

## Bundesfinanzhof

VO (EWG) Nr. 2913/ 92 Art. 202 Abs. 1, Art. 202 Abs. 3 Anstrich 1, Art. 213; FGO § 102

**1. Sind mehrere Personen als Gesamtschuldner zur Erfüllung einer Zollschuld verpflichtet, liegt die Entscheidung, gegen welchen Gesamtschuldner die Abgaben festgesetzt werden, im pflichtgemäßen Ermessen des HZA.**

**2. Das HZA trifft auch dann eine im pflichtgemäßen Ermessen liegende Auswahlentscheidung, wenn es die Abgaben gegen sämtliche in Betracht kommenden Gesamtschuldner festsetzt.**

**3. Die vom HZA getroffene Auswahlentscheidung ist spätestens in der Einspruchsentscheidung zu begründen. Hat sich einer der in Anspruch genommenen Gesamtschuldner einer vorsätzlichen Steuerstrafat schuldig gemacht, der andere hingegen nicht, kann von einer Begründung, warum auch dieser als Abgabenschuldner neben dem Steuerstrafäter herangezogen wird, nicht abgesehen werden.**

*BFH, Urteil vom 20. 7. 2004 - VII R 20/ 02; FG Düsseldorf (Lexetius.com/2004,2914)*

- 1** Gründe: I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war mit einem LKW aus Polen kommend in das Zollgebiet der Gemeinschaft eingereist. Bei einer Kontrolle des LKW durch das Zollfahndungsamt (ZFA) auf einem Autobahnrastplatz im Juni 2000 wurden Kartons mit 5 524 Stangen unverzollter und unverteuerter Zigaretten entdeckt, die hinter einer Ladung Kartons mit Kleinmöbelteilen, die der LKW laut Frachtbrief beförderte, verborgen waren. Im Zeitpunkt der Kontrolle befand sich neben dem Kläger außerdem W als Beifahrer auf dem LKW.
- 2** Bei seiner Vernehmung durch das ZFA sowie in dem anschließenden Strafverfahren gab der Kläger an, von den Zigaretten auf dem LKW nichts gewusst zu haben. Er habe den bei der Spedition angestellten W gelegentlich bei Fahrten begleitet. Beim Beladen des LKW sei er nicht dabei gewesen. Das Strafverfahren gegen den Kläger wurde nach der Hauptverhandlung vor dem Amtsgericht gemäß § 153a der Strafprozessordnung eingestellt, nachdem der Kläger auf Haftentschädigung wegen erlittener Untersuchungshaft verzichtet hatte. W dagegen, der den Tatvorwurf eingeräumt hatte, wurde vom Amtsgericht mit Urteil vom selben Tag wegen Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe verurteilt.
- 3** Mit Steuerbescheid setzte das Hauptzollamt P die auf die Zigaretten entfallenden Einfuhrabgaben gegen den Kläger fest. Einen Hinweis auf W als weiteren in Anspruch genommenen Gesamtschuldner enthielt der Bescheid nicht; allerdings wurden die Einfuhrabgaben mit Steuerbescheid vom selben Tag auch gegen W festgesetzt. Der Einspruch des Klägers, mit dem sich dieser auf die Einstellung des gegen ihn eingeleiteten Strafverfahrens berief, wurde von dem das Besteuerungsverfahren fortführenden Hauptzollamt B, dessen Zuständigkeit im Verlauf des Revisionsverfahrens auf den Beklagten und Revisionskläger (Hauptzollamt - HZA -) übergegangen ist, zurückgewiesen; die Einspruchsentscheidung enthält den Hinweis, dass der Kläger "gesamtschuldnerisch in Anspruch genommen" werde.
- 4** Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage aus den in der Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2002, 270 veröffentlichten Gründen statt und hob den Steuerbescheid auf.
- 5** Mit der Revision rügt das HZA die Verletzung des materiellen Rechts. Die vom FG vorgenommene Einschränkung des Begriffs des "vorschriftswidrigen Verbringens" i. S. des Art. 202 der Verordnung (EWG) Nr. 2913/ 92 des Rates vom 12. Oktober 1992 zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften - ZK - (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften - ABIEG - Nr. L 302/ 1) sei unzulässig. Gestellungspflichtig sei derjenige, der die Waren in das Zollgebiet der Gemeinschaft tatsächlich verbracht habe. Abzustellen sei auf das objektive Verbringen; auf die Vorstellungen der verbringenden Person komme es nicht an. Der angefochtene Steuerbescheid leide auch nicht an einem Ermessensfehler. Sowohl der Kläger als auch W seien Schuldner der Einfuhrabgaben und damit gemäß Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch verpflichtet; in dieser Weise seien sie auch beide in Anspruch genommen worden. Einer besonderen Darstellung der Gründe, weshalb der Kläger als gutgläubiger Verbringer in Anspruch genommen worden sei, habe es nicht bedurft, weil alle im Streitfall bekannt gewordenen Schuldner in Anspruch genommen worden seien.
- 6** Im Verlauf des Revisionsverfahrens hat der erkennende Senat in zwei im Vergleich zum Streitfall sachlich und rechtlich ähnlich liegenden Verfahren mit Beschlüssen vom 7. Mai 2002 VII R 39/ 01 (BFHE 198, 255) und VII R 38/ 01 (BFH/ NV 2002, 1191) gemäß Art. 234 Unterabs. 3 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft eine Vorabentscheidung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) zu auch für den Streitfall maßgeblichen Auslegungsfragen betreffend Art. 202 ZK eingeholt.
- 7** Im Hinblick auf diese Vorlagebeschlüsse hat der Senat auch das Revisionsverfahren im Streitfall in entsprechender Anwendung des § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zum Ergehen einer Entscheidung des EuGH in den Verfahren VII R 38/ 01 und VII R 39/ 01 ausgesetzt.
- 8** Nach dem Ergehen des Vorabentscheidungsurteils des EuGH vom 4. März 2004 Rs. C-238/ 02 und C-246/ 02 (ZfZ 2004, 159) hat der Senat das im Streitfall ausgesetzte Revisionsverfahren wieder aufgenommen. Die Beteiligten hatten Gelegenheit, sich zu dem Vorabentscheidungsurteil des EuGH zu äußern.
- 9** II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Zwar steht die vom FG vorgenommene Einschränkung des Begriffs des "vorschriftswidrigen Verbringens" i. S. des Art. 202 ZK nicht in Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht (1.); jedoch beruht das Urteil nicht auf dieser Rechtsverletzung (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO), da das FG seine Entscheidung kumulativ auf mehrere Gründe gestützt hat und da der weitere,

