

1. Für die Frage, ob unter Verletzung der Gestellungspflicht in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachte Waren noch "bei dem vorschriftswidrigen Verbringen" (Art. 233 Buchst. d ZK) beschlagnahmt worden sind und damit mit der nachfolgenden Einziehung die Zollschuld erloschen ist, kommt es jedenfalls nicht auf den Zeitpunkt des Eingangs der Waren in den Wirtschaftskreislauf bzw. ihr "Zur-Ruhe-Kommen" im Anschluss an die grenzüberschreitende Beförderung an. Maßgeblich ist vielmehr der Zeitpunkt, zu dem die Waren den Ort, an dem sie hätten ordnungsgemäß gestellt werden müssen, wieder verlassen haben, spätestens aber der Zeitpunkt, zu dem sie ihren (ersten) Bestimmungsort im Zollgebiet erreicht haben. Die Beschlagnahme und Einziehung der Waren nach diesem Zeitpunkt führt nicht mehr zu einem Erlöschen der Zollschuld.

2. Beteiligt am vorschriftswidrigen Verbringen i.S. des Art. 233 Buchst. d ZK ist auch derjenige, der Räume bereitstellt, in denen die Waren aus dem für das vorschriftswidrige Verbringen benutzten Beförderungsmittel entladen werden können. Maßgeblich ist insoweit nicht das tatsächliche Zur-Verfügung-Stellen der Räume und deren Benutzung für die Entladung, sondern bereits die vorherige Zusage einer späteren Nutzung der Räume.

VO Nr. 2913/92 (ZK) Art. 32 Abs. 1 Buchst. e, Art. 37, Art. 38 Abs. 1 Buchst. a, Art. 40, Art. 202 Abs. 1, Art. 202 Abs. 3 2. Anstrich, Art. 233 Buchst. d

VO Nr. 2454/93 (ZKDVO) Art. 163

TabStG § 19, § 21 Satz 1

UStG § 21 Abs. 2 Satz 1

Urteil vom 7. März 2006 VII R 24/04

Vorinstanz: FG des Landes Brandenburg vom 29. Oktober 2003 4 K 2922/00

Gründe

I.

Die Beteiligten streiten um die Heranziehung des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) zur Zahlung von Einfuhrabgaben.

Am 27. September 1999 reiste G als Fahrer eines Sattelzuges von Polen kommend in das Zollgebiet der Gemeinschaft ein. Hinter einer Tarnladung aus Sägespänen waren in dem Lastzug 4 000 000 Stück unverzollte und unbesteuerbare Zigaretten verladen, die G nicht zur Einfuhr anmeldete. Sein Ziel war die Werkstatthalle des Klägers. Dort angekommen ließ ihn der Kläger entsprechend den vorangegangenen Absprachen mit den Organisatoren und Hintermännern dieses Transportes sogleich in die Halle einfahren und schloss nach der Einfahrt des Lastzuges das Hallentor, um ein unauffälliges, ungestörtes und unentdecktes Entladen der Zigaretten und deren anschließende Übergabe an die sich bereits in der Nähe aufhaltenden vietnamesischen Zigarettenhändler zu ermöglichen. Gleich darauf erschienen der ebenfalls auf Zahlung der Einfuhrabgaben in Anspruch genommene M und eine weitere, unbekannt gebliebene Person. Nachdem der Kläger mit Hilfe eines Gabelstaplers begonnen hatte, die Tarnladung des LKW zu entladen, wurden der Kläger, G und M von Beamten des Zollfahndungsdienstes festgenommen, die das Geschehen in der Halle durch ein Fenster von außen verfolgt hatten. Die Zigaretten wurden beschlagnahmt und im weiteren Verlauf des Strafverfahrens eingezogen.

Wegen dieses Geschehens wurde der Kläger mit Urteil des Landgerichts (LG) rechtskräftig wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu einer Freiheitsstrafe verurteilt.

Mit Steuerbescheid vom 4. Oktober 1999 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt -- HZA--) gegen den Kläger gesamtschuldnerisch neben G und M Einfuhrabgaben (Zoll, Tabaksteuer, Einfuhrumsatzsteuer) fest. In der Einspruchsentscheidung, mit der das HZA den Einspruch des Klägers als unbegründet zurückwies, erläuterte das HZA ergänzend, dass es alle namentlich bekannten Abgabenschuldner wegen ihres gleichgewichtigen und arbeitsteiligen Vorgehens als Gesamtschuldner in Anspruch nehme.

Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (ZfZ) 2004, 312 veröffentlichten Gründen ab.

Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers. Er ist der Auffassung, das FG habe Art. 233 Buchst. d des Zollkodex (ZK) sowie die §§ 19 und 21 des Tabaksteuergesetzes (TabStG) unzutreffend ausgelegt.

Entgegen der Ansicht des FG sei bei der Beschlagnahme der Waren das vorschriftswidrige Verbringen der Zigaretten noch nicht beendet gewesen. Mit der herrschenden Meinung in der Literatur (Witte, Zollkodex, 3. Aufl., Art. 233 Rz. 18, m.w.N.) sei bei der Frage, ob eine Beschlagnahme noch "bei dem vorschriftswidrigen

Verbringen" i.S. des Art. 233 Buchst. d ZK erfolgt sei, darauf abzustellen, ob die zollpflichtige Ware bereits in den Wirtschaftskreislauf eingegangen bzw. zur Ruhe gekommen sei. Das sei im Streitfall nicht gegeben, weil die Zigaretten sich noch auf dem für das Verbringen benutzten LKW befunden hätten und ein unmittelbarer Zugriff auf sie nicht möglich gewesen sei. Wenn der Zugriff --wie hier-- bei dem Abladen oder unmittelbar danach erfolge, sei die Ware auch noch nicht zur Ruhe gekommen. Überdies sei sichergestellt, dass die Waren nicht in den Wirtschaftskreislauf gelangen könnten, wenn Zollbeamte das Abladen der Waren beobachteten und einzugreifen beabsichtigten. Wann konkret der Zugriff der Beamten erfolge, sei unerheblich.

Er sei auch nicht Schuldner der Tabaksteuer. Die §§ 19 und 21 TabStG seien verfassungskonform dahin auszulegen, dass Schuldner der Tabaksteuer nur sein könne, wer Verbringer von Waren sei und positiv Kenntnis von der Art und der Menge der unverzollten und unversteuerten Zigaretten gehabt habe. Damit könne der bloße Beteiligte an dem vorschriftswidrigen Verbringen nicht Steuerschuldner sein. Das folge aus der gegenüber Art. 202 Abs. 3 ZK engeren Definition des Steuerschuldners in § 19 TabStG, die auch in § 21 TabStG hineinzulesen sei. Sei eine verfassungskonforme Auslegung wegen des eindeutigen Wortlautes des § 21 TabStG nicht möglich, stelle sich die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz (GG). In der Interpretation, die § 21 TabStG durch das FG erhalten habe, verletze die Norm den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, die allgemeine Handlungsfreiheit (Art. 2 Abs. 1 GG), das Recht auf Eigentum (Art. 14 GG) und seine Rechte aus Art. 103 GG. Wenigstens habe § 21 TabStG für die Tabaksteuer eine vergleichbare Erlöschensregelung vorsehen müssen wie der Zollkodex.

Das HZA hält das Urteil des FG und insbesondere auch die Auffassung des FG zur Auslegung des Art. 233 Buchst. d ZK für zutreffend. Ergänzend weist das HZA darauf hin, dass selbst nach der vom Kläger angeführten Literaturmeinung der Vorgang des Verbringens im Zeitpunkt der Beschlagnahme als abgeschlossen anzusehen sei, weil der Zugriff der Zollfahndungsbeamten erst nach Beginn der Entladung erfolgt sei.

II.

Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das Urteil des FG entspricht dem Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 FGO).

1. Für die insgesamt 4 000 000 Stück Zigaretten ist unstreitig eine Zollschuld nach Art. 202 Abs. 1 Buchst. a ZK entstanden. Entsprechendes gilt nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für die Einfuhrumsatzsteuer und nach § 21 Satz 1 TabStG für die Tabaksteuer. Die Zigaretten wurden vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht, weil sie entgegen Art. 38 Abs. 1 Buchst. a, Art. 40 ZK der Zollbehörde nicht gestellt worden sind. Da die Zigaretten hinter einer Tarnladung versteckt waren, wäre für eine ordnungsgemäße Gestellung im Streitfall eine ausdrückliche Mitteilung an die Zollbehörde erforderlich gewesen (vgl. Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 4. März 2004 Rs. C-238/02 und C-246/02 --Viluckas/Jonasas--, EuGHE 2004, I-2141 Rn. 24; Senatsurteil vom 20. Juli 2004 VII R 38/01, BFHE 207, 81; auch § 8 Satz 2 der Zollverordnung), die nicht erfolgt ist.

