

EuGH-Vorlage vom 09. Dezember 2025, VII R 19/23

EuGH-Vorlage zur Bedeutung des vereinfachten Begleitdokuments für die Steuerentlastung für in einen anderen Mitgliedstaat beförderte Energieerzeugnisse

ECLI:DE:BFH:2025:VE.091225.VIIR19.23.0

BFH VII. Senat

EGRL 118/2008 Art 33 Abs 6, EGRL 118/2008 Art 34, EnergieStG § 46 Abs 1 S 1 Nr 1, EnergieStG § 46 Abs 2, EWGV 3649/92 Art 1, EWGV 3649/92 Art 2, EWGV 3649/92 Art 3, EWGRL 12/92 Art 7 Abs 4, EWGRL 12/92 Art 22 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 23. August 2023, Az: 4 K 2640/22 VE

Leitsätze

Ist eine nationale Regelung, nach der eine beantragte Steuerentlastung für nachweislich versteuerte, nicht gebrauchte Energieerzeugnisse, die zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurden, nur dann gewährt wird, wenn der Entlastungsberechtigte die Energieerzeugnisse unter Mitführung eines Begleitdokuments nach Art. 34 Abs. 1 der Verbrauchsteuersystemrichtlinie --VStSystRL-- befördert hat, mit den Bestimmungen der Verbrauchsteuersystemrichtlinie, insbesondere Art. 33 Abs. 6 VStSystRL vereinbar, obwohl keine Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat oder einen sonstigen Steuermisbrauch vorliegen?

Tenor

1. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist eine nationale Regelung, nach der eine beantragte Steuerentlastung für nachweislich versteuerte, nicht gebrauchte Energieerzeugnisse, die zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurden, nur dann gewährt wird, wenn der Entlastungsberechtigte die Energieerzeugnisse unter Mitführung eines Begleitdokuments nach Art. 34 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (Amtsblatt der Europäischen Union ABLEU 2009, Nr. L 9, 12) -- Verbrauchsteuersystemrichtlinie (VStSystRL) -- befördert hat, mit den Bestimmungen der Verbrauchsteuersystemrichtlinie, insbesondere Art. 33 Abs. 6 VStSystRL vereinbar, obwohl keine Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat oder einen sonstigen Steuermisbrauch vorliegen?

2. Das Revisionsverfahren wird bis zur Entscheidung über die Vorabentscheidungsfrage ausgesetzt.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) stellt Polyolefine her. Bei der Herstellung der Polyolefine fallen gasförmige Kohlenwasserstoffe der Unterposition 2711 19 00 der Kombinierten Nomenklatur (KN), sogenanntes Raffinat-1, an. Die Klägerin hatte die Erlaubnis, in ihrem inländischen Betrieb Raffinat-1 unter Steueraussetzung herzustellen.
- 2** Am 06.06.2019 entnahm die Klägerin dem ihr bewilligten Steuerlager in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ... kg Raffinat-1, das mit einem Tankschiff zu der im Königreich Belgien (Belgien) ansässigen Z befördert wurde. Die für den Versand zuständigen Arbeitnehmer der Klägerin hatten dabei übersehen, dass das Raffinat-1 unter Steueraussetzung zur Z zu befördern und hierfür ein elektronisches Verwaltungsdokument zu übermitteln war. Die Klägerin hatte vor Beginn der Beförderung auch kein vereinfachtes Begleitdokument (vBD) im Sinne von Art. 34 Abs. 1 VStSystRL in Verbindung mit (i.V.m.) Art. 2 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 der

Kommission vom 17.12.1992 über ein vereinfachtes Begleitdokument für die Beförderung von verbrauchsteuerpflichtigen Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr des Abgangsmitgliedstaats befinden (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABIEG-- 1992, Nr. L 369, 17) --Verordnung (EWG) Nr. 3649/92--, erstellt. Die Z nahm das Raffinat-1 in das ihr für Erzeugnisse der Unterposition 2711 19 00 KN bewilligte Steuerlager auf, was die belgische Zollverwaltung unter der Dossiernummer ... bestätigte.

