

Titel:

Aussetzung der Vollziehung in Sachen Tabaksteuer und Hinterziehungszinsen

Normenkette:

FGO § 69 Abs. 2 S. 2

Schlagworte:

Tabaksteuer, Steuergegenstand, Ermessensentscheidung, Aktenlage, Steuerhinterziehung

Fundstelle:

BeckRS 2020, 52366

Tenor

1. Die Anordnung der Sicherheitsleistung in den Bescheiden vom 05. Juni 2019 wird aufgehoben. Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.
2. Die Kosten des Verfahrens tragen der Antragsteller zu 40% und der Antragsgegner zu 60%.

Gründe

I.

1

Der Antragsteller ist der Ehemann von Frau X., die seit dem 02. Juli 2013 u.a. Tabakblätter und Tabakblattheile über die Internetseite „XY.de“, über den Online-Marktplatz „ABC“ und über das soziale Netzwerk „Z“ zum Kauf anbietet. Sie bezog die Waren von verschiedenen Händlern in Deutschland, Italien, Polen und Tschechien. Als Zwischenlager dienten angemietete Gewerberäume in G., W-Str. (bis Januar 2018) bzw. H-Str. (ab Februar 2018), von wo aus die Ware an die Abnehmer verschickt wurde.

2

Der Tabak wurde in Form sog. „leaves“, „hand-strips“ und „strips“ bezogen. „Leaves“ sind getrocknete, vollständige Tabakblätter; bei den „hand-strips“ handelt es sich um getrocknete Tabakblätter, aus denen die Mittelrippe entfernt wurde, die ansonsten aber weitgehend unzerkleinert sind, und „strips“ sind getrocknete, zerleinerte, zum Teil entrippte Tabakblattheile.

3

Mit Email vom 15. Juli 2013 hatte die Ehefrau des Antragstellers bei der Zentralen Auskunft des Informations- und Wissensmanagement (IWM) Zoll, Dresden, angefragt, ob beim Verkauf von getrockneten Tabakpflanzenblättern als Deko Steuern anfielen. Sie erhielt damals die unverbindliche Auskunft, dass rohe, getrocknete Tabakblätter „zurzeit“ kein Steuergegenstand nach dem deutschen Tabaksteuerrecht seien. In einer weiteren Anfrage an das IWM Dresden vom 07. Oktober 2013 erkundigte sich die Ehefrau des Antragstellers, ob sog. „blended strips“ oder entrippte, sonst unverarbeitete Tabakblätter (Blätter von der Hauptrippe entfernt mit einer Größe von ca. 10-15 cm) der deutschen Tabaksteuer unterliegen. Dies wurde in einer als unverbindlich bezeichneten Auskunft verneint.

4

Ab Dezember 2017 ermittelte das Zollfahndungsamt (ZFA) - Dienstsitz (...) - u.a. gegen die Ehefrau des Antragstellers wegen des Verdachts der gewerbsmäßigen Steuerhinterziehung bzw. Steuerhhelei. Auf der Basis eines Gutachtens des Hauptzollamts (HZA) (...) - Steuerzeichenstelle Bünde, dem Warenproben zur tabaksteuerrechtlichen Beurteilung vorgelegt worden waren, kamen die Ermittler zu der Auffassung, dass es sich zwar bei den ganzen Tabakblättern (sog. „leaves“) um nicht steuerbaren Rohtabak handele, die zerleinerten Tabakblätter (sog. „strips“ bzw. „hand-strips“) aber als Rauchtobak der Tabaksteuer unterlägen. Außerdem ergaben die Ermittlungen, dass der Antragsteller im Betrieb seiner Ehefrau mitarbeitete und insbesondere Tabakbestellungen aufgab sowie den Versand an die Kunden vorbereitete. Gegen ihn leitete das ZFA am 02. März 2018 das Steuerstrafverfahren ein.

5

Mit Bescheid vom 17. April 2019 setzte der Antragsgegner (das Hauptzollamt - HZA) Tabaksteuer von (...) € gegen den Antragsteller fest. Der Besteuerung liegen Einzelfälle aus dem Zeitraum November 2014 bis Mai 2018 zugrunde.

6

Mit Bescheid vom 29. April 2019 setzte das HZA außerdem Hinterziehungszinsen in Höhe von (...) € gegen den Antragsteller fest.

7

Über die gegen beide Bescheide eingelegten Einsprüche vom 06. Mai 2019 ist noch nicht entschieden.