selbständig tragende Grund, wonach der angefochtene Steuerbescheid als ermessensfehlerhaft aufzuheben ist, sich als zutreffend erweist (2.).

- 10** 1. Im Streitfall ist die Zollschuld gemäß Art. 202 Abs. 1 Unterabs. 1 Buchst. a ZK, der nach § 21 des Tabaksteuergesetzes für die Tabaksteuer und nach § 21 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes für die Einfuhrumsatzsteuer sinngemäß gilt, entstanden. Danach entsteht die Einfuhrzollschuld, wenn eine einfuhrabgabenpflichtige Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht wird. Nach Art. 202 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK ist ein "vorschriftswidriges Verbringen" im Sinne dieses Artikels jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Art. 38 bis 41 ZK und des Art. 177 Anstrich 2 ZK.
- 11** Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt; bei den Zigaretten handelte es sich um einfuhrabgabenpflichtige Waren, die vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind. Der Begriff des "Verbringens" ist dahin zu verstehen, dass die Ware mit dem Handlungswillen einer bestimmten Person in das Zollgebiet der Gemeinschaft befördert wird. Während der Senat mit seinen Beschlüssen in BFHE 198, 255 und in BFH/ NV 2002, 1191 es als zweifelhaft angesehen hat, ob der Fahrer des Transportfahrzeugs einen solchen Willen in Bezug auf ohne sein Wissen in dem Fahrzeug versteckte Waren hat, aber angenommen hat, dass die Waren jedenfalls mit dem Willen derjenigen Person, welche sie zuvor in dem Fahrzeug versteckt hat, in das Zollgebiet gelangt sind, ist der EuGH in seinem Vorabentscheidungsurteil in ZfZ 2004, 159 dem nicht gefolgt, sondern ist davon ausgegangen, dass grundsätzlich diejenigen Personen, welche die Herrschaft über das Fahrzeug im maßgeblichen Zeitpunkt haben, d. h. der Fahrer und ggf. der Beifahrer, sämtliche mit dem Fahrzeug beförderten Waren in das Zollgebiet verbringen.
- 12** Hinsichtlich der Frage, ob die Zigaretten vorschriftswidrig i. S. des Art. 202 Abs. 1 ZK verbracht worden sind, erweist sich das angefochtene Urteil als nicht mit der genannten Vorschrift in Einklang stehend, denn das FG vertritt mit der vorgenommenen Einschränkung des Begriffs des "vorschriftswidrigen Verbringens" dahin, dass die Pflicht zum Hinweis auf versteckte Waren nur diejenigen Gestellungspflichtigen treffe, die von diesen Waren Kenntnis hätten oder hätten haben können, eine andere Rechtsauffassung als der EuGH in dem Vorabentscheidungsurteil in ZfZ 2004, 159 (auf das verwiesen wird). Danach ist im Streitfall davon auszugehen, dass die Zigaretten auch vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht worden sind.
- 13** Der Kläger ist gemäß Art. 202 Abs. 3 Anstrich 1 ZK Schuldner der entstandenen Abgaben, weil er die Zigaretten - auch wenn sie ohne sein Wissen auf dem LKW versteckt waren - faktisch in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht hat, ohne sie gegenüber der Zollbehörde in der Gestellungsmitteilung anzugeben (vgl. EuGH-Urteil in ZfZ 2004, 159, Rz. 27 bis 30).
- 14** 2. Das FG hat allerdings zu Recht entschieden, dass der angefochtene Steuerbescheid rechtswidrig und aufzuheben ist (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), weil er an einem Ermessensfehler leidet.
