



BFH kippt Zollpraxis: Sicherheitsleistung in Steuerhöhe nicht konstitutiv für Steueraussetzungsverfahren

12 | 2025

1 Hintergrund

Das Verfahren der Steueraussetzung im Verbrauchsteuerrecht ermöglicht u. a. die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren aus einem Steuerlager in ein anderes Steuerlager im Steuergebiet oder in einem anderen Mitgliedstaat. Solange sich die Waren unter Steueraussetzung befinden, entsteht keine Verbrauchsteuer. Das Verfahren der Steueraussetzung muss allerdings ordnungsgemäß eröffnet und beendet werden. Hierfür müssen bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Fehlt eine für das Verfahren konstitutive Voraussetzung, kommt es zur Steuerentstehung. Nach Ansicht der deutschen Zollverwaltung führen alle Verstöße gegen die Regeln des Steueraussetzungsverfahrens zur Entstehung der Steuer. Dabei ist es nicht relevant, ob es sich tatsächlich um einen materiellen Verstoß handelt, der die Wirksamkeit des Steueraussetzungsverfahrens betrifft, oder ob lediglich ein formeller Verstoß, z. B. gegen Verfahrensvorschriften, vorliegt. Solche formellen Verstöße beeinträchtigen in der Regel nicht die Steueraufsicht, sodass kein Risiko eines unkontrollierten unsteuererten Eingangs der Ware in den Wirtschaftskreislauf der Union besteht. Vor diesem Hintergrund gewinnt die Behandlung von formellen Verstößen unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit zunehmend an Bedeutung in der Rechtsprechung des EuGH (vgl. *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16; *Petrotel-Lukoil*, C-68/18). Formelle Verstöße dürfen nicht zur Entstehung der Steuer führen.

Das bestätigt nun auch der BFH mit seinem Urteil vom 24.06.2025 (Az. VII R 33/22). Er hat sich mit der Frage auseinandergesetzt, ob eine Sicherheitsleistung, die nicht der potenziell entstehenden Steuer entspricht, zur Unwirksamkeit des Steueraussetzungsverfahrens führt.



Dobrinka Atanasova
Rechtsanwältin,
Fachanwältin für Steuerrecht

+49 (0) 89 217 50 12-55
dobrinka.atanasova@kmlz.de

2 Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.) beförderte Schaumwein aus ihrem Steuerlager in Deutschland in ein Steuerlager des Empfängers in Finnland. Für die Beförderung der Schaumweine leistete die Kl. eine Barsicherheit nach § 11 Abs. 2 SchaumwZwStG. Das HZA hatte zuvor die Höhe der Barsicherheit festgelegt. Bei einer Steueraufsichtsmaßnahme stellte das HZA fest, dass die entstehende Steuer für die beförderten Schaumweine höher war als die hierfür festgelegte und geleistete Barsicherheit. Daher setzte das HZA für die betroffenen Beförderungen die Schaumweinsteuer gegenüber der Kl. fest. Das FG Rheinland-Pfalz gab der Klage statt. Die Schaumweinsteuer sei auf Grund der wirksamen Beförderung unter Steueraussetzung nicht entstanden. Eine ausreichende Sicherheitsleistung sei keine konstitutive Voraussetzung für eine wirksame Beförderung unter Steueraussetzung.

3 Entscheidung des BFH

Der BFH bestätigte die Ansicht des FG. Die Beförderung der Schaumweine sei unter Steueraussetzung erfolgt, sodass die Steuer nicht entstanden sei. Die Leistung einer Sicherheit in Höhe der entstehenden Steuer für die beförderten Waren sei keine in § 9 Abs. 1 SchaumwZwStG genannte Bedingung für die wirksame Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens. Aus der zugrunde liegenden unionsrechtlichen Vorschrift des Art. 18 Abs. 1 RL 2008/118/EG gehe nicht hervor, dass die Sicherheit genau der potenziellen Steuerlast für die beförderten Waren entsprechen muss. Der Begriff der „Risiken“ in der unionsrechtlichen Vorschrift umfasse vielmehr alle in Betracht kommenden Risiken bei der Warenbeförderung im Einzelfall. Darunter falle nicht nur das Steuerausfallrisiko, sondern ebenso andere Risiken wie ein möglicher Zahlungsausfall des Steuerschuldners oder ein Warendiebstahl. Das ergebe sich auch aus dem Wortlaut der nationalen Vorschrift des § 18 Abs. 3 Satz 1 SchaumwZwStV zur Bestimmung der Höhe der Barsicherheit durch das HZA.

Die zuständige Behörde des Abgangsmitgliedstaats könne auch nur das formale Bestehen einer Sicherheitsleistung im elektronischen Beförderungsverfahren EMCS prüfen, nicht jedoch den Inhalt der Sicherheit. Die Ausweitung dieser Prüfung könne ansonsten die Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren innerhalb der Union erheblich beeinträchtigen (vgl. auch EuGH-Urteil *TanQuid Polska*, C-711/20). Die Prüfung der Höhe der Sicherheitsleistung sei ohnehin bereits infolge nicht vorgesehener Angaben zum Inhalt der Sicherheit im elektronischen Verwaltungsdokument (e-VD) ausgeschlossen.

4 Auswirkungen auf die Praxis

Der BFH schiebt der Praxis der deutschen Zollverwaltung einen Riegel vor. Betroffene Unternehmen sollten Steuerfestsetzungen auf Grund nicht ausreichender Sicherheitsleistung anfechten und ggf. auch die Aussetzung der Vollziehung der Bescheide beantragen. Insgesamt sollten Steuerfestsetzungen wegen formeller Verstöße genauer unter die Lupe genommen und evtl. angefochten werden. Das Urteil geht über den Bereich der Schaumweinsteuer hinaus, denn die Leistung einer Sicherheit ist auch in anderen Verbrauchsteuergesetzen vorgesehen (z. B. Energiesteuergesetz, Alkoholsteuergesetz). Um eine angemessene Risikobewertung durch das HZA zu ermöglichen, sollten Unternehmen dennoch die zu leistende Sicherheit regelmäßig prüfen und Änderungen bei der Beförderung, die zu einem Anpassungsbedarf führen könnten, dem HZA mitteilen. So lässt sich das Risiko einer Steuererhebung durch das HZA von vornherein verringern.

Offen bleibt, ob das vollständige Fehlen einer Sicherheitsleistung bei der Beförderung von Waren in einen anderen Mitgliedstaat unter Steueraussetzung zur Steuerentstehung führt. Diese Rechtsfrage stellt sich im noch anhängigen BFH-Verfahren VII R 30/24. Man darf gespannt sein, ob der BFH auch in diesem Fall die Steuerentstehung ablehnt.