

Urteil vom 18. November 2025, VII R 31/24

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 18.11.2025 VII R 30/24 - Sicherheitsleistung keine Voraussetzung für die wirksame Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens

ECLI:DE:BFH:2025:U.181125.VIIR31.24.0

BFH VII. Senat

EnergieStG § 9d Abs 1, EnergieStG § 11 Abs 1, EnergieStG § 11 Abs 2, EnergieStG § 14 Abs 4, EnergieStV § 29 Abs 3, EGRL 18/2008 Art 18, EGRL 18/2008 Art 21, EGRL 18/2008 Art 29 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 27. November 2024, Az: 3 K 824/20

Leitsätze

1. NV: Die wirksame Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens hängt nach den Vorgaben der Verbrauchsteuersystemrichtlinie nicht von der Leistung einer Sicherheit ab.
2. NV: Die Höhe der Sicherheit ist vom zuständigen Hauptzollamt durch Verwaltungsakt zu bestimmen.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 27.11.2024 - 3 K 824/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Sachsen-Anhalt zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Gegenstand gemäß der Eintragung im Handelsregister der Transport, der Umschlag und die Lagerung von Waren, die Errichtung und der Betrieb von Tanklagern und Zwischenlagern ist.
- 2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) hatte der Klägerin jedenfalls ab Dezember 2012 die Erlaubnis zur Lagerung von im Einzelnen konkret bezeichneten Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung in der Lagerstätte X erteilt.
- 3 Nachdem die Klägerin die Erlaubnis zur Beförderung von bestimmten Energieerzeugnissen unter Steueraussetzung in oder über andere Mitgliedstaaten beziehungsweise die Ausfuhr von Energieerzeugnissen über andere Mitgliedstaaten beantragt hatte, führte das HZA in seiner dem Antrag entsprechenden Erlaubnis aus, dass für die Beförderung unter Steueraussetzung in diesen Fällen Sicherheit zu leisten sei. Mit Geltung ab 04.03.2016 gestattete das HZA der Klägerin, dass grundsätzlich der Eigentümer der Ware die Sicherheit für diese Beförderungen leistet (Ziff. 4.2 und 5 der Erlaubnis).
- 4 Nach den Feststellungen des HZA vereinbarten zwei in der Schweizerischen Eidgenossenschaft ansässige, zu dem Konzernverbund der Y gehörende Firmen Anfang Juni 2017 den Kauf und die Lieferung von maximal 1 100 mt eines von der klägerischen Erlaubnis umfassten Energieerzeugnisses. Die Lieferung sollte unter Steueraussetzung zunächst von einer in der Bundesrepublik Deutschland --Deutschland-- (A) gelegenen Betriebsstätte einer zum Konzernverbund der Y gehörenden, ebenfalls in Deutschland (B) ansässigen GmbH (Z-GmbH) per Bahn zum

Steuerlager X der Klägerin und nach Umladung im dortigen Verladehafen per Lastkahn einer zum Verbund der Klägerin gehörenden Reederei bis zum Bestimmungsort Antwerpen im Königreich Belgien erfolgen.

- 5 Die Y erstellte für die insgesamt 17 notwendigen Bahn-Kesselwagen 17 Entwürfe elektronischer Verwaltungsdokumente (e-VD). In Feld Nr. 5 der e-VD gab sie als Empfänger der Lieferungen und in Feld Nr. 7 der e-VD als Ort der Lieferungen jeweils die Klägerin an. Feld Nr. 16f der e-VD enthielt keine Angaben darüber, dass in X ein Wechsel des Beförderungsmittels von Schiene auf Schiff vorgesehen war. Die Entwürfe der e-VD validierte das HZA.
- 6 Den Empfang des Energieerzeugnisses bestätigte die Klägerin jeweils mit elektronischer Eingangsmeldung und dem Empfangsergebnis "Empfang der Ware erfolgt, keine Beanstandung" und eröffnete nach Umladung auf ein Binnenschiff als Versenderin ein e-VD, in dem als Empfänger eine der beiden Schweizer Firmen und ein Ort der Lieferung in Antwerpen angegeben waren. Im Feld Nr. 11a "Sicherheitsleistung - Code Sicherheitsleistender" war eine "1", die Codenummer für den Versender, eingetragen. Den Vermerk "STRECKENGESCHÄFT" sowie den Referenzcode des zuvor beendeten Beförderungsvorgangs (Feld Nr. 18c) enthielt das e-VD nicht. Das HZA validierte das e-VD.
- 7 Nach Abschluss des Transports teilte die Klägerin dem HZA im Juli 2017 mit, dass ein Kollege (Mitarbeiter der Reederei) ihr nach Schiffslöschung mitgeteilt habe, er habe noch vor der Schiffslöschung von der Y die Information erhalten, dass sich der Empfänger der Ware geändert habe und der neue Empfänger in Amsterdam, Königreich der Niederlande (Niederlande), sitze. Eine Bestimmungsortänderung sei nicht erfolgt, da die Klägerin erst nach Schiffslöschung in Kenntnis gesetzt worden sei.
- 8 Das HZA forderte die Klägerin auf, Energiesteuer gemäß § 14 Abs. 7 des Energiesteuergesetzes in der im Streitfall geltenden Fassung (EnergieStG) anzumelden, da eine Unregelmäßigkeit (Beförderung ohne gültiges e-VD) gemäß § 14 Abs. 1 EnergieStG vorliege, weil die Ware an einen anderen als den im e-VD erfassten Ort geliefert worden sei und damit die Beförderung nicht ordnungsgemäß habe beendet werden können. Gegen die entsprechend durch die Klägerin erfolgte Energiesteueranmeldung legte diese sogleich Einspruch ein und trug zur Begründung vor, dass nicht im Steuergebiet, sondern in den Niederlanden eine Unregelmäßigkeit der Beförderung gemäß § 14 EnergieStG eingetreten sei. § 14 Abs. 2 bis 4 EnergieStG sei daher nicht anwendbar.
- 9 Eine bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung kam zu dem Ergebnis, dass die streitgegenständliche Steuerfestsetzung gegenüber der Klägerin aufzuheben und die Steuer zurückzuzahlen sei, da die Y die richtige Steuerschuldnerin sei. Entgegen der Ansicht des Prüfers teilte das HZA der Klägerin mit, dass die Steuer unabhängig davon, ob die Unregelmäßigkeit im Steuergebiet oder in den Niederlanden eingetreten sei, nach § 8 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG bereits mit der Entnahme der Ware aus dem Steuerlager (der Klägerin) entstanden sei, da aufgrund der fehlenden Sicherheit des Versenders kein Steueraussetzungsverfahren eröffnet worden sei (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EnergieStG).
- 10 Weder die Klägerin noch der Eigentümer des Energieerzeugnisses hätten für die Beförderung der festgestellten Mengen eine Sicherheit geleistet, weshalb das Steueraussetzungsverfahren als nicht ordnungsgemäß nach § 11 EnergieStG eröffnet gelte. Soweit die Klägerin ausführe, das HZA habe ihr gegenüber nie eine Sicherheit festgesetzt und sie sei davon ausgegangen, dass der Eigentümer der Ware Sicherheit leiste, könne dies zu keiner anderen Beurteilung führen.
- 11 Einspruchsverfahren und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) teilte die Rechtsansicht des HZA und führte zur Begründung aus, eine Beförderung der streitgegenständlichen verbrauchsteuerpflichtigen Energieerzeugnisse im Sinne des § 4 EnergieStG aus dem Steuerlager der Klägerin im Steuergebiet in Steuerlager in andere Mitgliedstaaten unter Steueraussetzung setze voraus, dass eine Beförderung mit einem e-VD nach Art. 21 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 --ABIEU-- 2009, Nr. L 9, 12) --Verbrauchsteuersystemrichtlinie (VStSystRL)-- erfolge und durch eine Sicherheit nach Art. 18 VStSystRL abgedeckt sei. Sicherheit hätten unstreitig weder die Klägerin als Versenderin noch der Eigentümer der Energieerzeugnisse gestellt, sodass die Energiesteuer nach § 8 Abs. 1 Satz 1 EnergieStG mit Entfernung der Energieerzeugnisse aus dem Steuerlager der Klägerin entstanden sei (Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr). Dabei seien die Beteiligten hinsichtlich der Beförderung des Produkts vom Steuerlager der Y in das Steuerlager der Klägerin übereinstimmend und zu Recht davon ausgegangen, dass die Y für die Beförderung im Steuergebiet ein wirksames Steueraussetzungsverfahren nach § 10 EnergieStG eröffnet habe, das ordnungsgemäß beendet worden sei. In seinen weiteren Ausführungen ließ es das FG allerdings dahinstehen, ob während der Beförderung aufgrund der