8

Den Anträgen auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) vom 06. Mai 2019 gab das HZA teilweise statt. Es setzte die Vollziehung des Steuerbescheides vom 17. April 2019 in Höhe eines Teilbetrages von (...) € und die Vollziehung des Zinsbescheides vom 29. April 2019 in voller Höhe, jeweils stets widerruflich und gegen Leistung einer Sicherheit in Höhe des jeweils ausgesetzten Betrages aus (Bescheide vom 05. Juni 2019). Soweit der Steuerbescheid Einzelfälle aus dem Zeitraum September 2017 bis Mai 2018 betrifft, hat das HZA den Antrag auf AdV abgelehnt.

9

Seine an das Finanzgericht gerichteten Anträge auf AdV vom 27. Juni 2019 begründet der Antragsteller im Wesentlichen damit, dass ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide bestünden. Der streitgegenständliche Tabak sei kein steuerbarer Rauchtobak, sondern Rohtobak, weil er in der vorliegenden Form nicht zum Rauchen geeignet sei. Dazu fehle es bereits an den notwendigen Verarbeitungsschritten. Die Finanzbehörde stütze ihre Auffassung auf das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 06. April 2017 (C-638/15, Eko-Tabak, ECLI:ECLI:EU:C:2017:277, ABI. EU 2017, Nr. C 168, 13). Der diesem Urteil zugrundeliegende Sachverhalt stimme jedoch nicht mit dem hier vorliegenden überein. Vorliegend handele es sich nicht um Wasserpfeifentobak, sondern lediglich um unbehandelte Tobakblätter, die die Kriterien als Rohtobak erfüllten. Es gebe kein Urteil eines deutschen Gerichts, das die Ansichten der Finanzbehörde stütze. Die Streitfrage sei weder durch ein Finanzgericht (FG) noch durch den Bundesfinanzhof (BFH) entschieden. Unabhängig davon seien die der Berechnung zugrunde gelegten Mengen nicht nachvollziehbar. Es bestünden ganz erhebliche Abweichungen gegenüber den von der Staatsanwaltschaft B. festgestellten Mengen.

10

Hinterziehungszinsen könnten nicht geltend gemacht werden, weil der Tatbestand der Steuerhinterziehung in Mittäterschaft nicht erfüllt sei.

11

Die Vollziehung der Bescheide gefährde seine wirtschaftliche Existenz und stelle deshalb eine unbillige Härte dar. Aus dem Gewerbe werde ein durchschnittlicher Gewinn von (...) € erzielt; über nennenswertes Vermögen verfüge weder er noch seine Ehefrau. Sie seien auch nicht in der Lage, die verlangten Sicherheiten zu leisten.

12

Der Antragsteller beantragt sinngemäß,

- die Vollziehung des Steuerbescheides vom 17. April 2019 in Höhe des bisher nicht ausgesetzten Teilbetrages von (...) € ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung ohne Sicherheitsleistung auszusetzen,

- die Anordnung der Sicherheitsleistung in den Bescheiden vom 05. Juni 2019 über die (teilweise) Aussetzung der Vollziehung des Steuerbescheides vom 17. April 2019 und über die Aussetzung der Vollziehung des Zinsbescheides vom 29. April 2019 aufzuheben,

- hilfsweise die Beschwerde zuzulassen.

13

Das HZA beantragt unter Verweis auf seine Ausführungen in seiner Antragsentscheidung vom 05. Juni 2019,

den Antrag abzulehnen.

14

Beim Amtsgericht W. ist unter dem Az.: (...) ein Insolvenzverfahren über das Vermögen des Antragstellers anhängig. Die Wohlverhaltensperiode ist im Juni 2019 abgelaufen. Eine Entscheidung des Amtsgerichts W. über die Erteilung der Restschuldbefreiung steht noch aus.

15

Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze sowie auf die vorgelegten Unterlagen und Akten verwiesen.

II.

16

Der Antrag hat nur teilweise Erfolg.

17

1. Soweit das HZA den Antrag auf AdV des Steuerbescheides vom 17. April 2019 in Höhe eines Teilbetrages von (...) € abgelehnt hat, kommt auch keine AdV durch das Gericht in Betracht.

18

Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts auf Antrag aussetzen. Die AdV soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).

19

Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im AdV-Verfahren gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Prozessstoffs, der sich aus den dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere den Akten und den präsenten Beweismitteln ergibt. Es ist Sache der Beteiligten, die entscheidungserheblichen Tatsachen darzulegen und glaubhaft zu machen. Weitergehende Sachverhaltsermittlungen durch das Gericht oder eine Erhebung von Beweisen (z.B. durch die Einholung eines Sachverständigengutachtens) erfolgen nicht (vgl. Gräber/Stapperfend, FGO, Kommentar, 9. Auflage, § 69 Rz. 196 f, mit weitergehenden Nachweisen aus der Rechtsprechung).

