

# Urteil vom 05. Mai 2015, VII R 58/13

## Entstehung der Branntweinsteuer bei Lagerung und Verwendung außerhalb des Betriebs des Erlaubnisinhabers - Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

BFH VII. Senat

BranntwMonG § 132 Abs 1 Nr 4, BranntwMonG § 139 Abs 2 S 1, AO § 120 Abs 1 Nr 4, AO § 209, AO § 210, AO § 214, BrStV § 25, BrStV § 29

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. Juni 2013, Az: 7 K 976/11

### Leitsätze

NV: Die Branntweinsteuer entsteht nach § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. infolge zweckwidriger Verwendung der Erzeugnisse auch in den Fällen, in denen das Erzeugnis zwar zur Herstellung der in § 132 Abs. 1 Nr. 4 BranntwMonG a.F. genannten Waren dient, jedoch von einem Dritten, der über keine Verwendererlaubnis verfügt, an einem vom Unternehmen des Erlaubnisinhabers entfernten Ort gelagert und verwendet wird.

### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 24. Juni 2013 7 K 976/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) firmiert seit Ende 2000 unter dem Namen ... GmbH.
- 2 Rechtsvorgängerinnen der Klägerin waren die X GmbH, die ihren Sitz an den noch heute bestehenden Unternehmenssitz der Klägerin verlegte, und nach einer Verschmelzung die Y GmbH, die 1995 den ursprünglichen Gegenstand des Unternehmens (Verpackungsbereich) um die Herstellung und Abfüllung von Flüssigkeiten erweiterte. Mit einem auf den 5. Oktober 1993 datierten Vordruck beantragte die X GmbH die Erlaubnis zur steuerfreien gewerblichen Verwendung von vergällt bezogenem Ethanol 613 zur (Lohn-)Herstellung von Waren, die weder Arzneimittel noch Lebensmittel sind. In Feld 7 des Antragsformulars war die Anschrift des Betriebs, in dem der Alkohol verwendet werden soll, unter Hinweis auf Feld 1 mit der Anschrift der Klägerin angegeben. Ein Lageplan war bereits einem früheren Antrag des Unternehmens beigefügt. Die nach § 132 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 139 Abs. 1 des Gesetzes über das Branntweinmonopol in der jeweils geltenden Fassung (BranntwMonG a.F.) vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Hauptzollamt --HZA--) erteilte Erlaubnis enthielt folgende Bestimmungen: "Die Erzeugnisse dürfen nur an dem angemeldeten Ort gelagert und zu den im Antrag angegebenen Zwecken verwendet werden. Sollten sich die in dem o. Antrag angegebenen Verhältnisse ändern, so haben Sie mir dieses unverzüglich schriftlich anzuzeigen (Auflage nach § 120 Abs. 1 Nr. 4 Abgabenordnung)." Zum Nachweis der Bezugsberechtigung stellte das HZA einen Erlaubnisschein aus, in dem als Vergällungsmittel 1 l Phtalsäurediethylester auf 100 l A angegeben war. Auf der Rückseite des Erlaubnisscheins befanden sich die folgenden Hinweise: "... Soweit Branntwein nicht vollständig vergällt ist, darf er nur abgegeben werden, wenn dem Abgebenden ein gültiger Erlaubnisschein des Empfängers vorliegt ... Der Erlaubnisschein ist dem Hauptzollamt unverzüglich zurückzugeben, wenn die Erlaubnis erlischt oder die Verwendung eingestellt wird..."
- 3 Mit Schreiben vom 18. Januar 1996 teilte die Y GmbH dem HZA mit, dass die Firma X GmbH zur Y GmbH umfirmiert worden sei und bat um Ausstellung eines neuen Erlaubnisscheins. Daraufhin übertrug das HZA die der X GmbH erteilte Erlaubnis auf die Y GmbH und stellte nach Einziehung des alten Erlaubnisscheins einen neuen Erlaubnisschein aus. Mit Schreiben vom 7. Februar 2000 zeigte die Klägerin dem HZA die geänderte Firma an und

