

Beschluss vom 10. September 2026, VII B 24/25 (AdV)

Wahlfeststellungsbescheid im Tabaksteuerrecht

ECLI:DE:BFH:2026:BA.100926.VIIB24.25.0

BFH VII. Senat

§ 71 AO, § 21 TabStG, § 23 TabStG, § 15 TabStG, § 155 AO, § 191 AO, § 370 AO, § 374 AO, § 69 Abs 2 S 2 FGO, § 69 Abs 3 S 1 FGO

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 15. Januar 2025, Az: 7 V 891/24

Leitsätze

Nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist nicht geklärt und damit ernstlich zweifelhaft, ob im Tabaksteuerrecht der Erlass eines Wahlfeststellungsbescheids zulässig ist, wenn nach den festgestellten Tatsachen der Betroffene entweder Steuerschuldner oder wegen Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei Haftungsschuldner ist und eine dritte Möglichkeit ausscheidet.

Tenor

Auf die Beschwerde des Antragstellers wird der Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 15.01.2025 - 7 V 891/24 aufgehoben und der Abgabenbescheid vom 01.09.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2024 bis einen Monat nach Bekanntgabe eines Urteils im Verfahren 7 K 888/24 oder einer anderweitigen Beendigung des Klageverfahrens ohne Sicherheitsleistung von der Vollziehung ausgesetzt.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Mit einem als "Abgabenbescheid über Tabaksteuer für Tabakwaren, (Wahlfeststellungsbescheid) gemäß §§ 15 / 21 / 23 Tabaksteuergesetz [...], ggf. i.V.m. § 71 Abgabenordnung" bezeichneten Bescheid nahm der Beklagte, Antragsgegner und Beschwerdegegner (Hauptzollamt --HZA--) den Kläger, Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) wegen Tabaksteuer in Anspruch. Denn der Antragsteller habe einen Tabaksteuertatbestand entweder als Steuer- oder als Haftungsschuldner verwirklicht, der genaue Transportweg der streitgegenständlichen Zigaretten, deren Ursprungsland sowie die Tatbeteiligung des Antragstellers und dadurch bedingt die Art der Abgabenschuldnerschaft seien jedoch nicht bekannt.
- 2** Gegen diesen Bescheid legte der Antragsteller Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Den AdV-Antrag lehnte das HZA ab und wies den dagegen gerichteten Einspruch als unbegründet zurück. Auch der Einspruch gegen den "Abgabenbescheid" blieb erfolglos. Mit seiner daraufhin erhobenen Klage verfolgt der Antragsteller sein Begehren auf Aufhebung des "Abgabenbescheides" weiter.
- 3** Die gleichzeitig beantragte gerichtliche AdV des streitgegenständlichen Bescheids blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung aus, der Erlass eines Wahlfeststellungsbescheids sei nach den gesetzlichen Voraussetzungen der Abgabenordnung (AO) sowie nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) grundsätzlich zulässig. Der Erlass eines solchen Bescheids sei auch von der früheren Rechtsprechung des BFH (Senatsbeschluss vom 03.08.1983 - VII B 30/83, VII B 33/83, unter I.1.a der Entscheidungsgründe [Rz 18 ff.]) und einzelnen Finanzgerichten jedenfalls in Konstellationen der vorliegenden Art grundsätzlich gebilligt worden.
- 4** Die jüngere BFH-Rechtsprechung betreffend das Exklusivitätsverhältnis zwischen Steuer- und Haftungsschuld stehe

dem Erlass eines Wahlfeststellungsbescheids nicht entgegen. Denn eine systematisch ausgeschlossene gleichzeitige Inanspruchnahme als Steuer- und Haftungsschuldner werde durch den Erlass eines Wahlfeststellungsbescheids gerade verhindert; durch die im Bescheid tenorierte Regelung gegenüber dem Abgabenschuldner werde verbindlich festgelegt, dass die betragsmäßig bezeichnete Abgabe auf der Rechtsfolgenseite entweder auf Grundlage einer Steuer- oder einer Haftungsschuld festgesetzt werde.

