

# **EuGH-Vorlage** vom 12. Dezember 2023, VII R 6/21

## **Zur Entstehung und Erhebung der Tabaksteuer bei einem Zigarettschmuggel durch mehrere Mitgliedstaaten**

ECLI:DE:BFH:2023:VE.121223.VIIR6.21.0

BFH VII. Senat

EGRL 118/2008 Art 7, EGRL 118/2008 Art 33, EGRL 118/2008 Art 7 Abs 1, EGRL 118/2008 Art 7 Abs 2 Buchst b, EGRL 118/2008 Art 7 Abs 2 Buchst d, EGRL 118/2008 Art 33 Abs 1, EGRL 118/2008 Art 33 Abs 4, EGRL 118/2008 Art 38, TabStG 2009 § 23 Abs 1

vorgehend FG Bremen, 09. Juli 2020, Az: 1 K 89/17 (6)

## **Leitsätze**

1. Können Tabakwaren, die infolge einer unrechtmäßigen Einfuhr in das Gebiet der Gemeinschaft gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG --RL 2008/118-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2009, Nr. L 9, 12) als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten, in einem anderen Mitgliedstaat gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. b RL 2008/118 aufgrund des Besitzes dieser Tabakwaren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung erneut als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten, mit der Folge, dass der Verbrauchsteueranspruch nach Art. 7 Abs. 1 RL 2008/118 mehrfach entsteht?
2. Wenn die erste Frage bejaht wird: Ist Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118 dahingehend auszulegen, dass die Verbrauchsteuer für Tabakwaren ausschließlich im Bestimmungsmitgliedstaat erhoben wird, wenn die Tabakwaren unrechtmäßig in das Gebiet der Gemeinschaft eingeführt und ohne Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens sowie ohne Entrichtung der Verbrauchsteuer zu gewerblichen Zwecken durch mehrere Mitgliedstaaten bis in den Bestimmungsmitgliedstaat befördert wurden?

## **Tenor**

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Können Tabakwaren, die infolge einer unrechtmäßigen Einfuhr in das Gebiet der Gemeinschaft gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. d der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten, in einem anderen Mitgliedstaat gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG aufgrund des Besitzes dieser Tabakwaren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung erneut als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten, mit der Folge, dass der Verbrauchsteueranspruch nach Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG mehrfach entsteht?
2. Wenn die erste Frage bejaht wird: Ist Art. 33 Abs. 1 der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG dahingehend auszulegen, dass die Verbrauchsteuer für Tabakwaren ausschließlich im Bestimmungsmitgliedstaat erhoben wird, wenn die Tabakwaren unrechtmäßig in das Gebiet der Gemeinschaft eingeführt und ohne Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens sowie ohne Entrichtung der Verbrauchsteuer zu gewerblichen Zwecken durch mehrere Mitgliedstaaten bis in den Bestimmungsmitgliedstaat befördert wurden?

II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union über die Vorabentscheidungsfragen ausgesetzt.