2. Die Abgabenschulden sind nicht erloschen.

a) Ein Erlöschen der Tabaksteuer durch Beschlagnahme und Einziehung der Zigaretten kommt von vornherein nicht in Betracht, weil § 21 TabStG diesen Erlöschensgrund von seinem Verweis auf zollrechtliche Vorschriften ausdrücklich ausnimmt (vgl. Senatsurteil in BFHE 207, 81).

b) Die Frage, ob der Gesetzgeber in § 21 TabStG eine vergleichbare Erlöschensregelung hätte vorsehen müssen wie für Zoll und Einfuhrumsatzsteuer, stellt sich im Streitfall nicht, weil entgegen der Ansicht des Klägers auch Zoll und Einfuhrumsatzsteuer nicht nach Art. 233 Buchst. d ZK i.V.m. § 21 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 UStG erloschen sind.

c) Zoll und Einfuhrumsatzsteuer sind nicht erloschen, weil das vorschriftswidrige Verbringen der Ware im Zeitpunkt der Beschlagnahme bereits beendet war. Nach Art. 233 Buchst. d ZK erlischt eine Zollschuld, wenn Waren, für die eine Zollschuld gemäß Art. 202 ZK entstanden ist, bei dem vorschriftswidrigen Verbringen beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden.

Das vorschriftswidrige Verbringen von Waren i.S. des Art. 233 Buchst. d ZK ist nach Auffassung des Senats bereits dann beendet, wenn die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbrachten Waren den Ort, an dem sie den Zollbehörden nach Art. 40 ZK hätten gestellt werden müssen, wieder verlassen haben, ohne dass eine ordnungsgemäße Gestellung erfolgt ist. Denn mit dem Verlassen des Amtsplatzes haben die Waren das "Innere" des Zollgebiets der Gemeinschaft erreicht: Sie sind vorschriftswidrig verbracht. Eine Beschlagnahme, die --wie im Streitfall-- nach diesem Zeitpunkt erfolgt, kann folglich nicht mehr zu einem Erlöschen der Zollschuld gemäß Art. 233 Buchst. d ZK führen.

aa) Der Begriff des Verbringens ist im Gemeinschaftsrecht nicht ausdrücklich definiert. Gewöhnlich wird das Verbringen als ein vom menschlichen Willen getragener Realakt des körperlichen Gelangens in das EG-Zollgebiet verstanden (Senatsurteil vom 20. Juli 2004 VII R 39/01, nicht veröffentlicht; vgl. auch Witte/Kampf, a.a.O., Art. 37 Rz. 3). So bestimmt z.B. Art. 37 ZK, dass Waren, die in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden, vom "Zeitpunkt des Verbringens" an der zollamtlichen Überwachung unterliegen. Im Sinne dieser Vorschrift ist also das Verbringen mit dem Überschreiten der Zollgrenze der Gemeinschaft beendet, weil die Waren damit in das Zollgebiet der Gemeinschaft gelangt (also verbracht) sind. Mitunter greift der Begriff des Verbringens nach den Regelungen des ZK aber auch über diesen Zeitpunkt hinaus.

bb) Im Zollwertrecht etwa werden dem Transaktionswert einer eingeführten Ware gemäß Art. 32 Abs. 1 Buchst. e a.E. ZK die Beförderungskosten bis zum "Ort des Verbringens" zugeschlagen. Als diesen Ort definiert Art. 163 der Zollkodex-Durchführungsverordnung (ZKDVO) für im Eisenbahn-, Binnenschiffs- oder Straßenverkehr beförderte Waren den Ort der ersten Zollstelle nach dem Grenzübertritt in das Zollgebiet der Gemeinschaft (Art. 163 Abs. 1 Buchst. c ZKDVO), für im Seeverkehr beförderte Waren den Entlade- oder Umladehafen bzw. den ersten für eine Entladung in Betracht kommenden Hafen an einer Fluss- oder Kanalmündung oder weiter landeinwärts (Art. 163 Abs. 1 Buchst. a und b ZKDVO) und für auf andere Weise beförderte Waren den Ort, an dem die Landgrenze des Zollgebiets der Gemeinschaft überschritten wird. Damit wird der Ort des Verbringens auf einen bestimmten, vergleichsweise nahe an der Zollgrenze der Gemeinschaft gelegenen Punkt fixiert.