beantragte erneut die Änderung des Erlaubnisscheins. Mit Bescheid vom 18. Februar 2000 übertrug das HZA die Erlaubnis rückwirkend zum 13. Januar 2000 auf die Klägerin, wobei es darauf hinwies, dass die Erlaubnis weiterhin unter den bisherigen Bedingungen in vollem Umfang in Anspruch genommen werden könne. Zudem stellte es aufgrund der Einziehung des alten Erlaubnisscheins einen neuen Erlaubnisschein aus. Im April 2004 bestellte die Klägerin die von ihr beschäftigte Laborleiterin als steuerliche Beauftragte gemäß § 214 der Abgabenordnung (AO) für den Bereich der steuerfreien Verwendung von vergälltem Branntwein.

- 4 Bis 2006 verfügte die Klägerin zur Herstellung eines Handdesinfektionsmittels, das auch nach der Mischung einen relativ hohen Alkoholgehalt aufweist, über einen sog. Ex-Mischraum/Ex-Raum, in dem explosive Stoffe verarbeitet werden konnten. Aufgrund mangelnder Nachfrage nach dem Produkt wurde dieser Raum aufgegeben. Ab 2007 wurde das Handdesinfektionsmittel im Lohnauftrag bei der ca. 10 km vom Betriebssitz der Klägerin entfernten Z GmbH hergestellt. Weder die Aufgabe des Ex-Raums noch die Produktion des Desinfektionsmittels durch die Z GmbH im Lohnauftrag für die Klägerin wurden dem HZA angezeigt. Erst aufgrund einer Anfrage der Z GmbH wurde der Sachverhalt im August 2009 dem HZA bekannt. Dabei wurde festgestellt, dass die Z GmbH zwar 2007, nicht jedoch im Jahr 2009 eine gültige Erlaubnis zur Verwendung steuerbefreiten Branntweins besaß. Daraufhin beantragte die Z GmbH umgehend die Erteilung einer solchen Erlaubnis, die sie auch erhielt. Der Klägerin wurde auf ihren Antrag am 4. Februar 2010 rückwirkend zum 24. August 2009 eine Erlaubnis für die Abgabe unverteuerten Alkohols an die Z GmbH erteilt. Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Klägerin in den Jahren 2007 und 2009 der Z GmbH selbst oder durch Lieferanten Ethanol 613 zur Verfügung gestellt hatte, das von der Z GmbH nach Vorgaben der Klägerin zur Herstellung von Desinfektionsmitteln verwendet werden sollte. Das HZA vertrat die Ansicht, dass aufgrund einer zweckwidrigen Verwendung des vergällten Branntweins die Steuer nach § 139 Abs. 2 BranntwMonG a.F. entstanden sei und setzte gegen die Klägerin hinsichtlich des in den Jahren 2007 und 2009 (im Zeitraum vom 1. Januar bis zum 23. August 2009) von der Z GmbH verwendeten Ethanol 613 die entstandene Branntweinsteuer fest.
