

Notwendigkeit einer Zulassung eines Empfängers als Steuerlagerinhaber i.R.e. Beförderung von verbrauchssteuerpflichtigen Erzeugnissen unter Steueraussetzung in einen anderen Mitgliedstaat zur wirksamen Eröffnung eines innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahrens; Entstehung der Mineralölsteuer mit der Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager bei Lieferung an einen Nichtberechtigten; Notwendigkeit des Verbrauchs des Mineralöls im Steuergebiet als Voraussetzung zur Entstehung der Steuer; Verstoß der Regelung über die Steuerentstehung in § 9 Abs. 1 Mineralölsteuergesetz (MinöStG) gegen das Bestimmungslandprinzip oder verfassungsrechtliche Vorgaben; Zulässigkeit einer Übertragung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) zu den Voraussetzungen für eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und zum Gutglaubensschutz auf verbrauchersteuerrechtliche Sachverhalte

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 10.11.2009

Referenz: JurionRS 2009, 32082

Aktenzeichen: VII R 39/08

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Mecklenburg-Vorpommern - 24.01.2007 - AZ: 3 K 395/06

Rechtsgrundlagen:

§ 9 Abs. 1 MinöStG a.F.

§ 14 Abs. 1 Nr. 2 MinöStG a.F.

§ 24 MinöStG a.F.

§ 53 MinöStV

Art. 3 Abs. 1 GG

Art. 12 GG

Art. 14 GG

§ 76 Abs. 1 FGO

§ 81 FGO

§ 96 FGO

Art. 6 RL 12/92/EWG

Art. 15 Abs. 1 RL 12/92/EWG

Art. 16 Abs. 1 RL 12/92/EWG

Art. 16 Abs. 3 RL 12/92/EWG

Art. 22 RL 12/92/EWG

Art. 90 EGV

Fundstellen:

BFHE 227, 546 - 564

BB 2010, 534-535

BFH/NV 2010, 759-765

BFH/PR 2010, 236-237

DB 2010, 430

DStRE 2010, 429-430

HFR 2010, 497-500

NVwZ 2010, 7

NWB 2010, 806

NWB direkt 2010, 251

RIW/AWD 2010, 576

StB 2010, 101

ZfZ 2010, 76-80

BFH, 10.11.2009 - VII R 39/08

Amtlicher Leitsatz:

1. Die wirksame Eröffnung eines innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahrens, mit dem verbrauchsteuerpflichtige Erzeugnisse unter Steueraussetzung in einen anderen Mitgliedstaat befördert werden können, setzt eine Zulassung des Empfängers als Steuerlagerinhaber oder berechtigter Empfänger voraus.
2. Wird an einen Nichtberechtigten geliefert, entsteht die Mineralölsteuer nach § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 mit der Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager, ohne dass es darauf ankommt, dass das Mineralöl im Steuergebiet verbraucht wird.
3. Die Regelung der Steuerentstehung in § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 verstößt weder gegen das Bestimmungslandprinzip noch gegen verfassungsrechtliche Vorgaben.
4. Die Rechtsprechung des EuGH und des BFH zu den Voraussetzungen für eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und zum Gutgläubenschutz kann nicht auf verbrauchsteuerrechtliche Sachverhalte übertragen werden.

Gründe

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die mit Mineralölen handelt und über ein als Steuerlager zugelassenes Tanklager verfügt, belieferte im Zeitraum vom Juli 2004 bis zum Mai 2005 u.a. insgesamt acht Firmen mit Sitz in Polen mit unversteuertem Gasöl der Pos. 2710 1941 der Kombinierten Nomenklatur. Auf entsprechende Anfragen der Klägerin vom Februar, März und Juni 2005 teilte das Hauptzollamt Stuttgart, das in Deutschland für entsprechende Auskünfte im Verfahren SEED (System of Exchange of Excise Data) zuständig ist, der Klägerin mit, dass ihre

Angaben zu insgesamt sechs der belieferten Firmen nicht bestätigt werden könnten. Dieser Befund wurde auch von einer amtlichen Auskunft des stellvertretenden Direktors der Abteilung Zoll- und Verbrauchsteuerkontrolle im Ministerium der Finanzen der Republik Polen vom September 2005 bestätigt. Danach hatte mit Ausnahme eines Unternehmens keine der mit unversteuertem Dieselmotorkraftstoff belieferten Firmen im Lieferzeitraum ein eigenes Zolllager oder die verbrauchsteuerrechtliche Stellung eines berechtigten Empfängers. Aufgrund der fehlenden Berechtigung der polnischen Unternehmen, Mineralöl unter Steueraussetzung zu empfangen, ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) von einer Entstehung der Mineralölsteuer mit der Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager der Klägerin nach § 9 Abs. 1 des Mineralölsteuergesetzes (MinöStG 1993) aus. Entsprechend setzte das HZA mit zwei Steuerbescheiden für das nach Polen gelieferte Mineralöl die Mineralölsteuer fest. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg.

- 2 Auch die hiergegen erhobene Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass die Mineralölsteuer nach § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 mit der Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager in Deutschland entstanden sei, da die jeweiligen Abnehmer keine Bezugsberechtigung besessen hätten. Maßgeblich sei allein der objektive Tatbestand der Berechtigung des Empfängers, verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung zu beziehen. Unbeachtlich seien dagegen die subjektiven Vorstellungen des Versenders. Deshalb könne ein Steueraussetzungsverfahren nicht rechtswirksam durch Lieferung an einen nur vermeintlich Bezugsberechtigten eröffnet werden. Dies gelte auch dann, wenn der versendende Steuerlagerinhaber den Empfänger gutgläubig und unverschuldet für bezugsberechtigt halte. Die Mitteilungen der polnischen Zollverwaltung und der Zollkammer in Warschau über die nicht vorhandene Zulassung der Abnehmer als berechtigte Empfänger könnten nicht in Zweifel gezogen werden. Darüber hinaus sei das FG aufgrund des Ergebnisses der Beweisaufnahme, insbesondere aufgrund der glaubwürdigen Aussage des Zeugen B, davon überzeugt, dass die auf den polnischen Berechtigungsurkunden angebrachten Stempel gefälscht seien. Nur ein einziges von der Klägerin beliefertes Unternehmen habe eine Bezugsberechtigung gehabt. Allerdings habe dieses Unternehmen seine wirtschaftliche Tätigkeit bereits am 20. Februar 2004 mit der Folge eingestellt, dass es ab diesem Zeitpunkt nicht mehr im Besitz einer Bezugsberechtigung gewesen sei. Da es nach der Überzeugung des Gerichts auf die subjektiven Vorstellungen hinsichtlich der Bezugsberechtigung des jeweiligen Handelspartners nicht ankomme, seien die von der Klägerin angebotenen Zeugenbeweise nicht zu erheben gewesen.
- 3 Die Erhebung der Mineralölsteuer verstoße nicht gegen das gemeinschaftsrechtliche Bestimmungslandprinzip. Eine Steuer könne sowohl nach Art. 6 der Richtlinie 92/12/EWG (SystemRL) des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. 1 76/1) mit der Entfernung aus dem Steuerlager, als auch nach Art. 7, 9 oder 10 SystemRL im Bestimmungsland entstehen. Eine doppelte Besteuerung werde durch das in Art. 22 SystemRL und das in § 24 MinöStG 1993 vorgesehene Entlastungsverfahren vermieden. Dies setze allerdings die Einhaltung des dafür vorgeschriebenen Verfahrens voraus. Im Streitfall komme es folglich nicht darauf an, ob das gesamte aus dem Steuerlager entfernte Mineralöl tatsächlich nach Polen verbracht und dort verbraucht worden sei, weshalb eine weitere Beweiserhebung hierzu nicht erforderlich sei. Entscheidend für die Steuerentstehung und die Erhebungskompetenz Deutschlands sei allein die Überführung in den freien Verkehr im Steuergebiet.
- 4 Schließlich seien die angefochtenen Steuerbescheide nicht deshalb rechtswidrig, weil sie gegen das Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit verstießen. Denn dieses Prinzip könne auf die indirekten Steuern keine Anwendung finden. Auch wenn die Abwälzung der Steuer auf den Verbraucher nicht gelinge, wandle sich die Verbrauchsteuer nicht in eine unzulässige Unternehmensteuer.
- 5 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass das FG § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 unzutreffend ausgelegt habe. Das Rechtsstaatsprinzip, insbesondere das Gebot der Tatbestandsklarheit, der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und die Neutralität der Mineralölsteuer erforderten die Berücksichtigung der subjektiven Vorstellungen hinsichtlich der Bezugsberechtigung des

