Beschluss vom 25. März 2013, VII B 232/12

Tabaksteuerentstehung beim Schmuggel von Zigaretten in Privatfahrzeugen

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1, TabStG § 23 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 19. November 2012, Az: 1 K 1129/11

Leitsätze

NV: Der Halter und Fahrer eines privaten Pkw "verbringt" im Sinne des § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG unversteuerte Zigaretten in das Steuergebiet und wird folglich Steuerschuldner auch dann, wenn die Zigaretten ohne sein Wissen in einem ihm unbekannten doppelten Boden des Fahrzeugs versteckt worden sind.

Tatbestand

1 I. Bei einer Kontrolle des Fahrzeugs des Klägers und Beschwerdeführers (Kläger) stellten Beamte des Beklagten und Beschwerdegegners (Hauptzollamt --HZA--) in einem doppelten Boden unter der Rückbank insgesamt 93 200 unversteuerte Zigaretten der Marke X mit ukrainischen Steuerzeichen fest. Der Mitreisende W bekannte sich vor Ort zu den Zigaretten. Aufgrund der Umstände des Aufgriffs sah das HZA den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 des Tabaksteuergesetzes (TabStG) als erfüllt an und setzte gegen den Kläger insgesamt 13.020,04 € Tabaksteuer fest. Im Einspruchsverfahren machte der Kläger geltend, er habe sein Fahrzeug auf Vermittlung des W in der Ukraine zu einem Wohnmobil umbauen lassen, was W dazu benutzt habe, ohne sein Wissen einen doppelten Boden einzubauen. Nach Deutschland sei er als Halter des Fahrzeugs nur mitgefahren, damit dieses den ukrainischen Zoll habe passieren können.

2 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Kläger habe die aufgefundenen Zigaretten im Steuergebiet erstmals zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten, weshalb die Tabaksteuer nach § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG entstanden sei. Dabei sei es unbeachtlich, dass er von den Zigaretten keine Kenntnis gehabt habe, denn er habe die Möglichkeit der Sachherrschaft über sein Fahrzeug einschließlich aller darin befindlichen Gegenstände gehabt. Aufgrund der aufgefundenen Menge der Zigaretten sei ein Besitz zu rein persönlichen Gründen auszuschließen.

3 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen unzureichender Sachaufklärung (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Zu entscheiden sei über die Frage, ob eine Person als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden könne, obwohl sie keinerlei Kenntnis von dem Sachverhalt gehabt habe, der der Inanspruchnahme als Steuerschuldner zugrunde liege, und infolgedessen die Steuerentstehung auch nicht habe verhindern können. Von dem Sachverhalt, der der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10. Oktober 2007 VII R 49/06 (BFHE 218, 469, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2008, 85) zugrunde liegt, unterscheide sich der Streitfall dadurch, dass er, der Kläger, nicht strafrechtlich verurteilt worden sei und keine Ladung als LKW-Fahrer transportiert habe, die er habe kontrollieren und deren Transport habe verhindern können. Sein Besitzwille habe sich folglich nicht auf die von W versteckten Zigaretten erstrecken können, zumal sich W als eigentlich verantwortliche Person im Fahrzeug befunden habe. Deshalb sei es ermessensgerecht, nur diesen als Steuerschuldner heranzuziehen. Weder das HZA noch das FG hätten Ermittlungen zu der Frage angestellt, ob die Zigaretten überhaupt zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht worden seien. Dies stelle einen Verfahrensmangel dar. 93 200 Zigaretten verbrauche eine fünfköpfige Familie bei einem Konsum von 20 Zigaretten pro Tag in zweieinhalb Jahren, so dass im Streitfall von einem Verbringen zu privaten Zwecken auszugehen sei.

Entscheidungsgründe

4 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Der vom Kläger aufgeworfenen Frage kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Hinsichtlich des behaupteten Verfahrensmangels genügen die Ausführungen nicht den Darlegungserfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.

