

# Beschluss vom 24. Oktober 2017, VII B 99/17

## Gegenseitiger Ausschluss von Steuerschuld und Haftungsschuld

ECLI:DE:BFH:2017:BA.241017.VIIB99.17.0

BFH VII. Senat

TabStG § 23 Abs 1 S 2, AO § 71, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1

vorgehend FG Hamburg, 06. Juni 2017, Az: 4 V 251/16

## Leitsätze

1. NV: Im Haftungsrecht nach der AO gilt der Grundsatz, dass sich Steuerschuldnerschaft und Haftung gegenseitig ausschließen .
2. NV: Wer als Besitzer in Deutschland unversteuerter Zigaretten zur Entrichtung der Tabaksteuer nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG verpflichtet ist, kann für diese Steuer nicht zugleich aufgrund eines Haftungsbescheids nach § 71 AO in Anspruch genommen werden .

## Tenor

Auf die Beschwerde des Antragstellers wird der Beschluss des Finanzgerichts Hamburg vom 7. Juni 2017 4 V 251/16 insoweit aufgehoben, als die Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich Tabaksteuer in Höhe von 135,78 € abgelehnt worden ist; zugleich wird in Höhe dieses Betrags die Vollziehung des Haftungsbescheids vom 14. September 2016 ausgesetzt.

Im Übrigen werden die Anträge abgelehnt.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Antragsteller zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Im Zuge steuerstrafrechtlicher Ermittlungen gegen die gesondert verfolgten S und G wurden am 16. Februar 2016 aufgrund richterlicher Anordnung die Kellerräume des vom Antragsteller und Beschwerdeführer (Antragsteller) betriebenen Hotels durchsucht. Hierbei wurden in einem Kellerraum insgesamt 275 560 Zigaretten ohne deutsche Steuerzeichen gefunden und sichergestellt. Davon trugen 22 860 Zigaretten keine, 800 Zigaretten tschechische und 60 Zigaretten polnische Steuerzeichen. Die übrigen Zigaretten trugen ukrainische oder keine Steuerzeichen. Für die sichergestellten Zigaretten setzte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) mit Haftungsbescheid vom 14. September 2016 Tabaksteuer in Höhe von 43.019,87 € fest. Mit Ausnahme der mit tschechischen und polnischen Steuerzeichen versehenen Zigaretten wurde mit Abgabenbescheid vom selben Tag Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 11.026,94 € festgesetzt. Gegen beide Bescheide legte der Antragsteller jeweils Einspruch ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV), die das HZA mit Bescheiden vom 10. November 2016 ablehnte. Daraufhin hat der Antragsteller beim Finanzgericht (FG) die gerichtliche AdV der Bescheide beantragt. Beide Anträge hat das FG abgelehnt.
- 2 Hinsichtlich des auf § 71 der Abgabenordnung (AO) gestützten Haftungsbescheids führte das FG aus, der Antragsteller habe mit hinreichender Wahrscheinlichkeit Beihilfe zur Steuerhuelerei nach § 374 Abs. 1 AO i.V.m. § 27 Abs. 1 des Strafgesetzbuchs geleistet. Der Haupttäter S habe sich die unversteuerten Zigaretten mit Bereicherungsabsicht verschafft. Es sei davon auszugehen, dass der Antragsteller Lagermöglichkeiten zur Verfügung gestellt habe, worin eine Beihilfehandlung liege. Für überwiegend wahrscheinlich halte es der Senat,

dass der Antragsteller S den Kellerraum leih- oder mietweise überlassen und im Hinblick auf die Haupttat sowie seine Beihilfehandlung mit Vorsatz gehandelt habe. In der Einspruchsbegründung habe er eingeräumt, dass er beim Betreten des Kellerraums mitbekommen habe, was dort abgestellt worden sei. Für die Tatbestandserfüllung des § 71 AO reiche es aus, dass der Antragsteller den Kellerraum in Kenntnis vom Inhalt der Ware zur Verfügung gestellt habe. In Bezug auf die mit tschechischen und polnischen Steuerzeichen versehenen Zigaretten sei der Antragsteller aufgrund seiner Besitzerlangung nach § 23 Abs. 1 Satz 1 des Tabaksteuergesetzes (TabStG) mit überwiegender Wahrscheinlichkeit selbst Steuerschuldner geworden.