Abnehmers. Trotz fehlender Bezugsberechtigung liege folglich ein Steueraussetzungsverfahren vor, wenn der Steuerlagerinhaber nach außen erkennbar unter Steueraussetzung liefern wolle und die vom Abnehmer vorgelegten Nachweise gefälscht seien. Die subjektive Sichtweise werde durch das Urteil des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 24. Oktober 2002 5 StR 600/01 (BGHSt 48, 52) bestätigt. Das gemeinschaftsrechtliche Verbrauchsteuersystem sei durch das in Art. 90 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG) festgelegte Bestimmungslandprinzip geprägt. Verbrauchsteuerpflichtige Waren seien daher nur in dem Mitgliedstaat zu besteuern, in dem sie zu gewerblichen Zwecken verbraucht würden. Folglich sei § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 gemeinschaftsrechtskonform dahingehend auszulegen, dass eine Steuer nur dann mit der Entfernung aus dem Steuerlager entstehe, wenn das Mineralöl auch tatsächlich im Steuergebiet verbraucht werde. Soweit Mineralöl, das in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden sei, in Deutschland der Besteuerung unterworfen werde, stelle dies einen Eingriff in die Warenverkehrsfreiheit und einen Verstoß gegen Art. 90 EG dar. Dabei sei zu berücksichtigen, dass bei einer Besteuerung in Deutschland das Belastungsniveau im Bestimmungsland erheblich überschritten werde. Bei der Auslegung des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 sei zudem der Rechtsgedanke des § 53 der Mineralölsteuer-Durchführungsverordnung (MinöStV) zu berücksichtigen. Danach sei der Verbraucher eigentlicher Belastungsträger der Mineralölsteuer, so dass beim Misslingen der Überwälzung dem Steuerlagerinhaber eine Entlastung gewährt werden müsse. In diese Richtung weise auch das aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) abzuleitende Gebot der Folgerichtigkeit. Die Verweigerung der Entlastung stelle gegenüber den von § 53 MinöStV begünstigten Mineralöhländlern eine gleichheitswidrige steuerliche Belastung dar, die zudem konfiskatorisch in die Vermögenssubstanz des Steuerlagerinhabers eingreife und daher gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Übermaßverbot und damit gegen Art. 12 und 14 GG verstoße.

- 6 Dadurch, dass das FG die Fälschung der Berechtigungsurkunden und der auf den Rückscheinen und den Berechtigungsurkunden angebrachten Stempel angenommen habe, ohne die Originale der Urkunden in Augenschein zu nehmen, habe das FG gegen die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 FGO) verstoßen. Statt die Originalurkunden in Augenschein zu nehmen, habe sich das FG mit der Begutachtung von Kopien der Dokumente und der Vernehmung eines polnischen Zollbeamten als Zeugen begnügt. Aufgrund zu Tage getretener Widersprüche habe sich dem FG die Notwendigkeit der Beiziehung der Original-Berechtigungsurkunden aufdrängen müssen. Anträge zur Beiziehung von Akten anderer Behörden seien schriftsätzlich und in der mündlichen Verhandlung gestellt worden. Gegen die Sachaufklärungspflicht und den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme sei auch deshalb verstoßen worden, weil das FG den stellvertretenden Direktor der Abteilung Zoll- und Verbrauchsteuerkontrolle im polnischen Finanzministerium Herrn K und Herrn J von der Zollkammer in Warschau nicht als Zeugen vernommen habe. Verfahrensfehlerhaft habe sich das FG mit den schriftlichen Stellungnahmen dieser Zeugen vom September bzw. Juli 2005 begnügt. Schriftsätzlich habe die Klägerin darauf hingewiesen, dass eine Verbrauchssteuer Nummer nicht in jedem Fall vergeben werde, so dass nicht alle berechtigten Empfänger in der SEED-Datei gespeichert seien. Eine Erfassung in der SEED-Datei unterbleibe bei nicht registrierten Empfängern nach Art. 16 Abs. 1 und Abs. 3 SystemRL, die nur gelegentlich bezögen. Der Mitteilung der polnischen Zollverwaltung lasse sich nicht entnehmen, in welcher Datenbank die polnischen Firmen nicht vorhanden seien und welcher Erklärungswert dieser Datenbank im Regelfall zukomme. Deshalb hätte sich dem FG die Vernehmung der Zeugen von Amts wegen aufdrängen müssen. Die Vernehmung hätte möglicherweise ergeben, dass die Abnehmer auch ohne einen Dateieintrag zum Bezug unter Steueraussetzung berechtigt gewesen seien.
- 7 Verfahrensfehlerhaft habe das FG auch von der Vernehmung der Zeuginnen Z und K abgesehen, deren Vernehmung zu dem Ergebnis hätte führen können, dass die belieferte Firma R im streitgegenständlichen Zeitraum als berechtigter Empfänger Mineralöl bezogen habe. Stattdessen habe das FG die Nichtberechtigung der Firma R lediglich damit begründet, dass das Unternehmen seine Nichtberechtigung gegenüber der Klägerin selbst erklärt habe. Fehlerhaft sei die Annahme des FG, dass die sich auf der Berechtigungsurkunde der Firma P befindliche Verbrauchssteuer Nummer deshalb falsch sei, weil sie mit der Zahl 42 beginne. Der hierzu vernommene Zeuge habe diese Feststellung nur in Bezug auf die Firma F getroffen. Da Ergebnisse

von justiziellen Amtshilfeersuchen nicht Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens gewesen seien, könnten diese im Revisionsverfahren keine Berücksichtigung finden.