# Tatbestand

## I.

- 1 Im Jahr 2013 wurden strafrechtliche Ermittlungen wegen des Verdachts der Steuerhinterziehung gegen verschiedene Personen durchgeführt, unter anderem auch gegen den Kläger und Revisionskläger (Kläger). Nach Auffassung der Staatsanwaltschaft hatte der Kläger als Führer eines Lastkraftwagens (LKW) Zigaretten, die in einer Tarnladung versteckt waren, unter Umgehung der einfuhrrechtlichen Bestimmungen von Kaunas (Republik Litauen --Litauen--) über die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) in das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland (Vereinigtes Königreich) verbracht. Im Einzelnen ging es um drei Fahrten Anfang und Ende Oktober 2013 sowie Anfang November 2013. Die Zigaretten, die im November 2013 in das Vereinigte Königreich befördert wurden, wurden von der britischen Steuer- und Zollbehörde im Vereinigten Königreich entdeckt.
- 2 Mit rechtskräftigem Urteil wurde der Kläger für die Fahrt im November 2013 in Deutschland wegen Steuerhinterziehung verurteilt. Hinsichtlich der beiden Fahrten im Oktober 2013 wurde das Verfahren vorläufig eingestellt.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Hauptzollamt --HZA--) setzte mit Tabaksteuerbescheid vom 11.06.2014 für die drei genannten Fahrten gegen den Kläger Tabaksteuer in Höhe von ... € fest. Das Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 4 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Tabaksteuer sei gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 des Tabaksteuergesetzes in der Fassung vom 15.07.2009 (TabStG) entstanden, indem die Zigaretten am 03.10.2013, 24.10.2013 und 07.11.2013 auf dem durch den Kläger geführten LKW aus Litauen über die Republik Polen (Polen) nach Deutschland verbracht worden seien. Das FG war überzeugt, dass der Kläger auf allen drei Fahrten Zigaretten in Heizkesseln beziehungsweise Klimageräten transportiert hatte. Weil bei der Fahrt Anfang November 2013 in sechs vom Kläger transportierten Klimageräten insgesamt ... Stück unbesteuerter beziehungsweise unverzollter Zigaretten gefunden worden seien, kam das FG aufgrund der Umstände des Streitfalls zu dem Ergebnis, dass auch die bei den anderen beiden Fahrten geladenen Waren unbesteuerter beziehungsweise unverzollter Zigaretten enthielten. Der Kläger sei Schuldner der Tabaksteuer, weil er als Führer des LKW Besitz an den Zigaretten gehabt habe.
- 5 Auch wenn Deutschland nur als Durchfuhrmitgliedstaat anzusehen sei, sei Deutschland nach der Richtlinie 2008/118/EG des Rates vom 16.12.2008 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem und zur Aufhebung der Richtlinie 92/12/EWG --RL 2008/118-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2009, Nr. L 9, 12) im Fall einer unrechtmäßigen Durchfuhr zur Erhebung der Tabaksteuer berechtigt. Die Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142 sei nicht auf die neue Rechtslage übertragbar. Die Zigaretten seien in Deutschland steuerpflichtig, weil sie hier in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt und die in Art. 34 RL 2008/118 festgelegten Formalitäten nicht eingehalten worden seien.
- 6 Gegen dieses Urteil wendet sich der Kläger mit seiner Revision und ist der Auffassung, das FG habe gegen die RL 2008/118 verstoßen und sei von der EuGH-Entscheidung Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142 abgewichen. Nach der Rechtsprechung des EuGH seien die Behörden desjenigen Mitgliedstaats für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig, in dem die Waren entdeckt worden seien --vorliegend Vereinigtes Königreich--, während die Durchfuhrmitgliedstaaten und der Abgangsmitgliedstaat nicht zuständig seien. Dies habe durch den Erlass der RL 2008/118 gegenüber der Richtlinie 92/12/EWG des Rates vom 25.02.1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren --RL 92/12-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1992, Nr. L 76, 1) nicht geändert werden sollen. Darüber hinaus habe Litauen für die drei Fahrten bereits einen Tabaksteuerbescheid erlassen, sodass eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliege. Außerdem sei die besteuerte Zigarettenmenge nicht festgestellt worden, weil die Steuerbehörden lediglich vermutet hätten, dass es sich bei den Fahrten im Oktober 2013 um ähnliche Schmuggelfahrten wie bei der Fahrt von Anfang November 2013 gehandelt habe.

# Entscheidungsgründe

## II.

- 7 Der Senat setzt das bei ihm anhängige Revisionsverfahren aus (§ 121 Satz 1 in Verbindung mit --i.V.m.-- § 74 der

Finanzgerichtsordnung) und legt dem EuGH gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

1. Können Tabakwaren, die infolge einer unrechtmäßigen Einfuhr in das Gebiet der Gemeinschaft gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. d RL 2008/118 als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten, in einem anderen Mitgliedstaat gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. b RL 2008/118 aufgrund des Besitzes dieser Tabakwaren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung erneut als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten, mit der Folge, dass der Verbrauchsteueranspruch nach Art. 7 Abs. 1 RL 2008/118 mehrfach entsteht?

2. Wenn die erste Frage bejaht wird: Ist Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118 dahingehend auszulegen, dass die Verbrauchsteuer für Tabakwaren ausschließlich im Bestimmungsmitgliedstaat erhoben wird, wenn die Tabakwaren unrechtmäßig in das Gebiet der Gemeinschaft eingeführt und ohne Eröffnung eines Steueraussetzungsverfahrens sowie ohne Entrichtung der Verbrauchsteuer zu gewerblichen Zwecken durch mehrere Mitgliedstaaten bis in den Bestimmungsmitgliedstaat befördert wurden?

III.