- 5 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Branntweinsteuer sei für beide Streitjahre nach § 139 Abs. 2 Satz 1 1. Alternative BranntwMonG a.F. entstanden. Es liege eine zweckwidrige Verwendung vor, weil nicht die Klägerin als Erlaubnisinhaberin, sondern die Z GmbH den ihr gelieferten Alkohol verwendet habe. Die Z GmbH habe im Auftrag der Klägerin Handdesinfektionsmittel in eigener Verantwortung hergestellt. Von einer Ausleihe der Gerätschaften der Z GmbH oder von einer "verlängerten Werkbank" könne nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme --u.a. durch Vernehmung der Laborleiterin-- keine Rede sein. Auch deren Anwesenheit im Betrieb der Z GmbH, die lediglich der Überwachung der Einhaltung der vorgeschriebenen Mengen gedient habe, könne nicht dazu führen, dass die Herstellungsvorgänge in den Betriebsräumen der Z GmbH der Klägerin zugerechnet werden könnten. Aber selbst wenn dies unterstellt werden könnte, habe die Klägerin den vergällten Alkohol entgegen der ihr erteilten Erlaubnis nicht an dem im Antrag angegebenen Verwendungsort, d.h. in ihrem eigenen Betrieb, verwendet. Die Abschaffung des Ex-Raums und die Verlagerung der Produktion in den Betrieb der Z GmbH hätte die Klägerin dem HZA anzeigen und eine entsprechende Erlaubnis beantragen müssen. Das Fehlen einer Erlaubnis führe selbst dann zu einem Ausschluss der Begünstigung, wenn das Erzeugnis zu begünstigten Zwecken verwendet worden sei. Der Erlaubnisvorbehalt sei im Gesetz hinreichend bestimmt geregelt. Als Erlaubnisinhaberin schulde die Klägerin die durch die zweckwidrige Verwendung entstandene Branntweinsteuer.
- 6 Allerdings stehe der Geltendmachung des Branntweinsteueranspruchs für das Streitjahr 2007 der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen, denn es gelte die einjährige Festsetzungsverjährungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Eine leichtfertige Steuerverkürzung nach § 378 Abs. 1 i.V.m. § 370 AO liege trotz der versäumten Abgabe von Steueranmeldungen nicht vor.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, Branntweinsteuer sei nicht entstanden, weil sie das vergällte Erzeugnis nicht entgegen der in der Erlaubnis vorgesehenen Zweckbestimmung verwendet habe. Da der vergällte Branntwein zu dem nach § 132 Abs. 1 Nr. 4 BranntwMonG a.F. begünstigten Zweck, nämlich zur Herstellung von Handdesinfektionsmitteln, verwendet worden sei, müsse Steuerfreiheit gewährt werden. § 29 der Branntweinsteuerverordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung (BrStV a.F.), nach dem das HZA dem Erlaubnisinhaber die Abgabe von Branntwein gestatten könne, sei keine materiell-rechtliche Ergänzung des § 139 Abs. 2 BranntwMonG a.F., weshalb eine Verletzung dieser Vorschrift nicht zur Entstehung der Branntweinsteuer führen könne. Auch sei zu berücksichtigen, dass sie den Branntwein nicht abgegeben habe. Denn nicht die Z GmbH, sondern sie (die Klägerin) habe den Branntwein gewerblich verwendet. Fehlerhaft habe das FG auf die Produktion von Handdesinfektionsmitteln abgestellt und nicht berücksichtigt, dass die Z GmbH an der Verwendung des vergällten Branntweins nicht beteiligt gewesen sei. Die ständige Anwesenheit ihrer (der Klägerin) Laborleiterin