- 8** Schließlich hätte das FG die Sachverhaltsermittlung auch auf die fehlende Leistungsfähigkeit der Klägerin erstrecken müssen. Dabei hätte es erkennen können, dass die Steuer konfiskatorisch in die Vermögenssubstanz der Klägerin eingreife und dass eine Besteuerung nach § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 insoweit ausgeschlossen sei.
- 9** Insgesamt betrachtet sei das FG von einer Sachverhaltsfeststellung ausgegangen, die nicht durch ausreichende tatsächliche Feststellungen getragen werde. Dies sei ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 FGO . Die dargestellten Verfahrensmängel seien erst aus den Entscheidungsgründen ersichtlich geworden, so dass eine Rüge in der mündlichen Verhandlung nicht möglich gewesen sei.
- 10** Die Klägerin beantragt
- die Aufhebung des erstinstanzlichen Urteils sowie der angefochtenen Mineralölsteuerbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung.
- 11** Das HZA schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. Für die wirksame Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens komme es allein auf den objektiven Sachverhalt an, so dass subjektive Vorstellungen über die Bezugsberechtigung keine Berücksichtigung finden könnten. Nach der inzwischen erfolgten Auswertung der justiziellen Rechtshilfeersuchen der Staatsanwaltschaft X habe sich ergeben, dass sämtliche von der Klägerin belieferten Firmen zum Bezug von Mineralöl im Steueraussetzungsverfahren nicht berechtigt gewesen seien. Ein Verstoß des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 gegen das Bestimmungslandprinzip liege nicht vor. Im Streitfall sei nicht geklärt, wo das Mineralöl verblieben sei und an welchem Ort der Verbrauch stattgefunden habe. Es sei auch nicht ersichtlich, dass die Regelung in § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 gegen die Warenverkehrsfreiheit verstoße. Die Entlastungsregelung des § 53 MinöStV lasse sich auf den Streitfall nicht übertragen, zumal die Klägerin trotz negativer SEED-Abfrage die Belieferung fortgesetzt habe. Die Besteuerung der Klägerin greife nicht in verfassungsrechtlich geschützte Rechtspositionen ein. Verstöße gegen den Gleichheitssatz und gegen Art. 12 und 14 GG lägen nicht vor.
- 12** Hinsichtlich der erhobenen Verfahrensrügen weist das HZA darauf hin, dass im Zuge der durchgeführten strafprozessualen Maßnahmen keine Bezugsberechtigungen im Original sichergestellt worden seien. In Ermangelung von Originalbescheinigungen habe das FG den Sachverhalt nur anhand von Kopien ermitteln können. Zudem habe die Klägerin ihr Rügerecht verloren, da sie in der mündlichen Verhandlung keine ausdrücklichen Beweisanträge unter Bezugnahme bestimmter Akteninhalte gestellt habe. Auch die Beantragung der Vernehmung weiterer Zeugen habe die Klägerin unterlassen.

II.

- 13** Die Revision der Klägerin ist unbegründet. Das FG hat zu Recht geurteilt, dass die Mineralölsteuer aufgrund der fehlenden Bezugsberechtigung der ausländischen Abnehmer nach § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 durch Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager der Klägerin entstanden ist. Diesem Ergebnis steht weder Gemeinschaftsrecht noch Verfassungsrecht entgegen.
- 14** 1.
- Im Streitfall hat sich der Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager kein weiteres Steueraussetzungsverfahren angeschlossen, das eine Steuerentstehung hätte verhindern können.
- 15** a)

Nach § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 entsteht die Steuer dadurch, dass Mineralöl im Steuergebiet aus dem Steuerlager entfernt wird, ohne dass sich ein weiteres Steueraussetzungsverfahren oder ein Zollverfahren nach § 14 Abs. 1 Nr. 2 MinöStG 1993 anschließt. Aufgrund der Feststellungen des FG, nach denen das Mineralöl nach Polen verbracht worden ist, kommt im Streitfall als weiteres Steueraussetzungsverfahren nur ein innergemeinschaftliches Steuerversandverfahren in Betracht. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 MinöStG 1993 darf Mineralöl unter Steueraussetzung aus Steuerlagern im Steuergebiet in Steuerlager oder Betriebe von berechtigten Empfängern in anderen Mitgliedstaaten verbracht werden. Voraussetzung für die wirksame Eröffnung eines sich an die unversteuerte Lagerung anschließenden Steueraussetzungsverfahrens ist der Versand an Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat zum Bezug von Mineralöl unter Steueraussetzung berechtigt sind. Nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben können dies nur Steuerlagerinhaber (Art. 4 Buchst. a i.V.m. Art. 15 Abs. 1 SystemRL) oder registrierte oder nicht registrierte Wirtschaftsbeteiligte (Art. 4 Buchst. d und e i.V.m. Art. 16 SystemRL) sein. Auf das Erfordernis einer Bezugsberechtigung des Empfängers als Voraussetzung für die wirksame Eröffnung eines Steuerversandverfahrens unabhängig von den Vorstellungen des Versenders deutet der Wortlaut von Art. 15 Abs. 1 SystemRL hin. Danach muss die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung zwischen Steuerlagern erfolgen. Diese Bestimmung belegt, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber sich von der Vorstellung hat leiten lassen, dass ein Versand unversteuerter Erzeugnisse nur zwischen bestimmten und tatsächlich bestehenden Orten möglich und von den Annahmen der Beteiligten in Bezug auf die Existenz solcher Orte unabhängig sein soll. Davon ausgehend hat Generalanwalt Colomer in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache C-325/99 (Slg. 2001, I-2729) ausgeführt, dass das Verfahren der Steueraussetzung einen hermetisch geschlossenen Kreis darstellt. Dieses Verständnis schließt die Annahme eines wirksamen Steueraussetzungsverfahrens aus, wenn ein zum Bezug von unter Steueraussetzung stehenden Waren berechtigter Empfänger nicht existiert, so dass der von Colomer angesprochene Kreis nicht geschlossen werden kann. Folglich haben nach dem Sinn und Zweck von § 9 Abs. 1 MinöStG 1993, mit dem Art. 6 Abs. 1 Buchst. a SystemRL in nationales Recht umgesetzt worden ist, die subjektiven Vorstellungen des Versenders über die Existenz eines empfängerseitigen Lagers oder Herstellungsbetriebs und über die Bezugsberechtigung des jeweiligen Inhabers solcher Einrichtungen außer Betracht zu bleiben.

