Beschluss vom 28. Juni 2023, VII B 54/22

Eigenverbrauch im Tabaksteuerrecht

ECLI:DE:BFH:2023:B.280623.VIIB54.22.0

BFH VII. Senat

TabStG § 22 Abs 1, EGRL 118/2008 Art 32 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, TabStG § 20 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. März 2022, Az: 1 K 1246/19

Leitsätze

NV: Der Begriff des Eigenverbrauchs i.S. von § 22 Abs. 1 TabStG i.d.F. vom 25.07.2014 schließt auch Tabakwaren ein, die eine Privatperson aus einem anderen Mitgliedstaat selbst in das Steuergebiet verbracht hat und nach dem Verbringen an Familienmitglieder verschenken will, sofern keine Anhaltspunkte für gewerbliche Zwecke vorliegen.

Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 16.03.2022 - 1 K 1246/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Am 16.06.2018 reisten die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) und ihr Ehemann aus Polen kommend in die Bundesrepublik Deutschland ein und führten dabei drei bzw. vier Stangen Zigaretten mit polnischen Steuerbanderolen mit sich. Im Rahmen einer Kontrolle durch den Beklagten und Beschwerdeführer (Hauptzollamt --HZA--) gab der Ehemann der Klägerin an, dass die Zigaretten für ihre Tochter und deren Freund bestimmt seien.

2 Daraufhin setzte das HZA mit Tabaksteuerbescheid vom 16.06.2018 gegenüber der Klägerin Tabaksteuer in Höhe von 100,56 € für 600 Stück Zigaretten fest, weil nach Auffassung des HZA die Bedingungen für eine Steuerfreiheit nach § 22 des Tabaksteuergesetzes (TabStG) i.d.F. vom 25.07.2014 nicht vorlägen. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Klägerin habe die streitgegenständlichen Zigaretten im Rahmen der Freimenge abgabenfrei in das Verbrauchsteuergebiet eingeführt. Die Menge übersteige nicht die in § 39 der Verordnung zur Durchführung des Tabaksteuergesetzes (Tabaksteuerverordnung --TabStV--) i.d.F. vom 05.10.2009 festgelegte Grenze von 800 Stück Zigaretten, ab deren Überschreitung eine Beförderung zu gewerblichen Zwecken anzunehmen sei. Ob die Klägerin die Zigaretten zum Eigenverbrauch oder zur Weitergabe an ihre Tochter und deren Freund erworben habe, müsse nicht weiter aufgeklärt werden, weil keine dieser Varianten der Annahme von Eigenbedarf entgegenstünde. Denn eine Privatperson erwerbe auch solche Zigaretten für den eigenen Bedarf, die sie selbst in das Steuergebiet verbringe, um sie innerhalb der Familie zu verschenken. Die mittlerweile erfolgte Klarstellung des Begriffs "Eigenbedarf" in § 39 Abs. 2 TabStV n.F. habe keine Auswirkungen auf den Streitfall, weil diese Ergänzung erst ab dem 01.07.2021 gelte. Die Erklärung der Europäischen Kommission vom 08.11.2019 (Anlage zu den interinstitutionellen Dossiers 2018/0176(CNS) und 2018/0181(CNS) vom 10.12.2019, 14915/19, FISC 488, ECOFIN 1122) zur Umsetzung des Art. 32 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG --RL 2008/118-- (Amtsblatt der

Europäischen Union --ABlEU-- 2009, Nr. L 9, 12) stelle lediglich eine Auslegung dar, weshalb das FG nicht daran gebunden sei.

