

Rechtsgrundlage:

TabStG § 21 Abs.2

FG Hessen, 23.08.2016 - 7 V 786/16

Orientierungssatz:

Der Erwerber eingeschmuggelter Zigaretten, der nicht auch an der unrechtmäßigen Einfuhr beteiligt war, wird nicht Schuldner der Tabaksteuer.

Tenor:

Die Vollziehung des Steuerbescheids vom 19.02.2016 wird in Höhe von EUR bis längstens einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung und im Falle der Klageerhebung bis längstens einen Monat nach Zustellung des Urteils unter der Bedingung ausgesetzt, dass der Antragsteller bis zum 1. November 2016 Sicherheit in Höhe von EUR leistet. Im Übrigen wird der Antrag zurückgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Antragsgegner zu 71,64 % und dem Antragsteller zu 28,36 % auferlegt.

Gründe

I.

Der Antragsteller (Ast.) begehrt die Aussetzung der Vollziehung (AdV) eines Einfuhrabgabenbescheids, den der Antragsgegner (Ag.) nach Abschluss eines gegen den Ast. geführten strafrechtlichen Ermittlungsverfahrens des Zollfahndungsamts Stadt A (ZFA) wegen des Erwerbs unverzollter und unversteuerter Zigaretten erließ.

Bei Ermittlungen des Zollfahndungsdienstes mittels Telekommunikationsüberwachungsmaßnahmen nach § 100a der Strafprozessordnung (StPO) in dem Zeitraum März bis August 2013 kam der Verdacht auf, dass der Ast., der deutscher und russischer Staatsangehöriger ist, aus Kasachstan stammende Zigaretten erwarb, die zuvor auf dem Flughafen in das Zollgebiet der Europäischen Union und das deutsche Steuergebiet als Diplomatenhut getarnt eingeschmuggelt worden waren. In dem genannten Zeitraum stellte die Zollfahndung 20 Zigarettenlieferungen zu je 40 oder 50 Kartons mit jeweils 50 Stangen à 200 Stück (= 10.000 Stück je Karton) fest, derentwegen mehrere Personen vom Landgericht mit Urteil vom 29.04.2014 rechtskräftig zu Freiheitsstrafen ohne Bewährung verurteilt wurden.

Zu den verurteilten Personen gehörten A, Inhaber des Restaurants X in Stadt A, und B, ehemaliger Generalkonsul der Republik Kasachstan.

Bei der Überwachung des Mobilfunkanschlusses des B wurden auf russisch geführte Gespräche des B mit dem Ast. festgestellt, die das ZFA als Abnahmegespräche einstufte. Am 22.07.2014 leitete das ZFA aufgrund dessen ein Ermittlungsverfahren gegen den Ast. ein. In diesem Ermittlungsverfahren wurden die aufgezeichneten Gespräche des B mit dem Ast. ausgewertet. Es handelte sich um Gespräche am .

In den Gesprächen kam das russische Wort für Zigaretten nicht vor. Nach Auffassung des ZFA benutzten der B und der Ast. vielmehr eine codierte Sprechweise, die die tatsächliche Natur der Gespräche als Gespräche über die Abnahme von Zigaretten verschleiern sollte und die dem ZFA aus dem Ermittlungsverfahren gegen die Tätergruppierung um den A bereits bekannt war. Dabei wurden überwiegend Begriffe aus dem Lebensmittelbereich verwendet wie z.B. Schweinefleisch, Rindfleisch, Lammfleisch, Hammelfleisch und Schaschlik.

In seinem Schlussbericht vom 03.09.2015 stellte das ZFA fest, der Ast. habe mindestens 300.000 Stück Zigaretten vom dem A eingekauft.

