FG München, Urteil v. 28.10.2021 – 14 K 2488/18

Titel:

Sicherstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, Überführung in das Eigentum des Bundes, Auslegung von Rechtsbehelfen

Normenketten:

AO § 215
AO § 216 Abs. 5
AO § 357 Abs. 3 S. 1
AlkStG § 34 Abs. 1
AlkStG § 34 Abs. 2
BGB § 133
GG Art. 19 Abs. 4

Leitsätze:

1. Die Sicherstellung nach § 34 Abs. 1 AlkStG in Verbindung mit § 215 AO und die Überführung in das Eigentum des Bundes nach § 34 Abs. 2 AlkStG in Verbindung mit § 216 AO sind zwei selbständige Verwaltungsakte, die jeweils selbständige Rechtsfolgen anordnen und die jeweils gesondert anzufechten sind. (redaktioneller Leitsatz)
2. Im Streitfall bezeichnete die von einem fachkundigen Prozessbevollmächtigten erstellte Klageschrift den Klagegegenstand mit den Worten „Alkoholerzeugnisse (Überführung in das Eigentum des Bundes)"; die in Kopie beigefügte Einspruchsentscheidung betraf alleine den Einspruch gegen den Bescheid über die Überführung der sichergestellten Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes. Eine Auslegung dahin, dass daneben auch die Sicherstellungsverfügung angefochten werden sollte, war daher ausgeschlossen. (redaktioneller Leitsatz)
3. Der Einwand, die Sicherstellung sei rechtswidrig erfolgt, kann nur Gegenstand eines Einspruchs gegen die Sicherstellungsverfügung sein. (redaktioneller Leitsatz)
4. Die Aufspaltung in zwei Verfahren (Sicherstellung und Überführungsanordnung) dient einem legitimen Zweck und erschwert den Rechtsschutz nicht unzumutbar. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Sicherstellung verbrauchsteuerpflichtiger Waren, Überführung in das Eigentum des Bundes, Auslegung von Rechtsbehelfen, Verwertungsgesellschaft, Aussetzung des Verfahrens, Ermessensentscheidung, Einspruchsfrist

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Beschluss vom 22.02.2023 – VII B 204/21

Tatbestand

I.

1
Die Klage richtet sich gegen die Überführung sichergestellter Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes.

2
Der Kläger betreibt die Destillerie A. in B. Die (…) Verwertungsgesellschaft hatte auf dem Gelände des Klägers eine Sammelstelle eingerichtet. Der Kläger sammelte dort für verschiedene Brennereibetriebe Branntwein.

3
Am 19. Januar 2017 stellte das Zollfahndungsamt C beim Kläger drei IBC Container mit insgesamt (…) Liter alkoholhaltiger Flüssigkeit als Beweismittel in einem Ermittlungsverfahren sicher. Der ermittelnde Beamte

hatte damals festgestellt, dass die vorgefundene Menge an Alkohol die vom Kläger abzuliefernde Menge überschritt.

4
Am 14. Dezember 2017 verfügte die Staatsanwaltschaft D, dass der sichergestellte Alkohol nicht als Beweismittel benötigt und dem beklagten Hauptzollamt (HZA) zur Sicherstellung im Aufsichtsweg zur Verfügung gestellt werde.

5
Mit Bescheid vom 4. April 2018 überführte das HZA die am gleichen Tag sichergestellten (…) Liter Alkoholerzeugnisse gemäß § 216 der Abgabenordnung (AO) in das Eigentum des Bundes. Eine Durchschrift des Sicherstellungsprotokolls (Az.: …) wurde dem Kläger ausgehändigt. Der Bescheid vom 4. April 2018 (Az.: …) über die Überführung des Alkohols in das Eigentum des Bundes wurde dem Kläger am 13. April 2018 persönlich übergeben.

6
Am 3. Mai 2018 ging ein Schreiben des Bevollmächtigten des Klägers beim HZA ein. Im Betreff dieses Schreibens ist Folgendes angeführt: „Aktenzeichen: … Herrn A. (…) Überführung von sichergestelltem Alkohol in das Eigentum des Bundes gemäß § 216 Abgabenordnung (AO) Sicherstellungsprotokoll vom 04.04.2018 (…)“. Der Text des Schreibens lautet auszugsweise: „Gegen den Bescheid des Hauptzollamts (…) vom 04.04.2018 wegen der Überführung von sichergestelltem Alkohol in das Eigentum des Bundes gemäß § 216 Abgabenordnung (AO) lege ich hiermit fristgerecht vollumfänglich Einspruch ein.“ Die Begründung blieb einem gesonderten Schriftsatz vorbehalten.

7
Nachdem das HZA bemerkt hatte, dass dem Sicherstellungsprotokoll vom 4. April 2018 eine unvollständige Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt worden war, holte es die Rechtsbehelfsbelehrung mit Schreiben vom 14. Mai 2018 (dem Kläger zugestellt mit Einschreiben/Rückschein am 16. Mai 2018) nach.