5 1. Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsbedürftig ist. Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, also mehrere Lösungen vertretbar sind (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28). An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231, und vom 31. Mai 2000 X B 111/99, BFH/NV 2000, 1461). Darüber hinaus ist eine Rechtsfrage auch dann nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen (BFH-Beschluss vom 4. Mai 1999 IX B 38/99, BFHE 188, 395, BStBl II 1999, 587).

6 So liegt es im Streitfall. Zu Recht hat das FG unter Hinweis auf das Senatsurteil in BFHE 218, 469, ZfZ 2008, 85 entschieden, der Kläger habe durch sein Handeln den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG erfüllt. Danach entsteht die Tabaksteuer, wenn Tabakwaren in anderen als den in § 22 Abs. 1 TabStG genannten Fällen entgegen § 17 Abs. 1 TabStG aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats in das Steuergebiet verbracht werden, in dem Zeitpunkt, in dem die Tabakwaren erstmals zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden. Entgegen der Auffassung der Beschwerde lassen sich die Grundsätze, die der Senat in seiner Entscheidung in BFHE 218, 469, ZfZ 2008, 85 zur Auslegung der Vorgängervorschrift des § 19 TabStG a.F. aufgestellt hat, auch auf den Streitfall übertragen. Nach der Rechtsprechung des Senats, die zu überdenken der Streitfall keinen Anlass gibt, liegt es auf der Hand, dass der Führer eines Fahrzeugs die Möglichkeit der Sachherrschaft über sein Fahrzeug und alle in ihm befindlichen Gegenstände hat. Eine Einschränkung hat der Senat allenfalls in Bezug auf das persönliche Gepäck von Mitreisenden in Betracht gezogen, wobei er in diesem Zusammenhang von in einer Besitzenklave aufbewahrten Sachen ausgegangen ist. Im Streitfall befanden sich die Zigaretten jedoch nicht in den von W mitgeführten persönlichen Behältnissen, sondern in einem in das Fahrzeug eingebauten doppelten Boden. Selbst wenn der Kläger tatsächlich keine Kenntnis von den Zigaretten gehabt haben sollte, können diese nicht als im persönlichen Gepäck des W befindlich angesehen werden, zumal dieser daran gehindert gewesen wäre, das in das Fahrzeug integrierte Versteck samt den Zigaretten beim Verlassen des Fahrzeugs ohne weiteres zu entfernen.

7 Somit ist davon auszugehen, dass sich der Besitzwille des Klägers nicht nur auf sein Fahrzeug, sondern auch auf alle in ihm befindlichen Gegenstände --einschließlich der im unerkannten Versteck aufbewahrten Zigaretten-- und damit auf eine Gesamtheit von Fahrzeug und Inhalt erstreckt hat. Wie der beschließende Senat bereits entschieden hat, bezieht sich der Besitz im Sinne einer von Besitzwillen getragenen Sachherrschaft auf die in einem Raum oder in einem Behältnis wie einem LKW befindlichen Sachen. Bei dieser Betrachtung besteht kein Grund, zwischen einem LKW und einem zu privaten Zwecken genutzten PKW zu unterscheiden. Denn bei der Bestimmung des (verbrauchsteuerrechtlichen) Abgabenschuldners geht es dem Unionsrecht und auch dem nationalen Verbrauchsteuerrecht darum, denjenigen in Anspruch nehmen zu können, in dessen Obhut sich eine Ware befindet und der deshalb anhand objektiver Umstände relativ leicht ausgemacht und zur steuerrechtlichen Verantwortung gezogen werden kann.

8 2. Soweit die Beschwerde eine Verletzung der dem FG nach § 76 Abs. 1 FGO obliegenden Sachaufklärungspflicht darin erblicken will, dass das FG nicht ermittelt hat, ob die Zigaretten zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht worden sind, genügen die Ausführungen nicht den Darlegungserfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.