- 3 Der Umstand, dass der Antragsteller im Hinblick auf die mit Steuerzeichen versehenen 860 Zigaretten Schuldner der Tabaksteuer sei, stehe seiner haftungsrechtlichen Inanspruchnahme nach § 71 AO nicht entgegen.
- 4 Auch in Bezug auf den Bescheid über Einfuhrumsatzsteuer könne eine AdV nach Art. 45 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK), der nach dem Inkrafttreten des UZK am 1. Mai 2016 als verfahrensrechtliche Vorschrift auf den Streitfall Anwendung finde, nicht gewährt werden. Für die Zigaretten sei eine Einfuhrabgabenschuld nach den Art. 202, 214 Abs. 2, Art. 215 Abs. 1 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Zollkodex (ZK) am 16. Februar 2016, dem Tag der Durchsuchung der Hotelräume und der Sicherstellung der Zigaretten, entstanden. Da die sichergestellten Zigaretten überwiegend mit ukrainischen Steuerbanderolen versehen gewesen seien, müssten sie sich vor der Sicherstellung außerhalb des Zollgebiets der Europäischen Union befunden haben und von dort ohne Gestellung in das Steuergebiet verbracht worden sein. Dies gelte auch für die ohne Steuerbanderolen vorgefundenen Zigaretten, bei denen der Markenname auf eine weißrussische Herkunft weise. Der Antragsteller sei bei Sicherstellung Mitbesitzer der Zigaretten gewesen. Er hätte zudem vernünftigerweise wissen müssen, dass die Zigaretten vorschriftswidrig in das Steuergebiet verbracht worden seien. Selbst wenn er die Zigaretten bei seinen Besuchen im Kellerraum nicht näher angeschaut haben sollte, hätte ihm klar gewesen sein müssen, dass die Lagerung von ca. 1 300 Stangen Zigaretten dort nur einen Sinn gehabt haben konnte, wenn es sich um unbesteuerter Zigaretten gehandelt habe. Die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer sei nicht zu beanstanden.
- 5 Zur Begründung seiner Beschwerde trägt der Antragsteller vor, S habe zu keiner Zeit im Hotel genächtigt und einen Schlüssel gehabt; auch hätten keinerlei geschäftliche Beziehungen zu S bestanden. Bei dem serbischen Staatsbürger, dem er den Kellerraum zur Verfügung gestellt habe, habe es sich um einen Herrn P gehandelt. Der Bitte um Überlassung einer Abstellmöglichkeit habe er, der Antragsteller, nur entsprochen, weil P ihm vor längerer Zeit aus einer finanziellen Verlegenheit geholfen habe. Erst am Tag der Sicherstellung der Zigaretten habe er zu Gesicht bekommen, was P im Keller untergestellt habe. Nach dem Verbringen der Ware in den Raum sei dieser verschlossen worden und P habe den Schlüssel mitgenommen. Es habe kein Anlass bestanden, den Raum vor dessen Rückkehr zu betreten. Aus den Ermittlungsakten ergäben sich keine Anhaltspunkte für seine Schuld. Er habe die sichergestellten Zigaretten, an denen er keinen Besitz bzw. keine Verfügungsgewalt erlangt habe, weder gekauft oder sich oder einem Dritten sonst verschafft noch geholfen, diese abzusetzen. Zudem habe er keine Bereicherungsabsicht gehabt. Entsprechende Nachweise habe das FG nicht erbracht, vielmehr sei es lediglich von einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit ausgegangen. Den Akten sei zu entnehmen, dass die namentlich bekannten und gesondert als Steuerschuldner verfolgten S und P observiert worden seien. Somit seien die Personen bekannt, die als Steuerschuldner vorrangig in Anspruch genommen werden müssten.
- 6 Das HZA ist der Beschwerde entgegengetreten. Es schließt sich im Wesentlichen der Begründung des FG an. Entgegen der Auffassung des FG, dass es überwiegend wahrscheinlich sei, dass die Zigaretten aus der Ukraine stammten, sei darauf abzustellen, dass der Antragsteller den Nachweis nicht geführt habe, dass die Zigaretten Unionswaren seien. Einer möglichen Argumentation, dass die Finanzbehörde nachzuweisen habe, dass es sich bei den zur Zigarettenherstellung verwendeten Vormaterialien um Nicht-Unionswaren gehandelt habe, könne nicht gefolgt werden. Eine solche Beweislast sei unbillig. Im Besteuerungsverfahren obliege der Nachweis in Bezug auf den zollrechtlichen Status einer Ware dem jeweiligen Abgabenschuldner. Dies werde durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bestätigt.

## Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die nach § 128 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige Beschwerde ist nur teilweise begründet, im Übrigen ist sie zurückzuweisen.

- 8** Nach der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage gelangt der beschließende Senat zu der Auffassung, dass an der Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids vom 14. September 2016 in Bezug auf die vom HZA geltend gemachte Tabaksteuer in Höhe von 135,78 € ernstliche Zweifel bestehen, so dass insoweit die AdV gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2 FGO geboten ist. Eine darüber hinausgehende Aussetzung kommt nicht in Betracht, weil sich die angefochtenen Bescheide als rechtmäßig erweisen.
- 9** 1. Auf Antrag kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bestehen solche Zweifel, wenn bei summarischer Prüfung des Bescheids neben den für die Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige, gegen die Rechtmäßigkeit sprechende Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung einer Rechtsfrage bewirken (BFH-Beschluss vom 15. Juli 1998 I B 134/97, BFH/NV 1999, 372; BFH-Urteil vom 10. November 1994 IV R 44/94, BFHE 176, 303, BStBl II 1995, 814, m.w.N.).
- 10** 2. Im Streitfall begegnet es nach Auffassung des beschließenden Senats rechtlichen Bedenken, dass das FG eine haftungsrechtliche Inanspruchnahme des Antragstellers nach § 71 AO für möglich hält, obwohl nach den Ermittlungsergebnissen eine überwiegende Wahrscheinlichkeit besteht, dass dieser in Hinblick auf 860 Zigaretten nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG Tabaksteuer schuldet, weil er Besitz an den unversteuerten Zigaretten erlangt hat. Dies ist anzunehmen, weil der Antragsteller den Kellerraum nur zur Mitbenutzung überlassen hat und es nach den Gesamtumständen, insbesondere aufgrund der in dem Kellerraum gelagerten anderen Gegenstände, naheliegt, dass er nicht nur seltenen Zugang zu dem Raum gehabt hat (vgl. die Ausführungen unter 4.). Hinsichtlich der Erfüllung des Tatbestands des § 23 Abs. 1 TabStG teilt der Senat die Auffassung des FG.
- 11** a) Wie der beschließende Senat zu § 111 der Reichsabgabenordnung (RAO) entschieden hat, kann ein Steuerpflichtiger, der eine Abgabe als Steuerschuldner zu entrichten hat, für diese Abgabe nicht zugleich aufgrund des § 111 Abs. 1 RAO haften (Senatsurteil vom 19. Oktober 1976 VII R 63/73, BFHE 120, 329, BStBl II 1977, 255). In späteren Entscheidungen hat der BFH diese Ansicht bestätigt (Senatsbeschluss vom 11. Juli 2001 VII R 29/99, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2002, 277; Senatsurteile vom 14. Dezember 1988 VII R 107/86, BFH/NV 1989, 549; vom 15. April 1987 VII R 160/83, BFHE 149, 505, BStBl II 1988, 167). Wie das FG zu Recht ausführt, hat sich die überwiegende Literatur dieser Ansicht angeschlossen (Jatzke in Beermann/Gosch, AO § 71 Rz 7; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 71 AO Rz 7; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHS--, § 71 AO Rz 7; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 71 Rz 1; Schwarz in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 71 AO Rz 4). Dabei wird vertreten, dass der Ausschluss der Steuerschuldnerschaft als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 71 AO anzusehen sei, denn niemand könne nach der Systematik der AO für eigene Steuerschulden haften (Klein/Rüsken, a.a.O., § 71 Rz 1).
- 12** b) Dieser Ansicht ist das FG unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Haftungsnorm und der in § 33 Abs. 1 AO angeordneten Gleichberechtigung und abgabenrechtlichen Gleichstellung von Steuerschuldner und Haftendem ausdrücklich entgegengetreten. Sofern es aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift den Schluss zieht, dass die Änderung des § 112 RAO im Jahr 1934, mit der die Einschränkung "soweit er nicht Steuerschuldner ist" durch den Zusatz "auch wenn er nicht Steuerschuldner ist" ersetzt wurde, darauf hinweist, dass es der Gesetzgeber für die haftungsrechtliche Inanspruchnahme einer Person fortan für unschädlich gehalten habe, dass diese auch Steuerschuldnerin war, setzt es sich in Widerspruch zur Rechtsprechung des Senats. Dieser hatte in seinem Urteil in BFHE 120, 329, BStBl II 1977, 255 ausgeführt, die in § 112 RAO gewählte Ausdrucksweise beruhe nur dem Schein nach auf der Vorstellung, der Steuerschuldner könne zugleich auch Haftender sein. In Wirklichkeit sei die Ausdrucksweise lediglich eine Reaktion auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs --RFH-- (Urteil vom 25. Januar 1933 IV A 70/32, RFHE 32, 276), der in Bezug auf die Fassung des § 112 RAO 1931 die Feststellung gefordert habe, dass der in Anspruch Genommene nicht Steuerschuldner sei. Den Sinn und Zweck der 1934 herbeigeführten Rechtsänderung hat der Senat somit lediglich darin erblickt, die Finanzverwaltung von der vom RFH auferlegten Feststellungspflicht zu befreien. Im Übrigen hat der Senat darauf hingewiesen, dass es keine Anhaltspunkte dafür gebe, dass die erst nachträglich eingefügte Vorschrift des § 112 RAO die bereits durch die §§ 97 und 111 RAO geschaffene Rechtslage (d.h. die Exklusivität von Steuer- und Haftungsschuld) hat ändern wollen.
- 13** c) In Bezug auf die Entstehungsgeschichte des § 71 AO ist darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber den Zusatz "auch wenn er nicht Steuerschuldner ist" nicht in die Haftungsvorschrift übernommen und zugleich darauf hingewiesen hat, die Vorschrift entspreche dem bisherigen § 112 RAO (BTDrucks VI/1982, S. 120). Geht man davon aus, dass der Gesetzgeber § 112 RAO 1934 so verstanden hat wie der Senat, wäre die Unterlassung folgerichtig. Ein Widerspruch ergibt sich dann aus der Formulierung des in § 70 AO normierten Haftungstatbestands, der den