8
Mit Schreiben seines Bevollmächtigten vom 24. Juli 2018 (Eingang beim HZA am 27. Juli 2018) begründete der Kläger seinen Einspruch vom 3. Mai 2018 damit, dass für die vorgenommene Sicherstellung keine Rechtsgrundlage gegeben sei. Die Sicherstellungsverfügung sei nicht hinreichend begründet. Bei dem streitgegenständlichen Alkohol handele es sich um voll versteuerten Abfindungsbranntwein, den der Kläger von den Erzeugern erworben habe.

9
Mit Einspruchsentscheidung vom 6. August 2018 (zugestellt am 8. August 2018) wies das HZA den Einspruch gegen die Anordnung der Überführung der sichergestellten Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes als unbegründet zurück. Das HZA vertrat dabei die Auffassung, dass der Bescheid über die Sicherstellung des Branntweins bestandskräftig sei, die Rechtswidrigkeit der Sicherstellung im Rahmen der Prüfung des Bescheides über die Überführung des Alkohols in das Eigentum des Bundes nicht beanstandet werden könne und die vom Kläger vorgetragenen Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit des Sicherstellungsbescheides lediglich im Rahmen einer Prüfung der Voraussetzungen des § 216 Abs. 5 AO zu berücksichtigen seien.

10
Die am 10. September 2018 (einem Montag) beim Finanzgericht München eingegangene Klage vom 7. September 2018 ist ihrem Wortlaut nach „gegen den Bescheid des Hauptzollamts (…) vom 04.04.2018, Az. (…), über die Überführung der mit weiterem Bescheid des Hauptzollamts (…) vom 04.04.2018, (…) sichergestellten Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 06.08.2018 (Registrierkennzeichen: …)“ gerichtet. Zur Begründung seiner Klage trägt der Kläger im Wesentlichen vor, dass die Voraussetzungen für die Überführung des sichergestellten Alkohols in das Eigentum des Bundes nicht vorlägen. Die Überführung in das Bundeseigentum setze zunächst voraus, dass die Sache nach § 215 AO rechtmäßig sichergestellt worden sei. Schon daran fehle es. Für die vorgenommene Sicherstellung sei keine Rechtsgrundlage gegeben. Die Sicherstellungsverfügung sei nicht hinreichend begründet, so dass für ihn nicht nachvollziehbar sei, aus welchem Grund der hoheitliche Eingriff in seine Rechte vollzogen worden sei. Zwar werde im Sicherstellungsprotokoll auf § 34 des Alkoholsteuergesetzes (AlkStG) verwiesen, es werde aber nicht näher

dargetan, welcher Fall hiervon gegeben sein solle. Tatsächlich sei keine der in § 34 AlkStG genannten Alternativen erfüllt, insbesondere nicht § 34 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b) AlkStG, da die Ware ordnungsgemäß versteuert sei. Bei dem streitgegenständlichen Alkohol handele es sich um voll versteuerten Abfindungsbranntwein, den er von den Erzeugern erworben habe. Aus Gründen der Warenqualität sei es erforderlich gewesen, einen Teil der Abfindungsware zu reinigen, zumal seine Abnehmerin die Qualität der gesammelten Ware einige Male moniert habe. Daher sei die Ware mit Genehmigung der für die beteiligten Unternehmen zuständigen Zollämter zur Reinigung an die Brennerei E. übergeben worden. Bei der sichergestellten Ware handele es sich um den Restbestand des gereinigten Alkohols, den er im Hinblick auf seine Transportkapazitäten von der Firma E. noch nicht vollständig abgeholt habe. Am Tag der Sicherstellung habe er in erster Linie Kartonagen und leere Flaschen bei der Firma E. gekauft. Bei dieser Gelegenheit habe ihn der Firmeninhaber, Herr E., gebeten, den noch vorhandenen Restbestand der gereinigten Ware mitzunehmen. Die Reinigung sei zu diesem Zeitpunkt bereits vollumfänglich abgerechnet gewesen, so dass ihm kein gesonderter Lieferschein mehr ausgestellt worden sei. Die Begleitpapiere für das Gefahrgut seien vor Ort ordnungsgemäß ausgefüllt und beim Transport mitgeführt worden. Da es sich um versteuerten Abfindungsbranntwein gehandelt habe, sei kein EMCS-Verfahren eingeleitet worden. Ein solches Verfahren finde nur für steuerfreie Verschlussware Anwendung.

11
Die Sicherstellung sei eine Ermessensentscheidung. Für ihn sei nicht erkennbar, ob das HZA bei der Entscheidung überhaupt Ermessen ausgeübt habe. Die notwendigen Erwägungen ergäben sich weder aus dem Sicherstellungsprotokoll noch aus dem Bescheid vom 4. April 2018.