16 b)

Dass verbrauchsteuerpflichtige Erzeugnisse unter Steueraussetzung im innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren nur dann befördert werden können, wenn der Empfänger Inhaber eines Steuerlagers oder berechtigter Empfänger ist, hat der Senat bereits in seinem Beschluss vom 17. März 2000 VII B 39/99 (BFH/NV 2000, 1180) angedeutet. Dieser Auffassung hat sich der BGH ausdrücklich angeschlossen (Urteil in BGHSt 48, 52). Entgegen der Ansicht der Klägerin ist dieser BGH-Entscheidung nicht zu entnehmen, dass allein die subjektiven Vorstellungen des Versenders maßgeblich sein sollen. Nur für den Fall der Ausfuhr hat der BGH auf die Absicht des Ausführers abgestellt und die Bezugsberechtigung des im Drittland ansässigen Empfängers für die Wirksamkeit des Steueraussetzungsverfahrens für unbeachtlich gehalten. Dieser Rechtsansicht ist zuzustimmen, denn bei der Ausfuhr fungiert die Ausgangszollstelle als Empfänger, so dass es nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben einer verbrauchsteuerrechtlichen Bezugsberechtigung des ausländischen Lagerinhabers nicht bedarf. Vielmehr wird das Steueraussetzungsverfahren dadurch beendet, dass die Zollstelle die bestätigte Ausfertigung des Begleitdokuments an den Versender zurückschickt (Art. 19 Abs. 4 SystemRL).

17 Auch das Schrifttum geht überwiegend davon aus, dass es für die wirksame Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens allein auf den objektiven Tatbestand der Bezugsberechtigung des Empfängers ankommt (Scheuer, Unregelmäßigkeiten beim innergemeinschaftlichen Versand verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2007, 2, 4; Alexander in Teichner/Alexander/ Reiche, MinöStG, StromStG, § 9 MinöStG Rz 8; Schröder-Schallenberg, Sanktionen und Hemmnisse im Verbrauchsteuerrecht, Tagungsband der 8. Jahrestagung des Europäischen Forums für Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll, 1996, S. 114, 124; a.A. statt aller Soyk, Die Steuerentstehung beim Entziehen verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus dem Steueraussetzungsverfahren, ZfZ 1998, 2).

18 2.

Da sich im Streitfall an die Auslagerung des Mineralöls kein weiteres Steueraussetzungsverfahren anschloss, entstand die Mineralölsteuer mit der Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 und des Art. 6 Abs. 1 SystemRL ist das weitere Schicksal des Erzeugnisses nach der Entnahme der Ware aus dem Steuerlager bzw. aus dem Verfahren der Steueraussetzung unbeachtlich. Insbesondere kommt es nicht darauf an, ob das Mineralöl im Steuergebiet, in einem anderen Mitgliedstaat oder in einem Drittland verbraucht worden ist.

19 a)

Entgegen der Auffassung der Klägerin lässt sich aus dem Bestimmungslandprinzip kein Erfordernis zur einschränkenden Norminterpretation ableiten. Das vom Senat vertretene Normverständnis führt auch nicht zu einer gemeinschaftsrechtswidrigen Einschränkung der Warenverkehrsfreiheit. Zwar trifft es zu, dass --mit Ausnahme des privaten Reiseverkehrs-- die Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach den Vorgaben des Gemeinschaftsrechts im Bestimmungsland erfolgen soll, doch lässt sich aus diesem Grundsatz kein Verbot einer mehrfachen Entstehung und Erhebung der Verbrauchsteuer in verschiedenen Mitgliedstaaten ableiten. Wie der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) unter Bezugnahme auf Art. 22 Abs. 1 und 2 SystemRL ausgeführt hat, hat der Gemeinschaftsgesetzgeber die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Konzeption der SystemRL nicht zu einem absoluten Grundsatz erhoben (EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2007 C-374/06 , Slg. 2007, I-11271). Zudem ist zu berücksichtigen, dass Art. 6 Abs. 1 SystemRL lediglich die Entstehung der Steuer und den Entstehungszeitpunkt regelt. Indes war eine Regelung der Erhebung und Einziehung der Steuer vom Gemeinschaftsgesetzgeber nicht beabsichtigt (EuGH-Beschluss vom 22. November 2001 C-80/01 , Slg. 2001, I-9141).

20 b)

Dass die Verwendung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware im Abgangsmitgliedstaat kein ungeschriebenes Merkmal des in § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 und Art. 6 Abs. 1 SystemRL normierten Steuerentstehungstatbestands ist, belegt die Existenz eines Entlastungsverfahrens für die Fälle, in denen bereits in den freien Verkehr eines Mitgliedstaats überführte Waren in einen anderen Mitgliedstaat mit der Folge geliefert werden, dass auch im Bestimmungsland die Steuer zur Entstehung gelangt (vgl. § 24 Abs. 1 MinöStG 1993 und Art. 22 SystemRL). Grundsätzlich wird durch die Möglichkeit einer Steuerentlastung im Abgangsmitgliedstaat eine Doppelbesteuerung und damit eine Beschränkung des freien Warenverkehrs durch eine gemeinschaftswidrige Abgabenbelastung vermieden und damit das Bestimmungslandprinzip verwirklicht. Dass eine solche Entlastung --insbesondere zur Vermeidung von Steuerumgehungen-- nach Art. 22 Abs. 2 SystemRL von bestimmten verfahrenstechnischen Voraussetzungen abhängt, ist systemimmanent. Der Umstand, dass in Einzelfällen eine Entsteuerung der in einen anderen Mitgliedstaat gelieferten Waren aufgrund der Nichteinhaltung des hierfür vorgeschriebenen Verfahrens misslingt, führt nicht dazu, dass sich die Regelungen über die Steuerentstehung insgesamt aufgrund eines Verstoßes gegen die u.a. durch Art. 28 und 90 EG garantierte Warenverkehrsfreiheit als gemeinschaftsrechtswidrig erweisen. Im Übrigen obliegt die Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens den Mitgliedstaaten, denen es unbenommen bleibt, auch in diesen Fällen unter den von ihnen festgelegten Voraussetzungen (z.B. Nachweis der Verwendung und Besteuerung der Waren im Bestimmungsland) eine Entlastung vorzusehen (vgl. hierzu die Ausführungen des Generalanwalts Jacobs in den Schlussanträgen in der Rechtssache C-5/05, Rz 94, 95, und hierzu EuGH-Urteil vom 23. November 2006, Slg. 2006, I-11075, Rz 53).

21 3.

Eine einschränkende Interpretation des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 ist auch nicht aufgrund des Rechtsgedankens geboten, dem die Entlastungsregelung in § 53 MinöStV zugrunde liegt.

