 Abs. 1 Buchst. f 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 …

f) unmittelbar oder als Bestandteile von Halbfertigerzeugnissen für die Herstellung von Lebensmitteln, gefüllt oder in anderer Form, verwendet werden, sofern jeweils der Alkoholgehalt 8,5 Liter reinen Alkohols je 100 kg des Erzeugnisses bei Pralinen und 5 Liter reinen Alkohols je 100 kg des Erzeugnisses bei anderen Erzeugnissen nicht überschreitet….

III.

22
1. 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.

23
Nach der nationalen Rechtsprechung ist durch die nicht erlaubte Verlagerung des Alkohols Alkoholsteuer entstanden, die auch nicht rückwirkend entfällt, obwohl der Alkohol für steuerfreie Zwecke verwendet wurde. Der vorlegende Senat stellt sich die Frage, ob die Steuerfreiheit allein deshalb abgelehnt werden darf, weil die Klägerin vor Verlagerung des Alkohols die Stellung eines Erlaubnisantrags versäumt hat, oder ob die unionsrechtlich vorgesehene obligatorische Steuerfreiheit in Zusammenhang mit dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz es gebietet, die Steuerfreiheit dennoch zu gewähren.

24
2. Rechtliche Würdigung nach nationalem Recht

25
Wer Alkoholerzeugnisse in den Fällen des § 27 Abs. 1 AlkStG steuerfrei verwenden will, bedarf nach § 28 Abs. 1 Satz 1 AlkStG einer Erlaubnis.

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 einem anderen Ort, 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; Urteil des Hessischen Finanzgerichts – FG – vom 26. September 2019 – 7 K 2303/17, juris, Rn. 24). Das Hauptzollamt kann zwar nach § 61 Abs.1 Satz 2 AlkStV eine Ausnahme von der ortsgebundenen Lagerung zulassen; eine solche lag aber im Streitfall nicht vor.

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
Mit Bescheid vom 2. Januar 2020 war der Klägerin die beantragte Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von unvergällten Alkoholerzeugnissen für Zwecke nach § 27 Abs. 1 Nr. 6 AlkStG erteilt worden. Nur zu diesem Zweck hat sie den streitgegenständlichen Alkohol unstreitig auch verwendet bzw. zu verwenden beabsichtigt.

29
Erlaubter Ort für die Lagerung und die Verwendung war der ehemalige Betriebssitz der Klägerin in der A-Str. in B. Die ab dem 1. April 2023 erfolgte Lagerung des Alkohols am neuen Betriebssitz in der C-Str. in D war nicht von der Erlaubnis vom 2. Januar 2020 umfasst. Einen Antrag auf Zulassung der Lagerung an einem nicht angemeldeten Ort nach § 61 Abs. 1 Satz 1 AlkStV oder auf Zustimmung zur Änderung des Lagerorts nach § 59 Abs. 4 AlkStV in Verbindung mit § 8 Abs. 1 Satz 3 AlkStV hatte die Klägerin nicht gestellt. Erst mit Bescheid vom 30. August 2023 wurde der neue Lagerort mit Wirkung zum 24. Juli 2023 erlaubt.

30
Dementsprechend ist nach der bisherigen nationalen Rechtsprechung mit der Verlagerung der Alkoholerzeugnisse durch die Klägerin Alkoholsteuer entstanden, auch wenn es für den Verdacht einer Steuerhinterziehung, eines Missbrauchs oder einer Steuervermeidung keinen Anhaltspunkt gibt.

31
3. Zur Anrufung des EuGH

32
Im Streitfall stellt sich die Frage, ob Art. 27 RL 92/83/EWG unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes einer nationalen Praxis entgegensteht, die bei Verlagerung von Alkoholerzeugnissen ohne vorherige Erlaubnis eine Steuerentstehung ausnahmslos vorsieht, auch wenn diese anschließend steuerfrei verwendet werden und eine Steuergefährdung am neuen Lagerort nicht besteht. Der vorlegende Senat neigt bei – die Vorlage rechtfertigenden – Zweifeln dazu, diese Frage zu bejahen.

33
a) Mit § 27 Abs. 1 Nr. 6 AlkStG hat der nationale Gesetzgeber die obligatorische Steuerbefreiung nach Art. 27 Abs. 1 Buchst. f RL 92/83/EWG umgesetzt.

34
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, BFHE 282, 344, Rn. 31, und vom 29. November 2022 – VII R 36/20, ZfZ 2023, 118, Rn. 53; EuGH-Urteil Vakaru Baltijos laivu statykla vom 13. Juli 2017 – C-151/16, ECLI:EU:C:2017:537, Rn. 43).

35
b) 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).

36
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).

37
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 das Hauptzollamt 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; Urteil des Hessischen FG vom 26. September 2019 – 7 K 2303/17, juris, Rn. 34; 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 des StromStG: BFH-Urteil vom 17. Oktober 2023 – VII R 50/20, ECLI:DE:BFH:2023:U.171023.VIIR50.20.0, Rn. 22ff).