12
Die Voraussetzungen des § 216 Abs. 5 AO lägen nicht vor. Vorliegend seien ihm schon die Umstände, die die Sicherstellung veranlasst hätten, nicht zuzurechnen. Da eine konkrete Begründung für die Sicherstellung fehle, habe er sich dagegen nicht hinreichend verteidigen können. Für ihn sei eine unbillige Härte gegeben. Erhalte die Behörde vor der Überführung in das Bundeseigentum Kenntnis von Gründen i.S.d. § 216 Abs. 5 S. 1 AO, habe die Überführung auch dann zu unterbleiben, wenn die Sicherstellung rechtmäßig gewesen sei. Erst recht sei die Ware aber dann zurückzugeben, wenn die Sicherstellung – wie hier – nicht rechtmäßig gewesen sei.

13
Das HZA hätte den angefochtenen Bescheid nicht erlassen dürfen, da ihm bislang noch keine vollständige Akteneinsicht gewährt worden sei. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei ein Rechtsstreit im Regelfall nicht entscheidungsreif, solange dem Kläger kein Zugang zu verfahrenswesentlichen beschlagnahmten Unterlagen eingeräumt werde, die dieser zur Anfertigung seiner Klagebegründung benötige (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Dezember 2019 X B 6/18).

14
In der mündlichen Verhandlung vom 28. Oktober 2021 trug der Klägervertreter erstmals vor, dass sich sein Einspruchsschreiben vom 3. Mai 2018 nicht nur auf den Bescheid über die Überführung der Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes, sondern auch auf die Sicherstellungsverfügung vom 4. April 2018 beziehe. Dies ergebe sich zum einen aus dem Betreff, in dem das Sicherstellungsprotokoll genannt sei, und zum anderen aus dem Wortlaut, wonach „vollumfänglich“ Einspruch eingelegt sei.

15
Der Kläger beantragt vorrangig das Verfahren auszusetzen, um ihm Gelegenheit zu geben noch Nachweise vorzulegen zum Bezug des Branntweins betreffend die streitgegenständliche Ware.

16
Der Kläger beantragt außerdem, den Bescheid vom 4. April 2018 über die Überführung von sichergestellten Alkoholerzeugnissen in das Eigentum des Bundes in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2018 aufzuheben, hilfsweise regt er an, die Revision zuzulassen.

17
Das HZA beantragt, die Klage abzuweisen.

18
Die Überführung sichergestellter Waren in das Eigentum des Bundes sei gesetzlich vorgeschrieben; es handele sich dabei nicht um eine Ermessensentscheidung. Im Rahmen der Prüfung des Bescheides über

die Überführung der Ware in das Eigentum des Bundes könne die Rechtmäßigkeit der Sicherstellung nicht beanstandet werden. Der Sicherstellungsbescheid vom 4. April 2018 sei bestandskräftig. Die vom Kläger vorgetragenen Gründe seien im Rahmen des § 216 Abs. 5 AO zu prüfen. Die Voraussetzungen für eine Rückgabe aufgrund von § 216 Abs. 5 AO lägen jedoch nicht vor. Der Branntwein sei zunächst durch das Zollfahndungsamt C als Beweismittel sichergestellt worden. Die Umstände, die zu dieser Sicherstellung geführt hätten, seien dem Kläger zuzurechnen, weil er keine hinreichende Erklärung über die Herkunft und Versteuerung des Branntweins geliefert habe. Die Überführung in das Eigentum des Bundes stelle auch keine unbillige Härte für den Kläger dar. Persönliche Billigkeitsgründe habe er nicht vorgetragen. Sachliche Billigkeitsgründe lägen nicht vor, weil die Überführung in das Eigentum des Bundes den Wertungen des Gesetzgebers entspreche. Der Kläger mache zwar geltend, dass es sich bei dem sichergestellten Branntwein um gereinigten Branntwein handele. Er lege jedoch keine Nachweise vor, welche zur Klärung der Herkunft des Branntweins beitragen könnten. Die Einziehung von Branntwein unklarer Herkunft entspreche gerade den Wertungen des Gesetzgebers. Eine unbillige Härte liege auch nicht schon dann vor, wenn ein Sicherstellungsbescheid nicht hinreichend begründet sei. Eine Billigkeitsmaßnahme sei grundsätzlich nicht dazu bestimmt die Folgen schuldhafter Versäumnis eines Rechtsbehelfsverfahrens auszugleichen. Dem Kläger sei es zuzumuten gewesen, gegen den Sicherstellungsbescheid vorzugehen und im Rahmen des Einspruchsverfahrens die Herkunft und die Versteuerung des Branntweins nachzuweisen.

19
Wegen der Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die eingereichten Schriftsätze, auf die vorgelegten Akten sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 28. Oktober 2021 verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

20
1. Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 HS 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO).