22 a)

Der Gesetzgeber hat den in dieser Vorschrift für den Fall der Uneinbringlichkeit der Kaufpreisforderung festgelegten Entlastungsanspruch mit dem Systemgedanken der Verbrauchsbesteuerung begründet, wonach die Steuer letztlich die in der Einkommensverwendung liegende Leistungsfähigkeit desjenigen treffen will, der die Ware verwendet, nicht aber Hersteller oder Händler, die lediglich mit dem Inkasso beauftragt sind. Daher ist es im Grunde konsequent, wenn das Risiko des Steuerausfalls in einem bestimmten Umfang dem Fiskus als Steuergläubiger zugewiesen wird (Senatsurteil vom 1. Dezember 1998 VII R 21/97 , BFHE 187, 177, m.w.N.). Allerdings zwingt allein der Systemgedanke der Verbrauchsbesteuerung, nach dem die Möglichkeit der Abwälzbarkeit ein Wesensmerkmal der Verbrauchsteuer ist (Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, S. 65 ff., m.w.N.), den Gesetzgeber nicht dazu, alle Verbrauchsteuern unterschiedslos nach diesem System auszurichten und inhaltlich gleich auszugestalten (Senatsurteil in BFHE 187, 177, 189 [BFH 01.12.1998 - VII R 21/97]). Dies gilt auch für die Normierung von Steuerentstehungs- und Entlastungstatbeständen innerhalb eines die Besteuerung bestimmter Erzeugnisse regelnden Gesetzes. Dem Grundsatz der Verbrauchsbesteuerung muss der Gesetzgeber nicht in jedem Fall und unter allen Umständen Rechnung tragen.

23 Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) hat der Grundsatz der Abwälzbarkeit nicht zum Inhalt, dass dem Steuerschuldner die rechtliche Gewähr geboten wird, dass er den von ihm als Steuerschuldner entrichteten Betrag immer von der Person ersetzt erhält, die nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll; mehr als die Möglichkeit einer Überwälzung verlangt das Wesen einer Verbrauchsteuer nicht (BVerfG-Beschluss vom 28. Januar 1970 1 BvL 4/67 , BVerfGE 27, 375, 384). Dieser Auffassung hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen und ausgeführt, dass das Risiko der Abwälzung der Steuer aus dem steuerlichen Bereich ausgeschieden und in den Bereich des allgemeinen kaufmännischen Risikos einbezogen worden ist (Senatsurteil vom 17. Dezember 1974 VII R 56/72 , BFHE 115, 2, BStBl II 1975, 462). Somit ist es dem Gesetzgeber aus Gründen der Systematik und Folgerichtigkeit nicht verwehrt, eine Steuerentlastung nur unter bestimmten Voraussetzungen zu gewähren oder für bestimmte Fallkonstellationen (z.B. Ausfuhr oder Untergang von versteuerten Erzeugnissen) nicht vorzusehen.

24 b)

Darüber hinaus sprechen für eine Nichtberücksichtigung subjektiver Vorstellungen des Steuerlagerinhabers und für eine Unbeachtlichkeit der Verwendung der aus dem Steuerlager entfernten Waren im Steuergebiet insbesondere Praktikabilitätsgründe. Die besonderen Verbrauchsteuern sind dadurch gekennzeichnet, dass ihre Entstehung an einen tatsächlichen Vorgang oder einen Zustand anknüpft. Deshalb werden diese Steuern im Schrifttum als verwendungsorientierte Realaktsteuern bezeichnet (F. Kirchhof, Grundriss des Steuer- und Abgabenrechts, 2. Aufl. Rz 91 und Förster, Die Verbrauchsteuern, S. 67). Mit der vom Gesetzgeber getroffenen Grundsatzentscheidung, die besonderen Verbrauchsteuern als Realaktsteuern auszugestalten, ließe es sich nicht vereinbaren, die Erfüllung des Steuerentstehungstatbestands des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 von inneren Vorstellungen des Steuerlagerinhabers oder von ungewissen zukünftigen Ereignissen abhängig zu machen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass im Zeitpunkt der Entfernung des Mineralöls aus dem Steuerlager noch nicht feststeht, ob das Mineralöl im Steuergebiet verbraucht wird oder tatsächlich in einen anderen Mitgliedstaat oder zur Ausfuhr gelangt. Jedenfalls könnte ein Verbrauch im Steuergebiet --insbesondere bei einem betrügerischen Vorgehen der Abnehmer der verbrauchsteuerpflichtigen Ware-- nicht von vornherein ausgeschlossen werden. Zudem dürfte die Verifizierung der Behauptung des Steuerlagerinhabers, er sei von der Richtigkeit der Angaben seines Handelspartners und folglich von einer bestehenden Bezugsberechtigung des Empfängers ausgegangen, mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein. Auch aus diesen Gründen kommt eine einschränkende Interpretation des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 nicht in Betracht. Vielmehr erweist sich die Anknüpfung des Steuerentstehungstatbestands an objektive Merkmale unter steuersystematischen Gesichtspunkten als folgerichtig.