- 15** Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass das HZA bei der Inanspruchnahme des Klägers durch Festsetzung der Einfuhrabgaben eine Ermessensentscheidung zu treffen hatte, weil neben dem Kläger auch W Abgabenschuldner ist, der nach Art. 213 ZK gesamtschuldnerisch mit dem Kläger zur Erfüllung der Abgabenschuld verpflichtet ist. Der Senat hat für Fälle dieser Art bereits entschieden (Senatsurteil vom 23. November 1993 VII R 32/ 93, BFHE 173, 274; Senatsbeschluss vom 12. Juli 1999 VII B 2/ 99, BFH/ NV 2000, 99, jeweils m. w. N.), dass im Abgabenrecht als Teil des öffentlichen Rechts die Entscheidung, welcher von mehreren Gesamtschuldnern aus demselben Rechtsgrund in Anspruch genommen werden soll, nicht im freien Belieben, sondern im pflichtgemäßen Auswahlmessen der Behörde steht, für das die allgemeinen Grundsätze des § 5 der Abgabenordnung (AO 1977) gelten. Der einzelne Abgabenschuldner kann deshalb nur aufgrund einer Ermessensentscheidung unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit und der wirtschaftlichen Bedeutung der jeweiligen Tatbestandsverwirklichung in Anspruch genommen werden. Anders als die Revision meint, gilt dies auch dann, wenn die Behörde die Abgaben gegen alle Gesamtschuldner festsetzt; auch in diesem Fall handelt es sich nämlich um eine Auswahlentscheidung, da von mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten der Inanspruchnahme von Abgabenschuldnern eine ausgewählt wird.
- 16** Die Ermessensentscheidung ist nach § 102 Satz 1 FGO vom Gericht daraufhin zu überprüfen, ob der Verwaltungsakt deshalb rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist. Wegen der Befugnis und Verpflichtung des Gerichts zur Überprüfung behördlicher Ermessensentscheidungen, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lassen, muss die Ermessensentscheidung spätestens in der Einspruchsentscheidung begründet werden (§ 121 Abs. 1 AO 1977), anderenfalls sie im Regelfall fehlerhaft ist (Senatsentscheidungen in BFHE 173, 274, und in BFH/ NV 2000, 99). Daran ändert auch der durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001) vom 20. Dezember 2001 (BGBl 2001, 3794, BStBl I 2002, 4) angefügte § 102 Satz 2 FGO nichts, der lediglich eine Ergänzung von Ermessenserwägungen bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens gestattet.
- 17** Wie intensiv das Auswahlmessen von der Behörde zu begründen ist, ist eine Frage des Einzelfalls und davon abhängig, welche für die Behörde ersichtlichen besonderen Umstände auf Seiten des jeweiligen Gesamtschuldners bestehen, die für oder gegen seine Inanspruchnahme sprechen und die deshalb in die Ermessenserwägung und dementsprechend in die schriftliche Begründung des betreffenden Verwaltungsakts einfließen müssen (vgl. Senatsentscheidungen in BFHE 173, 274, und in BFH/ NV 2000, 99). So hat der Senat entschieden, dass es im Regelfall billig und gerecht ist, wenn der Täter oder Teilnehmer einer vorsätzlich begangenen Steuerstraftat als Abgabenschuldner in Anspruch genommen wird, weshalb die Ermessensentscheidung in der Regel im Sinne einer abgabenrechtlichen Inanspruchnahme des Steuerstraftäters vorgeprägt ist, und dass dementsprechend mehrere Gesamtschuldner, die sich einer vorsätzlichen Steuerstraftat schuldig gemacht haben, bei der Ausübung des behördlichen Auswahlmessens grundsätzlich gleichrangig nebeneinander stehen, weshalb es in solchen Fällen einer besonderen Begründung des ausgeübten Auswahlmessens nicht bedarf (Senatsurteil vom 2. Dezember 2003 VII R 17/ 03, BFHE 204, 380, m. w. N.).
- 18** So verhält es sich im Streitfall allerdings nicht. Nach den Feststellungen des FG hat vielmehr hinsichtlich der auf