Der Ag. nahm eine eigene Auswertung der Telefongespräche vor. Seines Erachtens steht fest, dass der Ast. in dem Zeitraum Mai bis August 2013 in fünf Lieferungen 1.100 Stangen (= 220.000 Stück) Zigaretten erwarb. Am 19.02.2016 erließ er demgemäß einen Steuerbescheid über EUR Zoll, EUR Einfuhrumsatzsteuer und EUR Tabaksteuer. Als weitere Abgabenschuldner wurden u.a. der A und der B angegeben.

Gegen diesen Steuerbescheid legte der Ast. Einspruch ein. Den gleichzeitig gestellten AdV-Antrag lehnte der Ag. mit Bescheid vom 22.03.2016 ab, während er dem Antrag des Ast., das Einspruchsverfahren bis zum Abschluss des Steuerstrafverfahrens ruhen zu lassen, stattgab.

Am 26.04.2016 stellte der Ast. einen AdV-Antrag beim Gericht. Der Steuerbescheid vom 19.02.2016 beruhe auf unbewiesenen Annahmen über angebliche Ankäufe von Zigaretten und willkürlichen Schätzungen über den angeblichen Umfang dieser Ankäufe. Das abgehörte Telefon gehöre zu einem Imbiss, bei dem unstrittig von dem Ast. mariniertes Fleisch bestellt und angekauft worden sei. Aus den Akten und den Telefonabhörprotokollen ergäben sich keine Hinweise darauf, dass er tatsächlich Zigaretten gekauft, in Besitz genommen oder von geschmuggelten Zigaretten Kenntnis gehabt habe.

Er sei nicht in der Lage, eine etwaige Sicherheitsleistung zu erbringen. Er sei als Berufskraftfahrer tätig und habe eine Familie zu versorgen. Seine Einnahmen betrügen knapp 2.000 EUR brutto.

Als Beleg für die Richtigkeit seines Vortrags hatte der Ast. bereits im Einspruchsverfahren eine "Bestätigung" des B vorgelegt, wonach der Ast. auch von Mai bis August 2013 bei ihm mehrfach mariniertes Grillfleisch bestellt und abgeholt habe. Die Zahlungen seien immer in bar erfolgt.

Der Ast. versicherte seinerseits an Eides statt, dass er bei dem von dem Zeugen B betriebenen Imbiss mariniertes Fleisch bestellt und gekauft habe.

Der Antragsteller beantragt sinngemäß,

die Vollziehung des Steuerbescheids vom 19.02.2016 bis längstens einen Monat nach Abschluss des Einspruchsverfahrens und im Falle der Klageerhebung bis längstens einen Monat nach Abschluss des Klageverfahrens ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.

Der Antragsgegner beantragt,

den Antrag zurückzuweisen.

Er weist u.a. auf das Gesprächsprotokoll hin, in dem der Ast. und der B von 5 kg Hammelfleisch gesprochen hätten. Hätte der Ast. tatsächlich privat 5 kg Hammelfleisch kaufen wollen, stelle sich die Frage, warum er dies erst mit anderen Personen habe absprechen müssen und warum er zur Abholung einen Anhänger habe benutzen wollen, wie er in dem Gespräch angegeben habe. Die Bestätigung des B über den Fleischkauf des Ast. und die eidesstattliche Versicherung des Ast. wertet der Ag. als unschlüssig und unglaubwürdig.

Wegen des weiteren Vortrags der Beteiligten wird auf die Gerichtsakte verwiesen. Dem Gericht lag ein Ordner mit der Ermittlungsakte des ZFA und der Akte des Ag. über das Besteuerungs- und Rechtsbehelfsverfahren vor.

II.

Der Antrag ist hinsichtlich der Tabaksteuer begründet und hinsichtlich des Zolls und der Einfuhrumsatzsteuer unbegründet.