9 a) Wird geltend gemacht, das FG hätte den Sachverhalt auch ohne entsprechenden Antrag des im Termin zur mündlichen Verhandlung anwesenden Prozessvertreters des Klägers von Amts wegen umfassender aufklären müssen, ist u.a. darzulegen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei der weiteren Sachaufklärung voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhaltes auf der Grundlage des materiellen Rechtsstandpunktes des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Senatsbeschluss vom 28. August 2003 VII B 71/03, BFH/NV 2004, 493, 494, m.w.N.).

Schließlich gehört zur ordnungsgemäßen Darlegung des Verfahrensfehlers mangelhafter Sachaufklärung nach ständiger Rechtsprechung auch der Vortrag, dass die nicht zureichende Aufklärung des Sachverhaltes und die Nichterhebung weiterer (angebotener) Beweise in der mündlichen Verhandlung gerügt wurde oder weshalb diese Rüge nicht möglich war (vgl. BFH-Urteil vom 20. April 1989 IV R 299/83, BFHE 157, 106, BStBl II 1989, 727, und Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2003 VII B 10/03, BFH/NV 2004, 529). Da der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz eine Verfahrensvorschrift ist, auf deren Einhaltung ein Beteiligter ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge verzichten kann (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung), hat die Unterlassung der rechtzeitigen Rüge den endgültigen Rügeverlust --z.B. auch zur Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde-- zur Folge. Das Übergehen eines Beweisantrages oder einer unvollständigen Zeugeneinvernahme kann deshalb im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde nicht mit der Verfahrensrüge angegriffen werden, wenn der in der maßgeblichen Verhandlung fachkundig vertretene Beteiligte, dem die Nichtbefolgung eines Beweisantrages oder die mangelhafte Sachaufklärung während der Zeugenbefragung erkennbar war, den Verfahrensverstoß nicht gerügt und damit auf die Wahrnehmung seiner Rechte verzichtet hat (vgl. Senatsbeschluss vom 17. Dezember 1999 VII B 183/99, BFH/NV 2000, 597).

10 b) Zur mündlichen Verhandlung sind weder der Kläger noch sein Prozessvertreter erschienen. Dadurch, dass sie an der mündlichen Verhandlung nicht teilgenommen haben, haben sie sich der Möglichkeit begeben, auf die Sachaufklärung durch das FG Einfluss zu nehmen und sachdienliche Beweisanträge zu stellen. In Anbetracht dieses Befundes legt die Beschwerde nicht hinreichend dar, warum sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung von Amts wegen hätte aufdrängen müssen. Dabei ist die Annahme des FG, bei einer Menge von 93 200 Zigaretten erscheine es ausgeschlossen, dass die Zigaretten privaten Zwecken dienten, nicht nur nachvollziehbar sondern sehr naheliegend. Darüber hinaus setzt sich die Beschwerde nicht mit der Rechtsansicht des Senats auseinander, nach der es in Bezug auf die Steuerentstehung nicht darauf ankommt, ob der Verbringer der Zigaretten selbst gewerbliche Zwecke verfolgt. Ausreichend ist vielmehr, dass die Zigaretten nach ihrem Verbringen im Steuergebiet zu gewerblichen Zwecken verwendet werden sollen (Senatsurteil in BFHE 218, 469, 476, ZfZ 2008, 85).

11 3. Soweit die Beschwerde rügt, das FG habe zu Unrecht die Betätigung des Auswahlermessens durch das HZA unbeanstandet gelassen, wendet sie sich gegen die rechtliche Würdigung des FG. Fehler bei der Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall rechtfertigen für sich gesehen jedoch nicht die Zulassung der Revision (vgl. Senatsbeschluss vom 12. Mai 2009 VII B 266/08, BFH/NV 2009, 1589, m.w.N.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 24 und § 116 Rz 34, jeweils m.w.N.). Denn das prozessuale Rechtsinstitut der Nichtzulassungsbeschwerde dient nicht dazu, die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile umfassend zu gewährleisten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de