- 3 Die Klägerin gab am 09.07.2019 beim Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt --HZA--) eine Steueranmeldung ab, mit der sie zugleich für das am 06.06.2019 zur Z beförderte Raffinat-1 eine Energiesteuerentlastung nach § 46 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Energiesteuergesetzes (EnergieStG) in der Fassung vom 27.08.2017 in Höhe von ... € beantragte. Das HZA setzte gegen die Klägerin Energiesteuer in Höhe von ... € fest und lehnte den Antrag auf Energiesteuerentlastung unter Berufung auf § 46 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG mit Bescheid vom 16.07.2019 ab, weil das Raffinat-1 nicht mit einem vBD befördert worden sei. Die Klägerin entrichtete daraufhin die festgesetzte Energiesteuer.
- 4 Das Finanzgericht urteilte, die Ablehnung des Antrags auf Energiesteuerentlastung sei rechtswidrig. Die Voraussetzungen für eine Steuerentlastung nach § 46 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG lägen vor. Denn § 46 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG sei im Lichte von Art. 33 Abs. 6 VStSystRL dergestalt richtlinienkonform auszulegen, dass in Fällen, in denen ein Energieerzeugnis nachweislich in ein in einem anderen Mitgliedstaat vorhandenes Steuerlager aufgenommen worden sei, auf die Beförderung mit einem vBD verzichtet werden könne. Gegen dieses Urteil wendet sich das HZA mit seiner Revision.

Entscheidungsgründe

II.

- 5 Der Senat setzt --nach Anhörung der Beteiligten, die insoweit keine Einwendungen erhoben haben-- das bei ihm anhängige Revisionsverfahren aus (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung) und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

Ist eine nationale Regelung, nach der eine beantragte Steuerentlastung für nachweislich versteuerte, nicht gebrauchte Energieerzeugnisse, die zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurden, nur dann gewährt wird, wenn der Entlastungsberechtigte die Energieerzeugnisse unter Mitführung eines Begleitdokuments nach Art. 34 Abs. 1 VStSystRL befördert hat, mit den Bestimmungen der Verbrauchsteuersystemrichtlinie, insbesondere Art. 33 Abs. 6 VStSystRL vereinbar, obwohl keine Anhaltspunkte für eine Steuerstraftat oder einen sonstigen Steuermisbrauch vorliegen?

III.

- 6 Es kommt für die Entscheidung des Streitfalls auf die folgenden unionsrechtlichen Bestimmungen über die Verbrauchsteuern an, bei deren Auslegung entscheidungserhebliche Zweifel bestehen:
- 7 **Anzuwendendes Unionsrecht:**
- 8 **Art. 33 VStSystRL:**

(1) Unbeschadet des Artikels 36 Absatz 1 unterliegen verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, sofern sie zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten und dort zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen sind, der Verbrauchsteuer, die in diesem anderen Mitgliedstaat erhoben wird. (...)

(2) (...)

(3) (...)

(4) (...)

(5) (...)

(6) Die Verbrauchsteuer wird im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr auf Antrag erstattet oder erlassen, wenn die zuständigen Behörden des anderen Mitgliedstaats feststellen, dass der Steueranspruch in diesem Mitgliedstaat entstanden ist und die Steuerschuld dort auch erhoben wurde.

9 Art. 34 VStSystRL:

(1) In den in Artikel 33 Absatz 1 genannten Fällen werden verbrauchsteuerpflichtige Waren zwischen den Gebieten der verschiedenen Mitgliedstaaten unter Mitführung eines Begleitdokuments befördert, das die wichtigsten Angaben des Dokuments nach Artikel 21 Absatz 1 enthält.

(...)

(2) (...)

10 Art. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92:

Wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren, die sich bereits im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befinden, zu den in Artikel 7 der Richtlinie 92/12/EWG genannten Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat verwendet werden sollen, ist von demjenigen, der für die innergemeinschaftliche Beförderung verantwortlich ist, ein vereinfachtes Begleitdokument auszufertigen. Das Begleitdokument muß beim Transport der Sendung zwischen den Mitgliedstaaten mitgeführt und bei Kontrollen durch die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten vorgelegt werden.