habe allein dazu gedient, unter Ausschluss der Mitarbeiter der Z GmbH die Verfügungsgewalt über den Einsatz des Erzeugnisses zu behalten und nicht aus den Augen zu verlieren.

- 8 In Bezug auf den Verwendungsort sei § 139 Abs. 1 BranntwMonG a.F. zu unbestimmt und verletze den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz des Art. 103 Abs. 2 des Grundgesetzes (GG). Dem Wortlaut des § 139 Abs. 1 Satz 3 BranntwMonG a.F., der sich nur auf die Lagerung beziehe, sei nicht zu entnehmen, dass die gelagerten Erzeugnisse auch im Betrieb des Erlaubnisinhabers verwendet werden müssten. Auch habe der Gesetzgeber in § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. nicht festgelegt, dass die Steuer entsteht, wenn Erzeugnisse nicht an dem vorgesehenen Ort verwendet werden. Die Pflicht zur Verwendung an diesem Ort könne auch dem Wortlaut der Erlaubnis nicht entnommen werden.
- 9 Die vom FG zur Begründung seiner Entscheidung herangezogenen Vorschriften der Steueraufsicht (§§ 209, 210 AO) seien im Streitfall nicht anwendbar, weil sie nur den Warenverkehr über die Grenze beträfen. Unerheblich sei in diesem Zusammenhang der Umstand, dass sie die Aufgabe des Ex-Raums und die Verlagerung der Produktion nicht dem HZA angezeigt habe. Schließlich verstoße die vom FG vorgenommene Auslegung des § 139 BranntwMonG a.F. gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Nach den Umständen des Streitfalls sei eine Steueraufsicht stets gewährleistet gewesen.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter teilweiser Änderung des Urteils des FG die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen auch insoweit aufzuheben, als für das Kalenderjahr 2009 Branntweinsteuer festgesetzt worden ist.
- 11 Das HZA beantragt die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Es schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. Die Erlaubnis zur steuerfreien Verwendung von nicht vollständig vergälltem Branntwein werde personenbezogen erteilt, so dass die Verwendung durch den Erlaubnisinhaber selbst erfolgen müsse. Im Streitfall habe jedoch die Z GmbH die Erzeugnisse eingesetzt, deren Verwendung sich nicht in einer Zugabe aus verplombten Behältnissen erschöpfe. Aus Gründen der Steueraufsicht sei der Verwendungsort zwingend in der Erlaubnis festzulegen. Die Erhebung der Branntweinsteuer unter den gegebenen Umständen verstoße nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Eine Einschränkung der Erlaubnis und die in § 25 BrStV a.F. normierten Pflichten seien aus Gründen der korrekten und einfachen Überwachung der Verwendung steuerfreien Branntweins gerechtfertigt.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Branntweinsteuer durch zweckwidrige Verwendung des vergällten Branntweins nach § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntweinStG a.F. entstanden ist und dass die Verwendung nicht durch die Klägerin, sondern durch die Z GmbH erfolgt ist.
- 14 1. Nach § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. entsteht die Steuer, wenn das Erzeugnis entgegen der in der --personenbezogen zu erteilenden-- Erlaubnis vorgesehenen Zweckbestimmung verwendet wird oder dieser nicht mehr zugeführt werden kann, es sei denn, es ist nachweislich untergegangen. Eine zweckwidrige Verwendung liegt nicht nur dann vor, wenn das Erzeugnis nicht zur Herstellung der in § 132 Abs. 1 Nr. 4 BranntwMonG a.F. genannten Waren eingesetzt wird, sondern auch in den Fällen, in denen das Erzeugnis zwar der Herstellung solcher Waren dient, jedoch von einem Dritten, der über keine entsprechende Erlaubnis verfügt, oder an einem anderen Ort gelagert und verwendet wird.
- 15 Die Personenbezogenheit der Erlaubnis ergibt sich aus § 139 Abs. 1 Satz 2 BranntwMonG a.F. Auf die Maßgeblichkeit des Orts der Lagerung und Verwendung deutet insbesondere der Umstand hin, dass vom Antragsteller im Antragsformular die Angabe des Betriebs gefordert wird, in dem der Alkohol verwendet werden soll und dass nach § 25 Abs. 2 Nr. 4 BrStV a.F. dem Antrag ein Plan der Betriebsanlage beizufügen ist, in dem der Lager- und Verwendungsort des Branntweins eingezeichnet ist. Dieser Bestimmung ist zu entnehmen, dass der Verordnungsgeber stillschweigend davon ausgegangen ist, dass der Lagerort regelmäßig dem Verwendungsort entspricht. Auch ist eine fortlaufende Produktion der in § 132 Abs. 1 Nr. 4 BranntwMonG a.F. genannten Waren ohne eine Vorratshaltung und Lagerung des hierzu benötigten Alkohols kaum denkbar. Daher hat der Gesetzgeber darauf

verzichtet, den Entstehungstatbestand des § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. durch die ausdrückliche Erwähnung der Abweichung vom angegebenen Verwendungsort zu präzisieren.