4 Das HZA begründet seine Nichtzulassungsbeschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und mit der Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO). Es sei zu klären, ob der Begriff "Eigenbedarf" in Art. 32 RL 2008/118 und damit auch in § 22 TabStG den ausschließlichen höchstpersönlichen Ver- oder Gebrauch der betreffenden verbrauchsteuerpflichtigen Ware durch diejenige Privatperson umfasse, die die Ware selbst im verbrauchsteuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats erworben und selbst in das Steuergebiet verbracht habe, oder ob der Begriff "Eigenbedarf" auch das Verschenken von verbrauchsteuerpflichtigen Waren an Personen umfasse, die in einer engen verwandtschaftlichen Beziehung zur Privatperson stünden. Der Senatsbeschluss vom 08.09.2011 - VII R 59/10 (BFHE 234, 571, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2012, 26) wäre nun gegenläufig zu treffen, weil sich die rechtliche Ausgangslage mittlerweile geändert habe. Die Neufassung der Verbrauchsteuersystemrichtlinie sei einstimmig angenommen worden; zudem habe die Europäische Kommission in der Sitzung des Rates (Wirtschaft und Finanzen) der Europäischen Union vom 08.11.2019 erklärt, dass der Begriff "Eigenbedarf" keine Geschenke für andere Personen beinhalte. In einem etwaigen Revisionsverfahren wäre der BFH demnach voraussichtlich gehalten, eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) einzuholen.

5 Das den Bereich der Verbote und Beschränkungen betreffende EuGH-Urteil Hauptzollamt B (Caviar d'esturgeons) vom 12.05.2021 - C-87/20 (EU:C:2021:382, ZfZ 2021, 326) sei auf den Streitfall nicht übertragbar. Die Ausweitung des Begriffs "Eigenbedarf" leiste dem unerlaubten Handel mit Tabakerzeugnissen Vorschub und entspräche nicht der Zielsetzung des Artikels 15 des Rahmenübereinkommens der Weltgesundheitsorganisation vom 21.05.2003 zur Eindämmung des Tabakgebrauchs. Darüber hinaus sollte mit der Beschränkung der Steuerbegünstigung auf den Eigenbedarf die missbräuchliche Inanspruchnahme des nur Privatpersonen zugestandenen Steuerprivilegs verhindert werden. Außerdem sei die jeweilige Überprüfung der Beziehung der Privatperson zur beschenkten Person aufgrund der Masse der Sachverhalte in der Praxis nicht mit vertretbarem Aufwand möglich.

Entscheidungsgründe

II.

6 Die Beschwerde ist nicht begründet, weil die geltend gemachten Revisionszulassungsgründe nicht vorliegen.

7 1. Die Rechtssache hat keine grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, weil die vom HZA aufgeworfene Rechtsfrage durch die Rechtsprechung bereits geklärt ist.

8 a) Die Rechtsfrage wurde bereits durch den BFH entschieden.

9 aa) Mit Beschluss in BFHE 234, 571, ZfZ 2012, 26 hat der Senat zu § 20 Abs. 1 TabStG i.d.F. vom 09.12.2006 entschieden, dass verbrauchsteuerpflichtige Waren auch dann für den Bedarf des privaten Käufers erworben werden, wenn sie aufgrund enger persönlicher Beziehungen zu einer anderen Privatperson dieser zum Geschenk gemacht werden sollen. Dies gelte jedenfalls dann, wenn zwischen der Privatperson und dem Beschenkten verwandtschaftliche Beziehungen bestünden. Auch wer aus eigenem Entschluss Geschenke für Familienmitglieder kauft, deckt damit seinen eigenen Bedarf. Denn er tätigt Aufwendungen, die nicht in Zusammenhang mit einem Auftragsverhältnis stehen und für die von Dritten keine Kostenerstattung erwartet werden kann. Der beschließende Senat hat weiter darauf hingewiesen, dass es mit den Zielen des freien Binnenmarkts nicht in Einklang zu bringen wäre, den Begriff des Eigenbedarfs dahingehend auszulegen, dass er ausschließlich den persönlichen Konsum der erworbenen verbrauchsteuerpflichtigen Waren erfasst, weil ein solches Verständnis im Ergebnis zu einem Erwerbsverbot von Zigaretten durch Nichtraucher führte. Nach Auffassung des Senats handelt es sich demnach um Eigenbedarf, wenn eine Person eine Menge Zigaretten, die die damals für eine Übergangszeit noch bestehende Freimenge --wie in dem, dem Beschluss in BFHE 234, 571, ZfZ 2012, 26 zugrunde liegenden Sachverhalt-- nicht überschreitet, selbst in das Steuergebiet verbringt, um sie nach dem Verbringen an Familienmitglieder zu verschenken.