11 Art. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92:

(1) Für das vereinfachte Begleitdokument kann das im Anhang aufgeführte Muster unter Berücksichtigung der Erläuterungen auf der Rückseite der Ausfertigung 1 dieses Musters verwendet werden.

(2) Es können jedoch auch kaufmännische Unterlagen wie z.B. Rechnungen, Lieferscheine, Frachtbriefe usw. als vereinfachtes Begleitdokument verwendet werden, wenn sie die gleichen Angaben wie das in Absatz 1 genannte Muster unter Hinweis auf die entsprechende Feldnummer des Musters enthalten.

12 Art. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92:

Werden die in Artikel 2 Absatz 2 genannten kaufmännischen Unterlagen als vereinfachtes Begleitdokument verwendet, so sind sie an gut sichtbarer Stelle wie folgt zu kennzeichnen:

"Vereinfachtes Begleitdokument (verbrauchsteuerpflichtige Waren) zu verbrauchsteuerlichen Kontrollzwecken"

13 Art. 7 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (ABIEG 1992, Nr. L 76, 1) --Richtlinie 92/12/EWG--:

(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

(2) (...)

(3) (...)

(4) Die in Absatz 1 genannten Waren werden zwischen den Hoheitsgebieten der einzelnen Mitgliedstaaten zusammen mit einem Begleitdokument befördert, das die wichtigsten Angaben des in Artikel 18 Absatz 1 genannten Dokuments enthält. Form und Inhalt dieses Dokuments werden nach dem Verfahren des Artikels 24 festgelegt.

(5) (...)

(6) (...)

14 Art. 22 der Richtlinie 92/12/EWG:

(1) (...)

(2) (...)

(3) In den in Artikel 7 genannten Fällen hat der Abgangsmitgliedstaat die entrichtete Verbrauchsteuer unter der Voraussetzung zu erstatten, daß die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat nach dem Verfahren des Artikels 7 Absatz 5 bereits entrichtet wurde.

Jedoch brauchen die Mitgliedstaaten diesem Erstattungsantrag nicht stattzugeben, wenn er den von ihnen festgelegten Kriterien nicht entspricht.

(4) (...)

(5) (...)

15 Art. 37 der Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19.12.2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems (ABIEU 2020, Nr. L 58, 4) --Richtlinie (EU) 2020/262--:

(1) Beim Empfang der verbrauchsteuerpflichtigen Waren übermittelt der zertifizierte Empfänger den zuständigen Behörden des Bestimmungsmitgliedstaats über das EDV-gestützte System unverzüglich, spätestens jedoch fünf Werktage nach Beendigung der Beförderung, außer in gegenüber den zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründeten Fällen, eine Meldung über den Eingang der Waren.

(2) (...)

(3) (...)

(4) Die im Abgangsmitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer wird auf Antrag und auf der Grundlage der in Absatz 1 genannten Eingangsmeldung erstattet.

16 Anzuwendendes nationales Recht:

17 § 4 EnergieStG:

Die folgenden Energieerzeugnisse unterliegen dem Steueraussetzungsverfahren (§ 5):

(...)

4. Waren der Position 2711 der Kombinierten Nomenklatur mit Ausnahme der Unterpositionen 2711 11, 2711 21 und 2711 29 der Kombinierten Nomenklatur,

(...)

18 § 8 EnergieStG:

(1) Die Steuer entsteht dadurch, dass Energieerzeugnisse im Sinn des § 4 aus dem Steuerlager entfernt werden, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren anschließt, oder (...) Schließt sich an die Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr ein Verfahren der Steuerbefreiung (§ 24 Abs. 1) an, kommt es zu keiner Steuerentstehung.