- 16** Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass die Lagerung und gewerbliche Verwendung des Branntweins gemäß § 209 Abs. 1 AO der zollamtlichen Überwachung (Steueraufsicht) unterliegt. Die ihr nach § 210 AO zustehenden Befugnisse, die insbesondere eine Nachschau ermöglichen, kann die Finanzbehörde jedoch nur dann ausüben, wenn ihr der Ort bekannt ist, an dem die der Steueraufsicht unterliegenden Erzeugnisse gelagert und verwendet werden. Die Erlaubnis wird deshalb auch zu dem Zweck erteilt, die begünstigten Erzeugnisse an einem bestimmten Ort zu lagern, so dass die zollamtliche Überwachung gewährleistet ist.
- 17** Eine nicht dem in der Erlaubnis konkretisierten Zweck entsprechende Verwendung des Erzeugnisses liegt somit auch dann vor, wenn die Verwendung nicht in den Betriebsräumen des Erlaubnisinhabers stattfindet, die er der Finanzbehörde im Antrag und in den ergänzenden Unterlagen angegeben hat. Daraus, dass in § 139 Abs. 1 Satz 2 BranntwMonG a.F. ausdrücklich geregelt ist, dass die Erlaubnis auch die Lagerung der zu verwendenden Erzeugnisse einschließt, ergibt sich nichts anderes. Durch diese Regelung wird lediglich klargestellt, dass es aus Gründen der Steueraufsicht keiner gesonderten Lagererlaubnis bedarf, wie dies für eine Lagerung von Branntwein unter Steueraussetzung nach § 134 Abs. 1 BranntwMonG a.F. vorgeschrieben ist.
- 18** 2. Entgegen der Auffassung der Revision verstößt eine Auslegung des § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. im vorgenannten Sinne nicht gegen die Grundsätze der Rechtssicherheit und der Verhältnismäßigkeit.
- 19** a) Der Entstehungstatbestand bezieht sich ausdrücklich auf den Inhalt der Erlaubnis und auf die darin festgelegte Zweckbestimmung. Aus dem Inhalt der schriftlich zu erteilenden Erlaubnis und des auf Antrag zusätzlich auszustellenden Erlaubnisscheins erschließt sich die jeweilige Zweckbestimmung, deren Nichteinhaltung zur Steuerentstehung führen kann. Dadurch wird der Entstehungstatbestand hinreichend konkretisiert. Im Übrigen setzt die Erteilung einer Verwendungserlaubnis eine gewerbliche Tätigkeit voraus. Von Unternehmen, die verbrauchsteuerrechtliche Begünstigungen in Anspruch nehmen, kann ein sorgfältiges Studium der einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften erwartet werden. Wie bereits ausgeführt, wird dem Antragsteller durch die von ihm im Antrag und in ergänzenden Unterlagen verlangten Angaben (§ 25 BrStV a.F.) deutlich gemacht, dass nicht nur der konkreten Verwendung, sondern auch dem Ort, an dem diese stattfindet, eine besondere steuerliche Bedeutung zukommt. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Erlaubnis wie im Streitfall mit diesbezüglichen Nebenbestimmungen i.S. des § 120 Abs. 2 AO versehen ist.
- 20** b) Sofern gegen die in der Erlaubnis festgelegten Bestimmungen verstoßen wird, erweist sich die Entstehung der Branntweinsteuer nicht als unverhältnismäßig.
- 21** Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, nach dem das eingesetzte Mittel zur Erreichung des angestrebten Ziels nicht nur erforderlich und geeignet, sondern hierzu auch in einem angemessenen, d.h. für den Betroffenen zumutbaren Verhältnis stehen muss, genießt Verfassungsrang und ist auch bei der Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen zu beachten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28. August 2012 I R 10/12, BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266). An der Erforderlichkeit und Eignung einer Steuererhebung fehlt es erst dann, wenn sich die steuerliche Belastung erdrosselnd auswirkt, so dass sie einem Verbot einer bestimmten Tätigkeit gleichkäme. Belastungsobergrenzen können sich jedoch auch aus der Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne, im Rahmen einer Gesamtabwägung zur Angemessenheit und Zumutbarkeit der Steuerbelastung ergeben.
- 22** Dass die Erhebung der Branntweinsteuer in den Fällen einer zweckwidrigen Verwendung steuerfreien Branntweins eine verfassungsrechtlich unzulässige Sonderbelastung darstellt, die jenseits der Erdrosselungsgrenze liegt, wird von der Revision nicht belegt und ist auch sonst nicht ersichtlich. Es handelt sich vielmehr um eine Maßnahme des Gesetzgebers, die einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der einem Verwender erteilten Erlaubnis entgegenwirken soll. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Branntwein ein hochsteuerbares Erzeugnis ist, dessen steuerbegünstigte Verwendung zur Sicherung des Steueraufkommens der Steueraufsicht bedarf. Im Übrigen steht es dem Gesetzgeber weitgehend frei, Verstöße gegen die Pflicht zur Einhaltung steuerlicher Verfahrensvorschriften als Ordnungswidrigkeiten zu ahnden oder an solche Zuwiderhandlungen die Entstehung der Steuer zu knüpfen.
- 23** 3. Da sich das Auslegungsergebnis lediglich auf die branntweinsteuerrechtlichen Folgen der von der Klägerin vorgenommenen Verwendung des Branntweins bezieht, bedarf es keiner Entscheidung darüber, ob § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. im Hinblick auf eine mögliche Strafbarkeit aus § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO bzw. § 374 AO aus strafrechtlicher Sicht den Anforderungen des Art. 103 Abs. 2 GG genügt.