Änderung des Bestimmungsortes eine Unregelmäßigkeit im Sinne des § 14 Abs. 1 EnergieStG eingetreten und die Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet worden sei, da die Beförderung mangels Sicherheitsleistung nicht als unter Steueraussetzung durchgeführt gelte.

- 12** Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Nach ihrer Ansicht folgt aus der obligatorischen Pflicht zur Erbringung einer Sicherheitsleistung im grenzüberschreitenden Warenverkehr nicht auch ihr Charakter als materiell-rechtliche Wirksamkeitsvoraussetzung; sie solle vielmehr eine ordnungsgemäße Beförderung sicherstellen. Die gegenteilige Ansicht stelle einen Zirkelschluss dar. Bereits aus dem Wortlaut der Art. 21 Abs. 1, Art. 18 Abs. 1 VStSystRL folge eindeutig, dass die Sicherheitsleistung keine materiell-rechtliche Wirksamkeitsvoraussetzung für das Steueraussetzungsverfahren sei. Das jeweils vom HZA für gültig erklärte, also validierte e-VD begründe die Steueraussetzung der Beförderung zwischen den im Sachverhalt genannten Steuerlagern. Art. 18 Abs. 1 VStSystRL setze die vorher durch das e-VD begründete Steueraussetzung voraus. Diese durch das e-VD begründete Steueraussetzung solle --wegen der damit verbundenen steuerlichen Risiken-- durch eine Sicherheitsleistung im Sinne einer Kautionsabdeckung werden, so etwa wenn bei der Beförderung eine Unregelmäßigkeit im Sinne des Art. 10 Abs. 1 und 2 VStSystRL auftrete, "die eine Überführung dieser Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr nach Artikel 7 Absatz 2 Buchstabe a zur Folge" hätte (vgl. auch Erwägungsgrund 19). Die Sicherheitsleistung sei also denkunmöglich integraler Bestandteil des Steueraussetzungsverfahrens. Als steuerliches Gefahrenabwehrrecht sei die Regelung über die Sicherheitsleistung steuerliches Ordnungsrecht, nicht selbst aber Teil einer steuerschuldrechtlichen Regelung.
- 13** Es sei zudem durch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) geklärt, dass die in Art. 7 Abs. 1 und 2 Buchst. a VStSystRL normierte Entnahme in den steuerrechtlich freien Verkehr eine physische sein müsse, die zum Verbrauch führe. Eine unterlassene Sicherheitsleistung erfülle diese Voraussetzungen nicht. Nach Erwägungsgrund 9 VStSystRL werde jede Verbrauchsteuer "auf den Verbrauch bestimmter Waren erhoben". Diesen Zweck könne die hier geltend gemachte Energiesteuer aber nicht erreichen, weil die fraglichen Waren nicht durch die fehlenden Sicherheiten verbraucht worden seien. Somit sei sie keine Verbrauchsteuer mehr und verstoße bereits deshalb (Kriterium der Geeignetheit) gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.
- 14** Des Weiteren betreffe das vom FG zitierte EuGH-Urteil *TanQuid Polska* vom 24.03.2022 - C-711/20 (EU:C:2022:215) nicht die Frage, ob die Sicherheitsleistung Wirksamkeitsvoraussetzung sei. Dort habe eine ordnungsgemäße Beförderungssicherheit vorgelegen. Das Urteil befasse sich vielmehr mit der Frage des Steuermissbrauchs. Deshalb ließen sich dem EuGH-Urteil keine validen Aussagen zur Sicherheitsleistung als Wirksamkeitsvoraussetzung entnehmen. Es sei vielmehr Pflicht des HZA, eine Sicherheit zu verlangen und deren Leistung zu prüfen. Verstoße es gegen diese ureigene Pflicht, könne es den Pflichtverstoß nicht gegenüber der Klägerin geltend machen (Grundsatz der guten beziehungsweise ordnungsgemäßen Verwaltung). Das gelte auch deshalb, weil die zuständige Behörde an ihre eigene Prüfung gebunden sei (vgl. nur EuGH-Urteil *Santogal* vom 14.06.2017 - C-26/16, EU:C:2017:453). Erst wenn das HZA dieser Pflicht nachgekommen sei, könne der Steuerpflichtige gegen seine Pflicht verstoßen, eine Sicherheit zu erbringen. Im Streitfall habe das HZA aber keine Sicherheit verlangt. Somit könne die Klägerin auch nicht gegen § 11 Abs. 2 EnergieStG verstoßen haben. Damit allein sei die Nacherhebung der Energiesteuer rechtswidrig (vgl. FG München, Gerichtsbescheid vom 12.01.2023 - 14 K 77/21). Das HZA habe die e-VD für gültig erklärt. Diese Validierungen bedeuteten, dass die Waren unter Steueraussetzung befördert werden dürften. An diese Erklärung sei das HZA dann auch gebunden, erst recht, wenn in der Validierung ein Steuerverwaltungsakt im Sinne des § 118 der Abgabenordnung (AO) zu sehen sei, der auch dann gelte, wenn er unrichtige Angaben enthalte.
- 15** Schließlich sei eine Sanktion in Form einer Strafsteuer in Höhe von rund ... € völlig übermäßig, eben weil die fraglichen Waren unter Steueraussetzung von einem Steuerlager zu einem anderen Steuerlager befördert worden seien. Ein Grund für eine Sanktionierung sei auch nicht erkennbar, da die Steueraussetzung nicht unterbrochen worden sei und die Annahme einer Entnahme der fraglichen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne des Art. 1 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 und 2 Buchst. a VStSystRL durch eine unterlassene Sicherheit sogar abwegig erscheine (vgl. EuGH-Urteil *Euro-Team und Spirál-Gép* vom 22.03.2017 - C-497/15 und C-498/15, EU:C:2017:229, Rz 43).
- 16** Die Klägerin beantragt,
die Vorentscheidung und die Einspruchsentscheidung vom 27.07.2020 aufzuheben und die Steueranmeldung vom 20.07.2017 dahingehend zu ändern, dass die Energiesteuer für den Zeitraum Juni 2017 auf 0 € festgesetzt wird.
- 17** Das HZA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