dem LKW eingeschmuggelten Zigaretten lediglich W eine vorsätzliche Steuerstraftat begangen, nicht aber der Kläger, denn während W alle Einzelheiten der von ihm geplanten Straftat kannte, wusste der Kläger von den auf dem LKW versteckten Zigaretten nichts, wovon nach dem Abschluss des Strafverfahrens auch das Hauptzollamt B, welches die Einspruchsentscheidung erlassen hat, ausging. Unter diesen Umständen durfte sich - wie das FG zu Recht erkannt hat - das Hauptzollamt nicht mit dem bloßen Hinweis in der Einspruchsentscheidung auf eine gesamtschuldnerische Inanspruchnahme des Klägers begnügen; vielmehr wäre mindestens eine kurze Begründung zu erwarten gewesen, weshalb es das Hauptzollamt für erforderlich hielt, auch den gutgläubigen Kläger, der ohne sein Wissen für die Ausführung des Schmuggels benutzt worden war, in Anspruch zu nehmen und nicht ausschließlich den als alleinigen Straftäter zweifelsfrei feststehenden W (vgl. Senatsentscheidungen in BFHE 173, 274, und in BFH/ NV 2000, 99). Die Begründung für die vom Hauptzollamt getroffene Entscheidung der Inanspruchnahme auch des Klägers war unter diesen besonderen Umständen des Falles für den Kläger nicht i. S. des § 121 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977 ohne weiteres erkennbar.

- 19** Wie bereits ausgeführt, war entgegen der Ansicht der Revision eine Begründung der Ermessensentscheidung auch nicht entbehrlich, weil das Hauptzollamt alle im Streitfall bekannt gewordenen Schuldner in Anspruch genommen hatte. Auch aus der - das Gericht ohnehin nicht bindenden - Dienstvorschrift Zollschuldrecht Abs. 73 Satz 2 (VSF Z 09 01) lässt sich im Umkehrschluss nichts Entsprechendes entnehmen. Vielmehr zeigt Abs. 74 der genannten Dienstvorschrift beispielhaft verschiedene Aspekte auf, welche bei der Betätigung des Auswahlermessens zu berücksichtigen sind (u. a. den im Streitfall einschlägigen "Grad der Verfehlung") und die deshalb auch Eingang in die Begründung des jeweiligen Steuerbescheids - spätestens mit der Einspruchsentscheidung - finden müssen.
- 20** Ebenfalls zutreffend hat das FG entschieden, dass im anschließenden finanzgerichtlichen Verfahren die Begründung der Ermessensentscheidung nicht (wie mit dem vom FG sinngemäß in Bezug genommenen Schriftsatz des Hauptzollamt B vom 27. Dezember 2001 geschehen) nachgeholt werden konnte, denn § 102 Satz 2 FGO gestattet es der Behörde nur, bereits an- oder dargestellte Ermessenserwägungen zu vertiefen, zu verbreitern oder zu verdeutlichen, gibt aber nicht die Befugnis, Ermessenserwägungen im finanzgerichtlichen Verfahren erstmals anzustellen, die Ermessensgründe auszuwechseln oder vollständig nachzuholen (Senatsurteil vom 11. März 2004 VII R 52/ 02, zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen, BFH/ NV 2004, 852).