cc) Für das Zollschuldrecht geht in ähnlicher Weise aus dem in Art. 202 Abs. 1 Unterabs. 2 ZK enthaltenen Verweis auf die Art. 38 bis 41 ZK hervor, dass das Verbringen nach dem Überschreiten der Zollgrenze der Gemeinschaft noch bis zum Zeitpunkt und Ort einer ordnungsgemäßen Gestellung, im gewerblichen Landstraßenverkehr also bis zum Amtsplatz bzw. bis zum Passieren der "Ausgangsgrenze" des Amtsplatzes der jeweils nach Art. 38 ZK bestimmten Zollstelle andauern kann (vgl. auch Witte, a.a.O., Art. 202 Rz. 2). Unter Umständen bewirkt nämlich erst die unterlassene Gestellung, dass das Verbringen der Waren vorschriftswidrig wird.

Darüber hinaus sieht der Senat keinen Grund, das vorschriftswidrige Verbringen noch weiter auszudehnen. Entgegen der Auffassung des Klägers und der in Teilen der Literatur, der Rechtsprechung und der Verwaltung vertretenen Meinungen (vgl. z.B. Witte, a.a.O., Art. 233 Rz. 18; Lichtenberg in Dorsch, Zollrecht, Art. 233 Rz. 8; Deimel in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Art. 233-234 ZK Rz. 33; Österreichischer Verwaltungsgerichtshof, Erkenntnis vom 24. April 2002 2001/16/0410, 0443, Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung --ÖStZB-- 2003, 145; FG Düsseldorf, Urteil vom 9. Februar 2005 4 K 5532/03 VTa, Z. EU, ZfZ 2005, 421; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26. November 1996 11 K 81/95, ZfZ 1997, 91; Vorschriftensammlung der Bundesfinanzverwaltung --VSF-- Z 09 01 Abs. 69) ist es nach dem Wortlaut der Vorschrift, aus systematischen und teleologischen Erwägungen und nicht zuletzt auch aus Gründen der Rechtsklarheit und -sicherheit nicht gerechtfertigt, die Frage des Erlöschens der Zollschuld von völlig unbestimmten Begriffen ("Eingang in den Wirtschaftskreislauf", "Zur-Ruhe-Kommen") oder subjektiven Vorstellungen der Tatbeteiligten ("Bestimmungsort") abhängig zu machen.

Die in Art. 38 bis 40 ZK geregelten Pflichten sollen die in Art. 37 ZK postulierte zollamtliche Überwachung praktisch ermöglichen. Sie haben den Zweck, den Zollbehörden die verbrachten Waren vor Augen zu führen, damit die tatsächliche zollamtliche Überwachung dieser Waren einsetzen kann. Dementsprechend entsteht die Zollschuld nach Art. 202 ZK zugleich mit der Zuwiderhandlung gegen die Pflichten aus Art. 38 bis 41 ZK, weil dadurch die zollamtliche Überwachung beeinträchtigt wird und mithin die Gefahr besteht, dass eine spätere ordnungsgemäße Zollbehandlung vereitelt wird. Wird bis zu diesem Zeitpunkt die Ware beschlagnahmt, lässt sich ein Erlöschen der Zollschuld durch die nachfolgende Einziehung damit begründen, dass die Ware im Rahmen der zollamtlichen Überwachung an der Grenzzollstelle und damit in direkter Nähe zu der Außengrenze des Zollgebiets der Gemeinschaft abgefangen wurde, ohne dass die innergemeinschaftliche Wirtschaft durch den Schmuggelversuch konkret gefährdet gewesen wäre. Auch kann der Verbringer noch nicht nach Belieben mit der Ware verfahren, solange er sich noch unter den Augen des Zolls befindet, sozusagen noch der zollamtlichen Überwachung im engeren Sinn unterliegt.