20

a) Ausgehend von diesen Grundsätzen bestehen im Streitfall keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides, soweit er Einzelfälle aus dem Zeitraum September 2017 bis Mai 2018 betrifft (insgesamt ... €).

21

Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechende Umstände gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (BFH-Beschluss vom 14. März 2019 V B 3/19, BFH/NV 2019, 654).

22

aa) Hinsichtlich der Einzelsachverhalte aus den Jahren 2017 und 2018 war die Frist für die Festsetzung der Tabaksteuer beim Erlass des Bescheides im April 2019 noch nicht abgelaufen.

23

Für Verbrauchsteuern wie die Tabaksteuer (§ 1 Abs. 1 Satz 3 des Tabaksteuergesetzes - TabStG) beträgt die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) ein Jahr. Sie beginnt gemäß § 170 Abs. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist.

24

Das HZA stützt die Festsetzung der Tabaksteuer auf § 23 TabStG. Danach entsteht die Steuer, wenn die aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten stammenden Tabakwaren im Steuergebiet erstmals zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden, im Streitfall also mit dem jeweiligen Grenzübertritt.

25

Für im Jahr 2018 ins Steuergebiet gelangte Tabakwaren begann die Festsetzungsfrist demnach mit Ablauf des Jahres 2018 und endete regulär am 31. Dezember 2019.

26

Für bereits im Jahr 2017 ins Steuergebiet gelangte Tabakwaren begann die Festsetzungsfrist zwar mit Ablauf des Jahres 2017 und endete regulär am 31. Dezember 2018; der Eintritt der Verjährung war aber durch die Zollfahndungsprüfung gemäß § 171 Abs. 5 AO hinausgeschoben.

27

Beginnen die Zollfahndungsämter vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, läuft die Festsetzungsfrist gemäß § 171 Abs. 5 AO insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind.

28

Im Streitfall hat das ZFA nach Aktenlage im März 2018 mit Ermittlungen beim Antragsteller begonnen. Der Ablauf der Verjährung war deshalb auch für Entstehungszeitpunkte aus dem Jahr 2017 über den 31. Dezember 2018 hinaus gehemmt. Der Bescheid vom 17. April 2019 ist auch hinsichtlich der Einzelsachverhalte aus dem Jahr 2017 rechtzeitig ergangen.

29

bb) Der Senat hat auch keine ernstlichen Zweifel daran, dass die von der Ehefrau des Antragstellers bezogenen „strips“ und „hand-strips“ der Tabaksteuer unterliegen.

30

Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 TabStG unterliegen Tabakwaren der Tabaksteuer. Zu den Tabakwaren zählt neben Zigarren, Zigarillos und Zigaretten auch Rauchtabak, den der nationale Gesetzgeber in Übereinstimmung mit Art. 5 Abs. 1 Buchst. a) der RL 2011/64/EU des Rates über die Struktur und die Sätze der Verbrauchsteuern auf Tabakwaren (Amtsblatt - ABl. - der Europäischen Union - EU - 2011 Nr. L 176, 24; im Folgenden: RL 2011/64) als geschnittenen oder anders zerkleinerten oder gesponnenen oder in Platten gepressten Tabak, der sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignet, definiert (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG).

31

Anders als in anderen Verbrauchsteuergesetzen sind die Steuergegenstände im TabStG nicht durch einen Verweis auf die Tarifpositionen der Kombinierte Nomenklatur (KN) definiert worden. Die für Zwecke der zolltariflichen Einreihung entscheidenden Kriterien und die Erläuterungen zur KN lassen sich deshalb nicht unmittelbar heranziehen.

32

Nach der Rechtsprechung des EuGH (in ECLI:ECLI:EU:C:2017:277) müssen für die Einordnung als Steuergegenstand zwei kumulative Voraussetzungen erfüllt sein. Zum einen muss der Tabak geschnitten oder anders zerkleinert oder gesponnen oder in Platten gepresst sein und zum anderen muss er sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignen.

33

Soweit im Streitfall „leaves“, also vollständige Tabakblätter bezogen wurden, unterfallen diese als Rohtabak nicht der Begriffsdefinition des § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG, weil sie die im Gesetz geforderten Merkmale „geschnitten“ oder „zerkleinert“ nicht erfüllen.

34

Dagegen handelt es sich sowohl bei den „hand-strips“ als auch bei den „strips“ um i.S.v. § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG „zerkleinerten“ Tabak.