10 Dieser Entscheidung und der anzuwendenden Regelung in § 20 Abs. 1 TabStG i.d.F. vom 09.12.2006 lag Art. 8 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren --RL 92/12-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG--

1992, Nr. L 76, 1) zugrunde, wonach für Waren, die Privatpersonen für ihren Eigenbedarf erwerben und die sie selbst befördern, die Verbrauchsteuern nach dem Grundsatz des Binnenmarkts im Erwerbsmitgliedstaat erhoben werden.

11 bb) Im vorliegenden Streitfall war § 22 Abs. 1 TabStG i.d.F. vom 25.07.2014 anzuwenden, der § 20 Abs. 1 TabStG i.d.F. vom 09.12.2006 im Wesentlichen entspricht. § 22 Abs. 1 TabStG i.d.F. vom 25.07.2014 beruht auf Art. 32 Abs. 1 RL 2008/118, wonach die Verbrauchsteuer auf verbrauchsteuerpflichtige Waren, die eine Privatperson für ihren Eigenbedarf erwirbt und selbst von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert, nur im Mitgliedstaat des Erwerbs erhoben wird. Diese Regelung entspricht inhaltlich wiederum Art. 8 RL 92/12.

12 Aufgrund der Vergleichbarkeit der gesetzlichen Regelungen kann der Senatsbeschluss in BFHE 234, 571, ZfZ 2012, 26 auf den Streitfall übertragen werden. Zudem ist in beiden Fällen nicht von einem Verbringen der Zigaretten zu gewerblichen Zwecken auszugehen, weil im Streitfall die Richtmenge von 800 Stück Zigaretten, bei deren Überschreitung ein Verbringen zu gewerblichen Zwecken nach § 39 TabStV widerleglich vermutet wird, nicht überschritten war.

13 b) Die vom HZA aufgeworfene Frage ist zudem auch als durch den EuGH geklärt anzusehen.

14 aa) Mit Urteil Hauptzollamt B (Caviar d'esturgeons) (EU:C:2021:382, ZfZ 2021, 326) hat der EuGH bestätigt, dass Kaviar von Störartigen bei seiner Einfuhr in das Zollgebiet der Union als "persönlicher und Haushaltsgegenstand" i.S. von Art. 7 Abs. 3 der Verordnung (EG) Nr. 338/97 des Rates vom 09.12.1996 über den Schutz von Exemplaren wildlebender Tier- und Pflanzenarten durch Überwachung des Handels (ABlEG 1997, Nr. L 61, 1) angesehen werden kann, wenn er an einen Dritten verschenkt werden soll, sofern keine Anhaltspunkte für eine kommerzielle Absicht bestehen. Auch wenn diese Entscheidung keinen verbrauchsteuerrechtlichen Hintergrund hat, sondern zum Artenschutzrecht ergangen ist, bestätigt sie dennoch die Auslegung des Begriffs des Eigenbedarfs im Sinne des Tabaksteuerrechts durch den beschließenden Senat. Denn der EuGH hat klargestellt, dass eine kommerzielle Absicht nicht allein deshalb vorliegt, weil Waren nach ihrer Einfuhr verschenkt werden sollen.

15 bb) Das EuGH-Urteil Joustra vom 23.11.2006 - C-5/05 (EU:C:2006:733, ZfZ 2007, 19) betrifft einen anderen Sachverhalt und steht diesem Ergebnis nicht entgegen. Denn in diesem Fall wurden die Waren gegen Erstattung des Kaufpreises und anteiliger Transportkosten an andere Personen weitergegeben.