21
a) Gegenstand der Klage ist allein die auf § 34 Abs. 2 AlkStG gestützte Anordnung vom 4. April 2018, die streitgegenständlichen Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes überzuführen. § 34 Abs. 2 AlkStG setzt voraus, dass dem Überführen in das Eigentum des Bundes eine Sicherstellung nach § 34 Abs. 1 AlkStG i.V.m. § 215 AO vorausgegangen ist. Die Sicherstellung nach § 34 Abs. 1 AlkStG i.V.m. § 215 AO und die Überführung in das Eigentum des Bundes nach § 34 Abs. 2 AlkStG i.V.m. § 216 AO sind zwei selbständige Verwaltungsakte, die jeweils selbständige Rechtsfolgen anordnen und die jeweils gesondert anzufechten sind (Hoyer/Scharenberg in Gosch, AO/FGO, 163. Lieferung, § 216 AO Rz. 29).

22
Die Klageschrift vom 7. September 2018 kann nicht dahingehend ausgelegt werden, dass neben der Überführungsanordnung (z.B. im Wege einer Untätigkeitsklage) auch die Sicherstellungsverfügung vom 4. April 2018 angefochten ist.

23
In der von einem fachkundigen Berater erstellten Klageschrift vom 7. September 2018 ist der Klagegegenstand mit den Worten „Alkoholerzeugnisse (Überführung in das Eigentum des Bundes)“ bezeichnet. Genannt ist außerdem das in der Einspruchsentscheidung vom 6. August 2018 enthaltene Registrierkennzeichen. Die der Klageschrift in Kopie beigefügte Einspruchsentscheidung vom 6. August 2018 betrifft alleine den Einspruch gegen den Bescheid über die Überführung der sichergestellten Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes. Dies wird sowohl aus dem Tenor der Entscheidung als auch aus der Begründung deutlich, in der das HZA u.a. die Auffassung vertritt, dass die Sicherstellungsverfügung bestandskräftig sei.

24
Die Klage richtet sich ausdrücklich „gegen den Bescheid des Hauptzollamts (…) vom 04.04.2018, Az. (…), über die Überführung der mit weiterem Bescheid des Hauptzollamts (…) vom 04.04.2018, (…)

sichergestellten Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 06.08.2018“. Aus dieser Formulierung wird deutlich, dass auch der Klägervertreter vom Vorliegen zweier gesonderter Verwaltungsakte ausgegangen ist, wobei allein die Überführungsanordnung zum Gegenstand der Klage gemacht wurde.

25
b) Rechtsgrundlage der angefochtenen Anordnung vom 4. April 2018, die streitgegenständlichen Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes überzuführen, ist § 34 Abs. 2 AlkStG. Danach werden sichergestellte Sachen durch das Hauptzollamt in das Eigentum des Bundes übergeführt. § 216 AO gilt entsprechend.

26
Die Voraussetzungen für die Überführungsanordnung sind im Streitfall erfüllt.

27
§ 34 Abs. 2 Satz 1 AlkStG verlangt, dass der Überführungsanordnung eine wirksame Sicherstellung vorausgegangen ist. Im Streitfall hat das HZA die streitgegenständlichen Alkoholerzeugnisse mit Verfügung vom 4. April 2018 wirksam sichergestellt. Ob die Sicherstellung rechtmäßig erfolgt ist, kann im hier zu entscheidenden Rechtsstreit nicht überprüft werden.

28
In § 124 Abs. 1 und Abs. 2 AO ist festgelegt, dass ein Verwaltungsakt mit dem bekanntgegebenen Inhalt wirksam wird und dies auch bleibt, solange und soweit er nicht aufgehoben oder durch Zeitablauf oder auf andere Weise erledigt ist. Dies gilt grundsätzlich auch für rechtswidrige bzw. fehlerhafte Verwaltungsakte mit Ausnahme des nichtigen Verwaltungsakts (§ 124 Abs. 3 AO). Es ist geklärt, dass es nach der Entscheidung des Gesetzgebers grundsätzlich Sache des Betroffenen ist, seine Rechte durch Einlegung von Rechtsbehelfen bzw. Rechtsmitteln selbst zu wahren. Dem Betroffenen wird also zugemutet, sich zur Wehr zu setzen, wenn er einen Verwaltungsakt für fehlerhaft hält. Die Fristen, innerhalb derer er dies tun muss, um den Eintritt der Bestandskraft zu verhindern, sind gesetzlich geregelt. So muss ein Einspruch gemäß § 355 Abs. 1 Satz 1 AO innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts eingelegt werden (BFH-Beschluss vom 28. September 2012 III B 36/12, BFH/NV 2013, 5).

29
Die Sicherstellungsverfügung vom 4. April 2018 ist formell bestandskräftig, weil der Kläger dagegen keinen (fristgerechten) Rechtsbehelf eingelegt hat.

30
Der Klägervertreter hat in der mündlichen Verhandlung vom 28. Oktober 2021 erstmals vorgetragen, dass sich sein Einspruchsschreiben vom 3. Mai 2018 nicht nur auf den Bescheid über die Überführung der Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes, sondern auch auf die Sicherstellungsverfügung vom 4. April 2018 beziehe. Dies ergebe sich zum einen aus dem Betreff, in dem das Sicherstellungsprotokoll genannt sei, und zum anderen aus dem Wortlaut, wonach „vollumfänglich“ Einspruch eingelegt sei.