1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Verbindung mit Art. 45 Abs. 2 des Unionszollkodex (UZK) setzt das Finanzgericht die Vollziehung einer angefochtenen Entscheidung aus, wenn es begründete Zweifel an deren Rechtmäßigkeit hat oder wenn dem Beteiligten ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte. Das gilt gemäß § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) und § 21 Abs. 3 Satz 1 des

Tabaksteuergesetzes (TabStG) auch in Bezug auf die Einfuhrumsatzsteuer und die Tabaksteuer. Begründete Zweifel in diesem Sinne sind anzunehmen, wenn bei summarischer Prüfung der angefochtenen Entscheidung neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zu Tage treten, die Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken. Dabei müssen die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe nicht überwiegen (std. Rspr., z.B. Bundesfinanzhof [BFH], Beschl. v. 06.08.2007 VII B 110/06, BFH/NV 2007, 2361). Die Entscheidung ergeht aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (BFH, Beschl. v. 20.01.2015 IX B 112/14, BFH/NV 2015, 537 [BFH 20.01.2015 - XI B 112/14]).

2. Hinsichtlich des Zolls und der Einfuhrumsatzsteuer hat der Senat keine begründeten Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids vom 19.02.2016.

a) Mit der im summarischen Verfahren genügenden Gewissheit steht für den Senat fest, dass der Ast. in dem Zeitraum vom Mai bis August 2013 mindestens 22 Kartons (= 220.000 Stück) unverzollte und unversteuerte Zigaretten erworben hat. Ob sein Vertragspartner dabei jeweils der B oder, wie das ZFA meint, der A gewesen ist, kann dahinstehen.

Aus den mehreren Gesprächen des Ast. mit dem B am folgt, dass sich der Ast. an diesem Tag mit dem B über die Abnahme von zunächst vier und später fünf Kartons Zigaretten ("5 kg Schweinefleisch") geeinigt und sie an diesem Tag auch übernommen hat. Wie sich aus dem Zusammenhang der vielen Gespräche des Ast. mit dem B im Überwachungszeitraum und den Erkenntnissen der Zollfahndung aus dem Strafverfahren gegen die Tätergruppierung um den A ergibt, wurde der Begriff "Fleisch" synonym für Zigaretten verwendet, wobei zwischen verschiedenen Zigarettenarten durch die Bezeichnung für bestimmte Fleischarten (z.B. Schweinefleisch) unterschieden wurde. Zunächst steht fest, dass der zu der Gruppe um den A gehörende B im Überwachungszeitraum mehrfach große Mengen aus Kasachstan eingeschmuggelter Zigaretten erhielt - allein am 100 Kartons (= 5.000 Stangen) - und verkaufen konnte. Sodann ist nicht glaubhaft, dass der Ast. bei dem B tatsächlich nur Fleisch - wenn überhaupt - und keine Zigaretten kaufte. Zum einem betrieb der B einen Imbiss (und keine Metzgerei), für den er kaum die Mengen Fleisch benötigt haben dürfte, die der von ihm bezogene Menge Zigaretten entsprach - was sich in der Buchführung des B klären lassen müsste -, und zum anderen sprechen die angegebenen Einkommensverhältnisse des Ast., für den angeblich 150,00 EUR eine "merkliche Summe" darstellen (Schriftsatz vom 69 FG-Akte), gegen den Kauf derart großer Mengen Fleisch, wenn man die Verdienstmöglichkeit mit unverzollten und unversteuerten Zigaretten außer Acht lässt. Auch ist die Behauptung des Ast. - in Bezug auf das Gespräch am xxx, für das der Ag. im Gegensatz zum ZFA keinen Zigarettenenerwerb des Ast. angenommen hat -, das Fleisch für eine Familienfeier gekauft zu haben, schon deshalb nicht glaubhaft, weil es lebensfremd ist, alle paar Wochen eine Familienfeier zu veranstalten, für die so große Mengen Fleisch benötigt werden - zumal bei den Einkommensverhältnissen des Ast. Ferner weist der Ag. im Zusammenhang mit dem Gespräch des Ast. - auf den zwei PKW-Anhänger zugelassen waren - mit dem B am zu Recht darauf hin, dass es keines Anhängers bedarf, um 5 kg Fleisch zu befördern. Die Übernahme der Zigaretten am folgt aus dem letzten abgehörten Gespräch an diesem Tag um 19:22 Uhr.