19 § 46 EnergieStG:

(1) Eine Steuerentlastung wird auf Antrag gewährt für

1. nachweislich versteuerte, nicht gebrauchte Energieerzeugnisse im Sinn des § 4, die zu gewerblichen Zwecken oder im Versandhandel in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sind,

2. (...),

3. (...),

4. (...),

(...)

(2) Die Steuerentlastung wird im Fall des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 nur gewährt, wenn der Entlastungsberechtigte

1. die Energieerzeugnisse mit den Begleitpapieren nach Artikel 34 der Systemrichtlinie befördert hat und
2. eine ordnungsgemäße Empfangsbestätigung sowie eine amtliche Bestätigung des anderen Mitgliedstaats darüber vorlegt, dass die Energieerzeugnisse dort ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden sind.

(2a) (...)

(3) Entlastungsberechtigt ist derjenige, der die Energieerzeugnisse aus dem Steuergebiet verbracht oder ausgeführt hat.

IV.

- 20** Im Streitfall ist zu entscheiden, ob die Steuererstattung für Energieerzeugnisse, die sich im steuerrechtlich freien Verkehr eines Mitgliedstaats befanden und zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wurden, davon abhängt, dass die Beförderung dorthin unter Mitführung eines vBD durchgeführt wurde. In diesem Zusammenhang ist Art. 33 Abs. 6 VStSystRL zu beachten, bei dessen Auslegung entscheidungserhebliche Zweifel bestehen.
- 21** 1. Die Voraussetzungen für eine Steuerentlastung nach § 46 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG liegen --mit Ausnahme der Verwendung des vBD-- vor.
- 22** a) Die Energiesteuer ist entstanden, indem die Klägerin am 06.06.2019 eine Menge von ... kg Raffinat-1, ein Energieerzeugnis im Sinne des § 4 Nr. 4 EnergieStG, aus ihrem Steuerlager entfernt hat, ohne dass sich ein (weiteres) Steueraussetzungsverfahren (§ 8 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG) oder ein Verfahren der Steuerbefreiung (§ 8 Abs. 1 Satz 2 EnergieStG) angeschlossen hat. Als Steuerlagerinhaberin ist die Klägerin Steuerschuldnerin (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EnergieStG); sie hat die Energiesteuer für das entnommene Raffinat-1 zur Versteuerung angemeldet und in voller Höhe entrichtet.
- 23** b) Die Klägerin ist gemäß § 46 Abs. 3 EnergieStG grundsätzlich entlastungsberechtigt, da sie nachweislich versteuerte, nicht gebrauchte Energieerzeugnisse im Sinne des § 4 EnergieStG zu gewerblichen Zwecken von Deutschland nach Belgien verbracht hat. Auch liegen die Voraussetzungen von § 46 Abs. 2 Nr. 2 EnergieStG vor, da die belgische Zollverwaltung unter der Dossiernummer ... die Aufnahme des Raffinat-1 in das Steuerlager der Z bestätigt hat. Allerdings hat die Klägerin das Raffinat-1 ohne vBD von Deutschland nach Belgien befördert, sodass nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG eine Steuerentlastung allein aus diesem Grund ausscheidet.
- 24** 2. Das vorliegende Gericht hat Zweifel, ob das Unionsrecht es zulässt, dass im Streitfall ein Entlastungsanspruch (hier: Erstattung von Energiesteuer) in Deutschland allein deswegen ausscheidet, weil die Klägerin vor der Beförderung kein vBD erstellt hat.
- 25** a) Nach Art. 33 Abs. 1 VStSystRL unterliegen verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, sofern sie zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten und dort zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen sind, der Verbrauchsteuer, die in diesem anderen Mitgliedstaat erhoben wird (sogenanntes Bestimmungslandprinzip). Demnach hat die Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat der Waren zu erfolgen und nicht im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr (vergleiche --vgl.-- EuGH-Urteil Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142, Rz 21, mit weiteren Nachweisen --m.w.N.--; EuGH-Beschluss Hauptzollamt C vom 04.10.2024 - C-214/24, EU:C:2024:874, Rz 34). Aus diesem Grund sieht Art. 33 Abs. 6 VStSystRL die Erstattung oder den Erlass der Verbrauchsteuer im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr auf Antrag vor, wenn die zuständigen Behörden des anderen Mitgliedstaats feststellen, dass der Steueranspruch in diesem Mitgliedstaat entstanden ist und die Steuerschuld dort auch erhoben wurde. Dadurch wird eine Doppelbesteuerung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren vermieden.
- 26** b) Nach Art. 34 Abs. 1 VStSystRL hat in den in Art. 33 Abs. 1 VStSystRL genannten Fällen die Beförderung zwischen den Gebieten der verschiedenen Mitgliedstaaten unter Mitführung eines vBD zu erfolgen. Im Streitfall ist die Beförderung des Raffinat-1 allerdings ohne Mitführung eines vBD erfolgt, sodass die Beförderung nicht im Einklang mit Art. 33 Abs. 1 VStSystRL i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VStSystRL erfolgte. Dies könnte einer Erstattung der in Deutschland gezahlten Energiesteuer entgegenstehen. Allerdings macht Art. 33 Abs. 6 VStSystRL die Erstattung der Verbrauchsteuer nicht ausdrücklich davon abhängig, dass die Beförderung mit vBD durchgeführt wurde. Zudem