35

Nach der Rechtsprechung des EuGH (in ECLI:ECLI:EU:C:2017:277) bezeichnet der Begriff „geschnitten“ das Ergebnis der Abtrennung eines Teils oder eines Stücks mit einem Schneidwerkzeug und der Begriff „zerkleinert“ das Ergebnis einer Zerkleinerung oder Aufteilung.

36

„Handstrips“ sind zwar weitgehend unzerkleinert; die Entfernung der Mittelrippe führt aber zwangsläufig zu einer Teilung der vollständigen Tabakblätter in zwei Hälften. Dabei kann offenbleiben, ob die Mittelrippe mittels eines Schneidwerkzeugs oder manuell entfernt wurde; denn nach dem vom EuGH (in ECLI:ECLI:EU:C:2017:277) vertretenen weiten Begriffsverständnis handelt es sich jedenfalls um zerkleinerte Tabakblätter.

37

„Strips“ sind zerkleinerte, zum Teil entrippte Tabakblattteile; sie sind deshalb ebenfalls als „anders zerkleinerter“ Tabak i.S.v. § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG anzusehen.

38

Der Antragsteller weist zu Recht darauf hin, dass die Zerkleinerung alleine nicht ausreicht; vielmehr sind solche Tabakblattteile nur dann Rauchtabak i.S.v. § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG, wenn sie sich ohne weitere industrielle Bearbeitung zum Rauchen eignen. Dies trifft bei der im AdV-Verfahren gebotenen, aber auch ausreichenden summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt, sowohl auf die streitgegenständlichen „strips“ als auch auf die „hand-strips“ zu.

39

Eine Definition des Begriffs „Rauchen“ enthält weder das EU-Recht noch die nationale Regelung. Ausgehend vom allgemeinen Sprachgebrauch ist darunter das bewusste Einziehen eines durch Hitzeeinwirkung entstehenden Aerosols durch den Mund zu verstehen.

40

Tabak eignet sich zum Rauchen, wenn er (objektiv) rauchbar ist. Nicht entscheidend ist, welche Qualität der Tabak aufweist oder ob er den lebensmittelrechtlichen Anforderungen entspricht (Beschluss des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 27. Juli 2016 1 StR 19/16, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 2017, 181; Urteil des Finanzgerichts - FG - Hamburg vom 07. Oktober 2008 4 K 124/08, nv). Da der Nikotinanteil im getrockneten Tabak natürlichen Schwankungen unterliegt und die beim Rauchen aufgenommene Menge an Nikotin und dessen toxische Wirkung individuell verschieden sind, hält der Senat den Nikotingehalt des Tabaks nicht für aussagekräftig. Subjektive Kriterien wie Geschmack oder Verträglichkeit sind für die Frage der Steuerbarkeit schon deshalb nicht geeignet, weil sie eine klare, möglichst zweifelsfreie Bestimmung des Steuergegenstandes unmöglich machen. Der Auffassung des Landgerichts Hagen, das in seinem Beschluss vom 31. August 2018 71 Qs 16/18 (ECLI:DE:LGHA:2018:0831.71QS16.18.00) für die Frage, ob sich ein Tabakprodukt zum Rauchen „eignet“, darauf abstellt, ob es als Genussmittel verwendet werden kann, der Rauch also einen für den Konsumenten üblichen Geschmack aufweist und mit der Inhalation keine zusätzlichen Gesundheitsgefahren verbunden sind, schließt sich der Senat deshalb nicht an.

41

Im Gegensatz zu den in Art. 5 Abs. 1 Buchst. b) RL 2011/64 und § 1 Abs. 4 Satz 1 TabStG genannten Tabakabfällen setzt die Regelung in § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG nicht voraus, dass der Rauchtabak für den Einzelverkauf aufgemacht ist. Der Tabak muss auch noch nicht gebrauchsfertig sein. Denn anders als es die für Zigaretten geltenden Regelungen in Art. 3 Abs. 1 Buchst. a) RL 2011/64 und § 1 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a) TabStG vorsehen, ist der Begriff „Rauchtabak“ nicht auf Fertigerzeugnisse beschränkt (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts vom 15. Dezember 2016 in der Rechtssache C-638/15, ECLI:ECLI:EU:C:2016:962).

42

Ist allerdings noch eine weitere industrielle Bearbeitung erforderlich, um den Tabak rauchbar zu machen, unterliegt er nicht der Tabaksteuer.

