

## Urteil vom 22. Mai 2012, VII R 50/11

### Zigarettschmuggel: Einbeziehung der Tabaksteuer in die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer; "Empfänger" unzulässig verbrachter Tabakwaren als Steuerschuldner

BFH VII. Senat

ZK Art 202, ZK Art 215 Abs 4, UStG § 11 Abs 1, UStG § 11 Abs 3 Nr 2, UStG § 21 Abs 2, EWGRL 12/92 Art 6 Abs 1, EWGRL 12/92 Art 7 Abs 1, EWGRL 12/92 Art 9 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 202, EWGV 2913/92 Art 215 Abs 4, TabStG § 19 S 1, TabStG § 12 Abs 1, TabStG § 19 S 2

vorgehend FG Bremen, 22. März 2011, Az: 4 K 136/08 (2)

### Leitsätze

1. Wurden in der Bundesrepublik Deutschland sichergestellte in das Zollgebiet der Union geschmuggelte Zigaretten über einen bestimmten anderen Mitgliedstaat in das deutsche Steuergebiet verbracht, hat die deutsche Zollverwaltung neben dem auf die Tabakwaren entfallenden Zoll und der Tabaksteuer auch die Einfuhrumsatzsteuer festzusetzen, falls die Zollschild weniger als 5.000 € beträgt.
2. In diesem Fall ist die deutsche Einfuhrumsatzsteuer erst nach dem unzulässigen Verbringen der Tabakwaren in das deutsche Steuergebiet entstanden mit der Folge, dass die entstandene Tabaksteuer der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer hinzuzurechnen ist.
3. Zur Frage, wer als "Empfänger" unzulässig in das deutsche Steuergebiet verbrachter Tabakwaren anzusehen ist.

### Tatbestand

I.

- 1 Anlässlich einer polizeilichen Durchsuchung des Kraftfahrzeugs des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) am 23. Februar 2007 wurden 40 Kartons mit je 25 Stangen Zigaretten der Marke Marlboro ohne Steuerzeichen gefunden sowie bei der anschließenden Durchsuchung der Wohnung des Klägers weitere zehn --darunter eine angebrochene-- Schachteln Zigaretten dieser Marke, die ebenfalls nicht mit Steuerzeichen versehen waren. Bei seiner Vernehmung vom selben Tag gab der Kläger an, er habe die Kartons von einer Person, deren Vornamen (J) er lediglich nannte, mit dem Auftrag erhalten, diese mit seinem Kraftfahrzeug zu einem bestimmten Parkplatz zu bringen, das Fahrzeug dort stehen und den Fahrzeugschlüssel auf dem Vorderreifen liegen zu lassen. Im Beisein des J habe er einen Karton geöffnet und dabei entdeckt, dass sich darin nicht --wie zuvor von J behauptet-- Porzellanwaren, sondern Zigaretten befunden hätten. Er habe den Transport gleichwohl ausgeführt, weil er im Fall der Weigerung Repressalien befürchtet habe.
- 2 Mit Einfuhrabgabenbescheid vom 15. Januar 2008 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) die auf die Zigaretten entfallenden Einfuhrabgaben (3.920,38 € Zoll, 7.232,46 € Einfuhrumsatzsteuer und 27.338,99 € Tabaksteuer) gegen den Kläger fest.
- 3 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Die Zollschild sei gemäß Art. 202 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a des Zollkodex (ZK) entstanden. In Anbetracht der fehlenden Steuerzeichen an den Zigarettschachteln sei davon auszugehen, dass die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden seien. Nach Art. 202 Abs. 3 Anstrich 3 ZK sei der Kläger Zollschildner. Da es nach dem Ergebnis der strafrechtlichen Ermittlungen gegen andere an dem Zigarettschmuggel beteiligte Personen als geklärt angesehen werden könne, dass die aus einem Drittland stammenden Zigaretten zunächst nach Polen verbracht worden seien, und die Zollschild weniger als 5.000 € betrage, gelte sie gemäß Art. 215 Abs. 4 ZK als in Deutschland entstanden. Auf die Einfuhrumsatzsteuer seien diese Vorschriften sinngemäß anzuwenden. Deren Höhe sei unter Berücksichtigung der Tabaksteuer zu ermitteln. Die Tabaksteuer sei nach § 19 des

Tabaksteuergesetzes (TabStG) mit dem Verbringen der Zigaretten in das deutsche Steuergebiet entstanden. Der Kläger sei Schuldner der Tabaksteuer, da er die Zigaretten als Empfänger in Besitz genommen habe.

## Entscheidungsgründe

II.