verweist Art. 34 Abs. 1 VStSystRL lediglich auf Art. 33 Abs. 1 VStSystRL und nicht auch auf Abs. 6 derselben Vorschrift.

- 27** Jedoch könnte Art. 33 Abs. 6 VStSystRL i.V.m. Art. 34 VStSystRL auch dahingehend zu verstehen sein, dass die Erhebungskompetenz allein dann in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert wird, wenn die Beförderung unter Verwendung eines vBD erfolgt ist, und dass die Verlagerung der Erhebungskompetenz nicht eintritt, wenn das vBD fehlt. Ein Erstattungsanspruch nach Art. 33 Abs. 6 VStSystRL kommt allerdings nur dann in Betracht, wenn ein anderer Mitgliedstaat für die Besteuerung zuständig geworden ist. Dies könnte dafür sprechen, dass Art. 33 Abs. 6 VStSystRL im Zusammenhang mit Art. 34 VStSystRL gesehen werden muss und § 46 Abs. 2 Nr. 1 EnergieStG somit nicht gegen Unionsrecht verstößt.
- 28** Dieses Verständnis von Art. 33 Abs. 6 VStSystRL führte jedoch dazu, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren bei einer Beförderung in einen anderen Mitgliedstaat ohne vBD nicht ausschließlich im Bestimmungsmitgliedstaat besteuert würden, weil im Mitgliedstaat der Überführung in den freien Verkehr kein Anspruch auf Erstattung beziehungsweise Erlass bestünde. Es käme somit zu einer Doppelbesteuerung.
- 29** c) An dieser Auslegung hat das vorlegende Gericht aus verschiedenen Gründen Zweifel. Zu klären ist daher, ob ein Anspruch aus Art. 33 Abs. 6 VStSystRL zwingend voraussetzt, dass das Verfahren nach Art. 33 Abs. 1 VStSystRL i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VStSystRL ordnungsgemäß eingehalten worden ist oder ob der Antragsteller das Gelangen der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in einen anderen Mitgliedstaat auch auf andere Weise als durch Vorlage eines vBD nachweisen kann.
- 30** aa) Zunächst erscheint es schon ausgehend vom Wortlaut und Sinn und Zweck des Art. 33 Abs. 6 VStSystRL fraglich, ob eine Erstattung beziehungsweise ein Erlass von einer ordnungsgemäßen Beförderung im Sinne von Art. 33 Abs. 1 VStSystRL i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VStSystRL abhängt. In Art. 33 Abs. 6 VStSystRL wird das vBD nicht als Voraussetzung für eine Erstattung oder einen Erlass genannt. Dies dürfte dem Umstand geschuldet sein, dass das vBD die Steueraufsicht bei der zeitlich vorangehenden Beförderung (Art. 34 Abs. 1 VStSystRL) gewährleisten soll. Mit der Verwendung des vBD wird dokumentiert, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren in dem anderen Mitgliedstaat angekommen und dort steuerlich erfasst worden sind, um zweifelsfrei feststellen zu können, bei welchem Mitgliedstaat die Erhebungskompetenz liegt. Zur Sicherung des Steueranspruchs dient das vBD demgegenüber nicht, da es sich um Waren des steuerrechtlich freien Verkehrs handelt, die bereits versteuert wurden. Da das Erstattungsverfahren der Beförderung nachgelagert ist, stellt Art. 33 Abs. 6 VStSystRL konsequenterweise nur darauf ab, ob die Steuer im Bestimmungsmitgliedstaat entstanden ist und erhoben wurde.