43

Der in Art. 5 Abs. 1 Buchst. a) RL 2011/64 und § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG verwendete Begriff „industrielle Bearbeitung“ bezeichnet nach der Rechtsprechung des EuGH (in ECLI:ECLI:EU: ECLI:C:2017:277) gemeinhin die üblicherweise in großem Maßstab anhand eines standardisierten Verfahrens stattfindende Umwandlung von Rohstoffen in materielle Güter. Leicht durchführbare Vorgänge, die die Eignung einer unfertigen Tabakware zum Rauchen herbeiführen sollen, stellen im Wesentlichen keine „industrielle Bearbeitung“ dar (vgl. EuGH-Urteile vom 24. September 1998, Brinkmann, C-319/96, ECLI:ECLI:EU:C:1998:429, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuer - ZfZ - 1999, 54, und vom 10.

November 2005, Kommission/Deutschland, C-197/04, ECLI:ECLI:EU:C:2005:672, ZfZ 2006, 21). Unter diesen Umständen sind Tabakwaren, die rauchfertig sind oder durch nicht industrielle Mittel leicht rauchfertig gemacht werden können, als im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Buchst. a) RL 2011/64 ohne weitere „industrielle Bearbeitung“ zum Rauchen geeignet anzusehen (EuGH in ECLI:ECLI:EU:C:2017:277).

44

Die in Art. 5 Abs. 1 Buchst. a) RL 2011/64 und § 1 Abs. 2 Nr. 3 TabStG enthaltene Formulierung „ohne weitere industrielle Bearbeitung“ deutet zwar darauf hin, dass zuvor bereits eine industrielle Bearbeitung des Rohtabaks erfolgt sein muss. Allerdings können derartige Bearbeitungsschritte nach Auffassung des Senats darin gesehen werden, dass die Tabakblätter nach der Ernte in standardisierten Verfahren einen ersten Trocknungsprozess durchlaufen und zerkleinert werden. Dass daneben weitere industrielle Bearbeitungsschritte wie z.B. die Beimischung von Glycerin erfolgt sein müssen, lässt sich dem Urteil des EuGH vom 06. April 2017 C-638/15 (in ECLI:ECLI:EU:C:2017:277) nicht entnehmen.

45

Auch die Frage, ob die geernteten Tabakblätter einer Gärung (Fermentation) zugeführt oder ob sie in einem Schnellverfahren ohne Fermentation z.B. mit Heißluft getrocknet wurden, ist aus Sicht des Senats für die Begriffsbestimmung nicht entscheidend. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob der Tabak bereits soweit bearbeitet ist, dass ein durchschnittlicher Verbraucher die Weiterverarbeitung bis hin zu einem rauchfertigen Erzeugnis selbst durchführen kann.

46

Der Senat geht bei der im AdV-Verfahren gebotenen, aber auch ausreichenden summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt, davon aus, dass der streitgegenständliche Tabak von den Kunden (...) tatsächlich zum Rauchen verwendet wurde. Die dafür erforderliche Bearbeitung durch den Konsumenten stellt auch dann keinen industriellen Vorgang dar, wenn sie unter Verwendung von - im Einzelhandel erhältlichen - Hilfsmitteln wie z.B. einer Tabakschneidemaschine oder Zusatzstoffen wie Glycerin erfolgt. Ebenso wenig ist die Beigabe von Aromen zur Verbesserung des Geschmacks eine industrielle Bearbeitung.

47

cc) Der Senat hat weiter keine Zweifel daran, dass die Tabaksteuer gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG entstanden ist.

48

Danach entsteht die Tabaksteuer, wenn Tabakwaren in anderen als den in § 22 Abs. 1 TabStG genannten Fällen - also zu gewerblichen Zwecken - entgegen § 17 Abs. 1 TabStG aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaates in das Steuergebiet verbracht oder dorthin versandt werden.

49

Die im Streitfall zu gewerblichen Zwecken in das Steuergebiet gelangten Tabakwaren stammten nach den Ermittlungen aus dem freien Verkehr anderer Mitgliedstaaten; sie waren entgegen § 17 Abs. 1 TabStG nicht mit deutschen Steuerzeichen versehen.

50

Die Tabaksteuer ist gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG in dem Zeitpunkt entstanden, in dem die Tabakwaren erstmals zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten wurden. Damit wird in den Fällen, in denen der Besitz wechselt, eine mehrfache Steuerentstehung verhindert.

51

dd) Es bestehen auch keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Antragsteller die Tabaksteuer schuldet.

52

Nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG ist Steuerschuldner, wer die Lieferung vornimmt oder die Tabakwaren in Besitz hält und der Empfänger, sobald er Besitz an den Tabakwaren erlangt hat.

53

Der Antragsteller ist als Empfänger der Tabakwaren anzusehen.

