EuGH-Vorlage vom 12. Dezember 2012, VII R 44/11

EuGH-Vorlage zur Steuerschuldnerschaft von Personen, die im Steuergebiet geschmuggelte Zigaretten erwerben

BFH VII. Senat

TabStG § 12 Abs 1, TabStG § 19, EWGRL 12/92 Art 6 Abs 1, EWGRL 12/92 Art 7 Abs 1, EWGRL 12/92 Art 7 Abs 2, EWGRL 12/92 Art 7 Abs 3, EWGRL 12/92 Art 9 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 23. Mai 2011, Az: 4 K 30/11

Leitsätze

Steht Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren unbeschadet seines systematischen Zusammenhangs mit Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG einer gesetzlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der eine Person, die in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte verbrauchsteuerpflichtige Waren zu gewerblichen Zwecken in Besitz hält, nicht Steuerschuldner wird, wenn sie die Waren erst nach Beendigung des Vorgangs des Verbringens von einer anderen Person erworben hat?

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde mit rechtskräftigem Urteil wegen gewerbsmäßiger Steuerhehlerei in vier Fällen zu einer Freiheitsstrafe verurteilt. In den Urteilsgründen führte das Strafgericht aus, der Kläger habe von einer Organisation, die sich mit dem Schmuggel unverzollter und unversteuerter Zigaretten beschäftigt habe, mehrfach unverzollte und unversteuerte Zigaretten abgenommen, um diese weiterzuverkaufen. Mit Bescheid vom 28. Juli 2010 nahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt) den Kläger gesamtschuldnerisch mit drei weiteren Schuldnern wegen Tabaksteuer nebst Zinsen in Anspruch. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Steueranspruch ergebe sich aus § 19 Satz 1 des Tabaksteuergesetzes (TabStG) in der zur Tatzeit (Oktober 2008) geltenden Fassung. Im Streitfall seien Zigaretten ohne deutsche Steuerzeichen außerhalb eines Steueraussetzungsverfahrens zu gewerblichen Zwecken aus einem anderen Mitgliedstaat in das deutsche Steuergebiet verbracht worden. Nach den im Strafurteil getroffenen Feststellungen, die sich das Gericht zu eigen mache, habe der Kläger wiederholt unverzollte und unversteuerte Zigaretten von einer Gruppe von Schmugglern in der Absicht bezogen, diese weiterzuverkaufen und davon seinen Lebensunterhalt zu bestreiten. Nachdem die Zigaretten in das Steuergebiet verbracht worden seien, habe der Kläger sie als Empfänger in Besitz genommen, so dass er nach § 19 Satz 2 TabStG Steuerschuldner geworden sei.

2 Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG (Richtlinie 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) seien als Steuerschuldner beim Verbringen oder Versenden einer verbrauchsteuerpflichtigen Ware in das inländische Steuergebiet alle Personen anzusehen, die Herrschaft über die Ware erlangten. Somit komme auch ein weiterer Empfänger im Steuergebiet, z.B. ein Zwischenhändler oder ein Abnehmer, als Steuerschuldner in Betracht. Diese Auslegung stehe im Einklang mit der Festlegung der Zollschuldner in Art. 202 und 203 des Zollkodex. Empfänger i.S. des § 19 Satz 2 TabStG könne somit auch eine Person sein, die den Besitz an den Tabakwaren erst nach der Beendigung des Verbringungs- bzw. Versendungsvorgangs erlange.

3 Der Ansicht des Bundesgerichtshofs (BGH), nach der Empfänger nicht mehr sein könne, wer den Besitz an den Tabakwaren erst nach Beendigung des Verbringungs- bzw. Versendungsvorgangs erlange (BGH-Urteil vom 2. Februar 2010 1 StR 635/09, Neue Zeitschrift für Strafrecht --NStZ-- 2010, 644), könne nicht gefolgt werden.

4 Gegen das Urteil des FG hat der Kläger Revision eingelegt.

Entscheidungsgründe

II.