8 Nach Auffassung des Senats kommt es für die Lösung des Streitfalls darauf an, ob bei einer unrechtmäßigen Einfuhr von Tabakwaren und deren anschließender Beförderung außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung durch mehrere Mitgliedstaaten in einem Durchfuhrmitgliedstaat wie Deutschland die Tabaksteuer entsteht und --falls dies so ist-- ob Deutschland zur Erhebung der Tabaksteuer berechtigt ist. In diesem Zusammenhang kommt es auf unionsrechtliche Bestimmungen über die Verbrauchsteuern an, bei deren Auslegung Zweifel bestehen:

9 **Anzuwendendes Unionsrecht:**

10 Achter Erwägungsgrund RL 2008/118:

Da es nach wie vor für ein reibungsloses Funktionieren des Binnenmarktes erforderlich ist, dass der Begriff der Verbrauchsteuer und die Voraussetzungen für die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs in allen Mitgliedstaaten gleich sind, muss auf Gemeinschaftsebene klargestellt werden, zu welchem Zeitpunkt die Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr erfolgt und wer der Verbrauchsteuerschuldner ist.

11 Neunter Erwägungsgrund RL 2008/118:

Da die Verbrauchsteuer auf den Verbrauch bestimmter Waren erhoben wird, sollte sie nicht auf Waren erhoben werden, die unter bestimmten Umständen zerstört wurden oder unwiederbringlich verloren gegangen sind.

12 Art. 1 Abs. 1 RL 2008/118:

Diese Richtlinie legt ein allgemeines System für die Verbrauchsteuern fest, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch folgender Waren (nachstehend "verbrauchsteuerpflichtige Waren" genannt) erhoben werden:

(...)

13 Art. 7 RL 2008/118:

(1) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr.

(2) Als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr im Sinne dieser Richtlinie gilt

a) (...)

b) der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung, wenn keine Verbrauchsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts und des einzelstaatlichen Rechts erhoben wurde;

c) (...)

d) die Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Einfuhr, es sei denn, die verbrauchsteuerpflichtigen Waren werden unmittelbar bei ihrer Einfuhr in ein Verfahren der Steueraussetzung überführt.

(...)

**14** Art. 9 RL 2008/118:

Die Voraussetzungen für das Entstehen des Steueranspruchs und der anzuwendende Verbrauchsteuersatz richten sich nach den Bestimmungen, die zum Zeitpunkt des Entstehens des Steueranspruchs in dem Mitgliedstaat gelten, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet.  
Die Verbrauchsteuer wird nach den von jedem Mitgliedstaat festgelegten Verfahren erhoben und eingezogen, bzw. gegebenenfalls erstattet oder erlassen. (...)

**15** Art. 33 RL 2008/118:

(1) Unbeschadet des Artikels 36 Absatz 1 unterliegen verbrauchsteuerpflichtige Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt worden sind, sofern sie zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten und dort zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen sind, der Verbrauchsteuer, die in diesem anderen Mitgliedstaat erhoben wird. (...)

(2) (...)

(3) (...)

(4) Unbeschadet des Artikels 38 gilt der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden und anschließend innerhalb der Gemeinschaft zu gewerblichen Zwecken befördert werden, vor ihrer Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat nicht als solchen Zwecken dienend, wenn die Waren unter Einhaltung der in Artikel 34 festgelegten Formalitäten befördert werden.

(5) (...)

(6) Die Verbrauchsteuer wird im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr auf Antrag erstattet oder erlassen, wenn die zuständigen Behörden des anderen Mitgliedstaats feststellen, dass der Steueranspruch in diesem Mitgliedstaat entstanden ist und die Steuerschuld dort auch erhoben wurde.

**16** Art. 38

(1) Wurde während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren gemäß Artikel 33 Absatz 1 oder Artikel 36 Absatz 1 in einem Mitgliedstaat, der nicht der Mitgliedstaat ist, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, eine Unregelmäßigkeit begangen, so unterliegen diese Waren der Verbrauchsteuer, die in dem Mitgliedstaat anfällt, in dem die Unregelmäßigkeit eingetreten ist.

(2) (...)

(3) (...)

Die zuständigen Behörden des Mitgliedstaats, in dem die verbrauchsteuerpflichtigen Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, erstatten oder erlassen auf Antrag die Verbrauchsteuer, wenn diese in dem Mitgliedstaat erhoben wurde, in dem die Unregelmäßigkeit begangen oder entdeckt wurde. (...)

(4) Als "Unregelmäßigkeit" im Sinne des vorliegenden Artikels gilt ein während einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Artikel 33 Absatz 1 oder Artikel 36 Absatz 1 eintretender Fall, der nicht durch Artikel 37 abgedeckt ist, aufgrund dessen eine Beförderung oder ein Teil einer Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht ordnungsgemäß beendet wurde.