Aus dem Gespräch am ergibt sich, dass sich der Ast. und der B auf die Abnahme von vier Kartons ("4 kg Schweinefleisch") verständigten, wobei sie sich zwecks Übergabe auf den nächsten Tag gegen 10-11 Uhr verabredeten.

Dem Gespräch am zufolge verständigten sich die beiden auf die Abnahme weiterer vier Kartons am nächsten Tag (also am). Am holte der Ast. fünf Kartons und am nochmals vier Kartons bei dem B ab. Der Abnahme am ging ein Gespräch am voraus, in dem sich der Ast. erkundigte, ob es in der kommenden Woche Zigaretten ("Lammfleisch") gäbe (Antwort: "Nur Rindfleisch und Schweinefleisch").

b) Die Zollschuld entstand gemäß Art. 202 Abs. 1 UAbs. 1 Buchst. a und Abs. 2 des Zollkodex (ZK), als die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Europäischen Union verbracht wurden. Die Vorschriftswidrigkeit bestand darin, dass die Zigaretten entweder in der summarischen Anmeldung zur vorübergehenden Verwahrung (Art. 186 Abs. 1 und 2 der Zollkodex, Durchführungsverordnung [ZK-DVO]) oder in der sofort abgegebenen Zollanmeldung (Art. 186 Abs. 8 ZK-DVO) nicht angegeben worden sind und auf sie damit entgegen Art. 40 Satz 2 ZK in der Gestellungsmittelteilung nicht verwiesen worden ist, so dass es an einer Gestellung der Zigaretten fehlt. In Verbindung mit diesen Normen entstand zum gleichen Zeitpunkt

gemäß § 13 Abs. 2 i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG auch die Einfuhrumsatzsteuer.

Die Zollschuldnerschaft des Ast. folgt aus Art. 202 Abs. 3, 3. Anstrich ZK. In Verbindung mit dieser Norm wurde der Ast. gemäß § 13a Abs. 2 und § 21 Abs. 2 UStG auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Es bestehen keine begründeten Zweifel daran, dass der Ast. zumindest vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Zigaretten vorschriftswidrig in das Zoll- bzw. Steuergebiet verbracht worden waren. Das ergibt sich schon daraus, dass verzollte und versteuerte Zigaretten ungleich teurer sind als die Zigaretten, die die Tätergruppierung um den A an ihre Abnehmer abgegeben hat und die 20 EUR je Stange gekostet haben (so die Aussage des A bei dessen Vernehmung).

c) Hinsichtlich der Höhe des Zolls und der Einfuhrumsatzsteuer ist der angefochtene Steuerbescheid nicht zu beanstanden, weil die Steuerberechnung (III. i.V.m. dem beigefügten Berechnungsblatt) insoweit keine Fehler zum Nachteil des Ast. erkennen lässt. Eine fehlerhafte Abgabeberechnung wird von dem Ast. auch nicht geltend gemacht.

3. Der Senat hat indessen begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Steuerbescheids vom 19.02.2016 in Bezug auf die Tabaksteuer. Denn entgegen der Angabe unter "II. Steuerliche Bewertung" (a.E.) in dem Bescheid gelten bezüglich der Steuerentstehung und der Person des Steuerschuldners bei der Einfuhr von Tabakwaren seit der Neufassung des Tabaksteuergesetzes durch Artikel 1 des Vierten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 15.07.2009 (BGBl. 2009 I 1870), der am 01.04.2010 in Kraft trat, nicht mehr die Vorschriften für Zölle sinngemäß. Vielmehr enthält das Tabaksteuergesetz seitdem insoweit eigene Tatbestände. Die sinngemäße Anwendung der Zollvorschriften ist gemäß § 21 Abs. 3 TabStG n.F. nur noch z.B. für das Erlöschen der Steuer und das Steuerverfahren vorgesehen.