- 25 Die Klägerin verkennt, dass es im Streitfall nicht um die Verweigerung einer beantragten Steuerentlastung geht, sondern um die Rechtmäßigkeit der auf § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 gestützten Steuerbescheide und somit allein um die Verwirklichung des Entstehungstatbestands. Davon zu unterscheiden ist die Frage nach einer evtl. bestehenden Erstattungs- oder Vergütungsmöglichkeit hinsichtlich der durch die Auslagerung des Mineralöls entstandenen Steuer.
- 26 4.
- Die Regelung der Steuerentstehung in § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 ohne Berücksichtigung des tatsächlichen Verbrauchs des Mineralöls im Steuergebiet verstößt nicht gegen Art. 3 Abs. 1 , Art. 12 und 14 GG .
- 27 a)
- Die Klägerin wird durch ihre Inanspruchnahme nicht in gleichheitswidriger Weise gegenüber Mineralölhändlern belastet, die die Entlastungsregelung des § 53 MinöStV in Anspruch nehmen können. Im Steuerrecht kommt es für die am Maßstab des Gleichheitssatzes vorzunehmende Prüfung insbesondere darauf an, ob die vom Gesetzgeber vorgenommene Differenzierung auf sachgerechten finanzpolitischen, volkswirtschaftlichen, sozialpolitischen oder steuertechnischen Erwägungen beruht (BVerfG-Urteil vom 10. Februar 1987 1 BvL 18/81 und 20/82, BVerfGE 74, 182, 200, m.w.N.) und ob durch die Differenzierung eine Gruppe von Steuerpflichtigen ohne hinreichenden sachlichen Grund stärker belastet wird als andere und dadurch in eine empfindlich ungünstigere Wettbewerbslage gerät, so dass die gesetzlichen Auswirkungen der getroffenen Differenzierung weiter greifen, als es der die Ungleichbehandlung legitimierende Zweck rechtfertigt, und schutzwürdige Belange der Nichtbegünstigten ohne hinreichenden sachlichen Grund vernachlässigt werden (BVerfG-Beschluss vom 11. Februar 1992 1 BvL 29/87 , BVerfGE 85, 238, 245, m.w.N.).
- 28 Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Differenzierung der beiden Gruppen von Mineralölhändlern nicht auf einer unterschiedlichen Anwendung des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993, sondern auf der Schaffung eines besonderen Entlastungstatbestands für den Fall des Forderungsausfalls beruht. Der Steuerentstehungstatbestand des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 bleibt von der in § 53 MinöStV getroffenen Regelung unberührt. Die Gemeinsamkeit beider Fallkonstellationen besteht darin, dass sowohl im Falle des Forderungsausfalls als auch bei der Eröffnung eines unwirksamen Steueraussetzungsverfahrens mit der Folge der Steuerentstehung eine Abwälzung der Steuerbelastung auf einen Abnehmer nicht gelingt. Wie bereits ausgeführt, zwingt allein der Systemgedanke der Verbrauchsbesteuerung nicht zu einer Gleichbehandlung aller denkbaren Fälle, die mit einer --grundsätzlich ungewollten-- steuerlichen Belastung des lediglich mit dem Inkasso beauftragten Mineralölhändlers einhergehen. Da eine Entlastung auch durch eine Erstattung, Vergütung oder einen Erlass der Mineralölsteuer vorgenommen werden kann, besteht darüber hinaus aus Gleichbehandlungsgrundsätzen keine Notwendigkeit zur einschränkenden Auslegung des Steuerentstehungstatbestands.
- 29 Schließlich wird die Verweigerung einer Steuerentlastung im Streitfall durch steuertechnische Erwägungen legitimiert. Nach dem gemeinschaftsrechtlichen Verbrauchsteuersystem trifft den Steuerlagerinhaber eine Art Garantenstellung in Bezug auf die ordnungsgemäße Durchführung des Steuerversandverfahrens. Bei auftretenden Unregelmäßigkeiten, die zur Entziehung der Ware aus dem Steueraussetzungsverfahren führen, kann der Steuerlagerinhaber auf Zahlung der dadurch entstandenen Verbrauchsteuer in Anspruch genommen und zu diesem Zweck die von ihm geleistete Sicherheit verwertet werden. Dieses Verfahren gewährleistet das Funktionieren des innergemeinschaftlichen Handels mit unversteuerten verbrauchsteuerpflichtigen Waren. In seiner steuertechnischen Ausgestaltung entspricht das Steuerversandverfahren den zollrechtlichen Versandverfahren, die ebenfalls eine besondere Verantwortung des Verfahrensinhabers vorsehen. In seinem Urteil vom 3. April 2008 C-230/06 (Slg. 2008, I-1895) hat der EuGH eine zollrechtliche Inanspruchnahme des Hauptverpflichteten selbst bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten unbeanstandet gelassen. Die Zusage einer steuerlichen Entlastung in jedem Fall eines Misslingens der Steuerüberwälzung im Rahmen eines

fehlgeschlagenen Steuerversandverfahrens gefährdete die Effektivität des innergemeinschaftlichen Beförderungsverfahrens und die Realisierung des Steueranspruchs des Steuergläubigers, denn damit würde der Anreiz erheblich gemindert, für eine ordnungsgemäße Durchführung des Steuerversandverfahrens hinreichend Sorge zu tragen (vgl. zu diesem Aspekt auch EuGH-Urteil in Slg. 2008, I-1895).

- 30** Eine dem § 6a Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entsprechende Regelung hat der Gesetzgeber für das Mineralölsteuerrecht bewusst nicht getroffen. Selbst wenn die Eröffnung eines verbrauchsteuerrechtlichen Versandverfahrens auf unrichtigen Angaben des Abnehmers über seine Empfangsberechtigung beruht und der Steuerlagerinhaber die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte, kann die aus dem Steuerlager entfernte Ware nicht als unter Steueraussetzung stehend behandelt werden. Auch lässt sich die EuGH-Rechtsprechung zu den Voraussetzungen einer umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (vgl. EuGH-Urteil vom 27. September 2007 C-409/04, Slg. 2007, I-7797) für eine rechtsfolgeneinschränkende Interpretation des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 nicht nutzbar machen. Diese Rechtsprechung kann für das Verbrauchsteuerrecht deshalb keine Geltung beanspruchen, weil der innergemeinschaftliche Handel mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren einem strengen und formalisierten Überwachungsverfahren unterliegt. Durch den Zwang zur Verwendung der vorgeschriebenen Begleitdokumente unter Stellung einer Sicherheitsleistung und durch die Einbindung der Zollverwaltung in die Durchführung und Erledigung des Steueraussetzungsverfahrens (z.B. durch Erteilung entsprechender Erlaubnisse und Anbringung eines Sichtvermerks auf dem Rückschein) sowie durch besondere, den zollrechtlichen Vorschriften nachgebildete Regelungen im Falle von Unregelmäßigkeiten (Art. 20 SystemRL), ist das Beförderungsverfahren in seiner steuertechnischen Ausgestaltung dem gemeinschaftlichen Versandverfahren weitgehend angenähert. Aufgrund dieser Unterschiede lässt sich die Rechtsprechung zum Umsatzsteuerrecht nicht auf verbrauchsteuerrechtliche Sachverhalte übertragen.
- 31** Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass sich im Gegensatz zur Umsatzbesteuerung aufgrund der von der ausländischen Finanzverwaltung bestätigten Rückscheine ein schlüssiger Nachweis führen lässt, dass die verbrauchsteuerpflichtigen Waren im Bestimmungsland eingetroffen sind und folglich den Abgangsmittgliedstaat physisch verlassen haben. Auch werden Mineralölhändler, die innergemeinschaftliche Steuerversandverfahren durchführen, nicht schlechtergestellt, als Mineralölhändler, die unversteuertes Mineralöl an im Steuergebiet gelegene Steuerlager versenden. Sofern der Empfänger nicht über eine Berechtigung verfügt, verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung zu empfangen, gelangt die Mineralölsteuer in beiden Fällen nach § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 zur Entstehung. Damit werden im Fall von Unregelmäßigkeiten auch diejenigen Mineralölhändler steuerlich belastet, die ausschließlich Umsätze im Inland bewirken (vgl. zur anderen Rechtslage bei der Umsatzsteuer EuGH-Urteil in Slg. 2007, I-7797, Rz 60).
- 32** Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass der Gutgläubensschutz im Umsatzsteuerrecht nur dann gewährt wird, wenn der Steuerpflichtige alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm vorgenommene innergemeinschaftliche Lieferung nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung geführt hat. Hätte der Steuerpflichtige, z.B. durch eine Anfrage nach § 18e UStG an das Bundeszentralamt für Steuern, die Unrichtigkeit der Angaben des Abnehmers erkennen können, kommt eine Anwendung von § 6a Abs. 4 UStG nicht in Betracht (Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 6a Rz 104; Leonard in Bunjes/Geist, UStG, 9. Aufl., § 6a Rz 65, der eine qualifizierte Bestätigungsabfrage bei neuen Geschäftskontakten --insbesondere mit hohen Umsätzen-- für selbstverständlich hält). Im Streitfall hat die Klägerin vor Aufnahme der Belieferung der polnischen Kunden von der Möglichkeit keinen Gebrauch gemacht, sich die von den Abnehmern behauptete Bezugsberechtigung durch eine Anfrage beim Hauptzollamt Stuttgart bestätigen zu lassen. Selbst wenn sich die zur Umsatzsteuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen entwickelte Rechtsprechung des EuGH auf verbrauchsteuerrechtliche Sachverhalte übertragen ließe, beständen im Streitfall zumindest erhebliche Zweifel, ob der Klägerin nach diesen Grundsätzen --auch ohne ausdrückliche Regelung im MinöStG 1993-- Gutgläubensschutz gewährt werden könnte.