**17** Anzuwendendes nationales Recht:

**18** § 23 Abs. 1 TabStG:

<sup>1</sup>Werden Tabakwaren in anderen als den in § 22 Absatz 1 genannten Fällen entgegen § 17 Absatz 1 aus dem steuerrechtlich freien Verkehr eines anderen Mitgliedstaats in das Steuergebiet verbracht oder werden diese dorthin versandt (gewerbliche Zwecke), entsteht die Steuer, wenn die Tabakwaren erstmals zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden. <sup>2</sup>Steuerschuldner ist, wer die Lieferung vornimmt oder die Tabakwaren in Besitz hält und der Empfänger, sobald er Besitz an den Tabakwaren erlangt hat. (...)

IV.

**19** Bei der Auslegung von Art. 7 und Art. 33 RL 2008/118 bestehen Zweifel. Außerdem ist unklar, ob das EuGH-Urteil Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142, das zur RL 92/12 ergangen ist, auf die RL 2008/118 übertragen

werden kann und ob dieses Urteil auch auf den Fall angewandt werden kann, dass die Tabakwaren in den Bestimmungsmittgliedstaat gelangen, aber dort nicht von den Steuerbehörden entdeckt werden.

- 20 1. Nach dem im Streitjahr 2013 geltenden deutschen Recht ist die Tabaksteuer in Deutschland entstanden und der Kläger Steuerschuldner.
- 21 Indem die Tabakwaren aus Litauen, wo sie sich aufgrund der unrechtmäßigen Einfuhr gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. d RL 2008/118 bereits im steuerrechtlich freien Verkehr befunden hatten, über Polen ohne Verwendung eines Begleitdokuments nach Art. 34 RL 2008/118 zu gewerblichen Zwecken nach Deutschland verbracht und hier zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten wurden, ist die Tabaksteuer gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 TabStG in Deutschland entstanden.
- 22 Nach § 23 Abs. 1 Satz 2 TabStG ist der Kläger Steuerschuldner, weil er die Tabakwaren in Besitz hatte. Nach der Rechtsprechung des vorlegenden Gerichts (vergleiche --vgl.-- Senatsurteil vom 10.10.2007 - VII R 49/06, BFHE 218, 469, Rz 19 ff.) hat der Fahrer eines Sattelzuges Besitz an der transportierten Ware einschließlich der Waren, von denen er keine Kenntnis hat. Vorliegend befanden sich die Zigaretten in den Heizkesseln beziehungsweise Klimageräten, die der Kläger mit dem von ihm gesteuerten Sattelzug beförderte. Ob der Kläger von den versteckten Zigaretten wusste oder nicht, ist für die Steuerschuldnerschaft nicht von Bedeutung.
- 23 2. Allerdings hat das vorlegende Gericht Zweifel, ob das Unionsrecht es zulässt, dass im Streitfall ein Steueranspruch in Deutschland entsteht, weil sich die Zigaretten bereits in Litauen und Polen im steuerrechtlich freien Verkehr befunden hatten, bevor sie nach Deutschland gelangten. Denn dann käme es in mehreren Mitgliedstaaten zur Entstehung eines Verbrauchsteueranspruchs.
