

# Urteil vom 23. June 2020, VII R 56/18

**Inhaftungnahme für Tabaksteuer: Steuerschuldner kann nicht zugleich Haftungsschuldner gemäß § 71 AO sein**

ECLI:DE:BFH:2020:U.230620.VIIR56.18.0

BFH VII. Senat

AO § 70, AO § 71, AO § 191, AO § 370 Abs 1, AO § 374, GG Art 20 Abs 1, GG Art 20 Abs 2, TabStG § 23 Abs 1 S 2, VersStG § 7 Abs 8 S 3

vorgehend FG Hamburg, 12. September 2018, Az: 4 K 121/17

## Leitsätze

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

## Tenor

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 13.09.2018 - 4 K 121/17 und der Haftungsbescheid vom 15.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.06.2017 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist durch Haftungsbescheid gemäß § 71 der Abgabenordnung (AO) auf Tabaksteuer für unverzollte und unversteuerte Zigaretten in Anspruch genommen worden.
- 2** Nach den polizeilichen Ermittlungen hatten am 26.05.2014 zwei Zeugen beobachtet, wie der gesondert verfolgte A auf einem näher bezeichneten Parkplatz an der Autobahnabfahrt B an den Fahrer eines Kleintransporters Ford Transit, dessen Halterin die Mutter des Klägers ist, Zigaretten gegen eine größere Menge an Geldscheinen abgab. Noch am selben Tag suchten die zuständigen Beamten die Halterin des Ford Transit auf und stellten den Kläger als Nutzer des Fahrzeugs fest. Das Haus des Klägers wurde anschließend mit seiner Einwilligung in Augenschein genommen. Keinen Zutritt gewährte er jedoch zu einem Heizungsraum seiner Mutter.
- 3** Im Zuge der sich anschließenden steuerstrafrechtlichen Ermittlungen ordnete das Amtsgericht auf Antrag der Staatsanwaltschaft die Überwachung der Telekommunikation des A an. Bei der anschließenden Durchsuchung der Wohnung des Klägers am 17.02.2016 wurden insgesamt elf Schachteln XXX mit weißrussischer Steuerbanderole gefunden. Bei seiner Vernehmung räumte der Kläger ein, von dem A XXX zum Preis von 25 € pro Stange für den Eigenverbrauch angekauft zu haben. Es sei ihm bekannt, dass der Ankauf von unversteuerten Zigaretten strafbar sei.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) setzte mit Haftungsbescheid vom 15.06.2016 Tabaksteuer in Höhe von 4.024,80 € fest. Die bisher nicht entrichtete Tabaksteuer sei entweder durch Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr oder durch das erstmals zu gewerblichen Zwecken im Besitz Halten entstanden. Schuldner der Steuer sei der unbekannt Dritte, der den Steuerentstehungstatbestand verwirklicht habe. Die hier in Rede stehenden 26 000 Zigaretten habe der Kläger mit Bereicherungsabsicht von dem A

angekauft. Hierdurch habe er die Steuerstraftat einer gewerbsmäßigen Steuerhhelei begangen, so dass er für die von einem unbekanntem Steuerschuldner hinterzogene Tabaksteuer hafte. Da der Tabaksteuerschuldner nicht zu ermitteln sei, werde er als Haftungsschuldner in voller Höhe in Anspruch genommen.