- 31** bb) Für dieses Verständnis spricht auch ein Vergleich von Art. 33 Abs. 6 VStSystRL mit der jeweils vorhergehenden und nachfolgenden Regelung. Anders als noch in Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG und dem nunmehr geltenden Art. 37 Abs. 4 der Richtlinie (EU) 2020/262 hängt nach dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 6 VStSystRL der Erstattungs- beziehungsweise Erlassanspruch gerade nicht davon ab, dass bestimmte Verfahrensvorschriften eingehalten wurden. Der Vergleich mit Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG sowie Art. 37 Abs. 4 der Richtlinie (EU) 2020/262 zeigt vielmehr, dass der Unionsgesetzgeber willentlich darauf verzichtet hat, dass der Anspruch aus Art. 33 Abs. 6 VStSystRL von der Einhaltung bestimmter Verfahrensvorschriften abhängen soll. Art. 37 Abs. 4 der Richtlinie (EU) 2020/262 regelt demgegenüber ausdrücklich, dass die im Abgangsmitgliedstaat entrichtete Verbrauchsteuer auf der Grundlage der Eingangsmeldung erstattet wird. Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG i.V.m. Art. 7 Abs. 4 der Richtlinie 92/12/EWG setzt für die Erstattung die Beförderung unter Verwendung eines Begleitdokuments ausdrücklich voraus. Denn Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG verweist --anders als Art. 33 Abs. 6 VStSystRL, der nur auf Art. 33 Abs. 1 VStSystRL verweist-- auf sämtliche Absätze von Art. 7 der Richtlinie 92/12/EWG (vgl. auch EuGH-Urteil *Scandic Distilleries* vom 30.05.2013 - C-663/11, EU:C:2013:347, Rz 29). Eine solche ausdrückliche Regelung fehlt in Art. 33 Abs. 6 VStSystRL.
- 32** cc) Dieses Verständnis wird auch durch einen Vergleich von Art. 33 Abs. 6 VStSystRL mit Art. 36 Abs. 5 VStSystRL bestätigt. Nach Art. 36 Abs. 5 VStSystRL --der im Falle von Fernverkäufen mit Art. 33 Abs. 6 VStSystRL korrespondierenden Regelung-- werden die im ersten Mitgliedstaat erhobenen Verbrauchsteuern auf Antrag des Verkäufers erstattet oder erlassen, wenn er oder sein Steuervertreter das Verfahren nach Absatz 4 eingehalten hat. Der Vergleich legt nahe, dass der Unionsgesetzgeber die Einhaltung bestimmter Verfahrensvorschriften ausdrücklich angeordnet hat, wenn er dies zur Bedingung eines Erstattungs- beziehungsweise Erlassanspruchs hat machen wollen.
- 33** dd) Dafür, dass die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in einen anderen Mitgliedstaat im Zusammenhang mit dem Antrag auf Erstattung oder Erlass der Verbrauchsteuer auch auf andere Weise

nachgewiesen werden kann, spricht auch Art. 2 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92. Denn dort werden ausdrücklich neben dem vBD andere Dokumente als Begleitdokumente zugelassen, sofern sie die gleichen Angaben wie das vBD enthalten, auf die entsprechende Feldnummer des Muster-vBD hinweisen und den Vermerk nach Art. 3 der Verordnung (EWG) Nr. 3649/92 aufweisen, zum Beispiel Rechnungen oder Lieferscheine.