- 24 a) Der Verbrauchsteueranspruch entsteht gemäß Art. 7 Abs. 1 RL 2008/118 zum Zeitpunkt und im Mitgliedstaat der Überführung der Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr.
- 25 In Art. 7 Abs. 2 RL 2008/118 werden verschiedene Handlungen genannt, für welche die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr fingiert wird. So gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. b RL 2008/118 der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr, wenn keine Verbrauchsteuer gemäß den geltenden Bestimmungen des Unionsrechts und des einzelstaatlichen Rechts erhoben wurde. Gleichermaßen gilt gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. d RL 2008/118 die Einfuhr verbrauchsteuerpflichtiger Waren, einschließlich der unrechtmäßigen Einfuhr, als Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr. In diesen Fällen ist somit von der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs nach Art. 7 Abs. 1 RL 2008/118 auszugehen.
- 26 Allerdings regelt Art. 7 Abs. 2 RL 2008/118 nicht, ob die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs mehrfach angenommen werden kann, wenn mehrere in dieser Vorschrift genannte Handlungen zeitlich nacheinander ausgeführt werden.
- 27 b) Im vorliegenden Streitfall ist die Einfuhr der Zigaretten in das Gebiet der Gemeinschaft in Litauen erfolgt, weshalb diese dort gemäß Art. 7 Abs. 2 Buchst. d RL 2008/118 als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten und gemäß Art. 7 Abs. 1 RL 2008/118 dort der Verbrauchsteueranspruch entstanden ist.
- 28 Ein Verfahren der Steueraussetzung, das einer Überführung der Tabakwaren in den steuerrechtlich freien Verkehr entgegengestanden hätte, war nicht eröffnet worden. Denn nach Art. 21 RL 2008/118 setzt ein Verfahren der Steueraussetzung die Verwendung eines elektronischen Verwaltungsdokuments voraus, was im vorliegenden Streitfall nicht erstellt worden war.
- 29 Da die Tabakwaren anschließend (über Polen) nach Deutschland transportiert wurden und der Kläger als Fahrer des LKW diese außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung hier in Besitz hatte, sind die Voraussetzungen des Art. 7 Abs. 2 Buchst. b RL 2008/118 ebenfalls erfüllt. Dass die Verbrauchsteuer bereits in Litauen erhoben wurde, hat das FG nicht festgestellt. Die Tabakwaren gelten somit nach dieser Vorschrift als in Deutschland in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt.
- 30 Dieses Verständnis von Art. 7 Abs. 2 RL 2008/118 führte jedoch im Streitfall im Ergebnis dazu, dass der Verbrauchsteueranspruch mehrfach entstünde und dieselben Tabakwaren in mehreren Mitgliedstaaten besteuert werden könnten.
- 31 c) An diesem Ergebnis hat das vorlegende Gericht aus verschiedenen Gründen Zweifel.