31
Dieser Auslegung des Einspruchsschreibens vom 3. Mai 2018 folgt der Senat nicht. Vielmehr ist das HZA zu Recht davon ausgegangen, dass der Einspruch auf einen einzigen Bescheid, nämlich die Überführungsanordnung beschränkt war.

32
Gemäß § 357 Abs. 3 Satz 1 AO soll bei der Einlegung des Rechtsbehelfs der Verwaltungsakt bezeichnet werden, gegen den der Einspruch gerichtet ist. Danach ist die Rechtswirksamkeit des eingelegten Rechtsbehelfs zwar nicht von einer genauen Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts abhängig. Es ist jedoch erforderlich, dass sich die Zielrichtung des Begehrens aus der Rechtsbehelfsschrift in der Weise ergibt, dass sich der angefochtene Verwaltungsakt entweder aus dem Inhalt der Rechtsbehelfsschrift selbst ermitteln lässt oder dass Zweifel oder Unklarheiten hinsichtlich des Gewollten beseitigt werden können. Fehlt es an einer eindeutigen und zweifelsfreien Erklärung des Gewollten, ist der wirkliche Wille des Rechtsbehelfsführers durch Auslegung seiner Erklärungen zu ermitteln. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Rechtsbehelfsführer denjenigen Verwaltungsakt anfechten will, der angefochten werden muss, um zu dem erkennbar angestrebten Erfolg zu kommen (sog. Grundsatz der

meistbegünstigenden Auslegung). Dies gilt grundsätzlich auch für Erklärungen rechtskundiger Personen (BFH-Urteil vom 29. Oktober 2019 IX R 4/19, BStBl II 2020, 368, Rn. 12).

33
Sowohl außerprozessuale als auch prozessuale Rechtsbehelfe sind in entsprechender Anwendung des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) auszulegen. Danach ist nicht am buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern der wirkliche Wille zu erforschen. Dabei dürfen auch außerhalb der Erklärung liegende Umstände berücksichtigt werden. Die Auslegung darf jedoch nicht zur Annahme eines Erklärungsinhalts führen, für den sich in der Erklärung selbst keine Anhaltspunkte finden lassen. Eine derartige Korrektur der Einspruchserklärung kann auch mit dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung nicht gerechtfertigt werden (BFH in BStBl II 2020, 368, Rn. 13).

34
Bei der Erforschung des wirklichen Willens des Rechtsbehelfsführers (§ 133 BGB) sind Behörden und Gerichte nicht auf die Umstände beschränkt, die bei der Einlegung des Einspruchs zutage treten. Vielmehr können spätere Erklärungen bei der Auslegung herangezogen werden, soweit sie (sei es wegen ihres Inhalts oder aufgrund weiterer Indizien) einen Schluss auf den ursprünglichen Willen des Einspruchsführers zulassen (BFH in BStBl II 2020, 368, Rn. 22 und 23).

35
Im Einspruchsschreiben vom 3. Mai 2018 ist zwar im Betreff neben der Überführungsanordnung auch das Sicherstellungsprotokoll vom 4. April 2018 aufgeführt. Dennoch kann im Streitfall nicht davon ausgegangen werden, dass der Kläger bei der Einlegung des Einspruchs beide Verwaltungsakte (die Sicherstellungsverfügung und die Überführungsanordnung) anfechten wollte.

36
In der (zweifellos) angefochtenen Überführungsanordnung vom 4. April 2018, deren Aktenzeichen im Betreff der Einspruchsschrift an oberster Stelle angegeben ist, ist als Bezugsvorgang das Sicherstellungsprotokoll vom 4. April 2018 genannt. Betreff und Bezug dieser angefochtenen Überführungsanordnung sind in der Einspruchsschrift wörtlich wiederholt. Vor diesem Hintergrund lässt die bloße Erwähnung des Sicherstellungsprotokolls im Betreff des Einspruchsschreibens nicht die Auslegung zu, dass auch die Sicherstellungsverfügung angefochten werden sollte. Im Text des Einspruchsschreibens ist ausdrücklich nur ein einziger Bescheid (die Überführungsanordnung) als Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens genannt. Dieser Bescheid wird zwar dem Wortlaut nach „vollumfänglich“ angefochten; aus dieser Formulierung kann aber nicht darauf geschlossen werden, dass zusätzlich zum ausdrücklich genannten Bescheid ein weiterer gesonderter Bescheid (nämlich die Sicherstellungsverfügung) angefochten werden sollte. Der weitere Verlauf des Rechtsbehelfsverfahrens lässt vielmehr vermuten, dass sich der Wille, auch gegen die Sicherstellungsverfügung vorzugehen, erst nachträglich gebildet hat.