38
bb) Diese Gründe gelten grundsätzlich auch bezüglich des Erfordernisses, dass ein bestimmter Lager- bzw. Verwendungsort bzw. dessen Änderung erlaubt wird.

39
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 der Ort 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).

40
c) Allerdings zweifelt das Gericht daran, dass es dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz entspricht, wenn nach nationaler Praxis bei Verlagerung von Alkohol ohne vorherige Erlaubnis trotz nachfolgender steuerfreier Verwendung Alkoholsteuer festzusetzen ist, ohne dass es darauf ankommt, ob die Steueraufsicht im Einzelfall eingeschränkt war, insbesondere da die nationalen Regelungen keine Erstattung oder Erlass im Sinne des Art. 27 Abs. 6 RL 92/83/EWG bzw. Art. 10 der Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 29. Dezember 2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems vorsehen.

41
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).

42
bb) Unabhängig davon, ob die Erlaubnis zur Änderung des Lagerorts 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.

43
Damit ist in jedem Fall nachzuweisen, dass die Erlaubnis des Lagerorts 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 (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Rantos vom 5. September 2024 C-137/23, ECLI:EU:C:2024:697, Rn. 47), 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.

44
cc) Zudem sind zur Überzeugung des Gerichts jeweils die Besonderheiten des vorliegenden Einzelfalls zu berücksichtigen. Dies ergibt sich bereits daraus, dass in jedem Einzelfall Anhaltspunkte für den Verdacht einer Steuerhinterziehung, eines Missbrauchs oder einer Steuervermeidung zu prüfen sind (vgl. EuGH-Urteil Alsen vom 13. März 2025 – C-137/23, ECLI:EU:C:2025:179, Rn. 68 ff.). Dies erfordert notwendigerweise auch die Prüfung von Umständen, die zeitlich nach der Verwirklichung des Steuerentstehungs- bzw. dem Steuerbefreiungstatbestand eintreten werden. Insofern ist nach Auffassung des Gerichts zu berücksichtigen, wenn die Finanzbehörde im konkreten Einzelfall ihren Aufsichtspflichten am Lagerort nachkommen kann.

45
dd) Unter Berücksichtigung der Besonderheiten des vorliegenden Einzelfalls waren zur Überzeugung des Senats zu keinem Zeitpunkt die Aufsichtsmöglichkeiten des Beklagten aufgrund des Umzugs und der fehlenden Änderungsanzeige diesbezüglich eingeschränkt, da selbst für eine überraschende Prüfung die neue Adresse (über die Homepage der Klägerin) leicht ermittelbar gewesen wäre.

46
Außerdem erscheint eine vorherige Erlaubniseinholung nicht erforderlich. So ist z.B. im Bereich der Stromsteuer geregelt, dass nach Verlegung der Niederlassung an einen anderen Ort eine neue Erlaubnis (die auch in diesem Bereich der Steueraufsicht dient, vgl. BFH-Urteil vom 17. Oktober 2023, VII R 50/20, BFH/NV 2024, 341, Rn. 23, 25) noch innerhalb der folgenden 3 Monate beantragt werden kann und dann die bisherige bis zur Entscheidung hierüber fort gilt (§ 3 Abs. 3 Nr. 9 in Verbindung mit Abs. 5 Satz 1 der Stromsteuerverordnung).

47

Unter Berücksichtigung der Möglichkeit, den Verstoß gegen die Anzeigepflichten nach § 59 Abs. 4 in Verbindung mit § 8 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 AlkStV anderweitig (z.B. durch ein Bußgeld) ahnden zu können, hat der Senat Zweifel, ob es nicht unverhältnismäßig ist, die Steuerentstehung – obwohl der Alkohol obligatorisch steuerfreien Verwendungszwecken diente – an den nicht angezeigten Lagerortwechsel zu knüpfen, ohne dass eine Einschränkung der Steueraufsichtsmöglichkeiten erkennbar wäre.

48
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, ECLI:DE:BFH:2023:U.171023.VIIR50.20.0, Rn. 33 ff.). Entlastungsmöglichkeiten sind lediglich in §§ 29 f AlkStG für hier nicht vorliegende Fälle vorgesehen. Ein Antrag auf rückwirkende Erlaubnis des neuen Lagerorts ist nach nationaler Praxis nicht möglich (vgl. Vorlagebeschluss des Senats vom selben Tag zu 14 K 1143/24).

49
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).

50
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).

51
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 bisher vom Beklagten geäußerter Auffassung nicht der Fall.

52
4. Entscheidungserheblichkeit

53
Die Vorlagefrage ist entscheidungserheblich. Wäre eine Erlaubnis gemäß der bisherigen nationalen Praxis konstitutiv und würde keiner Verhältnismäßigkeitskontrolle im Einzelfall unterliegen, wäre die Klage aus den unter 2. dargelegten Gründen abzuweisen. Andernfalls wäre der Klage nach Überzeugung des Gerichts stattzugeben.