16 c) Ob die dargestellte Rechtsprechung unter Geltung der Richtlinie (EU) 2020/262 des Rates vom 19.12.2019 zur Festlegung des allgemeinen Verbrauchsteuersystems --RL 2020/262-- (ABlEU 2020, Nr. L 58, 4), in der der Erwerb durch Privatpersonen in Art. 32 geregelt ist, noch aufrechterhalten werden kann, wäre in einem etwaigen Revisionsverfahren nicht klärungsfähig, weil diese Richtlinie auf den Streitfall noch keine Anwendung findet. Denn Art. 32 RL 2020/262 gilt gemäß Art. 57 Unterabs. 2 RL 2020/262 erst ab dem 13.02.2023.

17 d) Die Ergänzung des § 39 TabStV um einen zweiten Absatz mit Wirkung zum 01.07.2021, wonach die Weitergabe von Tabakwaren, auch wenn sie unentgeltlich erfolgt, unabhängig von der verbrachten Menge nicht als Eigenbedarf gilt, ist auf den Streitfall ebenfalls noch nicht anwendbar und damit ebenfalls nicht geeignet, die Zulassung der Revision zu rechtfertigen.

18 e) Die Erklärung der Europäischen Kommission zur Umsetzung des Art. 32 RL 2008/118 ist schließlich ebenfalls nicht geeignet, die Klärungsbedürftigkeit der vom HZA aufgeworfenen Rechtsfrage zu begründen. Bei der RL 2008/118 handelt es sich um eine Richtlinie des Rates, während die genannte Erklärung von der Europäischen Kommission abgegeben wurde, sodass die Erklärung bereits aus diesem Grund für die Auslegung des Begriffs "Eigenbedarf" gegenüber den Mitgliedstaaten keine Verbindlichkeit entfalten kann. Darüber hinaus war diese Erklärung bereits bei Erlass des EuGH-Urteils Hauptzollamt B (Caviar d'esturgeons) (EU:C:2021:382, ZfZ 2021, 326) bekannt. Schließlich ist für Protokollerklärungen anerkannt, dass es sich dabei lediglich um Willens- und Absichtserklärungen handelt, auf die nach der Rechtsprechung des EuGH nur zurückgegriffen werden kann, wenn sich entsprechende Anhaltspunkte in einer Bestimmung des Unionsrechts ergeben (EuGH-Urteil Flughafen Hannover-Langenhagen vom 16.10.2003 - C-363/01, Slg. 2003, I-11893). Solche konkreten Anhaltspunkte für den Ausschluss von Geschenken aus dem Begriff des Eigenbedarfs sind dem Wortlaut des Art. 32 RL 2008/118 jedoch nicht zu entnehmen, der als eines der zu berücksichtigenden Kriterien zwar die Gründe für den Besitz der verbrauchsteuerpflichtigen Waren anführt, allerdings ohne diese näher zu bestimmen.

19 2. Eine Entscheidung des BFH ist auch nicht zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) erforderlich.

20 Bei diesem Zulassungsgrund handelt es sich um einen Spezialtatbestand der Revisionszulassung wegen grundsätzlicher Bedeutung. Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen (z.B. BFH-Beschlüsse vom 24.06.2014 - XI B 45/13, BFH/NV 2014, 1584, Rz 35, und vom 24.07.2017 - XI B 25/17, BFH/NV 2017, 1591, Rz 25). Dieser Zulassungsgrund setzt damit ebenfalls eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage voraus (BFH-Beschlüsse vom 13.11.2012 - II B 123/11, BFH/NV 2013, 255, Rz 2, m.w.N., und vom 04.07.2018 - IX B 114/17, BFH/NV 2018, 1088, Rz 4).

21 Die vom HZA formulierte Rechtsfrage ist jedoch nicht klärungsbedürftig (s. oben), weshalb die Zulassung der Revision nicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO in Betracht kommt.

22 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de