37
Schon aus dem Schreiben des HZA vom 14. Mai 2018, mit dem die Belehrung über den Rechtsbehelf gegen die Sicherstellungsverfügung nachgeholt wurde, war nämlich erkennbar, dass das HZA bis dahin keinen Einspruch gegen die Sicherstellungsverfügung erfasst hatte. Ebenso machte das HZA in seiner Einspruchsentscheidung vom 6. August 2018 deutlich, dass es den Bescheid über die Sicherstellung für bestandskräftig hielt. Dennoch ist der Klägervertreter diesem Einwand des HZA zunächst nicht entgegengetreten. Er widersprach auch den Ausführungen im richterlichen Hinweis vom 22. Januar 2021 nicht, in dem die Bestandskraft der Sicherstellungsverfügung ebenfalls angesprochen ist. Sein Vortrag in der mündlichen Verhandlung, der Einspruch vom 3. Mai 2018 habe beide Verwaltungsakte (Sicherstellung und Überführungsanordnung) erfasst, kann vor diesem Hintergrund nur als Versuch gewertet werden, nachträglich einen zweiten Einspruch zu „konstruieren“.

38
Der Senat muss auch nicht entscheiden, ob die mit Schreiben vom 24. Juli 2018 erstmals erhobenen Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Sicherstellungsverfügung als eine Erweiterung des Einspruchs auf die Sicherstellungsverfügung zu werten sind; denn zu diesem Zeitpunkt war die Einspruchsfrist bereits abgelaufen.

39

Der Einspruch gegen die Sicherstellungsverfügung war gemäß § 355 Abs. 1 Satz 1 AO grundsätzlich innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen. Allerdings beginnt die Frist für die Einlegung des Einspruchs nur, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt worden ist (§ 356 Abs. 1 AO). Wird der Mangel nicht behoben, ist die Einlegung des Einspruchs nicht unbefristet, sondern nach § 356 Abs. 1 Satz 2 AO nur binnen Jahresfrist seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts zulässig (Werth in Gosch, AO/FGO, 163. Lieferung, § 356 AO, Rn. 19).

40
Im Streitfall ist der Kläger zunächst nicht ordnungsgemäß belehrt worden. In der ihm am 4. April 2018 ausgehändigten Durchschrift des Sicherstellungsprotokolls ist die Behörde, bei der der Einspruch einzureichen ist, nicht genannt. Der Fehler ist aber durch die nachträgliche Erteilung einer den Anforderungen des § 356 Abs. 1 AO entsprechenden Rechtsbehelfsbelehrung geheilt worden (vgl. Schreiben des HZA vom 14. Mai 2018). Mit der Nachholung der Belehrung beginnt die einmonatige Einspruchsfrist nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO im Zeitpunkt der tatsächlichen Bekanntgabe der Belehrung zu laufen (Werth aaO., § 356 AO, Rn. 22). Die Belehrung wurde dem Kläger am 16. Mai 2018 mit Einschreiben/Rückschein zugestellt. Die Einspruchsfrist begann deshalb am 17. Mai 2018 (§ 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB) und lief gemäß § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 BGB und § 108 Abs. 3 AO am 18. Juni 2018 ab. Die mit Schreiben vom 24. Juli 2018 erstmals erhobenen Einwendungen gegen die Sicherstellungsverfügung waren verspätet. Einen Antrag auf Wiedereinsetzung in die abgelaufene Einspruchsfrist hat der Kläger nicht gestellt.

41
Bestandskräftige Verwaltungsakte können zwar unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO zurückgenommen oder widerrufen werden; solange das aber – wie hier – nicht erfolgt ist, bleibt der Verwaltungsakt wirksam (§ 124 Abs. 2 AO).

42
c) Der Einwand, die Sicherstellung sei rechtswidrig erfolgt, kann nur Gegenstand eines Einspruchs gegen die Sicherstellungsverfügung sein (Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, 167. Lieferung 08.2021, § 216 AO, Rn. 5). Im hier anhängigen Verfahren gegen die Anordnung der Überführung in das Eigentum des Bundes hingegen kann die Rechtmäßigkeit der Sicherstellungsverfügung und der zu treffenden Ermessensentscheidung nicht beanstandet werden (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 20. Juni 2006 4 K 68/06, ECLI:DE:FGHH:2006:0620.4K68.06.0A, Rz. 17; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 260. Lieferung 10.2020, § 216 AO, Rn. 27; Brandis in Tipke/Kruse, aaO., § 216 AO, Rn. 5).

43
Damit bleibt im Streitfall letztlich gerichtlich ungeprüft, ob die Voraussetzungen für die Sicherstellung vorlagen und ob der Eingriff in das Eigentumsrecht verhältnismäßig ist. Dies ist Folge der eingetretenen Bestandskraft und aus Gründen der Rechtssicherheit hinzunehmen.

44
Der Kläger kann in diesem Zusammenhang nicht erfolgreich einwenden, dass sein Rechtsschutz durch die Aufspaltung auf zwei separate Verfahren und durch die Bindungswirkung der bestandskräftigen Sicherstellungsverfügung unzumutbar erschwert wird.