a) Nicht zweifelhaft ist allerdings, dass auch nach der Neufassung durch das vorschriftswidrige Verbringen von Tabakwaren aus einem Drittland in das Steuergebiet die Tabaksteuer entsteht. Das ergibt sich aus § 21 Abs. 1 Satz 1 des neuen Tabaksteuergesetzes, wonach die Steuer "durch die Einfuhr" entsteht, wenn - wie im vorliegenden Fall - keine Überführung in ein Verfahren der Steueraussetzung erfolgt und sich auch keine Steuerbefreiung anschließt. Einfuhr ist der Eingang aus Drittländern in das Steuergebiet, wenn sich die Waren - wie hier - nicht in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren (seit dem 01.05.2016: besonderen Verfahren) befinden (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 TabStG). In Fällen wie hier, in denen - mangels Anmeldung - keine Überführung der Tabakwaren in den steuerrechtlich freien Verkehr oder ein besonderes Verfahren stattfindet, entsteht die Steuer im Zeitpunkt der Einfuhr.

b) Anders als in Art. 202 Abs. 3 ZK und nunmehr Art. 79 Abs. 3 UZK (3. Anstrich bzw. Buchst. c) findet sich in dem neuen Tabaksteuergesetz indessen kein Tatbestand, wonach auch der Erwerber vorschriftswidrig verbrachter Tabakwaren oder die Person, die solche Waren in Besitz genommen hat, Steuerschuldner wird. Neben der Person, die nach den Zollvorschriften verpflichtet ist, die Tabakwaren anzumelden oder in deren Namen die Tabakwaren angemeldet werden - beides trifft auf den Ast. nicht zu -, wird gemäß § 21 Abs. 2 Satz 1 TabStG nur noch "jede andere Person, die an einer unrechtmäßigen Einfuhr beteiligt ist" (Nr. 2), Steuerschuldner. Die vorgelegten Akten geben nichts dafür her, dass der Ast. an der "unrechtmäßigen Einfuhr" der Zigaretten beteiligt war. Eine andere Frage ist, ob der Ast. wegen Steuerhehlerei für die entstandene Tabaksteuer haftet (§ 71 der Abgabenordnung).

4. Der Ast. hat nicht dargelegt, dass ihm durch die Vollziehung des Steuerbescheids ein unersetzbarer Schaden entstehen könnte. Anhaltspunkte hierfür sind auch nicht ersichtlich. Insbesondere rechtfertigt allein der Umstand, dass die Einnahmen des Ast. knapp 2.000,00 EUR brutto betragen - diesen Vortrag als zutreffend unterstellt -, im Hinblick auf die Vollstreckungsschutzbestimmungen nicht die Annahme, dem Ast. könnte ein unersetzbarer Schaden entstehen.

5. Soweit begründete Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheids bestehen, ist die AdV grundsätzlich von einer Sicherheitsleistung in Höhe des Betrags abhängig zu machen, in dessen Höhe die AdV erfolgt (Art. 45 Abs. 3 UZK). Das gilt gemäß § 21 Abs. 3 Satz 1 ("Steuerverfahren") TabStG sinngemäß auch bezüglich der Tabaksteuer. Von der Anforderung einer Sicherheitsleistung ist nur abzusehen, wenn auf der Grundlage einer dokumentierten Bewertung festgestellt wird, dass durch die Sicherheitsleistung dem Schuldner ernste wirtschaftliche oder soziale Schwierigkeiten entstehen. Eine derartige Feststellung ist im vorliegenden Fall nicht möglich. Insbesondere fehlen jegliche Angaben zur Kreditwürdigkeit des Ast.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO . Die Gewährung einer AdV nur gegen Sicherheitsleistung hat keine kostenrechtlichen Folgen (h.M.; vgl. Gräber/Stapperfend, FGO, § 69 Rz 239 m.w.N. in der Rechtsprechung).