- 5 Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das HZA mit Einspruchsentscheidung vom 01.06.2017 als unbegründet zurück. Mangels Mitwirkung des Klägers oder aufgrund seiner Unkenntnis habe der Beförderungsweg der Zigaretten nicht ermittelt werden können. Es sei nicht aufklärbar, ob die Zigaretten eingeführt oder verbracht worden seien. Die bislang nicht ermittelte Person des Einführers bzw. Verbringers habe eine Steuerhinterziehung begangen. Jede Person, die die Zigaretten im weiteren Verlauf in Besitz genommen habe und aufgrund der Gesamtumstände jedenfalls hätte wissen müssen, dass es sich um unverzollte und unbesteuerte Zigaretten handelte, habe sich der Steuerhhelei strafbar gemacht.
- 6 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass der Kläger zwar Schuldner der Tabaksteuer sei, dies seiner Inanspruchnahme als Haftungsschuldner nach § 71 AO aber nicht entgegenstehe. Der Kläger habe sich im Hinblick auf 26 000 unbesteuerte und unverzollte Zigaretten der Steuerhhelei gemäß § 374 Abs. 1 AO strafbar gemacht. Er habe die 26 000 Zigaretten mit Bereicherungsabsicht erworben, wobei ihm klar gewesen sei, dass der Ankauf von unbesteuerten Zigaretten strafbar sei. Zugleich sei der Kläger Steuerschuldner gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 des Tabaksteuergesetzes (TabStG). Die Zigaretten seien aus einem anderen EU-Mitgliedstaat ins Steuergebiet verbracht worden. Die Indizien hätten sich im vorliegenden Fall dahingehend verdichtet, dass eine Einfuhr der Waren auf dem See- oder Luftweg ausgeschlossen sei. Die Steuerschuldnerschaft stehe der Haftungsinanspruchnahme nicht entgegen. § 71 AO enthalte kein negatives Tatbestandsmerkmal, nach dem der in Haftung Genommene kein Steuerschuldner sein dürfe. Das FG verweist auf die Ausführungen in seinem Beschluss vom 18.11.2016 - 4 V 142/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 182) und hält daran auch nach dem Senatsbeschluss vom 24.10.2017 - VII B 99/17 (BFH/NV 2018, 933) ausdrücklich fest. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die in EFG 2019, 1 abgedruckte Entscheidung verwiesen.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers. Die Entscheidung des FG stehe im Widerspruch zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (Senatsbeschluss in BFH/NV 2018, 933). Danach könne der Kläger nicht zugleich Haftungsschuldner und Steuerschuldner sein. Der Ausschluss der Steuerschuldnerschaft sei ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 71 AO.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz und den Haftungsbescheid vom 15.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.06.2017 aufzuheben.
- 9 Das HZA beantragt sinngemäß, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision des Klägers ist begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und des Haftungsbescheids vom 15.06.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.06.2017 (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 12 Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass eine Inanspruchnahme des Klägers als Haftungsschuldner nach § 71 AO möglich ist, obwohl der Kläger nach den Feststellungen des FG Steuerschuldner gemäß § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG war.
- 13 Der Senat hält daran fest, dass sich Steuerschuldnerschaft und Haftungsschuldnerschaft gegenseitig ausschließen.
- 14 1. Der Kläger ist Steuerschuldner nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG.
- 15 Nach den bindenden Feststellungen des FG waren die Zigaretten aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats auf dem Landweg in das Steuergebiet verbracht worden und der Kläger hatte im Steuergebiet Besitz an den Tabakwaren erlangt. Das FG hat nachvollziehbar ausgeführt, weshalb es davon überzeugt ist, dass die Tabakwaren auf dem Landweg aus einem anderen EU-Mitgliedstaat ins Steuergebiet verbracht wurden und eine Einfuhr auf dem See- oder Luftweg ausgeschlossen sei. An diese Feststellungen ist der

Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Dagegen wenden sich auch die Beteiligten im Revisionsverfahren nicht, so dass weitere Ausführungen entbehrlich sind.

- 16** 2. Der Kläger konnte nicht als Haftungsschuldner nach § 71 AO in Anspruch genommen werden, weil er Schuldner der Tabaksteuer ist.
- 17** a) Wie der Senat bereits 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 19.10.1976 - VII R 63/73, BFHE 120, 329, BStBl II 1977, 255). In späteren Entscheidungen hat der BFH diese Ansicht bestätigt (Senatsbeschluss vom 11.07.2001 - VII R 29/99, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2002, 277; Senatsurteile vom 14.12.1988 - VII R 107/86, BFH/NV 1989, 549; vom 15.04.1987 - VII R 160/83, BFHE 149, 505, BStBl II 1988, 167, und jüngst im Senatsbeschluss in BFH/NV 2018, 933).
- 18** Wie das FG unter Verweis auf seinen Beschluss in EFG 2017, 182 zu Recht ausführt, hat sich die überwiegende Literatur dieser Ansicht angeschlossen (Jatzke in Gosch, AO § 71 Rz 7; Loose in Tipke/Kruse, § 71 AO Rz 7; Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 71 AO Rz 7; Klein/Rüsken, AO, 15. Aufl., § 71 Rz 1; Schwarz in Schwarz/Pahlke, AO, § 71 Rz 4; Niewerth in: Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, 121. Lieferung 08.2020, § 71 AO Rz 1). Dabei wird teilweise 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).
- 19** b) Dieser Ansicht ist das FG --nach Ergehen der jüngsten Senatsentscheidung in BFH/NV 2018, 933-- nochmals unter Hinweis auf die Entstehungsgeschichte der Haftungsnorm entgegengetreten.
- 20** Sofern das FG 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 25.01.1933 - IV A 70/32, RFHE 32, 276) gewesen, 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) hätte ändern wollen.
- 21** 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, 120). Geht man davon aus, dass der Gesetzgeber § 112 RAO 1934 so verstanden hat wie der Senat, ist dies folgerichtig. Ein Widerspruch ergibt sich dann zwar aus der Formulierung des in § 70 Abs. 1 AO normierten Haftungstatbestands, der einen entsprechenden Zusatz enthält. Nach den dargestellten Grundwertungen der AO und der darauf beruhenden Exklusivität von Steuerschuld und Haftung ist der in § 70 AO normierte Zusatz nach dieser Betrachtung aber lediglich eine Klarstellung, die keinen Umkehrschluss auf den in § 71 AO normierten Haftungstatbestand zulässt.
- 22** d) Die jüngste Entscheidung des Senats in BFH/NV 2018, 933 ist wiederum auf Ablehnung durch das FG Hamburg gestoßen (Beschlüsse des FG Hamburg vom 19.01.2018 - 4 V 260/17 und vom 08.06.2018 - 4 V 280/17; siehe auch Bender, Die Haftung des Hinterziehers und Hehlers für eigene (Tabak-)Steuerschulden gemäß § 71 AO in Außenwirtschaft, Verbrauchsteuern und Zoll im 21. Jahrhundert, Festschrift für Hans-Michael Wolfgang zum 65. Geburtstag, 2018, 513 ff., und Bender, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2018, 190, 196; a.A. Brusckke, Die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO, Betriebs-Berater 2018, 2780, 2781).
- 23** Bei der dargestellten Exklusivität von Steuerschuld und Haftung handelt es sich indes nicht um ein Dogma, wie das FG meint. Der Senat hat in seiner Entscheidung in BFH/NV 2018, 933 lediglich klargestellt, dass der damalige Gesetzgeber keine Änderung herbeiführen wollte. Dagegen hat der Senat nicht ausgeführt, dass der Gesetzgeber keine Änderung herbeiführen durfte. Das widerspräche dem Grundsatz "lex posterior derogat legi priori". Aus dem