- 24** 4. Nach den dargestellten Grundsätzen hat die Klägerin den Steuerentstehungsstatbestand des § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. erfüllt, indem sie den vergällten Branntwein entgegen der in der Erlaubnis vorgesehenen Zweckbestimmung verwendet und gelagert hat. In der Erlaubnis, die zunächst der X GmbH erteilt und später auf die Y GmbH und im Februar 2000 schließlich auf die Klägerin übertragen wurde, hat das HZA ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Erzeugnisse nur an dem angemeldeten Ort gelagert und zu dem im Antrag angegebenen Zweck verwendet werden dürfen und dass eine Änderung der Verhältnisse unverzüglich anzuzeigen ist.
- 25** Nach den Feststellungen des FG, gegen die die Klägerin keine substantiierten Verfahrensrügen erhoben hat und die nach § 118 Abs. 2 FGO für den erkennenden Senat bindend sind, hat die Klägerin 2007 die Produktion von Handdesinfektionsmitteln in ein anderes Unternehmen verlegt, das vom Betrieb der Klägerin ca. 10 km entfernt war. Dorthin wurde der vergällte Branntwein (Ethanol 613) entweder durch die Klägerin selbst oder durch einen Lieferanten verbracht und vor dem eigentlichen Herstellungsvorgang zumindest zeitweise gelagert. Entgegen der in der Erlaubnis enthaltenen Auflage hat es die Klägerin unterlassen, dem HZA die Änderung der Verhältnisse unverzüglich anzuzeigen. Dadurch wurde das HZA darüber in Unkenntnis gelassen, dass die unter Steueraufsicht stehenden Erzeugnisse nicht im Verwendungsbetrieb, sondern im Betrieb der Z GmbH, die im Streitjahr über keine gültige Erlaubnis zur Verwendung von steuerbefreitem Branntwein verfügte, zur Herstellung von Desinfektionsmitteln verbraucht und zumindest zeitweise gelagert worden sind. Eine auf die Lagerung und Verwendung des Erzeugnisses bezogene Nachschau nach § 210 Abs. 1 AO war ihm somit nicht möglich bzw. wesentlich erschwert. In diesem Zusammenhang ist die Auffassung der Revision, dass sich die §§ 209 und 210 AO lediglich auf den Warenverkehr über die Grenze beziehen und daher im Streitfall keine Anwendung finden könnten, abwegig. Aufgrund des klaren Wortlauts des § 209 AO bedarf es keiner weiteren Begründung, dass sich die Steueraufsicht auch auf die Lagerung und die Verwendung verbrauchsteuerpflichtiger Erzeugnisse im Steuergebiet bezieht.