33 b)

Entgegen der Auffassung der Klägerin schränkt das vom Steuerlagerinhaber zu tragende Risiko beim Versand unter Steueraussetzung stehender Waren die sich aus Art. 12 und 14 GG ergebenden Freiheitsrechte nicht in unverhältnismäßiger Weise ein. Jedem Mineralölhändler steht es frei, ob er ausländische Abnehmer beliefern und sich dabei des Verfahrens der Steueraussetzung bedienen will. Die SystemRL eröffnet auch die Möglichkeit des innergemeinschaftlichen Versands versteuerter Waren unter Inanspruchnahme einer Erstattung der Steuer im Abgangsmittgliedstaat (vgl. § 24 MinöStG 1993). Zudem dürfte das typische Berufsbild des Mineralölhändlers nicht durch eine Teilnahme am innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahren geprägt sein. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist eine steuerliche Vorschrift nur dann an Art. 12 Abs. 1 GG zu messen, wenn sie eine berufsregelnde Tendenz deutlich erkennen lässt (BVerfG-Beschluss vom 30. Oktober 1961 1 BvR 833/59 , BVerfGE 13, 181, 186). Ob dies beim allgemeinen Steuerentstehungsstatbestand des § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 der Fall ist, kann dahingestellt bleiben. Selbst wenn die im Streitfall erfolgte Festsetzung der Mineralölsteuer vom Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG erfasst wäre, würde das Recht zur Teilnahme am Wirtschaftsleben und zur selbstverantwortlichen Existenzgestaltung durch die Ausgestaltung des innergemeinschaftlichen Steuerversandverfahrens nicht in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt. Das beim Steuerlagerinhaber verbleibende Risiko ist systemimmanent und wird durch das sachgerechte und gemeinwohldienliche Anliegen des Gesetzgebers legitimiert, das Funktionieren des innergemeinschaftlichen Handels mit unversteuerten verbrauchsteuerpflichtigen Waren sicherzustellen.

34 c)

Auch der Schutzbereich des Art. 14 GG , der das Ergebnis einer beruflichen Betätigung schützt, wird durch § 9 Abs. 1 MinöStG 1993 grundsätzlich nicht betroffen. Die Pflicht zur Steuerentrichtung im Falle der Überführung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in den freien Verkehr trifft den Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Unternehmer, nicht in seiner Eigenschaft als Eigentümer eines Unternehmens. Die Ausübung von Eigentümerbefugnissen wird von der Vorschrift nicht geregelt. Ein Zugriff auf das sachliche Substrat des eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebs findet somit nicht statt (vgl. BVerfG-Entscheidung vom 16. März 1971 1 BvR 52, 665, 667, 754/66, BVerfGE 30, 292, 335 [BVerfG 16.03.1971 - 1 BvR 52, 665, 667, 754/66] , zur Erdölbevorratungsabgabe). Wie bereits ausgeführt, sind die besonderen Verbrauchsteuern zwar auf Abwälzung der Steuerlast auf den Verbraucher als den eigentlichen Belastungsträger angelegt, nach der Rechtsprechung des BVerfG, der sich der BFH angeschlossen hat, gehört zum Begriff der Verbrauchsteuer jedoch nicht die rechtliche Gewähr, dass der Schuldner stets den von ihm entrichteten Betrag von der Person ersetzt erhält, die nach der Konzeption des Gesetzgebers letztlich die Steuer tragen soll (Senatsurteil vom 26. Juni 1984 VII R 60/83, BFHE 141, 369 [BFH 01.08.1984 - V R 12/78] , m.w.N.). Auch bei einem Misslingen der Abwälzung im Einzelfall wandelt sich die Mineralölsteuer nicht zu einer dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechenden und verfassungsrechtlich zu beanstandenden Unternehmensteuer. Da die Möglichkeit einer Steuerüberwälzung grundsätzlich gewährleistet wird, entfaltet die vom Gesetzgeber getroffene Regelung keine erdrosselnde und konfiskatorische Wirkung.

35 5.

Die von der Klägerin gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor.

36 a)

Dadurch, dass das FG von einer Beiziehung der Originale der Berechtigungsurkunden abgesehen hat, hat es weder gegen die sich aus § 76 Abs. 1 FGO ergebende Sachaufklärungspflicht, noch gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 FGO) verstoßen. Die Feststellung der Nichtberechtigung der von der Klägerin belieferten Firmen, Mineralöl unter Steueraussetzung zu beziehen, hat das FG auf schriftliche Mitteilungen der polnischen

Zollverwaltung und der Zollkammer Warschau gestützt und darauf hingewiesen, dass die von einer Behörde eines anderen Mitgliedstaats ausgestellten Urkunden nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 2. Dezember 1997 C-336/94, Slg. 1997, I-6761) zu beachten seien. Anhaltspunkte dafür, die Richtigkeit der von den polnischen Zollbeamten erteilten Auskünfte in Zweifel zu ziehen, hat das FG nicht zu erkennen vermocht und ausdrücklich darauf hingewiesen, dass das Vorbringen der Klägerin im Schriftsatz vom 19. Januar 2007 nicht geeignet sei, solche Zweifel zu wecken. Aus der maßgeblichen Sicht des FG musste sich somit die Notwendigkeit einer Vernehmung polnischer Zollbeamter zu den von ihnen erteilten Auskünften nicht aufdrängen. Dies gilt auch in Hinblick auf die Ausführungen der Klägerin in dem vom FG in Bezug genommenen Schriftsatz. Aus diesem ergibt sich lediglich, dass die Klägerin die Auskunft "Erscheint nicht als Eigentümer eines Zolllagers oder bevollmächtigter Empfänger" als Nachweis der fehlenden Bezugsberechtigung für unzureichend gehalten, nicht jedoch, dass sie die Richtigkeit dieser Angabe generell in Zweifel gezogen hat. Demgegenüber hat das FG diese Angaben im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung unter Beurteilung der Gesamtumstände für ausreichend erachtet. Dieses Ergebnis ist zumindest vertretbar und verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze.