- 32** aa) Zunächst erscheint es schon ausgehend vom Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 RL 2008/118 fraglich, ob für Tabakwaren, die bereits als in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt gelten (zum Beispiel infolge der Einfuhr), erneut eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr fingiert werden kann (zum Beispiel infolge des Besitzes außerhalb eines Verfahrens der Steueraussetzung). Die Formulierung "Überführung in" den steuerrechtlich freien Verkehr (englisch "release for consumption", französisch "mise à la consommation") beschreibt eine Veränderung, die --wenn sie erfolgt ist-- nicht noch einmal stattfinden kann. Befinden sich also die Tabakwaren bereits im steuerrechtlich freien Verkehr, stellt sich die Frage, wie sie --etwa aufgrund eines Besitzes außerhalb eines Steueraussetzungsverfahrens-- noch einmal in diesen rechtlichen Zustand versetzt werden können. Dieser Widerspruch wird umso deutlicher, wenn die Einfuhr und ein anschließender Besitz in demselben Mitgliedstaat stattfinden und es demnach in einem Mitgliedstaat zweimal zur Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs käme.
- 33** Abgesehen davon setzt die Fiktion für eine Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr nach Art. 7 Abs. 2 Buchst. b RL 2008/118 voraus, dass für die Tabakwaren noch keine Verbrauchsteuer erhoben wurde. Auch dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber der Union den Verbrauchsteueranspruch nur einmal hat entstehen lassen wollen.
- 34** bb) Dieses Ergebnis könnte auch durch Art. 9 RL 2008/118 vorgegeben sein. Die Vorschrift regelt, dass sich die Steuerentstehung nach dem Recht desjenigen Mitgliedstaats richtet, in dem die Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr stattfindet. Dies deutet darauf hin, dass die Steuererhebung nur einmal beziehungsweise nur in einem Mitgliedstaat erfolgen kann.
- 35** cc) Darüber hinaus entspricht eine mehrfache Besteuerung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nicht dem Sinn und Zweck der RL 2008/118. Deren Zweck besteht nach Art. 1 Abs. 1 RL 2008/118 darin, ein allgemeines System der Verbrauchsteuern festzulegen, die mittelbar oder unmittelbar auf den Verbrauch bestimmter Waren erhoben werden (vgl. auch neunter Erwägungsgrund RL 2008/118 und EuGH-Urteil CDIL vom 21.12.2023 - C-96/22, Rz 53). Eine Ware kann jedoch nur einmal verbraucht werden. Dies legt auch der achte Erwägungsgrund RL 2008/118 nahe, der im Zusammenhang mit der Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs auf den Zeitpunkt der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr abstellt und auf die Notwendigkeit einheitlicher Voraussetzungen für die Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs hinweist. An dieser Stelle verwendet der Unionsgesetzgeber den Verbrauchsteueranspruch im Singular, was ebenfalls gegen eine mehrfache Entstehung des Verbrauchsteueranspruchs spricht.
- 36** 3. Selbst wenn nach dem Unionsrecht in Deutschland ein Verbrauchsteueranspruch entstanden sein sollte, obwohl sich die Zigaretten bereits zuvor in anderen Mitgliedstaaten im steuerrechtlich freien Verkehr befunden hatten und Deutschland nur ein Durchfuhrmitgliedstaat ist, hat das vorliegende Gericht jedenfalls Zweifel, ob Deutschland zur Erhebung der entstandenen Tabaksteuer berechtigt ist. Denn in allen drei streitgegenständlichen Fällen wurden die Zigaretten in das Vereinigte Königreich (im Streitjahr gehörte das Vereinigte Königreich noch zum Gebiet der Gemeinschaft im Sinne von Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Nr. 2 und 3 RL 2008/118), dem eigentlichen Bestimmungsmitgliedstaat, befördert, sodass sie in Deutschland weder verbraucht wurden noch hier verblieben sind.
- 37** a) In seinem Urteil Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142, Rz 21 hat der EuGH zur damals anzuwendenden Verbrauchsteuer-Systemrichtlinie entschieden, dass Art. 7 Abs. 1 und 2 RL 92/12 die allgemeine Regel aufstellen, dass eine verbrauchsteuerpflichtige Ware, die in einem Mitgliedstaat in den steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt worden ist und sich zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat befindet, im letztgenannten Staat besteuert wird. Der Steueranspruch entsteht somit im Bestimmungsmitgliedstaat der Ware und nicht im Mitgliedstaat der Überführung in den steuerrechtlich freien Verkehr (vgl. auch EuGH-Urteil Meiland Azewijn vom 09.09.2004 - C-292/02, EU:C:2004:499, Rz 35). In diesem Zusammenhang hat der EuGH auch darauf hingewiesen, dass die Harmonisierung der Verbrauchsteuern es grundsätzlich ermöglicht, Doppelbesteuerungen im Verhältnis zwischen Mitgliedstaaten zu vermeiden, und dass die Erhebung der Verbrauchsteuern in einem einzigen Mitgliedstaat, nämlich dem der Bestimmung und des Verbrauchs der Ware, erfolgt (EuGH-Urteil Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142, Rz 20 und 22). Außerdem hat der EuGH klargestellt, dass die Durchfuhrmitgliedstaaten wie auch der Abgangsmitgliedstaat nicht für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig sind, wenn solche Waren von den Behörden eines anderen Mitgliedstaats entdeckt worden sind, in dessen Hoheitsgebiet sie zu gewerblichen Zwecken in Besitz gehalten werden (EuGH-Urteil Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142, Rz 26; vgl. auch bereits EuGH-Urteil Dansk Transport og Logistik vom 29.04.2010 - C-230/08, EU:C:2010:231, Rz 114).