- 18** Das HZA hält die Begründung des FG-Urteils für zutreffend und verweist auf die Verwaltungsvorschrift Steueraussetzung V 9953-1, die es zu beachten habe. Das FG gelange nach Auslegung des maßgeblichen Unionsrechts und nationalen Rechts zum zutreffenden Ergebnis, dass die vorhandenen gesetzlichen Grundlagen eine Sicherheitsleistung in ausreichender Höhe für die ordnungsgemäße Erstellung eines e-VD und damit für die wirksame Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens vorsehen würden. Die vom FG vorgenommene Auslegung nach dem Gesetzeswortlaut berücksichtige die darüber hinaus vorhandenen Aspekte des Sinnzusammenhangs, Sinn und Zweck sowie die systematische Stellung der entscheidenden Normen.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das FG hat die Leistung einer Sicherheit ohne eine entsprechende Anforderung durch das HZA zu Unrecht als konstitutiv für eine Beförderung unter Steueraussetzung angesehen. Allerdings kann der erkennende Senat nicht selbst entscheiden, da das FG --aus seiner Sicht zu Recht-- keine hinreichenden Feststellungen zu einer möglicherweise vorliegenden Unregelmäßigkeit getroffen hat.
- 20** 1. Nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG, der Art. 17 Abs. 1 VStSystRL in nationales Recht umsetzt, dürfen Energieerzeugnisse unter Steueraussetzung, auch über Drittländer oder Drittgebiete, aus Steuerlagern im Steuergebiet unter anderem in Steuerlager oder in Betriebe von registrierten Empfängern in anderen Mitgliedstaaten befördert werden. In diesen Fällen hat der Steuerlagerinhaber als Versender eine Sicherheit zu leisten, die in allen Mitgliedstaaten gültig sein muss (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG). Das HZA kann auf Antrag zulassen, dass die Sicherheit unter anderem durch den Eigentümer der Energieerzeugnisse geleistet wird (§ 11 Abs. 2 Satz 2 EnergieStG).
- 21** Gemäß § 29 Abs. 3 der Energiesteuer-Durchführungsverordnung (EnergieStV), den das Bundesministerium der Finanzen auf der Grundlage von § 66 Abs. 1 Nr. 15 EnergieStG erlassen hat, bestimmt das zuständige HZA die Höhe der Bürgschaftssumme und die Höhe der Barsicherheit. Zudem legt das HZA im Fall der Erbringung einer Gesamtbürgschaft (§ 29 Abs. 1 EnergieStV) die Höhe der Gesamtbürgschaft fest. Beides erfolgt in der Weise, dass das für den Versender zuständige HZA die Höhe der Sicherheitsleistung und ihre Art vor Durchführung der Beförderung durch einen Verwaltungsakt im Sinne von § 118 AO festlegt. Auch die Verwendung einer Sicherheit als fortgesetzte Einzelbürgschaft oder Barsicherheit müsste durch das HZA zugelassen werden (vgl. Verwaltungsvorschrift Steueraussetzung, V 9953-1, Abs. 32b).
- 22** 2. Die wirksame Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens hängt nicht von der Leistung einer nicht von der Verwaltungsbehörde festgesetzten Sicherheit ab.
- 23** a) Nach § 9d Abs. 1 EnergieStG gelten Beförderungen, soweit im Energiesteuergesetz oder in den dazu ergangenen Rechtsverordnungen keine Ausnahmen vorgesehen sind, nur dann als unter Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem e-VD nach Art. 21 VStSystRL in der jeweils geltenden Fassung (§ 1a Nr. 1 EnergieStG) erfolgen. In diesen Vorschriften ist als Bedingung für die wirksame Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens im Wesentlichen die Erstellung eines e-VD vorgesehen, welches bestimmte Angaben zur Beförderung enthalten und vom Versender an die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats übermittelt werden muss. Demgegenüber ergibt sich aus § 9d Abs. 1 EnergieStG nicht, dass die Beförderung nur dann unter Steueraussetzung erfolgt, wenn auch eine Sicherheit in Höhe der möglicherweise entstehenden Energiesteuer geleistet worden ist. Auch wenn für Beförderungen in andere Mitgliedstaaten die Erbringung einer Sicherheit gemäß § 11 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG obligatorisch ist, wird die Sicherheitsleistung nicht als Voraussetzung für die Wirksamkeit des Steueraussetzungsverfahrens bestimmt (Senatsurteil vom 24.06.2025 - VII R 33/22, BFHE 290, 182, Rz 13; gleicher Auffassung Schrömbges, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2023, 269; Soyk, ZfZ 2019, 325). Denn während § 9d Abs. 1 EnergieStG die Steueraussetzung ausdrücklich von der Verwendung eines e-VD abhängig macht, ist dies hinsichtlich der Sicherheitsleistung bei § 11 Abs. 2 Satz 1 EnergieStG nicht der Fall.
- 24** b) Auch aus der Energiesteuer-Durchführungsverordnung ergibt sich keine solche Voraussetzung. Der nationale Gesetzgeber hat vielmehr in § 29 Abs. 3 EnergieStV die Pflicht des HZA festgelegt, die Höhe der Sicherheit zu