5 Der Senat setzt das bei ihm anhängige Revisionsverfahren aus (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung) und legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union die nachfolgende Frage zur Vorabentscheidung vor:

6 Steht Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 92/12/EWG des Rates über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren unbeschadet seines systematischen Zusammenhangs mit Art. 7 Abs. 3 der Richtlinie 92/12/EWG einer gesetzlichen Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, nach der eine Person, die in einem anderen Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte verbrauchsteuerpflichtige Waren zu gewerblichen Zwecken in Besitz hält, nicht Steuerschuldner wird, wenn sie die Waren erst nach Beendigung des Vorgangs des Verbringens von einer anderen Person erworben hat?

III.

7 Nach Auffassung des Senats sind für die Lösung des Streitfalls die folgenden unionsrechtlichen und nationalen Bestimmungen von Bedeutung:

8 <u>Unionsrecht</u>

9 Richtlinie 92/12/EWG
Art. 6 Abs. 1:

Die Verbrauchsteuer entsteht mit der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder mit der Feststellung von Fehlmengen gemäß Artikel 14 Absatz 3.

Art. 7 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3:

(1) Befinden sich verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat, so werden die Verbrauchsteuern in dem Mitgliedstaat erhoben, in dem sich die Waren befinden.

(2) Werden Waren, die bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr gemäß Artikel 6 übergeführt worden sind, innerhalb eines anderen Mitgliedstaats geliefert, zur Lieferung bestimmt oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, oder einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung bereitgestellt, so entsteht der Verbrauchsteueranspruch unbeschadet des Artikels 6 in diesem anderen Mitgliedstaat.

(3) Die Verbrauchsteuer wird je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt, oder die die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person, dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten oder der öffentlich-rechtlichen Einrichtung, bei der die Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats als dem, in dem sie bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden sind, bereitgestellt werden.

Art. 9 Abs. 1:

Unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 entsteht die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten werden.

In diesem Fall wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und von der Person, in deren Besitz sie sich befinden.

10 TabStG
§ 12 Abs. 1:

Für Tabakwaren ist die Steuer durch Verwendung von Steuerzeichen zu entrichten. Die Verwendung umfasst das

Entwerten und das Anbringen der Steuerzeichen an den Kleinverkaufspackungen. Die Steuerzeichen müssen verwendet sein, wenn die Steuer entsteht.

§ 19:

Werden Tabakwaren unzulässigerweise entgegen § 12 Abs. 1 aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht oder versandt, entsteht die Steuer mit dem Verbringen oder Versenden in das Steuergebiet. Steuerschuldner ist, wer verbringt oder versendet und der Empfänger, sobald er Besitz an den Tabakwaren erlangt hat. Der Steuerschuldner hat über Tabakwaren, für die die Steuer entstanden ist, unverzüglich eine Steueranmeldung abzugeben. Die Steuer ist sofort zu entrichten. Die Tabakwaren sind nach § 215 der Abgabenordnung sicherzustellen.

IV.

11 Die rechtliche Würdigung des Streitfalls ist unionsrechtlich zweifelhaft. Die Entscheidung über die Revision hängt von der Frage ab, ob Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG dahingehend auszulegen ist, dass die Steuer von jeder Person geschuldet wird, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte verbrauchsteuerpflichtige Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz hält, oder ob diese Vorschrift dahingehend einschränkend auszulegen ist, dass die Steuer nur von derjenigen Person geschuldet wird, die die Waren erstmals zu gewerblichen Zwecken in dem anderen Mitgliedstaat in Besitz hält. Die letztgenannte Deutung führte dazu, dass in Fällen, in denen die verbrauchsteuerpflichtigen Waren innerhalb des anderen Mitgliedstaats in einer Reihe von Transaktionen nacheinander an verschiedene Personen übergeben werden, nur der Erstbesitzer in der Kette als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden könnte.