- 38** Zwar schließen weder Art. 7 Abs. 1 und 2 RL 92/12 noch Art. 9 Abs. 1 RL 92/12 ausdrücklich aus, Verbrauchsteuern auf Schmuggelwaren in einem Mitgliedstaat zu erheben, durch den die Waren befördert wurden, selbst wenn sie sich nicht mehr im Hoheitsgebiet dieses Staates befinden und im Bestimmungsmitgliedstaat angekommen sind. Wenn sich vorschriftswidrig in das Hoheitsgebiet der Union eingeführte Waren dort zu gewerblichen Zwecken befinden, ergibt sich jedoch nach Ansicht des EuGH aus Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 7 Abs. 1 RL 92/12, dass die Behörden desjenigen Mitgliedstaats für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig sind, in dem diese Waren entdeckt worden sind (Urteile Dansk Transport og Logistik vom 29.04.2010 - C-230/08, EU:C:2010:231, Rz 114 und Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142, Rz 23 f.; EuGH-Beschluss Febetra vom 08.03.2012 - C-333/11, EU:C:2012:134, Rz 41).
- 39** Zusammengefasst sind also die Durchfuhrmitgliedstaaten wie auch der Abgangsmitgliedstaat nicht beziehungsweise nicht mehr für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig, wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren zu gewerblichen Zwecken in einem anderen Mitgliedstaat in Besitz gehalten wurden und von den dort zuständigen Behörden entdeckt worden sind. Nur im Fall eines Verbringens in einen anderen Mitgliedstaat zu privaten Zwecken bleibt es bei der Erhebungskompetenz der Durchfuhrmitgliedstaaten.
- 40** b) Diese Rechtslage hat sich unter Geltung der RL 2008/118, die auf den vorliegenden Streitfall anwendbar ist, im Wesentlichen nicht geändert. Selbst wenn in Deutschland gemäß Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 RL 2008/118 ein Verbrauchsteueranspruch entstanden sein sollte, bestehen daher Zweifel, ob Deutschland für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig ist oder ob die Erhebungskompetenz gemäß Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118 auf den Bestimmungsmitgliedstaat Vereinigtes Königreich übergegangen ist, jedenfalls soweit bei der dritten Lieferung die Waren dort entdeckt wurden.
- 41** aa) Die Zigaretten wurden nach den Feststellungen des FG zu gewerblichen Zwecken in das Vereinigte Königreich verbracht und dort in Besitz gehalten (Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118). Bei der Fahrt Anfang November 2013 wurden bei einem Zugriff der königlichen Steuer- und Zollbehörde unversteuerte und unverzollte Zigaretten (versteckt in den transportierten Heizkesseln beziehungsweise Klimageräten) gefunden. Bei den beiden Fahrten im Oktober 2013 ergab sich dies nach Überzeugung des FG aufgrund der Umstände des Streitfalls. Ein Erwerb durch eine Privatperson im Sinne von Art. 32 RL 2008/118, bei dem die Erhebungskompetenz beim Erwerbsmitgliedstaat bliebe, liegt nicht vor, weil der Kläger die Zigaretten nicht für seinen Eigenbedarf erworben hat. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass die Zigaretten im Vereinigten Königreich auch zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen waren, weil der LKW dort jeweils nach dessen Ankunft entladen wurde. Die Voraussetzungen des Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118 sind somit im Streitfall erfüllt. Demnach wären im vorliegenden Fall die britischen Behörden für die Erhebung der Tabaksteuer zuständig.
- 42** bb) Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts ergibt sich aus Art. 33 Abs. 4 RL 2008/118 keine Zuständigkeit Deutschlands zur Erhebung der Verbrauchsteuer. Nach dieser Vorschrift gilt unbeschadet des Art. 38 RL 2008/118 der Besitz verbrauchsteuerpflichtiger Waren, die in einem Mitgliedstaat bereits in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden und anschließend innerhalb der Gemeinschaft zu gewerblichen Zwecken befördert werden, vor ihrer Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat nicht als solchen Zwecken dienend, wenn die Waren unter Einhaltung der in Art. 34 RL 2008/118 festgelegten Formalitäten befördert werden. Demnach liegen keine gewerblichen Zwecke vor, wenn und solange die Waren unter Verwendung eines Begleitdokuments im Sinne von Art. 34 RL 2008/118 befördert werden, was im vorliegenden Streitfall nicht der Fall war. Der Gesetzgeber der Europäischen Union hat also in Art. 33 Abs. 4 RL 2008/118 eine Ausnahme geregelt, in der kein gewerblicher Zweck vorliegt und infolgedessen die Erhebungskompetenz nicht gemäß Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118 in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert wird.
- 43** Allerdings kann das vorlegende Gericht --anders als das HZA-- nicht erkennen, dass Art. 33 Abs. 4 RL 2008/118 darüber hinaus eine Regelung für die Zuständigkeit eines Durchfuhrmitgliedstaats --wie vorliegend Deutschland-- zur Erhebung der Verbrauchsteuer für den Fall enthält, dass kein Begleitdokument verwendet worden ist. Wurde die Beförderung der Waren ohne das genannte Begleitdokument durchgeführt, bleibt es vielmehr bei dem gewerblichen Zweck der Beförderung und damit bei dem Grundsatz nach Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118, nach dem die Verbrauchsteuer im Bestimmungsmitgliedstaat erhoben wird. Abgesehen davon bezieht sich Art. 33 Abs. 4 RL 2008/118 nur auf die Voraussetzung der Gewerblichkeit im Sinne von Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118, während die zweite Voraussetzung, dass die Waren im Bestimmungsmitgliedstaat zur Lieferung oder Verwendung vorgesehen sein müssen, in Art. 33 Abs. 4 RL 2008/118 nicht angesprochen wird. Auch dies spricht dafür, dass Art. 33 Abs. 4 RL 2008/118 keine Zuständigkeitsregelung enthält.