bestimmen. § 29 Abs. 3 EnergieStV adressiert direkt das HZA. Aus der gesetzlichen Vorschrift ergibt sich nicht, dass das HZA bei einer Bestimmbarkeit der Höhe der Sicherheitsleistung diese Pflicht auf Dritte wie den Versender abwälzen können soll.

- 25** c) Die unionsrechtlichen Grundlagen des Steueraussetzungsverfahrens sprechen ebenfalls dafür, dass es nicht automatisch zu einer Entstehung der Verbrauchsteuer kommt, wenn die Höhe einer möglichen Steuer zwar bestimmbar ist, das HZA selbst aber keine Sicherheit festgesetzt hat, dementsprechend keine Sicherheit geleistet wird und folglich die für die beförderten Waren möglicherweise entstehende Verbrauchsteuer nicht von einer Sicherheitsleistung gedeckt ist.
- 26** aa) Gemäß Art. 21 Abs. 1 VStSystRL gilt eine Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nur dann als in einem Verfahren der Steueraussetzung durchgeführt, wenn sie mit einem e-VD erfolgt, das nach den Abs. 2 und 3 erstellt wurde. Danach übermittelt der Versender den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats einen Entwurf des e-VD, die diesen elektronisch überprüfen. Sind die Angaben darin korrekt, wird dem Dokument ein einziger administrativer Referenzcode zugewiesen und dieser dem Versender mitgeteilt.
- 27** Anforderungen an die Leistung einer Sicherheit sind in Abschnitt 2 "Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung" des Kap. IV "Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung" nicht enthalten.
- 28** bb) Abschnitt 1 "Allgemeine Bestimmungen" zu Kap. IV der VStSystRL enthält in Art. 18 VStSystRL Regelungen zur Sicherheitsleistung, die allerdings nicht im Sinne einer Bedingung zu verstehen sind.
- 29** (1) Nach Art. 18 Abs. 1 VStSystRL verlangen die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats unter von ihnen festgelegten Bedingungen, dass die mit der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung verbundenen Risiken durch eine Sicherheit abgedeckt werden, die von dem zugelassenen Lagerinhaber als Versender oder dem registrierten Versender zu leisten ist. Nach Art. 18 Abs. 2 VStSystRL können davon abweichend die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats unter den von ihnen festgesetzten Bedingungen gestatten, dass die in Abs. 1 genannte Sicherheit unter anderem vom Eigentümer der verbrauchsteuerpflichtigen Waren geleistet wird.
- 30** Wie dargelegt, erfolgt dies nach deutschem Recht, indem das zuständige HZA vor Durchführung der Beförderung die Höhe der Sicherheitsleistung und ihre Art durch einen Verwaltungsakt im Sinne von § 118 AO bestimmt.
- 31** (2) Art. 18 Abs. 1 VStSystRL deutet darauf hin, dass die Höhe der potentiell entstehenden Verbrauchsteuer zwar zumindest ein gewichtiges Kriterium bei der Bestimmung der Höhe der Sicherheit ist, weil die Risiken einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren abgedeckt werden müssen. Die verbrauchsteuerpflichtige Ware ist im Steuerlager bereits vorhanden, aber die Entstehung der Verbrauchsteuer wird aufgeschoben, solange sich die Ware unter Steueraussetzung befindet (vgl. dazu die Definition des Verfahrens der Steueraussetzung in Art. 4 Nr. 7 VStSystRL). Das Steuerlager beziehungsweise die Beförderung im Steueraussetzungsverfahren haben somit eine Kreditfunktion. Sollte während der Beförderung eine Unregelmäßigkeit eintreten, entsteht die Verbrauchsteuer gemäß Art. 7 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. a VStSystRL, weshalb das wesentliche Risiko der Beförderung unter Steueraussetzung in einer möglichen Steuerentstehung liegt. Art. 18 Abs. 1 VStSystRL beziffert das Risiko aber nicht genau mit der potentiellen Steuerhöhe, vielmehr wird die Steuerhöhe hier nicht ausdrücklich genannt. Zudem ist in dieser Vorschrift von "Risiken" die Rede, was darauf hinweist, dass der Richtliniengeber eher von einer Gesamtbetrachtung der Beförderung im Einzelfall ausgegangen ist. Demnach könnten als weitere Risiken die finanzielle Situation des potentiellen Steuerschuldners beziehungsweise die Wahrscheinlichkeit eines Zahlungsausfalls oder die Anfälligkeit der beförderten Ware für Diebstahl und eine damit einhergehende Entstehung der Verbrauchsteuer nach Art. 7 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. a VStSystRL bei der Bemessung der Sicherheitsleistung in Betracht zu ziehen sein. Die Bewertung der vorhandenen Risiken hat das HZA bei der Festsetzung der Sicherheit vor Durchführung der Beförderung unter Steueraussetzung vorzunehmen. Die Funktion der Sicherheitsleistung wird somit auch nach dem Unionsrecht lediglich darin gesehen, einen möglicherweise entstehenden Steueranspruch abzusichern.
- 32** (3) Dafür, dass die Leistung einer Sicherheit für die wirksame Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens nicht konstitutiv ist, wenn das HZA keine Sicherheit festgesetzt hat, spricht auch der Umstand, dass der Abgangsmitgliedstaat gemäß Art. 18 Abs. 4 VStSystRL in bestimmten Fällen auf die Erbringung einer Sicherheitsleistung verzichten kann, zum Beispiel bei Beförderungen ausschließlich im eigenen