12 1. Nach den nationalen Vorschriften entsteht die Tabaksteuer, wenn Tabakwaren unzulässigerweise entgegen § 12 Abs. 1 TabStG, d.h. ohne deutsche Steuerzeichen, aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet verbracht werden, mit dem Verbringen oder Versenden in das Steuergebiet (§ 19 Satz 1 TabStG). Steuergebiet ist nach § 1 Satz 2 TabStG das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne das Gebiet von Büsingen und ohne die Insel Helgoland. Die vom Kläger bezogenen Zigaretten sind außerhalb eines Steueraussetzungsverfahrens aus einem anderen Mitgliedstaat in das Steuergebiet verbracht worden. Zudem waren im Zeitpunkt des Überschreitens der Grenze an den Kleinverkaufspackungen keine deutschen Steuerzeichen angebracht, wie dies nach § 12 Abs. 1 TabStG erforderlich gewesen wäre. Außer Frage steht, dass die Zigaretten nicht dem ausschließlich privaten Konsum der an ihrem Verbringen Beteiligten dienen sollten. Vielmehr waren sie für den Weiterverkauf im Steuergebiet bestimmt. Für die zu gewerblichen Zwecken aus dem freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats in das Steuergebiet verbrachten Zigaretten ist somit gemäß § 19 Satz 1 TabStG im Zeitpunkt des Grenzübertritts die Tabaksteuer entstanden. Steuerschuldner ist nach den nationalen Bestimmungen (§ 19 Satz 2 TabStG) sowohl derjenige, der die Tabakwaren verbringt oder versendet, als auch der Empfänger, sobald er Besitz an den Tabakwaren erlangt hat.

13 2. Der vorlegende Senat hat Zweifel, ob Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG die steuerrechtliche Inanspruchnahme lediglich des Erstbesitzers zulässt, oder ob nach den unionsrechtlichen Vorgaben jede Person, die in einem Mitgliedstaat mit unversteuerten Waren angetroffen wird, die aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats stammen, als Steuerschuldner in Anspruch genommen werden kann oder in Anspruch zu nehmen ist. Diese Zweifel ergeben sich aus dem in Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG aufgenommenen Hinweis, nach dem die Verbrauchsteuer unbeschadet der Artikel 6, 7 und 8 Richtlinie 92/12/EWG entsteht.

14 Für den Fall, dass bereits in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführte Waren innerhalb eines anderen Mitgliedstaats geliefert oder für den Bedarf eines Wirtschaftsbeteiligten, der eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, bereitgestellt werden, wird die Verbrauchsteuer gemäß Art. 7 Abs. 3 Richtlinie 92/12/EWG je nach Fallgestaltung von der Person geschuldet, die die Lieferung vornimmt oder die zur Lieferung bestimmten Waren besitzt, oder von der Person bzw. von dem gewerblichen Wirtschaftsbeteiligten, bei denen die Waren bereitgestellt werden. In Bezug auf die Person des Steuerschuldners stellt Art. 7 Abs. 3 Richtlinie 92/12/EWG lediglich auf die Vornahme einer Lieferung, den Besitz zur Lieferung bestimmter Waren und die Bereitstellung von Waren ab. Der Wortlaut der Vorschrift könnte ein Normverständnis nahelegen, nach dem nur die erstmalige Lieferung oder die erstmalige Inbesitznahme einer Ware eine Steuerschuldnerschaft begründen.

15 Nach Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG entsteht hingegen die Verbrauchsteuer, wenn die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführten Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat

in Besitz gehalten werden. Nach dem Wortlaut der Vorschrift setzt die Steuerentstehung weder einen Liefervorgang noch eine Bereitstellung von Waren voraus. Ausreichend ist vielmehr ein bestimmter Zustand bzw. ein Rechtsverhältnis, nämlich die Ausübung der Sachherrschaft über eine Ware, die andere Personen von ihrer Verwendung ausschließt. In diesen Fällen wird die Verbrauchsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet, auf dessen Gebiet sich die Waren befinden, und zwar von der Person, in deren Besitz sie sich befinden. Zur Begründung der Steuerschuldnerschaft reicht es somit aus, wenn eine Person angetroffen wird, die die unmittelbare Sachherrschaft über verbrauchsteuerpflichtige Waren ausübt, die in dem betreffenden Mitgliedstaat nicht versteuert worden sind. Im Gegensatz dazu enthält Art. 7 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG keine Regelungen hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft. Eine solche ist in Art. 7 Abs. 2 und 3 Richtlinie 92/12/EWG nur für die Fälle der Lieferung und Bereitstellung von Waren vorgesehen. Sofern festgestellt wird, dass sich Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befinden als dem, in dem sie versteuert worden sind, ist das Verhältnis der Art. 7 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG nicht klar.