- 4 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen. Der angefochtene Einfuhrabgabenbescheid ist rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 5 1. Nach Art. 202 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a ZK entsteht eine Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht wird. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Das FG hat aus dem Umstand, dass die in dem Fahrzeug des Klägers bzw. in seiner Wohnung gefundenen Zigaretenschachteln keine Steuerzeichen aufwiesen, in rechtlich nicht zu beanstandender Weise geschlossen, die Zigaretten seien aus einem Drittland in das Zollgebiet der Union verbracht worden, ohne sie zu einer Zollstelle zu befördern und sie dort zu stellen (Art. 202 Abs. 1 Unterabs. 2, Art. 38 Abs. 1, Art. 40 ZK).
- 6 Die deutsche Zollverwaltung ist gemäß Art. 217 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Art. 215 Abs. 3 ZK berechtigt, den dieser Zollschuld entsprechenden Einfuhrabgabenbetrag buchmäßig zu erfassen und festzusetzen, weil die Zollschuld des Streitfalls als in Deutschland entstanden gilt. Nach den Feststellungen des FG, gegen die zulässige und begründete Revisionsgründe nicht vorgebracht sind (§ 118 Abs. 2 FGO), sind die Zigaretten über Polen vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Union verbracht worden, weshalb die Zollschuld des Art. 202 ZK zwar in Polen entstanden ist, jedoch nach Art. 215 Abs. 4 ZK gleichwohl als in Deutschland entstanden gilt, weil in Deutschland ihre Entstehung festgestellt wurde und sie weniger als 5.000 € beträgt.
- 7 Zollschuldner sind (u.a.) gemäß Art. 202 Abs. 3 Anstrich 3 ZK die Personen, welche die betreffende Ware erworben oder im Besitz gehabt haben, obwohl sie in dem Zeitpunkt des Erwerbs oder Erhalts der Ware wussten oder vernünftigerweise hätten wissen müssen, dass diese vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden war. Der Kläger erfüllt diese Voraussetzungen, da er die Zigaretten, die sich in seiner Wohnung und seinem Fahrzeug während des Transports befanden, in Besitz hatte (vgl. insoweit: Senatsurteil vom 20. Januar 1998 VII R 57/97, BFH/NV 1998, 893). Weshalb die Revision einen die Sachherrschaft des Klägers über die Zigaretten tragenden Besitzwillen bezweifelt, erschließt sich nicht und wird von ihr auch nicht weiter begründet. Nach den vom FG getroffenen Feststellungen hat der Kläger auch gewusst, dass die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht worden waren. An diese Feststellung, die das FG auf die Aussage des Klägers bei seiner Vernehmung gestützt hat, einen der Kartons geöffnet und die darin befindlichen Zigaretten entdeckt zu haben, ist der Senat ebenfalls mangels zulässiger und begründeter Revisionsgründe gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 8 2. Entsprechendes gilt hinsichtlich der Einfuhrumsatzsteuer, weil für diese nach § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) die Vorschriften für Zölle sinngemäß gelten.
- 9 Wie der erkennende Senat mit Urteil vom 6. Mai 2008 VII R 30/07 (BFHE 221, 325, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2008, 301) ausgeführt und der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit Urteil vom 29. April 2010 C-230/08 (Slg. 2010, I-3799) bestätigt hat, folgt die Befugnis zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer grundsätzlich der Befugnis zur Erhebung des Zolls. Mit der dementsprechend durch § 21 Abs. 2 UStG angeordneten sinngemäßen Anwendung der Zollvorschriften soll sichergestellt werden, dass die bei der Einfuhr zu erhebenden Abgaben von ein und derselben Behörde in einem Bescheid nach dem gleichen Verfahren aufgrund einheitlich getroffener Feststellungen einfach und zweckmäßig erhoben werden. Dem entspricht es, auch Art. 215 Abs. 4 ZK auf die Einfuhrumsatzsteuer anzuwenden (Senatsurteil in BFHE 221, 325, ZfZ 2008, 301) und --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- in Fällen wie dem vorliegenden die Zollbehörde desjenigen Mitgliedstaats, in dem die Entstehung einer Zollschuld in einem anderen Mitgliedstaat in Höhe von weniger als 5.000 € festgestellt wurde, auch dann als für die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig anzusehen, wenn die Einfuhrumsatzsteuerschuld diesen Betrag übersteigt.
- 10 3. Das FG hat auch zu Recht die auf die Zigaretten entfallende Tabaksteuer bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer (§ 11 Abs. 1 UStG) berücksichtigt. Nach § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG sind die aufgrund der Einfuhr im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer auf den Gegenstand entfallenden Beträge an (u.a.) Verbrauchsteuern der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer

hinzurechnen. Da es sich hierbei um eine Vorschrift zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die deutsche Einfuhrumsatzsteuer handelt, ist allein der Zeitpunkt des Entstehens der deutschen Einfuhrumsatzsteuer maßgeblich. Daher kommt nicht der Zeitpunkt der Einfuhr der Zigaretten nach Polen in Betracht (a.A. zu einem entsprechenden Fall: FG München, Urteil vom 28. Mai 2009 14 K 335/07, nicht veröffentlicht).