Verbrauchssteuergesetz. Hiermit hat der Richtliniengeber Fälle geregelt, in denen ein Steueraussetzungsverfahren auch ohne Sicherheitsleistung wirksam eröffnet werden kann.

- 33** (4) Zudem legen gemäß Art. 18 Abs. 1 VStSystRL die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats die Bedingungen für die Sicherheit fest. Die Einzelheiten der Sicherheitsleistung werden demnach nicht einheitlich im Unionsrecht geregelt, sondern den Mitgliedstaaten überlassen mit der Folge, dass sich die Art und Weise der Sicherheitsleistung je nach Abgangsmitgliedstaat unterscheiden kann. Auch dies spricht dafür, dass die Leistung einer Sicherheit in der Steuerhöhe nicht konstitutiv für die Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens ist.
- 34** cc) Dieses Ergebnis entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH. In seinem Urteil *TanQuid Polska* vom 24.03.2022 - C-711/20 (EU:C:2022:215, Rz 54) hat der EuGH zur Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1992, Nr. L 76, 1) --Richtlinie 92/12/EWG-- entschieden, dass in der Regel eine Sicherheit zu leisten ist und die Voraussetzungen und Einzelheiten der Sicherheitsleistung von den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem das Steuerlager zugelassen ist, festgelegt werden und dass diese Sicherheitsleistung für die gesamte Union gültig sein muss.
- 35** Weiterhin hat der EuGH klargestellt, dass der Richtlinie 92/12/EWG nicht zu entnehmen ist, dass die zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats den Inhalt der Sicherheit vor Einleitung der Beförderung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren unter Steueraussetzung prüfen müssen oder dass sie in diesem Zusammenhang ihrer Beförderung zustimmen müssen, da diese Schritte den freien Verkehr der verbrauchsteuerpflichtigen Waren innerhalb der Union erheblich beeinträchtigen können. Daher ist die von den zuständigen Behörden des Abgangsmitgliedstaats vorzunehmende Kontrolle auf die Prüfung des formalen Bestehens einer solchen Sicherheitsleistung zu beschränken (EuGH-Urteil *TanQuid Polska* vom 24.03.2022 - C-711/20, EU:C:2022:215, Rz 58 f.).
- 36** Aus diesen Ausführungen folgt --entgegen der Auffassung des HZA-- nicht, dass für die Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens eine Sicherheit zu leisten ist. Vielmehr bringt der EuGH in Rz 59 seiner Entscheidung *TanQuid Polska* vom 24.03.2022 - C-711/20 (EU:C:2022:215) mit der Pflicht zur formalen Prüfung durch die zuständige Behörde lediglich zum Ausdruck, dass diese feststellen muss, ob eine Sicherheitsleistung tatsächlich erbracht wurde. Dies gilt auch, wenn ein Dritter, also nicht der Versender, mit Zustimmung der zuständigen Behörde die Sicherheit zu leisten hat (so auch Schrömbges, ZfZ 2025, 87). Denn in diesem Fall ist die Sicherheitsleistung durch den Eigentümer für den Versender schwieriger zu überprüfen als für die zuständige Behörde. Der EuGH ordnet die Sicherheitsleistung damit aber nicht rechtlich ein.
- 37** Im EuGH-Urteil *TanQuid Polska* vom 24.03.2022 - C-711/20 (EU:C:2022:215, Rz 60) heißt es weiter, die Nichteinhaltung der von der zuständigen Behörde festgelegten Voraussetzungen oder Einzelheiten könne eine Unregelmäßigkeit im Sinne von Art. 20 der Richtlinie 92/12/EWG darstellen. Hiermit stellt der EuGH auf die von der Behörde festgelegten Voraussetzungen ab. Denn unter Rz 54, auf die in Rz 61 verwiesen wird, führt der EuGH aus, dass die Festsetzung der Sicherheitsleistung durch die jeweiligen nationalen Zollbehörden erfolgt und in der Regel eine Sicherheit zu leisten ist. Somit hat der EuGH auch die Fälle in Betracht gezogen, in denen ein Steueraussetzungsverfahren ohne Sicherheitsleistung wirksam durchgeführt werden kann. Mit der Frage, ob eine Unregelmäßigkeit vorliegt, wenn es an einer derartigen Bestimmung durch die zuständige Behörde und einer Sicherheitsleistung fehlt, hatte sich der EuGH nicht zu befassen.
- 38** dd) Die Leistung einer Sicherheit nicht als konstitutive Voraussetzung für ein wirksames Steueraussetzungsverfahren anzusehen, deckt sich zudem mit den Vorgaben des Unionsrechts zur Durchführung des elektronischen Steueraussetzungsverfahrens.
- 39** Aufgrund der Ermächtigung in Art. 29 Abs. 1 VStSystRL hat die Kommission Einzelheiten zu den Meldungen geregelt, die im Rahmen des elektronisch durchzuführenden Steueraussetzungsverfahrens abzugeben sind. Nach Art. 3 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 684/2009 der Kommission vom 24.07.2009 zur Durchführung der Richtlinie 2008/118/EG des Rates in Bezug auf die EDV-gestützten Verfahren für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung (ABIEU 2009, Nr. L 197, 24) --Verordnung (EG) Nr. 684/2009-- muss der Entwurf des e-VD, der nach Art. 21 Abs. 2 VStSystRL an die Behörden des Abgangsmitgliedstaats zu übermitteln ist, den in Anhang I Tabelle 1 der Verordnung (EG) Nr. 684/2009 aufgeführten Anforderungen entsprechen (vgl. zum Erstellen des e-VD auch § 28b EnergieStV).
- 40** Demnach ist in Feld Nr. 11a des e-VD anhand eines Codes anzugeben, wer für die Erbringung der