16 3. Für den Fall, dass unversteuerte verbrauchsteuerpflichtige Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung vorgefunden werden, hat der EuGH Art. 6 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG dahingehend ausgelegt, dass der Besitz der betreffenden Ware eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Vorschrift darstellt (EuGH-Urteil vom 5. April 2001 C-325/99, Slg. 2001, I-2729). Zudem hat er darauf hingewiesen, sowohl der Systematik der Richtlinie als auch ihrer neunten Begründungserwägung sei zu entnehmen, dass die nationalen Behörden jedenfalls dafür sorgen müssen, dass die geschuldete Steuer tatsächlich eingezogen wird. Die im Hinblick auf die Auslegung des Art. 6 Richtlinie 92/12/EWG gezogenen Schlussfolgerungen lassen sich nach Auffassung des vorlegenden Senats auch für die Deutung des Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG nutzbar machen. Die Mitgliedstaaten haben dafür Sorge zu tragen, dass eine in ihrem Steuergebiet vorgefundene und aus einem anderen Mitgliedstaat stammende verbrauchsteuerpflichtige Ware, für die die Steuer zwar entstanden, jedoch noch nicht entrichtet worden ist, nicht unversteuert bleibt. Es geht dem Unionsrecht bei der Bestimmung des (verbrauchsteuerrechtlichen) Abgabenschuldners offenbar darum, denjenigen in Anspruch nehmen zu können, in dessen unmittelbarer Obhut sich eine Ware befindet und der deshalb anhand objektiver Umstände relativ leicht ausgemacht und zur steuerrechtlichen Verantwortung gezogen werden kann (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 10. Oktober 2007 VII R 49/06, BFHE 218, 469, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2008, 85). Die Systematik der unionsrechtlichen Vorgaben und die Rechtsprechung des EuGH scheinen den steuerrechtlichen Zugriff auf Personen zu verlangen, denen unversteuerte Waren eindeutig zugeordnet werden können. Dabei scheint es nach dem Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG ohne Belang zu sein, ob die Ware in einer Lieferkette an mehrere Personen weitergegeben worden ist. Jeder, der mit der unversteuerten Ware angetroffen wird, müsste daher Steuerschuldner sein.

17 4. Ergänzend weist der Senat auf die Rechtsprechung des BGH hin. Nach dessen Auffassung (BGH-Urteil in NStZ 2010, 644) ist die streitentscheidende nationale Vorschrift (§ 19 TabStG) dahingehend zu deuten, dass Empfänger nur derjenige sein kann, der den Besitz an den Tabakwaren vor Beendigung des Verbringungs- oder Versendungsvorgangs erlangt hat. Nach dieser Auffassung ist eine Beendigung dann gegeben, wenn die Tabakwaren in Sicherheit gebracht und "zur Ruhe gekommen" sind, d.h. wenn die Tabakwaren die "gefährliche" Phase des Grenzübertritts passiert haben, und der Verbringer oder Versender sein Unternehmen insgesamt erfolgreich abgeschlossen hat. Diese Auslegung des Begriffs "Empfänger" hat zur Folge, dass nur der Erstbesitzer der eingeschmuggelten Waren Steuerschuldner sein kann. Wer eingeschmuggelte Zigaretten von anderen Personen übernimmt, um sie sodann weiterzuverkaufen und hiervon seinen Lebensunterhalt zu bestreiten, kommt als Steuerschuldner nicht mehr in Betracht.

18 Da § 19 TabStG der Umsetzung des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Richtlinie 92/12/EWG in nationales Recht dient, ist bei der Auslegung der Vorschrift der Sinn und Zweck der einschlägigen Richtlinienbestimmungen und die Rechtsprechung des EuGH zu beachten. Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts könnte Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG der vom BGH getroffenen Auslegung entgegenstehen.

19 Wegen der bestehenden Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Art. 9 Abs. 1 Richtlinie 92/12/EWG im Lichte der in Art. 6 und 7 Abs. 3 Richtlinie 92/12/EWG getroffenen Regelungen hält es der Senat für erforderlich, den EuGH um eine Vorabentscheidung zu der unter II. gestellten Frage zu ersuchen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de