- 11** Die Berechtigung der deutschen Zollbehörden, für die beim Kläger gefundenen un versteuerten Zigaretten die deutsche Einfuhrumsatzsteuer zu erheben, ergibt sich --wie ausgeführt-- aus Art. 215 Abs. 3 ZK i.V.m. der Fiktion des in Deutschland liegenden Orts der Zollschuldentstehung gemäß Art. 215 Abs. 4 ZK. Der Zeitpunkt des Entstehens der deutschen Einfuhrumsatzsteuer i.S. des § 11 Abs. 3 Nr. 2 UStG ist somit der Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen des Art. 215 Abs. 4 ZK erfüllt waren, mithin der 23. Februar 2007, als die un versteuerten Zigaretten beim Kläger entdeckt wurden. Zu diesem Zeitpunkt waren die Zigaretten in das deutsche Steuergebiet eingeführt und damit die Tabaksteuer entstanden (s. dazu im Folgenden 4. a).
- 12** 4. a) Die Tabaksteuer ist im Streitfall nach § 19 Satz 1 TabStG (in der hier maßgeblichen bis zum 31. März 2010 geltenden Fassung) entstanden, weil die Zigaretten unzulässigerweise entgegen § 12 Abs. 1 TabStG, d.h. ohne Verwendung von Steuerzeichen, aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats (hier Polen) zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht worden sind. Um ein Verbringen zu privaten Zwecken i.S. des § 20 TabStG handelt es sich zweifellos nicht und die zunächst in Polen in das Zollgebiet der Union eingeführten Zigaretten befanden sich dort auch im freien Verkehr, denn nach Art. 6 Abs. 1 Unterabs. 2 Buchst. c der (im Streitfall noch anzuwendenden) Richtlinie 92/12/EWG (RL 92/12/EWG) des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 76/1) gilt als Überführung verbrauchsteuerpflichtiger Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr jede --auch unrechtmäßige-- Einfuhr dieser Waren, sofern sie nicht einem Verfahren der Steueraussetzung unterstellt worden sind (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2010, I-3799, Rz 75).
- 13** Werden --wie im Streitfall-- verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einen anderen Mitgliedstaat verbracht, ist dieser gemäß Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 RL 92/12/EWG für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig (EuGH-Urteil in Slg. 2010, I-3799, Rz 112-114).
- 14** b) Das FG hat den Kläger auch zu Recht als Schuldner der Tabaksteuer angesehen. Steuerschuldner ist nach § 19 Satz 2 TabStG (u.a.) der Empfänger der Tabakwaren, sobald er Besitz an ihnen erlangt hat. Zutreffend hat das FG insoweit in Anbetracht des Art. 9 Abs. 1 RL 92/12/EWG sowie unter Berücksichtigung des Urteils des erkennenden Senats vom 10. Oktober 2007 VII R 49/06 (BFHE 218, 469, ZfZ 2008, 85) angenommen, als "Empfänger" im Sinne dieser Vorschrift sei derjenige anzusehen, der im Steuergebiet un versteuerte Tabakwaren in Empfang nimmt, indem er seine tatsächliche Herrschaft (Sachherrschaft) an ihnen begründet, denn nach vorgenanntem Senatsurteil geht es bei der Bestimmung des verbrauchsteuerrechtlichen Abgabenschuldners darum, denjenigen in Anspruch nehmen zu können, in dessen unmittelbarer Obhut eine verbrauchsteuerpflichtige Ware sich befindet und der deshalb anhand objektiver Umstände leicht ausgemacht und zur steuerrechtlichen Verantwortung gezogen werden kann.
- 15** Der Bundesgerichtshof (BGH) hat zwar zu § 19 Satz 2 TabStG die Auffassung vertreten, Schuldner der Tabaksteuer könne nur derjenige "Empfänger" der Tabakwaren sein, der den Besitz an diesen im Rahmen des Verbringungs- bzw. Versandvorgangs selbst erlangt habe, somit nicht derjenige, in dessen Besitz die Tabakwaren erst gelangen, nachdem der Verbringungs- bzw. Versandvorgang bereits beendet worden sei (BGH-Urteil vom 2. Februar 2010 1 StR 635/09, Neue Zeitschrift für Strafrecht 2010, 644). Ob diese Ansicht des BGH einer richtlinienkonformen Auslegung des § 19 Satz 2 TabStG unter Heranziehung des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 RL 92/12/EWG entspricht, kann im Streitfall offenbleiben, weil der Kläger auch bei der vom BGH vertretenen Auslegung des § 19 Satz 2 TabStG Schuldner der Tabaksteuer wäre. Der Vorgang des Verbringens der Zigaretten in das deutsche Steuergebiet war nämlich noch nicht beendet, als der Kläger sie zum Zweck ihres Weitertransports in sein Fahrzeug umladen ließ. Nach den vom FG wiedergegebenen Vernehmungprotokollen sowie der Anklageschrift befanden sich die Zigaretten noch auf ihrem mit einem polnischen Fahrzeug durchgeführten Transport von Polen zu ihrem Empfänger in Deutschland, der nur unterbrochen worden war, um die Zigaretten auf das vermeintlich unverdächtige Fahrzeug des Klägers mit deutschem Kennzeichen umzuladen. Die Zigaretten waren somit noch nicht --wie es der BGH formuliert-- "in Sicherheit gebracht" worden und "zur Ruhe gekommen", als der Kläger den Besitz an ihnen erlangte.