Sicherheitsleistung verantwortlich ist. Gegebenenfalls sind in Feld Nr. 12 des e-VD weitere Angaben zum Sicherheitsleistenden erforderlich. Die Überprüfung der Angaben im Entwurf des e-VD erfolgt gemäß Art. 21 Abs. 3 Unterabs. 1 VStSystRL elektronisch und automatisiert. Die Mitteilung des einzigen administrativen Referenzcodes gemäß Art. 21 Abs. 3 Unterabs. 3 VStSystRL ist allein an die Angaben im e-VD geknüpft. Das e-VD fordert an keiner Stelle eine Bestätigung, dass die Sicherheit tatsächlich geleistet wurde. Zudem steht im Fall eines validierten e-VD die Beförderung unter Steueraufsicht des HZA, die nicht von der Sicherheitsleistung abhängt.

- 41 d) Dass die Sicherheitsleistung im Falle einer fehlenden Bestimmung durch die zuständige Behörde für ein Steueraussetzungsverfahren nicht konstitutiv ist, entspricht schließlich den Grundsätzen des Verbrauchsteuerrechts.
- 42 Im Verbrauchsteuerrecht hängt die Steuerentstehung grundsätzlich vom tatsächlichen Verbrauch beziehungsweise der tatsächlichen Verwendung --hier-- der Energieerzeugnisse ab. Unstreitig ist vorliegend, dass die verfahrensgegenständlichen Energieerzeugnisse an konkret benannte, zum Bezug unter Steueraussetzung berechnete Empfänger in Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) versendet worden sind und dafür e-VD verwendet wurden. Die Nichtfestsetzung und -erhebung der Steuer wäre von daher nicht zu beanstanden. Allein durch die fehlende Sicherheitsleistung ändert sich diese Verwendung nicht.
- 43 Zutreffend ist zwar, dass nach Unionsrecht und nationalem Recht die Sicherheitsleistung obligatorisch ist, allerdings lediglich um die Risiken für einen Steuerausfall zu vermindern, wenn die Ware trotz Beförderung im Steueraussetzungsverfahren doch beispielsweise an einen Endverbraucher geliefert wird. Allein daraus folgt aber nicht, dass die Sicherheitsleistung auch konstitutiv für das Vorliegen eines Steueraussetzungsverfahrens ist. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass einem Zuwiderhandeln gegen eine obligatorische Vorschrift auch auf anderem Wege begegnet werden kann, zum Beispiel durch die Aufhebung einer Erlaubnis oder durch eine Geldbuße.
- 44 Gerade die Höhe der Zahlungslast aufgrund einer nicht geleisteten Sicherheit wäre mit der Steuerentstehung in Fällen, die im Übrigen korrekt abgewickelt wurden, deutlich zu hoch. Zwar griffe der unionsrechtliche Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vorliegend nicht ein, wenn bereits das Unionsrecht die Sicherheitsleistung als konstitutiv ansehen würde. Denn nach diesem Grundsatz dürfen Maßnahmen, welche die Mitgliedstaaten erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist (vgl. EuGH-Urteile *Gabalfrisa* u.a. vom 21.03.2000 - C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rz 52, und *Collée* vom 27.09.2007 - C-146/05, EU:C:2007:549, Rz 26; EuGH-Beschluss *Transport Service* vom 03.03.2004 - C-395/02, EU:C:2004:118, Rz 29, m.w.N.). Jedoch spricht dieser Rechtsgedanke gerade gegen die konstitutive Wirkung der Sicherheitsleistung nach dem Unionsrecht: Eine solche Maßnahme scheint über das erforderliche Maß zur Verhinderung von Missbrauch bereits aufgrund der Höhe der Zahlungslast hinauszugehen.
- 45 e) Die oben dargestellten unionsrechtlichen Vorgaben hat die Zollverwaltung schließlich auch in die maßgebliche Verfahrensanweisung übernommen.
- 46 So sieht die Verfahrensanweisung EMCS ebenfalls den Fall vor, dass eine Beförderung unter Steueraussetzung ohne Sicherheitsleistung möglich ist. In diesem Fall ist in Feld Nr. 11a der Wert "0" einzutragen (vgl. Ziff. 4.2.1, Abs. 4, Stand 01.01.2016). Dies weist darauf hin, dass die Sicherheitsleistung auch nach der Dienstvorschrift nicht konstitutiv für die Wirksamkeit des Steueraussetzungsverfahrens ist. Weiterhin ist geregelt, dass der Entwurf des e-VD beziehungsweise die vollständige Angabe aller im amtlich vorgeschriebenen Datensatz verlangten Pflichtfelder automatisiert geprüft werden (vgl. Ziff. 4.2.1, Abs. 10, Stand 01.01.2016). Die Prüfung, ob die geleistete Sicherheit ausreichend ist, um eine möglicherweise entstehende Steuer abzudecken, ist auch hier nicht vorgesehen.
- 47 3. Ausgehend von diesen rechtlichen Maßgaben ist für das Energieerzeugnis, das die Klägerin im Juni 2017 von ihrem Steuerlager X nach Antwerpen befördert hat, jedenfalls nicht aufgrund der fehlenden Sicherheitsleistung mit Entnahme der Ware aus dem Steuerlager der Klägerin gemäß § 8 Abs. 1 EnergieStG Energiesteuer entstanden. Denn die Sicherheitsleistung ist für ein Steueraussetzungsverfahren nicht konstitutiv.
- 48 a) Bei der beförderten Ware handelt es sich um aromatische Kohlenwasserstoffe aus der Destillation des Steinkohlenteers. Dies sind Waren der Unterpos. 2707 50 90 der Kombinierten Nomenklatur und somit Energieerzeugnisse gemäß § 4 Nr. 2 EnergieStG.
- 49 b) Die Klägerin war Inhaberin eines Steuerlagers für diese Energieerzeugnisse. Dementsprechend war sie gemäß § 11 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG berechtigt, diese Energieerzeugnisse unter Steueraussetzung aus ihrem Steuerlager an

in der EU ansässige konkret benannte Empfänger zu befördern. Dass der Empfänger nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 EnergieStG zum Bezug unter Steueraussetzung berechtigt war, ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