genannten Zusatz enthält. Nach den dargestellten Grundwertungen der AO und der darauf beruhenden Exklusivität von Steuerschuld und Haftung könnte sich der in § 70 AO normierte Zusatz nach dieser Betrachtung lediglich als überflüssige Klarstellung erweisen, ohne jedoch zwingend einen Umkehrschluss auf den in § 71 AO normierten Haftungstatbestand zuzulassen.

- 14** 3. Die vorstehenden Ausführungen belegen, dass im Streitfall nach summarischer Prüfung Unsicherheiten in der Beurteilung der Rechtsfrage bestehen, ob das HZA den Antragsteller mit entsprechendem Haftungsbescheid nach § 71 AO als Haftungsschuldner in Anspruch nehmen konnte, obwohl er nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG mit überwiegender Wahrscheinlichkeit als Steuerschuldner angesehen werden kann. Im Rahmen der im AdV-Verfahren ausreichenden summarischen Überprüfung der Entscheidung des FG hält es der beschließende Senat nicht für geboten, über die aufgeworfenen Rechtsfragen abschließend zu entscheiden. Jedenfalls begründet die von der Rechtsansicht des FG abweichende Rechtsauffassung des Senats und des überwiegenden Schrifttums erhebliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Haftungsbescheids, so dass dessen Vollziehung in dem bereits genannten Umfang auszusetzen ist.
- 15** 4. Soweit der Antragsteller nach § 71 AO wegen Beihilfe zur Steuerhhelei als Haftungsschuldner in Anspruch genommen worden ist, begegnet der Haftungsbescheid nach summarischer Prüfung keinen rechtlichen Bedenken. Entgegen der Auffassung des Antragstellers ist ein Nachweis der Tatbestandserfüllung im summarischen AdV-Verfahren nicht erforderlich, vielmehr ist es als ausreichend zu erachten, wenn das Gericht von Tatsachen ausgeht, die nach seiner Ansicht überwiegend wahrscheinlich sind (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 2. Juli 1974 2 BvR 32/74, BVerfGE 38, 35, und Birkenfeld in HHSp, § 69 FGO Rz 823, m.w.N.). Dem Schlussbericht des Zollfahndungsamts (ZFA) A vom 6. Juli 2016 ist zu entnehmen, dass der Antragsteller einer von ihm als Serben bezeichneten Person einen neben dem Heizungskeller des Hotels liegenden Abstellraum zur Verfügung gestellt hat, für den er auch einen Schlüssel an seinem Schlüsselbund trug. Darüber hinaus ergab die Auswertung der Ergebnisse einer Telefonüberwachungsmaßnahme, dass zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass der Antragsteller mit S in Verbindung stand und diesen von der Durchsuchungsmaßnahme und der Sicherstellung der Zigaretten in Kenntnis setzte. Aufgrund der Gespräche und Textnachrichten sowie der Art und Weise der Gesprächsführung und der Stimme kam das ZFA zu dem Ergebnis, dass der Antragsteller gemeinsam mit S an der Beschaffung, Lagerung und dem Verkauf unverteuerter Zigaretten beteiligt gewesen ist. Durch die bloße Behauptung des Antragstellers, S nicht zu kennen und mit ihm in keiner geschäftlichen Beziehung gestanden zu haben, wird das Ergebnis der Überwachungsmaßnahmen nicht schlüssig widerlegt. Auch die Behauptung, der Kellerraum sei zusammen mit dem Schlüssel einem serbischen Staatsbürger überlassen und im Zeitraum vom 14. bis zum 17. Februar 2016 nicht betreten worden, spricht nicht gegen die Annahme, der Antragsteller habe von den eingelagerten Zigaretten Kenntnis gehabt. Vielmehr