54

Der Begriff des Empfängers ist in den tabaksteuerrechtlichen Vorschriften nicht definiert. Er ist im Hinblick darauf, dass der Gesetzgeber mit den in § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG getroffenen Regelungen die Umsetzung der einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen - insbesondere des Art. 33 Abs. 3 der RL 2008/118/EG des Rates über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der RL 92/12/EWG vom 16. Dezember 2008 (ABl. EU 2009 Nr. L 9, 12; im Folgenden RL 2008/118/EG) - beabsichtigte, richtlinienkonform auszulegen (vgl. das zu § 19 TabStG a.F. und Art. 7 Abs. 3 RL 92/12/EWG ergangene BFH-Urteil vom 11. November 2014 VII R 44/11, BFH/NV 2015, 629).

55

Art. 33 Abs. 3 RL 2008/118/EG nennt als Steuerschuldner die Person, die die Lieferung vornimmt oder in deren Besitz sich die zur Lieferung vorgesehenen Waren befinden oder an die die Waren im anderen Mitgliedstaat geliefert werden. Der dort verwendete Begriff der „Lieferung“ ist zwar nicht definiert; der Rechtsprechung des EuGH lässt sich jedoch entnehmen, dass bei der Bestimmung des Steuerschuldners nicht auf die schuldrechtliche Lieferbeziehung, sondern auf die Warenbewegung abzustellen ist. Denn nach dem EuGH-Urteil vom 18. Juli 2013 (C-315/12, Metro Cash & Carry Danmark, ECLI:ECLI:EU:C:2013:503, ZfZ 2014, 75) kann jedenfalls ein Lieferer, der sich nicht um die Lieferung verkaufter Waren kümmert, nicht als „Person, die die Lieferung vornimmt“ angesehen werden. Dementsprechend stellt auch der BFH bei der Bestimmung des verbrauchsteuerrechtlichen Abgabenschuldners darauf ab, in wessen unmittelbarer Obhut eine verbrauchsteuerpflichtige Ware sich befindet und wer deshalb anhand objektiver Umstände leicht ausgemacht und zur steuerrechtlichen Verantwortung gezogen werden kann (BFH-Urteil vom 22. Mai 2012 VII R 50/11, BFH/NV 2012, 1401).

56

Ausgehend von diesen Grundsätzen ist Empfänger i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG derjenige, der Tabakwaren entgegennimmt. Da der Antragsteller nach den Ermittlungen des ZFA im Betrieb seiner Ehefrau mitarbeitete und Warenlieferungen annahm, bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, ihn als Empfänger i.S.v. § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG anzusehen. Nicht entscheidend ist, dass die schuldrechtliche Lieferbeziehung zwischen dem Lieferanten und der Ehefrau des Antragstellers bestand.

57

Der Empfänger wird gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG zum Steuerschuldner, sobald er Besitz an den Tabakwaren erlangt hat. Nach Aktenlage bestehen keine ernstlichen Zweifel daran, dass der Antragsteller die Tabakwaren in Besitz hatte.

58

Auch der Begriff des „Besitzes“ ist weder in den nationalen tabaksteuerrechtlichen Vorschriften noch im Unionsrecht definiert. Nach der Rechtsprechung des BFH ist aber ein entscheidendes Element des Besitzes die Möglichkeit, über eine Sache oder eine Sachgesamtheit die tatsächliche Herrschaft („Sachherrschaft“) ausüben zu können (BFH-Urteil vom 10. Oktober 2007 VII R 49/06, BFH/NV 2008, 499). Um festzustellen, in wessen Herrschaftsgewalt sich eine Sache befindet, müssen alle Umstände des Einzelfalls zusammenfassend gewertet werden. Grundsätzlich übt derjenige die tatsächliche Herrschaft aus, der auf die Sache einwirken und Dritte von der Einwirkung auf die Sache ausschließen kann.

59

Nach Aktenlage bestehen keine Zweifel, dass nicht nur die Ehefrau des Antragstellers, sondern auch er selbst Zugang zu den Räumlichkeiten hatte, in denen die Tabakwaren gelagert waren.

60

ee) Es ist auch nicht ernstlich zweifelhaft, dass das HZA das Recht, die Tabaksteuer gegen den Antragsteller festzusetzen, nicht verwirkt hat.