- 5 Der Antragsteller hat dagegen die vom FG zugelassene Beschwerde eingelegt. Er rügt die (summarische) Würdigung der Beweise durch das FG. Zudem stelle die Vollziehung des streitgegenständlichen Bescheids eine unbillige Härte dar.
- 6 Der Antragsteller beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung des FG aufzuheben und den Abgabenbescheid vom 01.09.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2024 bis einen Monat nach Bekanntgabe eines Urteils im Verfahren 7 K 888/24 oder einer anderweitigen Beendigung des Klageverfahrens ohne Sicherheitsleistung von der Vollziehung auszusetzen.
- 7 Das HZA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Es schließt sich den Ausführungen des FG in der angegriffenen Vorentscheidung vollumfänglich an.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die vom FG im Tenor zugelassene Beschwerde ist zulässig und begründet. Sie ist nach § 128 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthaft und führt zur Aufhebung der erstinstanzlichen Entscheidung und zur Anordnung der AdV des Abgabenbescheids vom 01.09.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.08.2024 ohne Sicherheitsleistung.
- 10 1. Nach der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage gelangt der beschließende Senat zu der Auffassung, dass an der Rechtmäßigkeit des Abgabenbescheids ernstliche Zweifel bestehen, sodass das FG zu Unrecht keine AdV gewährt hat.
- 11 a) Auf Antrag kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 12 Nach der Rechtsprechung des BFH bestehen solche Zweifel, wenn bei summarischer Prüfung des Bescheids neben den für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage oder Unklarheiten in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen, wird dabei nicht vorausgesetzt (vgl. BFH-Beschluss vom 15.04.2020 - IV B 9/20 (AdV), Rz 25, m.w.N.). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im summarischen Verfahren nicht abschließend zu entscheiden, sondern im Regelfall die Vollziehung auszusetzen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 04.03.2020 - I B 57/18, Rz 14, m.w.N.).
- 13 b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben.
- 14 Nach der Rechtsprechung des beschließenden Senats kann, wer als Besitzer von in der Bundesrepublik Deutschland un versteuerten Zigaretten zur Entrichtung der Tabaksteuer als Steuerschuldner verpflichtet ist, zwar für diese Steuer nicht zugleich durch Haftungsbescheid nach § 71 AO in Anspruch genommen werden (Senatsurteil vom 23.06.2020 - VII R 56/18, BFHE 270, 1, Rz 16 ff., m.w.N.). Steuerschuldnerschaft und Haftung schließen einander aus (s.a. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 71 AO Rz 7; Jatzke in Gosch, AO § 71 Rz 7; Loose in Tipke/Kruse, § 71 AO Rz 7; Klein/Schmitz-Herscheidt, AO, 19. Aufl., § 71 Rz 1).
- 15 Inwieweit der Erlass eines Wahlfeststellungsbescheids gegen diesen Grundsatz verstößt, wurde in der jüngeren BFH-Rechtsprechung hingegen nicht thematisiert. In dem vom FG zitierten Senatsbeschluss vom 03.08.1983 - VII B 30/83, VII B 33/83 (unter I.1.a der Entscheidungsgründe [Rz 17 ff.]) setzte sich der beschließende Senat bereits mit dieser Frage auseinander und erkannte keine erheblichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines

Wahlfeststellungsbescheids. So führte er aus, die "wahlweise" Inanspruchnahme als Steuerschuldner oder Haftungsschuldner sei zumindest in Fällen zulässig, in denen der Betroffene durch sein Verhalten entweder --nach den Vorschriften des Zoll- und Verbrauchsteuerrechts-- Steuerschuldner oder wegen Steuerhinterziehung oder Steuerhehlerei Haftungsschuldner geworden sei und eine dritte Möglichkeit ausscheide.

- 16** Im vorliegenden Streitfall konnte nicht geklärt werden, ob die streitgegenständlichen Zigaretten aus einem Drittland eingeführt oder aus einem anderen Mitgliedstaat in das Steuergebiet verbracht worden waren; diese Unerweislichkeit hat das HZA bestätigt. Damit kommt einerseits eine Steuerschuldnerschaft, andererseits eine Haftungsschuldnerschaft des Antragstellers in Frage. Dafür, dass der Antragsteller --und nicht ein unbeteiligter Dritter-- Steuer- oder Haftungsschuldner geworden ist, sprechen die Ermittlungsergebnisse des HZA und die bisherigen Feststellungen des FG, wonach der Antragsteller unversteuerte Zigaretten in Besitz hatte und mit diesen handelte.
- 17** Da der beschließende Senat in seiner jüngeren Rechtsprechung allerdings nicht darüber zu entscheiden hatte, ob er an seiner im Jahr 1983 geäußerten Auffassung zur Zulässigkeit eines Wahlfeststellungsbescheids festhält, bestehen bei summarischer Prüfung Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Abgabenbescheids. Im Rahmen der im AdV-Verfahren ausreichenden summarischen Überprüfung der Entscheidung des FG hält es der beschließende Senat nicht für angezeigt, über die Zulässigkeit eines Wahlfeststellungsbescheids abschließend zu entscheiden. Die Beantwortung dieser Grundsatzfrage bleibt vielmehr dem Hauptsacheverfahren vorbehalten, sodass vorläufiger Rechtsschutz zu gewähren ist.
- 18** Auf die vom Antragsteller geltend gemachten weiteren Gründe, die seiner Ansicht nach für eine Rechtswidrigkeit des Abgabenbescheids sprechen, kommt es mithin für die AdV nicht mehr an.
- 19** 2. Die Vollziehung des streitgegenständlichen Abgabenbescheids ist ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.
- 20** a) Die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ist regelmäßig ohne Sicherheitsleistung auszusetzen, wenn seine Rechtmäßigkeit ernstlich zweifelhaft ist und keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestehen, dass bei einem Unterliegen des Antragstellers im Hauptsacheverfahren die Durchsetzung des Steueranspruchs gefährdet oder erschwert wäre. Ferner darf eine Sicherheitsleistung nicht angefordert werden, wenn sie mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine unbillige Härte für ihn bedeutete.
- 21** Es ist Sache der Beteiligten, die entscheidungserheblichen Tatsachen darzulegen und glaubhaft zu machen, soweit ihre Mitwirkungspflicht reicht. Für die Anordnung einer Sicherheitsleistung ergibt sich hieraus, dass grundsätzlich die Finanzbehörde die für eine Gefährdung des Steueranspruchs sprechenden Gesichtspunkte vortragen muss und der Steuerpflichtige gegebenenfalls Umstände, die ein (dargelegtes) Sicherungsbedürfnis der Behörde entfallen oder unangemessen erscheinen lassen (BFH-Beschluss vom 24.05.2023 - X B 22/22 (AdV), Rz 33).
- 22** b) Auf dieser Grundlage sieht der Senat bei summarischer Prüfung von der Anordnung einer Sicherheitsleistung ab. Das HZA hat sich zu einer möglichen Sicherheitsleistung oder über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Antragstellers nicht geäußert, während der Antragsteller ausführt, dass die Vollziehung des Bescheids eine unbillige Härte für ihn darstelle.
- 23** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de