- 34** ee) Auch unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des EuGH erscheint es fraglich, ob die ordnungsgemäße Beförderung nach Art. 33 Abs. 1 VStSystRL i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VStSystRL als zwingende, von der Verbrauchsteuersystemrichtlinie vorgegebene Anspruchsvoraussetzung betrachtet werden kann. Zwar hat der EuGH festgestellt, dass der Unionsgesetzgeber der Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung gegenüber dem Grundsatz der Besteuerung in nur einem Mitgliedstaat den Vorzug gegeben hat (EuGH-Urteil Batig vom 13.12.2007 - C-374/06, EU:C:2007:788, Rz 57). Daraus kann nach Auffassung des vorlegenden Gerichts jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass die Beförderung unter Verwendung eines vBD, welches der Steueraufsicht dient, erfolgt sein muss, damit die Verbrauchsteuer nach Art. 33 Abs. 6 VStSystRL erstattet oder erlassen werden kann.
- 35** Dementsprechend hat der EuGH insoweit klargestellt, dass für eine Doppelbesteuerung unter dem Gesichtspunkt des Vorrangs der Steueraufsicht dann kein Raum mehr besteht, wenn sowohl der Einfuhrmitgliedstaat als auch der Bestimmungsmitgliedstaat bekannt sind und feststeht, dass die Waren in den letztgenannten Staat geliefert worden sind (EuGH-Urteil Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142, Rz 29). Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung könnte es unverhältnismäßig sein, den Erstattungs- beziehungsweise Erlassanspruch nach Art. 33 Abs. 6 VStSystRL von der Einhaltung von Verfahrensvorschriften zwingend abhängig zu machen, wenn der Mitgliedstaat, in dem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den freien Verkehr überführt und die Steuer entrichtet wurde, sowie auch der Bestimmungsmitgliedstaat bekannt sind und feststeht, dass die Waren in dem letztgenannten Staat ordnungsgemäß steuerlich erfasst worden sind.
- 36** ff) Ist die Einhaltung der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen eine von der Verbrauchsteuersystemrichtlinie selbst vorgegebene materielle Voraussetzung der Erstattung beziehungsweise des Erlasses --wovon das vorlegende Gericht allerdings nicht ausgeht--, dürfte deren Nichtvorliegen stets zum Verlust des Anspruchs auf Erstattung oder Erlass führen. Eine sich daraus ergebende Doppelbesteuerung wäre dann nicht unverhältnismäßig.
- 37** Handelt es sich bei der Verwendung des vBD dagegen um eine formelle Voraussetzung des Anspruchs aus Art. 33 Abs. 6 VStSystRL, könnte die Rechtsprechung des EuGH zum unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu beachten sein. Soweit die Mitgliedstaaten eigene formelle Anforderungen, etwa zum Nachweis der materiellen Voraussetzungen, aufstellen, dürfen die Mitgliedstaaten für die Nichtbeachtung dieser Anforderungen nach der Rechtsprechung des EuGH unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit Geldbußen vorsehen; sie dürfen aber nicht den Anspruch oder die Steuerbefreiung ablehnen, wenn die materiellen Voraussetzungen --belegt durch andere als die von den Mitgliedstaaten vorgeschriebenen Nachweise-- vorliegen (EuGH-Urteile Vakarų Baltijos laivų statykla vom 13.07.2017 - C-151/16, EU:C:2017:537, Rz 51; Turbogás vom 27.06.2018 - C-90/17, EU:C:2018:498, Rz 44, und Petrotel-Lukoil vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933, Rz 59). Allerdings hat der EuGH --soweit ersichtlich-- die Unverhältnismäßigkeit der Besteuerung wegen formaler Fehler bislang allein auf mitgliedstaatliche Formvorschriften gestützt, sodass unklar ist, ob eine Doppelbesteuerung bei Verstoß gegen eine in der Verbrauchsteuersystemrichtlinie selbst vorgesehene, noch dazu der Steueraufsicht dienende Verfahrensvorschrift ebenfalls zur Unverhältnismäßigkeit führen würde.
- 38** Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts dürfte bei Nichteinhaltung von aus der Verbrauchsteuersystemrichtlinie resultierenden Verfahrensvorschriften grundsätzlich nichts anderes gelten als für von den Mitgliedstaaten aufgestellte Formvorschriften. Ginge man --wie das vorlegende Gericht-- also davon aus, dass das in Art. 33 Abs. 1 VStSystRL i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VStSystRL vorgeschriebene Verfahren keine materielle Voraussetzung des Art. 33 Abs. 6 VStSystRL, sondern lediglich eine formelle Verfahrensregel darstellt, dürfte der Anspruch auf Erstattung beziehungsweise Erlass bei einem Verstoß nicht verwehrt werden, wenn der Antragsteller auf andere Art das Vorliegen der Erstattungsvoraussetzungen nachweisen kann, etwa durch Vorlage einer ordnungsgemäßen Empfangsbestätigung sowie einer amtlichen Bestätigung des anderen Mitgliedstaats darüber, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren im anderen Mitgliedstaat steuerlich erfasst worden sind. In diesen Fällen erscheint es unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit vielmehr ausreichend, etwaige Verstöße gegen die Pflicht aus Art. 33 Abs. 1 VStSystRL i.V.m. Art. 34 Abs. 1 VStSystRL auf andere Art und Weise zu sanktionieren --etwa durch Verhängung einer Geldbuße--, jedoch auf eine Doppelbesteuerung zu verzichten. Hierdurch wären nach Auffassung des vorlegenden Gerichts die Beförderer verbrauchsteuerpflichtiger Waren in ausreichendem Maße dazu angehalten, vor der Beförderung ein vBD zu erstellen und sich nicht der Steueraufsicht zu entziehen.