45
Aus Art. 14 des Grundgesetzes (GG) und aus Art. 19 Abs. 4 GG folgt zwar die Pflicht der Gerichte, bei Eingriffen in das Eigentum einen effektiven Rechtsschutz zu gewähren. Diese Rechtsschutzgarantie erfordert, dass die Enteignung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht durch die rechtsprechende Gewalt in vollem Umfang auf ihre Rechtmäßigkeit geprüft werden kann. Sie gewährleistet eine tatsächlich wirksame gerichtliche Kontrolle. Zur verbürgten Wirksamkeit des gerichtlichen Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG gehört auch, dass die Gerichte über eine zureichende Entscheidungsmacht verfügen, um einer erfolgten oder drohenden Rechtsverletzung wirksam abzuhelfen. Sofern – wie hier – der Enteignung andere, sie bindende Hoheitsakte vorangehen, darf dies daher nicht dazu führen, dass die volle Überprüfbarkeit der Rechtmäßigkeit der aufeinander bezogenen Hoheitsakte gehindert ist oder der Rechtsschutz durch diese „Aufspaltung“ der Enteignung auf mehrere Verfahrensschritte unzumutbar erschwert wird (Nichtannahmebeschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 15. Februar 2007 1 BvR 300/06, NVwZ 2007, 573).

46
Die Aufspaltung in zwei Verfahren (Sicherstellung und Überführungsanordnung) dient einem legitimen Zweck. Dadurch, dass die im Sicherstellungsverfahren getroffene Abwägungsentscheidung und ihre Grundlagen nicht im nachfolgenden Verfahren ohne weiteres erneut in Frage gestellt werden können, werden unnötige Doppelprüfungen von entscheidungserheblichen Tatsachen und Rechtsfragen sowie die Gefahr widersprüchlicher Ergebnisse vermieden und Rechtssicherheit für alle Beteiligten geschaffen.

47
Trotz der Aufspaltung in zwei zu trennende Verfahren ist für den Kläger ein wirksamer und hinreichend effektiver Rechtsschutz gegen die angeordnete Überführung der sichergestellten Alkoholerzeugnisse in das Eigentum des Bundes gewährleistet. Insbesondere ist der Rechtsschutz nicht dadurch unzumutbar erschwert, dass der Betroffene gehalten ist, bereits die Sicherstellungsverfügung anzufechten, wenn er deren Rechtswidrigkeit (etwa wegen fehlender Voraussetzungen oder aufgrund von Ermessensfehlern) geltend machen will. Unbilligen Härtefällen wird durch § 216 Abs. 5 AO in hinreichendem Umfang Rechnung getragen (Hoyer/Scharenberg aaO., § 216 AO, Rn. 3).

48
d) Ein von § 34 Abs. 2 Satz 2 AlkStG i.V.m. § 216 Abs. 5 Satz 1 AO erfasster Härtefall liegt allerdings nicht vor.

49
Nach dieser Vorschrift sind sichergestellte oder bereits in das Eigentum des Bundes überführte Sachen zurückzugegeben, wenn die Umstände, die die Sicherstellung veranlasst haben, dem Eigentümer nicht zuzurechnen sind oder wenn die Überführung in das Eigentum des Bundes als eine unbillige Härte für die betroffenen Personen erscheint. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt.

50
aa) Die erste in § 216 Abs. 5 Satz 1 AO genannte Alternative betrifft Fälle, in denen dem Eigentümer die Umstände, die zur Sicherstellung geführt haben, nicht zuzurechnen sind, etwa weil ihm die Waren gestohlen wurden. Vom Fehlen eines Zurechnungsgrundes kann im Streitfall nach Aktenlage nicht ausgegangen werden. Denn beim Kläger wurde Alkohol in einer Menge aufgefunden, die über die abzuliefernde Menge hinausging und deren Herkunft und Versteuerung er bislang nicht ausreichend nachvollziehbar dargelegt und nachgewiesen hat. Der Kläger bestreitet auch nicht, dass ihm diese Alkoholerzeugnisse gehören. Soweit er geltend macht, dass sich die strafrechtlichen Ermittlungen, im Rahmen derer die drei IBC Container ursprünglich sichergestellt worden waren, gegen Dritte richteten und er zu Unrecht beschuldigt worden sei, betrifft dies die Umstände, die zu der im Januar 2017 erfolgten Sicherstellung des Alkohols als Beweismittel in einem Strafverfahren geführt haben, nicht aber die Umstände, die das HZA zu der hier vorausgegangenen Sicherstellung im Aufsichtswege veranlasst haben.

51
bb) Die Überführung in das Eigentum des Bundes hat außerdem in Härtefällen zu unterbleiben. Das Vorliegen eines solchen Härtefalls hat der Kläger nicht dargelegt.

52
Die „unbillige Härte“ i.S. des § 216 Absatz 5 Satz 1 AO ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der unter Berücksichtigung der Billigkeitserwägungen zu anderen Vorschriften (bspw. §§ 163, 227 AO) auszulegen ist (Schallmoser, aaO., § 216 AO, Rn. 22).