- 37** Einen hinreichenden Anlass zur Erhebung weiterer Beweise durch Vernehmung polnischer Zollbeamter hat auch die Klägerin nicht gegeben. Wie sie selbst einräumt, hat sie es in der mündlichen Verhandlung vor dem FG unterlassen, die Vernehmung polnischer Zollbeamter als Zeugen zu beantragen. Nach der Rechtsprechung des BFH geht das Rügerecht bei verzichtbaren Verfahrensmängeln, zu denen ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht oder eine Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme gehört, bereits durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge verloren (Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 76 Rz 33; BFH-Urteil vom 15. Juli 1997 VIII R 56/93, BFHE 183, 518, 530 f., BStBl II 1998, 152). Im Streitfall oblag es der Klägerin, die Vernehmung der Zeugen zu beantragen, zumal sie nach ihrem eigenen Vorbringen die Ausführungen in ihrem Schriftsatz vom 19. Januar 2007 als Widerspruch gegen die Verwertung der schriftlichen Aussagen verstanden wissen wollte und es nach dem Gang der mündlichen Verhandlung erkennbar war, dass das FG keine weiteren Zeugen laden würde. Die Sachaufklärungsrüge kann nicht dazu dienen, Beweisanträge oder Fragen zu ersetzen, die eine fachkundig vertretene Partei selbst in zumutbarer Weise hätte stellen können, jedoch zu stellen unterlassen hat (BFH-Beschluss vom 9. Januar 2007 VIII B 180/05, BFH/NV 2007, 751).
- 38** Die Feststellung, dass die polnischen Empfänger nicht zum Bezug von Mineralöl unter Steueraussetzung berechtigt waren, wird bereits durch die Bezugnahme des FG auf die schriftlichen Mitteilungen der polnischen Zollverwaltung und der Zollkammer Warschau getragen. Lediglich ergänzend hat das FG die Kopien der Bezugsberechtigungen in Augenschein genommen und aufgrund des Eindrucks und der Aussage des Zeugen festgestellt, dass es sich bei den Originalen um Fälschungen handelt. Deshalb könnte das Urteil, selbst wenn diese Feststellung ohne Einsichtnahme in die Original-Unterlagen einen Verfahrensmangel darstellte, auf diesem nicht beruhen. Im Übrigen legt die Klägerin nicht schlüssig dar, dass die Original-Berechtigungsurkunden für das FG erreichbar waren. Ohne nähere Hinweise auf bestimmte Akten oder Aktenteile behauptet sie lediglich, dass die Originale im Rahmen einer Durchsuchung durch die Zollfahndung beschlagnahmt worden und in den Ermittlungsakten anderer Behörden vorhanden seien. Dass eine nähere Präzisierung dieser Behauptung erforderlich gewesen wäre, belegt das Vorbringen des HZA, nach dem sich aus einem Vermerk des Zollfahndungsamts ergibt, dass im Rahmen der strafprozessualen Maßnahmen keine Bezugsberechtigungen im Original sichergestellt worden sind.
- 39** b)
- Auch hinsichtlich der Feststellung des FG, dass die Firma R nicht zum Bezug von Mineralöl unter Steueraussetzung berechtigt gewesen ist, vermag der Senat keinen Verfahrensmangel zu erkennen. Entgegen der Ansicht der Klägerin stützt sich diese Feststellung nicht ausschließlich auf schriftliche Aussagen der Zeugen Z und K. Vielmehr wird diese Feststellung bereits durch die Bezugnahme auf die schriftlichen Mitteilungen der polnischen Zollbehörden getragen, die sich auch auf die Firma R beziehen. Nur ergänzend verweist das FG auf den Umstand, dass die Klägerin bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung auch die objektive Berechtigung der Firma R behauptet

habe, obwohl diese gegenüber der Klägerin ihre Nichtberechtigung erklärt habe. Woher das FG diese Erkenntnis erlangt hat, wird indes in der Urteilsbegründung nicht näher belegt. In diesem Zusammenhang mutmaßt die Klägerin, dass das FG die schriftlichen Aussagen der Zeugen Z und K herangezogen hat, den Nachweis dafür bleibt sie allerdings schuldig. Letztlich kommt es jedoch nicht darauf an, ob dem Vortrag der Klägerin in diesem Punkt zu folgen ist, denn entgegen ihrer Ansicht war für das FG in Bezug auf die fehlende Bezugsberechtigung der Firma R nicht entscheidungserheblich, dass diese gegenüber der Klägerin ausdrücklich ihre Nichtberechtigung erklärt hat. Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass die Klägerin die Vernehmung der Zeugen Z und K in der mündlichen Verhandlung nicht beantragt hat. Aus der Sicht des FG musste sich eine Vernehmung dieser Zeugen jedenfalls nicht aufdrängen.

- 40** Ein Verstoß gegen die dem FG obliegende Sachaufklärungspflicht liegt auch nicht deshalb vor, weil das FG keine Ermittlungen darüber angestellt hat, ob die Erhebung der Mineralölsteuer bei fehlender Überwälzung konfiskatorisch in die Vermögenssubstanz der Klägerin eingreift. Unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 6. März 1997 V B 67, 68/96 (BFH/NV 1997, 597) hat das FG begründet, warum es von einer weiteren Sachaufklärung abgesehen hat. Zudem hat es die Rechtsauffassung vertreten, dass die von der Klägerin in diesem Zusammenhang gemachten Ausführungen im Rahmen des von ihr bereits angestrebten Erlassverfahrens zu berücksichtigen sind. Aus der maßgeblichen Sicht des FG --insbesondere nach dem Verständnis der in Bezug genommenen BFH-Entscheidung-- musste sich ihm die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung auch in diesem Punkt nicht aufdrängen. Schließlich wird der von der Klägerin behauptete Verfahrensmangel nicht dadurch schlüssig belegt, dass ihrer Ansicht nach der BFH-Beschluss in BFH/NV 1997, 597 eine weitere Sachaufklärung nicht verbietet.

- 41** c)

Aus den vorgenannten Gründen vermag der Senat auch keinen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 FGO zu erkennen. Der Urteilsbegründung lassen sich keine hinreichenden Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass das FG seiner Überzeugungsbildung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt hat. Wie bereits ausgeführt, trifft es nicht zu, dass das FG keine Feststellungen zur fehlenden Bezugsberechtigung der Firma R getroffen hat. Zudem beruht das Urteil nicht auf der Feststellung, dass es sich bei den Berechtigungsurkunden um Fälschungen handelt. Vielmehr wird das Ergebnis der Überzeugungsbildung bereits durch die Mitteilungen der polnischen Zollbehörden getragen. Daher kann den Ausführungen der Klägerin die schlüssige Rüge eines Verstoßes gegen § 96 Abs. 1 FGO nicht entnommen werden.

- 42** 6.

Der Senat hält die von ihm vorgenommene Auslegung des einschlägigen Gemeinschaftsrechts aufgrund der Rechtsprechung des EuGH für eindeutig. Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht demnach nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, EuGHE 1982, 3415, Rz 16).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.