- 50 c) Der wirksamen Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens steht es, wie dargelegt, nicht entgegen, dass weder die Klägerin noch der Eigentümer eine Sicherheit geleistet haben (§ 11 Abs. 2 Satz 1 und 2 EnergieStG). Denn das HZA hat im Streitfall keine Sicherheit (§ 29 Abs. 3 Satz 1 EnergieStV), die vom Beteiligten zu leisten ist (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 1 und 2 EnergieStG), festgelegt.
- 51 Dass von der Klägerin eine in allen Mitgliedstaaten gültige Sicherheit in "ausreichender" Höhe zu hinterlegen war, hatte das HZA zwar in Ziff. 4.1 der der Klägerin erteilten Erlaubnis angeordnet und mit Geltung ab dem 04.03.2016 nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EnergieStG zugelassen, dass die Sicherheit grundsätzlich durch den Eigentümer der Energieerzeugnisse geleistet wird; aber es hat die Höhe der Sicherheit nicht bestimmt. Soweit das HZA in der Einspruchsentscheidung ausführt, das liege daran, dass es davon ausgegangen sei, dass die Eigentümer die Sicherheitsleistung erbrächten, ist unklar, aus welchen Gründen in diesem Fall die behördliche Pflicht zur Festlegung der Sicherheit entfallen sollte. Aus dem Wortlaut des § 29 Abs. 3 EnergieStV ergibt sich keine solche Einschränkung. Vielmehr unterscheidet auch § 29 Abs. 2 EnergieStV nicht nach demjenigen, der die Sicherheit leistet. Also ist auch bei einer Sicherheitsleistung durch den Eigentümer das für den Versender zuständige HZA in den Prozess der Sicherheitsleistung involviert.
- 52 d) Der Umstand, dass die Klägerin im Streitfall trotz der Erlaubnis, dass der Eigentümer die Sicherheit erbringt, in Feld Nr. 11a (Code Sicherheitsleistender) des e-VD den Code 1, also Sicherheitsleistung durch Versender, eingetragen hat, führt zu keiner anderen rechtlichen Einschätzung. Denn der Hauptfehler, der zur Nichtleistung der Sicherheit führte, war ihre fehlende Festsetzung durch das HZA. Von untergeordneter Bedeutung ist daher, wer tatsächlich die Sicherheit zu leisten gehabt hätte, wäre sie denn festgesetzt worden. Denn ohne die Bestimmung der Höhe der Sicherheit in der Erlaubnis, die das HZA gemäß § 29 Abs. 3 EnergieStV vorzunehmen hat, konnte weder der Versender noch der Eigentümer wissen, welchen Betrag die Sicherheit hätte abdecken sollen. Auch die Tatsache, dass die Klägerin beim Ausfüllen des Feldes Nr. 11a des e-VD gewusst hat, dass eine Sicherheit zu leisten ist, entbindet das HZA nicht von seiner Pflicht, die Höhe der Sicherheitsleistung zu bestimmen.
- 53 e) Der Senat muss nicht darüber entscheiden, wie sich fehlende Angaben zum sicherheitspflichtigen Beförderungsumfang für das streitgegenständliche Beförderungsverfahren auswirken. Bereits im Jahr 2011 hatte die Klägerin unstreitig dem HZA gegenüber auf dessen Verlangen dargestellt, welche Mengen sie befördert, und das HZA hat nicht vorgetragen, dass diese Angaben unzureichend gewesen seien. Soweit das HZA also die Auffassung vertritt, es könne den Steuerwert erst berechnen und die Sicherheit festsetzen, wenn die Klägerin diesbezügliche Angaben gemacht hat, führt dies zu keinem anderen Ergebnis.
- 54 4. Eine Vorlage an den EuGH ist trotz des EuGH-Urteils *TanQuid Polska* vom 24.03.2022 - C-711/20 (EU:C:2022:215) nicht erforderlich, da es sich insoweit um einen *acte éclairé* handelt. Denn im dortigen Fall hatte der EuGH, wie dargestellt, nicht über die Frage zu entscheiden, ob eine Sicherheitsleistung konstitutiv für die wirksame Eröffnung einer Beförderung unter Steueraussetzung ist. Soweit er in seinem Urteil anscheinend die Leistung einer Sicherheit als eine Voraussetzung für die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung benennt, damit der Lagerinhaber als Versender bei dieser Beförderung weiterhin in den Genuss dieses Verfahrens kommen kann, ist dies den Gegebenheiten des dortigen Falls geschuldet, in dem die Sicherheit zwar gestellt wurde, sich aufgrund von Betrügereien aber andere Fragen in Bezug auf die Sicherheit stellten. Insofern kam der EuGH nicht umhin, auf die Leistung der Sicherheit näher einzugehen. Nicht geprüft hat er damit aber, ob die Sicherheitsleistung auch ohne eine durch den nationalen Gesetzgeber vorgeschriebene Festsetzung ihrer Höhe durch die zuständige Finanzbehörde für eine Beförderung im Steueraussetzungsverfahren erforderlich ist (Rz 45, 54 f.).
- 55 5. Das Verfahren wird zur weiteren Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen, da ausgehend von den bisherigen Feststellungen des FG im Rahmen der Beförderung Unregelmäßigkeiten eingetreten sein könnten. Ob und gegebenenfalls welche Unregelmäßigkeiten an welchem Ort im Einzelnen eingetreten sind, hat das FG --nach seiner Rechtsansicht zu Recht-- nicht festgestellt und geprüft. Der erkennende Senat kann daher nicht abschließend beurteilen, ob und in welchem Mitgliedstaat aufgrund dieser (etwaigen) Unregelmäßigkeiten die Energiesteuer (gegebenenfalls in der durch das HZA festgesetzten Höhe) nach § 14 Abs. 2 i.V.m. § 14 Abs. 4 EnergieStG entstanden ist. Das FG muss die diesbezüglichen Feststellungen nachholen. Insoweit weist der erkennende Senat auf Folgendes hin:
- 56 a) Da die Beteiligten und ihnen folgend auch das FG die Beförderung vom Steuerlager der Y in A zum Steuerlager