- 26** Wie bereits ausgeführt, bezieht sich die in § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. genannte Zweckbestimmung nicht nur auf den tatsächlichen Ge- oder Verbrauch des vergällten Branntweins, sondern auch auf dessen Lagerung, denn nach § 139 Abs. 1 Satz 3 BranntwMonG a.F. schließt die Erlaubnis die Lagerung der zu verwendenden Erzeugnisse im Betrieb mit ein. Nach dem Vorbringen der Klägerin soll die Aufgabe der Laborleiterin darin bestanden haben, den in den verschlossenen Behältnissen befindlichen Alkohol zu übernehmen und für die Verwendung und die Lagerung Sorge zu tragen. Auf eine Zwischenlagerung der Erzeugnisse deutet auch der Umstand hin, dass nach der Aussage der Laborleiterin die Herstellung einer Serie von Desinfektionsmitteln mehrere Tage in Anspruch genommen hat. Danach wurde der Branntwein entgegen der in der Erlaubnis vorgesehenen Zweckbestimmung an einem anderen Ort als dem im Antrag und in der Erlaubnis genannten Verwendungsort gelagert, wobei nicht davon ausgegangen werden kann, dass die Lagerung des Branntweins während der mehrtägigen Produktion unter ständiger Aufsicht der Laborleiterin stand. Aufgrund der zweckwidrigen Lagerung ist von einer Steuerentstehung nach § 139 Abs. 2 Satz 1 BranntwMonG a.F. auszugehen. Dies gilt unabhängig davon, dass der Branntwein tatsächlich zur Herstellung von in § 132 Abs. 1 Nr. 4 BranntwMonG a.F. genannten Waren verwendet worden ist. Allein eine solche Verwendung ohne die erforderliche Erlaubnis reicht für die Gewährung der Steuerbefreiung nicht aus, denn der Erlaubnis kommt eine konstitutive Wirkung zu (BFH-Entscheidungen vom 8. März 2004 VII B 150/03, BFH/NV 2004, 981, und vom 31. Juli 1990 VII R 3/89, BFH/NV 1991, 487).
- 27** Aufgrund des Ergebnisses der Beweisaufnahme und deren Würdigung durch das FG kann auch nicht der Ansicht der Revision gefolgt werden, nicht die Z GmbH, sondern die Klägerin habe den vergällten Branntwein in den Räumlichkeiten der Z GmbH mit von dieser geliehenen Mischvorrichtungen bestimmungsgemäß verwendet. Nach den Feststellungen des FG bestand die Hauptaufgabe der bei der Produktion anwesenden Laborleiterin der Klägerin in der Überwachung, dass der Branntwein nur in den vorgeschriebenen Mengen verwendet wurde. Eigenständig konnte sie nicht über die Räumlichkeiten und Betriebsmittel der Z GmbH verfügen, die im Rahmen einer mit der Klägerin vereinbarten Lohnveredelung den Herstellungsprozess nicht nur duldeten, sondern auch durch eigene Mitarbeiter beherrschte und steuerte. Bei diesem Befund kann die Produktion und die Verwendung des Branntweins nicht der Klägerin zugerechnet werden, selbst wenn sie unter ständiger Aufsicht ihrer Laborleiterin gestanden haben sollte.
- 28** 5. Für die infolge der zweckwidrigen Verwendung entstandene Branntweinsteuer ist die Klägerin nach § 139 Abs. 2 Satz 5 BranntwMonG a.F. Steuerschuldnerin geworden, so dass ihre Inanspruchnahme dem Grunde und auch der Höhe nach nicht zu beanstanden ist.
- 29** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)