besteht eine überwiegende Wahrscheinlichkeit, dass der Antragsteller im Rahmen des Hotelbetriebs den Raum auch selbst benutzt und hierzu betreten hat, zumal in ihm auch Getränke, Kochgeschirr, Gaststättenutensilien und persönliche Sachen des Antragstellers sowie in einem Tresor persönliche Unterlagen und eine Kellnerbörse mit Geld lagerten. In der Beschwerdebeurteilung gibt der Antragsteller selbst zu, den Raum genutzt zu haben. In Anbetracht dieses Befundes scheint es nicht wahrscheinlich, dass der Antragsteller erst anlässlich der Durchsuchung von den eingelagerten Zigaretten Kenntnis erlangt hat. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass er ausweislich seiner Stellungnahme im Ermittlungsverfahren vom 15. Juni 2016 es als zutreffend bezeichnet hat, geholfen zu haben, verschlossene und unhandliche Kartons aus dem überlassenen Kellerraum zu einem Fahrzeug zu tragen. Bei lebensnaher Betrachtung ist daher mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Antragsteller wusste, dass S oder eine andere Person mit unverteuerten und unverzollten Zigaretten handelte. Hierzu hat der Antragsteller durch die Überlassung und Mitbenutzung eines zum Hotel gehörenden Lagerraums Beihilfe geleistet und damit den Tatbestand des § 71 AO erfüllt.
- 16** 5. Hinsichtlich des Abgabenbescheids über Einfuhrumsatzsteuer vom 14. September 2016 bestehen ebenfalls keine begründeten Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit. Die sichergestellten Zigaretten trugen überwiegend ukrainische Steuerbanderolen, so dass von der Herkunft aus einem Drittland auszugehen ist. Dies trifft mit hoher Wahrscheinlichkeit auch auf die übrigen Zigaretten zu, bei denen die Markennamen auf eine weißrussische Herkunft hindeuten. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass die Einfuhrumsatzsteuer nach Art. 202, 214 Abs. 2, Art. 215 Abs. 1 ZK am Tag der Sicherstellung der illegal eingeführten Zigaretten im Steuergebiet entstanden ist. Wie bereits dargelegt, hätte der Antragsteller zumindest wissen müssen, dass es sich bei den in großen Mengen --nämlich in 25 bis 30 Müllsäcken-- eingelagerten Zigaretten um unverteuerte Zigaretten gehandelt hat. Jedenfalls deuten die dem Antragsteller zugeordneten Telefongespräche mit hoher Wahrscheinlichkeit darauf hin, dass er dies

wusste. Im Rahmen der summarischen Überprüfung des Eingangsabgabenbescheids begegnen die Schlussfolgerungen des FG jedenfalls keinen rechtlichen Bedenken.

- 17** 6. In Hinblick auf Tabaksteuer, die für die mit tschechischen und polnischen Steuerbanderolen versehenen Zigaretten entstanden ist, ist der angefochtene Beschluss des FG aufzuheben und die beantragte AdV zu gewähren. Zwar kann die AdV nach § 69 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 FGO von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden, doch scheint eine solche im Streitfall aufgrund der verhältnismäßig geringen Abgabenschuld in Höhe von 135,78 € nicht angebracht, weshalb von einer solchen abgesehen werden kann. Eine mögliche Zurückverweisung an das FG (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 20. Mai 1997 VIII B 108/96, BFHE 183, 174, und Birkenfeld in HHSp, § 69 AO Rz 995) kommt unter diesen Umständen nicht in Betracht.
- 18** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)