der Klägerin in rechtlich vertretbarer Weise als abgeschlossen betrachten, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab. Da ausgehend von zwei getrennten Beförderungen (vom Steuerlager der Y in A zum Steuerlager der Klägerin und dann von dort nach Antwerpen/Amsterdam) und mangels direkter Lieferung zum endgültigen Empfänger kein Streckengeschäft durchgeführt wurde, war ein entsprechender Hinweis im e-VD aus Sicht des erkennenden Senats entbehrlich. Eine steuerbegründende Unregelmäßigkeit liegt insoweit nicht vor.

- 57** b) Des Weiteren wurde der Wechsel des Beförderungsmittels nicht in Feld Nr. 16f des ersten e-VD angegeben. Eine solche Angabe war aber auch nicht angezeigt, wenn kein Streckengeschäft, sondern zwei getrennte Beförderungen auf jeweils einem Transportmittel durchgeführt wurden.
- 58** c) Weitere Feststellungen sind angezeigt, soweit es das FG hat dahinstehen lassen, ob während der Beförderung aufgrund der Änderung des Bestimmungsortes (Steuerlager in Amsterdam statt Antwerpen) eine Unregelmäßigkeit eingetreten ist. Möglicherweise könnte die Änderung des Empfängers zu einer Steuerentstehung geführt haben.
- 59** aa) Einen Wechsel des Empfängers hätte die Klägerin als Versenderin dem HZA elektronisch anzeigen müssen, welches die Änderung automatisiert überprüft und durch Zuteilung einer Vorgangsnummer quasi genehmigt (§ 31 Abs. 2 und 3 EnergieStV). Die Mitteilung über eine Änderung des Empfängers hat die Klägerin jedoch erst im Juli 2017, also nach Abschluss der Beförderung abgegeben.
- 60** bb) Nach den Feststellungen des FG ist unklar, ob die Klägerin die Information zum geänderten Empfänger erhalten hat, als sich das Schiff bereits in den Niederlanden befand, und die Änderung des Empfängers bereits in Deutschland durchgeführt wurde oder ob die Änderung selbst in den Niederlanden stattgefunden hat. Der Ort des Empfängerwechsels ist jedoch relevant für die Frage, ob im deutschen Steuergebiet eine Unregelmäßigkeit nach § 14 Abs. 1 EnergieStG eingetreten ist. Hat der Wechsel des Empfängers nämlich in den Niederlanden stattgefunden, kann der Versender gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG den Nachweis führen, dass die Energieerzeugnisse aufgrund einer außerhalb des Steuergebiets eingetretenen Unregelmäßigkeit nicht am Bestimmungsort eingetroffen sind. In diesem Fall gilt die Unregelmäßigkeit nicht als im Steuergebiet zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung eingetreten.
- 61** Das FG hat es bislang dahinstehen lassen, ob während der Beförderung aufgrund der Änderung des Bestimmungsortes eine Unregelmäßigkeit eingetreten und die Beförderung nicht ordnungsgemäß beendet worden ist. Im zweiten Rechtsgang muss daher geklärt werden, ob und, wenn ja, in welchem Mitgliedstaat eine Unregelmäßigkeit eingetreten ist und ob die Klägerin nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EnergieStG innerhalb von vier Monaten nach Beginn der Beförderung einen hinreichenden Nachweis geführt hat.
- 62** cc) Liegt die Erhebungskompetenz in Deutschland, weil ein Wechsel des Empfängers im Steuergebiet stattgefunden hat, käme es weiter darauf an, ob es sich bei der Angabe des Empfängers im e-VD um eine bloße Formalie handelt, die wegen des unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes möglicherweise nicht zur Steuerentstehung führen würde.
- 63** Nach dem unionsrechtlichen Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dürfen Maßnahmen, welche die Mitgliedstaaten erlassen, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu verhindern, nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele erforderlich ist (vgl. EuGH-Urteile *Gabalfrisa* u.a. vom 21.03.2000 - C-110/98 bis C-147/98, EU:C:2000:145, Rz 52; *Collée* vom 27.09.2007 - C-146/05, EU:C:2007:549, Rz 26; *Turbogás* vom 27.06.2018 - C-90/17, EU:C:2018:498, Rz 43 f., und *Petrotel-Lukoil* vom 07.11.2019 - C-68/18, EU:C:2019:933; EuGH-Beschluss *Transport Service* vom 03.03.2004 - C-395/02, EU:C:2004:118, Rz 29, m.w.N.). Die bislang entschiedenen Fälle betrafen --obligatorische und fakultative-- Steuerbefreiungen. Ob diese Rechtsprechung auf Steueraussetzungsverfahren anzuwenden ist, kann dabei nach Ansicht des Senats offen gelassen werden, da es sich bei der Angabe des konkreten Empfängers nicht um eine bloße Formalität im Verfahrensrecht handelt, weil diese Angabe die Funktionsfähigkeit des Verwaltungsverfahrens bezweckt und die Empfänger, die zum Bezug unter Steueraussetzung berechtigt sind, in Art. 17 Abs. 1 VStSystRL genannt sind. Zudem macht Art. 21 VStSystRL die Beförderung unter Steueraussetzung ausdrücklich davon abhängig, dass hierfür ein e-VD mit den dort geforderten Angaben erstellt wurde.
- 64** dd) Möglich ist auch, dass das e-VD in den Niederlanden nicht beendet wurde, denn nach der E-Mail an Y von Juli 2017 wurde das e-VD in Antwerpen nicht beendet und die Ware ohne gültiges e-VD in Amsterdam gelöscht. Dann läge eine Unregelmäßigkeit nach Art. 10 Abs. 6 VStSystRL vor.
- 65** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