Demokratieprinzip (Art. 20 Abs. 1 und Abs. 2 des Grundgesetzes --GG--) und dem Grundsatz der parlamentarischen Diskontinuität folgt, dass spätere Gesetzgeber innerhalb der vom GG vorgegebenen Grenzen Rechtsetzungsakte früherer Gesetzgeber revidieren können müssen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.12.2015 - 2 BvL 1/12, BVerfGE 141, 1, Rz 53).

- 24** Der vereinzelt vorgebrachte Verweis auf § 7 Abs. 8 Satz 3 des Versicherungsteuergesetzes (vgl. Bender in ZfZ 2018, 190, 197) überzeugt nicht. Danach soll die Inanspruchnahme eines Haftenden mittels Steuerbescheid oder mittels Haftungsbescheid zulässig sein. Hierzu ist sich das Schrifttum allerdings einig, dass es ein Versehen des Gesetzgebers darstellt, dass der Haftende danach mittels Steuerbescheid in Anspruch genommen werden kann (Grünwald/Dallmayr in Grünwald/Dallmayr, 1. Aufl. 2016, Versicherungsteuergesetz, § 7 Rz 89; Medert/Axer/Voß, 2. Aufl. 2020, § 7 VersStG Rz 140). Diese Auffassung teilt der Senat.
- 25** e) Letztlich stellt der insbesondere in der Literatur vertretene Lösungsansatz der Koexistenz von Schuld und Haftung einen Versuch dar, die Praxisprobleme zu lösen, die durch die Änderung des § 21 TabStG durch das 4. Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen (BGBl I 2009, 1870) entstanden sind (vgl. Bender in ZfZ 2018, 190, 191). Durch die Neufassung des TabStG mit Wirkung vom 01.04.2010 fallen die Steuerschuld tatbestände bei Einfuhr (§ 21 TabStG) und Verbringung (§ 23 TabStG) auseinander, nachdem der Gesetzgeber für die Einfuhr auf der Grundlage von Art. 3 Abs. 1 und 4 und Art. 7 und 8 der Richtlinie 2008/118/EG vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG (System-Richtlinie, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 9 vom 14.01.2009, 12) einen tabaksteuerrechtlichen Steuerschuldnerbegriff geschaffen hat.
- 26** Der Senat verkennt keineswegs die praktischen Probleme der zuständigen Behörden. Insbesondere lässt sich der genaue Transportweg der Zigaretten häufig nur unter erschwerten Bedingungen feststellen und auch die Beteiligten wissen häufig nicht über alle Einzelheiten der Beschaffung Bescheid. Eine solche Problemlage gebietet jedoch keinen Systemwechsel in der Abgabenordnung durch richterrechtliche Rechtsfortbildung. Vielmehr wäre es Aufgabe des Gesetzgebers, hier Abhilfe zu schaffen.
- 27** Im Übrigen würde auch die Zulässigkeit der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme eines Steuerschuldners die Behörden nicht von der Notwendigkeit von Ermittlungen befreien. Wollen die Behörden einen Haftungsbescheid nach §§ 191, 71 AO erlassen, müssen sie die Tatbestandsvoraussetzungen nachweisen. Dazu gehört die Strafbarkeit des Haftungsschuldners, weswegen die objektiven und subjektiven Tatbestandselemente der in Bezug genommenen Steuerstraftaten nachzuweisen sind.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 29** 4. Der Senat konnte gemäß §§ 121, 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung entscheiden, nachdem die Beteiligten übereinstimmend darauf verzichtet hatten.

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