- 44** c) Nach Auffassung des vorlegenden Gerichts ergibt sich auch aus Art. 38 Abs. 1 RL 2008/118 nicht, dass Deutschland für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig ist.
- 45** Nach dieser Vorschrift unterliegen die Waren der Verbrauchsteuer, die in dem Mitgliedstaat anfällt, in dem die Unregelmäßigkeit eingetreten ist, wenn während der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren nach Art. 33 Abs. 1 RL 2008/118 in einem Mitgliedstaat, der nicht der Mitgliedstaat ist, in dem die Waren in den steuerrechtlich freien Verkehr überführt wurden, eine Unregelmäßigkeit begangen wurde.
- 46** Im Streitfall waren die Tabakwaren bereits infolge der unrechtmäßigen Einfuhr in Litauen in den steuerrechtlich freien Verkehr gelangt. Es ergibt sich aus Art. 38 Abs. 1 RL 2008/118 jedoch nicht eindeutig, ob die Weiterbeförderung ohne ein vereinfachtes Begleitdokument auch in den folgenden Mitgliedstaaten der Beförderung noch eine Unregelmäßigkeit darstellt. Bei diesem Verständnis handelte es sich bei der Beförderung ohne Begleitdokument um eine fortdauernde Unregelmäßigkeit.
- 47** Allerdings versteht das vorlegende Gericht Art. 38 RL 2008/118 so, dass die Vorschrift nur punktuelle Unregelmäßigkeiten erfasst. Dementsprechend benennt auch Art. 38 Abs. 4 RL 2008/118 als Unregelmäßigkeit ein punktuellereignis, nämlich die nicht ordnungsgemäße Beendigung der Beförderung.
- 48** 4. Die Frage, welcher Mitgliedstaat in einem Fall wie dem vorliegenden für die Erhebung der Verbrauchsteuer zuständig ist, ist durch die bisher ergangene EuGH-Rechtsprechung nicht vollständig geklärt.
- 49** a) Der EuGH hat zwar bereits entschieden, dass die Art. 32 bis 34 RL 2008/118 keine wesentlichen Änderungen der Art. 7 bis 9 RL 92/12 mit sich bringen, sondern den Inhalt dieser Artikel übernehmen und diese klarer fassen (EuGH-Urteil Metro Cash & Carry Danmark vom 18.07.2013 - C-315/12, EU:C:2013:503, Rz 42).
- 50** Allerdings ergibt sich aus dem EuGH-Urteil Prankl vom 05.03.2015 - C-175/14, EU:C:2015:142 nicht eindeutig, wie die Erhebungskompetenz der Durchfuhrmitgliedstaaten zu beurteilen ist, wenn die Zigaretten in einen anderen Mitgliedstaat befördert, aber dort nicht entdeckt wurden. Möglicherweise könnte der EuGH dahingehend zu verstehen sein, dass es für eine Verlagerung der Erhebungskompetenz auf den Bestimmungsmitgliedstaat lediglich darauf ankommt, dass die Tabakwaren tatsächlich dorthin gelangt sind, unabhängig davon, ob sie dort von den zuständigen Behörden entdeckt werden oder nicht. Obwohl der Ausgangssachverhalt und die Vorlagefrage beide Konstellationen erfasst hatten, bezog sich die Entscheidung des EuGH ausdrücklich nur auf Waren, die im Bestimmungsmitgliedstaat entdeckt werden, weshalb aus Sicht des vorlegenden Gerichts die Frage der Zuständigkeit für die Erhebung der Verbrauchsteuer in Bezug auf nicht entdeckte Waren noch nicht abschließend geklärt ist.
- 51** b) Die Frage nach der Erhebungskompetenz eines Durchfuhrmitgliedstaats wird auch nicht durch die weitere bisher ergangene EuGH-Rechtsprechung beantwortet. In seinem Urteil Schenker vom 08.09.2016 - C-409/14, EU:C:2016:643 hatte der EuGH über einen anderen Sachverhalt zu entscheiden. Denn in diesem Fall wurde für die Tabakwaren in den Begleitdokumenten ein falscher Code der Kombinierten Nomenklatur angegeben (Rz 59). Zudem befanden sich die Tabakwaren noch in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren, weshalb sie sich noch nicht im steuerrechtlich freien Verkehr befanden (Rz 127).
- 52** Das EuGH-Urteil Gross vom 03.07.2014 - C-165/13, EU:C:2014:2042 betraf die Frage der Steuerschuldnerschaft eines Hehlers und beantwortet ebenfalls nicht die Frage nach der Erhebungskompetenz der Durchfuhrmitgliedstaaten.
- 53** 5. Nur nachrichtlich erlaubt sich das vorlegende Gericht, auf das Erkenntnis des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs vom 05.05.2021 - Ra 2018/16/0129 hinzuweisen, das die unmittelbare Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Bier) nach Eröffnung von zwei Steueraussetzungsverfahren für zwei getrennte Lieferungen direkt zum Endkunden betraf (Rz 34). Für den Fall einer solchen Direktlieferung hat der Österreichische Verwaltungsgerichtshof die Kompetenz des Abgangsmitgliedstaats für die Erhebung der Verbrauchsteuer verneint (Rz 41). In dem Streitfall, über den das vorlegende Gericht zu entscheiden hat, wurde jedoch in keinem Mitgliedstaat ein Steueraussetzungsverfahren eröffnet, sodass die genannte Entscheidung auf den vorliegenden Streitfall nicht übertragen werden kann.