53
Eine sachliche Billigkeitsmaßnahme – wie sie im Streitfall geltend gemacht ist – stellt immer auf den Einzelfall ab und ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten (BFH-Urteil vom 27. Februar 2019 VII R 34/17, BFH/NV 2019, 736, Rn. 19).

54
Die vom Kläger beanstandete formelle Rechtswidrigkeit der Sicherstellung begründet für sich genommen keinen solchen atypischen Ausnahmefall; vielmehr müssten weitere Umstände hinzutreten, aus denen sich eine unbillige Härte ergibt. Solche Umstände sind nicht hinreichend konkret dargelegt. Anhaltspunkte dafür ergeben sich auch nicht aus den Akten.

55

e) Die Überführung der Ware in das Eigentum des Bundes ist die zwangsläufige Folge der wirksamen und bestandskräftigen Sicherstellung. § 34 Abs. 2 AlkStG i.V.m. § 216 AO eröffnet der Behörde keinen Ermessensspielraum (Hoyer/Scharenberg aaO., § 216 AO, Rn. 10).

56
2. Der Rechtsstreit war entscheidungsreif. Dem Antrag des Klägers, das Verfahren auszusetzen, war nicht zu entsprechen. Ebenso wenig kam eine Vertagung der Verhandlung in Betracht, um dem Kläger Gelegenheit zu geben, Nachweise zum Bezug der streitgegenständlichen Alkoholerzeugnisse vorzulegen.

57
a) Die Voraussetzungen für eine Aussetzung des Verfahrens nach § 74 FGO liegen nicht vor.

58
Hängt die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses ab, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, kann das Gericht nach § 74 FGO anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen sei.

59
Ein etwaiges gegen die Sicherstellungsverfügung gerichtetes Rechtsbehelfsverfahren wäre zwar vorgreiflich i.S.v. § 74 FGO; die Sicherstellungsverfügung ist aber weder Gegenstand der Klage noch ist ein gegen die Sicherstellungsverfügung gerichtetes Rechtsbehelfsverfahren anderweitig anhängig. Vielmehr ist die Sicherstellungsverfügung vom 4. April 2018 formell bestandskräftig, weil der Kläger dagegen keinen (fristgerechten) Rechtsbehelf eingelegt hat. Auf die Ausführungen oben unter II. 1. b) wird insoweit verwiesen.

60
Eine Aussetzung des Verfahrens kommt auch nicht im Hinblick auf eine vom HZA ggf. zu prüfende Rücknahme der (bestandskräftigen) Sicherstellungsverfügung nach § 130 AO in Betracht. Ein solches Verfahren ist trotz des richterlichen Hinweises vom 22. Januar 2021 bislang nicht eingeleitet. In diesem Zusammenhang fehlt insbesondere jede Darlegung des Klägers, warum er die Sicherstellungsverfügung nicht rechtzeitig mit einem Einspruch angefochten hat.

61
b) Die mündliche Verhandlung war auch nicht nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 227 der Zivilprozessordnung (ZPO) zu vertagen, um dem Kläger Gelegenheit zu geben, Unterlagen zur Herkunft der streitgegenständlichen Alkoholerzeugnisse nachzureichen.

62
Nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO kann eine mündliche Verhandlung aus erheblichen Gründen vertagt werden. Die Ankündigung weiterer Unterlagen zur Herkunft des streitgegenständlichen Alkohols ist kein erheblicher Grund, weil diese Unterlagen im hier anhängigen Verfahren über die Rechtmäßigkeit der Überführungsanordnung nicht entscheidungsrelevant sind. Der Herkunfts- bzw. Versteuerungsnachweis ist im Rahmen des Verfahrens über die Sicherstellung nach § 34 Abs. 1 AlkStG zu führen. Die Sicherstellung ist jedoch nicht Gegenstand des anhängigen Verfahrens (s.o.). Mangels Entscheidungserheblichkeit war auch dem Einwand des Klägers, die Unterlagen seien bislang nicht vorgelegt worden, weil sie beschlagnahmt worden seien, nicht weiter nachzugehen, zumal der Klägervertreter nicht dargelegt hat, bei welcher Behörde sich die beschlagnahmten Unterlagen befinden sollen und ob er sich dort um eine Einsichtnahme bemüht hat.

63
Dem Kläger sind im Rahmen der seinem Bevollmächtigten am 7. November 2018 gewährten Akteneinsicht (§ 78 Abs. 1 FGO) auch keine vorhandenen Verwaltungsvorgänge des HZA vorenthalten worden. Denn das Recht auf Akteneinsicht erstreckt sich nur auf die Unterlagen, die dem FG in der konkreten Streitsache tatsächlich vorliegen (BFH-Beschluss vom 15. Mai 2019 IX B 105/18, BFH/NV 2019, 922). Die dem FG vorgelegten Akten hat der Klägervertreter eingesehen. Das beklagte HZA hat auf Nachfrage versichert, dass dort keine weiteren, den Streitfall betreffenden Unterlagen vorliegen.

64

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

65

4. Gründe für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO sind weder vorgetragen noch ersichtlich.