- 39** 3. Die Frage, ob Art. 33 Abs. 6 VStSystRL es zulässt, die Erstattung nach einer nationalen Regelung davon abhängig zu machen, dass die Beförderung unter Mitführung eines Begleitdokuments erfolgt ist, ist durch die bisher ergangene EuGH-Rechtsprechung nicht geklärt.
- 40** In seiner Entscheidung *Scandic Distilleries* hat sich der EuGH mit den Voraussetzungen des Erstattungsanspruchs nach Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG auseinandergesetzt und festgestellt, dass die beförderten Waren mit dem in Art. 7 Abs. 4 dieser Richtlinie genannten Dokument versehen sein müssen (vgl. EuGH-Urteil *Scandic Distilleries* vom 30.05.2013 - C-663/11, EU:C:2013:347, Rz 29). Diese Entscheidung lässt sich aber nach Auffassung des vorlegenden Gerichts auf den Streitfall nicht übertragen. Zwar hat der EuGH bereits festgestellt, dass die Art. 32 bis 34 VStSystRL keine wesentlichen Änderungen der Art. 7 bis 9 der Richtlinie 92/12/EWG mit sich gebracht, sondern den Inhalt dieser Artikel übernehmen und sie dabei klarer gefasst haben (vgl. EuGH-Urteil *Metro Cash & Carry Danmark* vom 18.07.2013 - C-315/12, EU:C:2013:503, Rz 42; EuGH-Beschluss *Hauptzollamt C* vom 04.10.2024 - C-214/24, EU:C:2024:874, Rz 38), sodass die Rechtsprechung zur Richtlinie 92/12/EWG auch auf die Verbrauchsteuersystemrichtlinie anwendbar ist (EuGH-Urteil *IMPERIAL TOBACCO BULGARIA* vom 09.06.2022 - C-55/21, EU:C:2022:459, Rz 37, m.w.N.). Art. 22 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG ist jedoch mit Art. 33 Abs. 6 VStSystRL --wie dargelegt-- nicht vergleichbar.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de