61

Das Rechtsinstitut der Verwirkung ist Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben und ein Anwendungsfall des Verbots widersprüchlichen Tuns. Der Tatbestand der Verwirkung setzt neben dem bloßen Zeitmoment (zeitweilige Untätigkeit des Anspruchsberechtigten) sowohl ein bestimmtes Verhalten des Anspruchsberechtigten voraus, demzufolge der Verpflichtete bei objektiver Beurteilung darauf vertrauen durfte, nicht mehr in Anspruch genommen zu werden (Vertrauenstatbestand), als auch, dass der Anspruchsverpflichtete tatsächlich auf die Nichtgeltendmachung des Anspruchs vertraut und sich hierauf eingerichtet hat. Das HZA verwirkt den Steueranspruch demgemäß nicht schon, wenn es ihn über längere

Zeit hinweg nicht geltend macht. Vielmehr müssen weitere Umstände hinzutreten, die die verspätete Rechtsausübung durch die Behörde als Verstoß gegen Treu und Glauben erscheinen lassen. Solche Umstände liegen nur vor, wenn sich die Zollbehörden über ihre Untätigkeit hinaus in einer Weise verhalten, die auf eine Aufgabe des Steueranspruchs schließen lässt (BFH-Urteil vom 30. August 2017 II R 48/15, BStBl II 2018, 24).

62

Die zeitliche Grenze für die Festsetzung eines Steueranspruchs bilden die Verjährungsvorschriften. Bis zum Eintritt der Verjährung muss jeder Steuerschuldner grundsätzlich mit einer Inanspruchnahme rechnen.

63

Bei der im AdV-Verfahren gebotenen, aber auch ausreichenden summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt, liegen die Voraussetzungen für eine Verwirkung des Steueranspruchs nicht vor.

64

Die Zollverwaltung hat zwar in der Vergangenheit „strips“ und „hand-strips“ nicht der Besteuerung unterworfen, wenn sie als Halbfertigerzeugnisse in Großgebinden geliefert wurden. Allerdings hat sie bei summarischer Prüfung nach Aktenlage beim Antragsteller kein besonderes Vertrauen erzeugt, dass solche Gegenstände auch in dem hier streitgegenständlichen Zeitraum ab September 2017 nicht besteuert werden. In der Auskunft vom 08. Oktober 2013 ist zwar unzutreffend ausgeführt, dass sich die Erzeugnisse „unmittelbar“ zum Rauchen eignen müssten; allerdings ist die Auskunft ausdrücklich als unverbindliche Meinungsäußerung des Bearbeiters gekennzeichnet. Sonstige Umstände, durch die ein schutzwürdiges Vertrauen des Antragstellers begründet worden wäre, ergeben sich aus den Akten nicht.

65

ff) Nach Aktenlage ist die Steuer der Höhe nach richtig berechnet.

66

Gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 4 TabStG beträgt die Steuer für Pfeifentabak 15,66 € je Kilogramm und 13,13 Prozent des Kleinverkaufspreises, mindestens 22 € je Kilogramm. Das HZA hat den Mindeststeuersatz von 22 € je Kilogramm angewandt.

67

Das für die Bemessung der Steuer für Rauchtobak maßgebliche Gewicht ist das Eigengewicht zum Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 3 Abs. 6 TabStG). Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG ist die Steuer in dem Zeitpunkt entstanden, als die Tobakwaren erstmals zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten wurden. Ein danach eintretender Schwund ist für die Berechnung der Steuer unerheblich.

68

Das HZA hat der Besteuerung Lieferungen von „strips“ und „hand-strips“ zugrunde gelegt. Lieferungen ganzer Tobakblätter sind nach Aktenlage nicht im Steuerbescheid enthalten. Da die Lieferungen von „hand-strips“ aus der Zeit vor der Kenntnis des EuGH-Urteils vom 06. April 2017 (C-638/15) als strafrechtlich nicht relevant angesehen wurden, ist der angeklagte Tatumfang geringer als die der Besteuerung unterworfenen Tobakmenge.

69

gg) Ermessensfehler sind weder geltend gemacht noch aus den Akten ersichtlich.

70

Schulden mehrere Personen nebeneinander dieselbe Leistung aus dem Steuerschuldverhältnis, sind diese gem. § 44 Abs. 1 Satz 1 AO Gesamtschuldner. Wer von den als Schuldner in Frage kommenden Personen in Anspruch zu nehmen ist, hat das HZA nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden. Diese Ermessensentscheidung darf gem. § 102 Satz 1 FGO gerichtlich nur dahingehend überprüft werden, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist.

71

Das HZA hat sein Ermessen nach Aktenlage ordnungsgemäß ausgeübt. Insbesondere hat es überprüft, ob andere Steuerschuldner in Betracht kommen, und die zusätzliche Inanspruchnahme der Lieferanten, der Speditionen und der Abnehmer angekündigt.

72

b) Eine AdV in voller Höhe kommt auch nicht wegen einer unbilligen Härte in Betracht.

73

Eine unbillige und nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte liegt vor, wenn durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts wirtschaftliche Nachteile drohen, die durch eine etwaige spätere Rückzahlung der eingezogenen Beträge nicht ausgeglichen werden oder nur schwer gutzumachen sind, oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung der wirtschaftlichen Existenz führen würde (BFH-Beschluss vom 02. Juni 2005 III S 12/05, BFH/NV 2005, 1834).

74

Hierzu muss der Antragsteller anhand aktueller Zahlen zur Vermögens- und Ertragssituation substantiiert darlegen und glaubhaft machen, wie groß der konkrete Schaden aus einer sofortigen Vollziehung im Vergleich zu einer späteren Steuertilgung bei Gewährung der AdV wäre oder aus welchen Umständen sich die Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz ergibt (vgl. Klein, AO, Kommentar, 14. Aufl., § 361 Rz. 25; BFH-Beschluss vom 27. August 2002 XI B 94/02, BStBl II 2003, 18). Hieran fehlt es im Streitfall.

75

2. Jedoch durfte das HZA die AdV, soweit sie gewährt wurde, nicht von einer Sicherheitsleistung abhängig machen.

76

Das HZA hat die beantragte AdV des Steuerbescheides vom 17. April 2019 teilweise und die beantragte AdV des Zinsbescheides vom 29. April 2019 in voller Höhe gewährt, die Aussetzung aber von Sicherheitsleistungen in Höhe der ausgesetzten Beträge abhängig gemacht. Da das HZA keine Frist für die Leistung der Sicherheit gesetzt hat, ist im vorliegenden Verfahren nur darüber zu entscheiden, ob die gewährte AdV zu Recht von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht wurde (vgl. BFH-Beschlüsse vom 19. Februar 2018 II B 75/16, BFH/NV 2018, 706, und vom 07. Mai 2008 IX S 26/07, BFH/NV 2008, 1498).

77

Nach § 69 Abs. 2 Satz 3 FGO kann die AdV von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden. Dies ist angezeigt, wenn die spätere Vollstreckung der Steuerforderung infolge der AdV gefährdet oder erschwert erscheint. Denn die Sicherheitsleistung dient der Vermeidung von Steuerausfällen bei einem für den Steuerpflichtigen ungünstigen Verfahrensausgang (BFH-Beschluss vom 15. September 2015 I B 57/15, BFH/NV 2016, 212).

78

Im Streitfall dürften Steuerausfälle nicht nur bei einer späteren Vollziehung, sondern selbst bei einem Sofortvollzug nicht zu vermeiden sein, weil die Vollstreckung des festgesetzten Betrages von insgesamt (...) € gegen den Antragsteller im Hinblick auf das noch nicht mit einer Restschuldbefreiung abgeschlossene Insolvenzverfahren über sein Vermögen aussichtslos erscheint. Der Antragsteller hat zwar keine näheren Angaben zu seinen aktuellen wirtschaftlichen Verhältnissen gemacht; allerdings hat der Senat keine Zweifel, dass er im Rahmen zumutbarer Anstrengungen nicht in der Lage sein wird, zusätzlich zum sofort vollziehbaren Steuerbetrag von (...) € Sicherheiten in Höhe von (...) € zu leisten. Lassen die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen eine Sicherheitsleistung in der geforderten Höhe nicht zu, darf der Rechtsvorteil der AdV bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides - wie sie das HZA bejaht hat - grundsätzlich nicht versagt werden (vgl. dazu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 22. September 2009 1 BvR 1305/09, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung - HFR - 2010, 70, unter IV.1.b; BFH-Beschluss vom 18. Februar 2015 V S 19/14, BFH/NV 2015, 866).

79

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Aufhebung der Sicherheitsleistung ist als Teilerfolg des Antragstellers zu berücksichtigen (vgl. z.B. Beschluss des FG Düsseldorf vom 23. März 2015 3 V 3863/14 A(E, U), DStRE 2016, 502 und BFH-Beschluss vom 22. Juli 1980 VII B 43/79, BStBl II 1980, 658).

80

4. Die Beschwerde war nicht zuzulassen, weil kein Zulassungsgrund vorliegt (§ 128 Abs. 3 i.V.m. § 115 Abs. 2 FGO). Insbesondere führt die Abweichung zur Rechtsprechung des Landgerichts Hagen nicht zu

einer Zulassung wegen Divergenz (BFH-Beschluss vom 11. November 2010 XI B 107/09, BFH/NV 2011, 289).