Anders liegt es, wenn die Ware den Bereich der intensiven zollamtlichen Überwachung bereits verlassen hat. Ab diesem Zeitpunkt hat der Verbringer faktisch die Verfügungsmacht über die Ware. In diesem Fall sind die Interessen der innergemeinschaftlichen Wirtschaft bereits konkret gefährdet, denn dann ist eine zollamtliche Behandlung der Ware nur im Falle eines späteren Aufgriffs, d.h. selten, möglich. Es besteht demnach ein nachvollziehbarer Grund, die Waren zollschuldrechtlich differenzierend zu behandeln, je nach dem, ob sie während des Verbringens oder danach beschlagnahmt worden sind. Der Zweck der differenzierenden Regelungen lässt sich allerdings nur sinnvoll realisieren, wenn der Begriff des Verbringens, wie oben ausgeführt, auf den unmittelbaren Bereich des Grenzübertritts mit anschließender Beförderung zur ersten zuständigen Zollstelle beschränkt wird.

dd) Die gegenteilige Meinung widerspricht dem Wortlaut des Art. 233 Buchst. d ZK. Soweit nach dieser Ansicht das vorschriftswidrige Verbringen solange fortbestehen soll, wie die "Beförderung im Anschluss an das Verbringen" ins Zollgebiet der Gemeinschaft noch andauert (Witte, a.a.O., Art. 233 Rz. 18), ist das schon in sich widersprüchlich, denn wenn sich die weitere Beförderung an das Verbringen anschließt, muss das Verbringen bereits beendet sein. Außerdem würde der Kreis der begünstigten Zollschuldner ohne Veranlassung deutlich erweitert werden. Das verstieße gegen den Zweck der Vorschrift, denn durch den Wegfall der Zollschuld sollen nur die Fälle privilegiert werden, in denen der Schmuggel noch während der eigentlichen Tathandlung, d.h. während der Pflichtverletzung, spätestens am Amtsplatz der Grenzzollstelle aufgedeckt wird.

Dass der Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung das Nichterlöschen der Zollschuld gemäß Art. 233 Buchst. d ZK vornehmlich damit begründet hat, dass die betroffenen Waren ihren (ersten) Bestimmungsort erreicht hätten und deshalb die Beschlagnahme nach dem vorschriftswidrigen Verbringen erfolgt sei (Senatsbeschlüsse vom 5. Februar 1998 VII B 192/97, BFH/NV 1998, 1393; vom 21. Dezember 2001 VII S 13/01, BFH/NV 2002, 692; vom 13. Oktober 2005 VII S 13/04 (PKH), BFH/NV 2006, 628, und VII S 46/05 (PKH), BFH/NV 2006, 631), bedeutet nicht, dass das jeweilige Verbringen bis zu diesem Zeitpunkt und Ort tatsächlich andauert hat. In diesen Fällen kam es auf die genaue Bestimmung des Zeitpunktes, zu dem das vorschriftswidrige Verbringen beendet war, nicht an. In seinen Beschlüssen in BFH/NV 2006, 628 und 631 hat der Senat zudem darauf hingewiesen, dass das Erreichen des ersten Bestimmungsorts und der Beginn der Entladung der Waren aus dem für den grenzüberschreitenden Transport verwendeten Transportmittel lediglich der späteste in Betracht kommende Zeitpunkt für eine Beendigung des vorschriftswidrigen Verbringens sei.

3. Der Senat kann über die Revision des Klägers entscheiden, ohne eine Vorabentscheidung des EuGH nach Art. 234 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft zu der Frage einzuholen, wann das vorschriftswidrige Verbringen i.S. des Art. 233 Buchst. d ZK beendet ist.

a) Die genaue Bestimmung des Zeitpunktes, zu dem das vorschriftswidrige Verbringen beendet war, ist im Streitfall nämlich nicht entscheidungserheblich. Selbst wenn --entgegen der Senatsauffassung-- das vorschriftswidrige Verbringen und die grenzüberschreitende Beförderung der Ware als einheitlicher Lebensvorgang anzusehen sein sollte mit der Folge, dass das Verbringen erst dann als beendet anzusehen wäre, wenn der Transport mit der Ware an seinem ersten Bestimmungsort eingetroffen ist (Witte, a.a.O., Art. 233 Rz. 18; VSF Z 09 01, Abs. 69; Österreichischer Verwaltungsgerichtshof in ÖStZB 2003, 145), wäre dieser Zeitpunkt im Streitfall spätestens mit dem Beginn der Entladung des für die grenzüberschreitende Beförderung verwendeten LKW erreicht (Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2006, 628 und 631; a.A. Urteil des FG Düsseldorf in ZfZ 2005, 421). Da die Beschlagnahme im Streitfall erst nach dem Beginn der Entladung des LKW erfolgt ist, wäre die Zollschuld auch nach dieser Auffassung nicht nach Art. 233 Buchst. d ZK erloschen. Der Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH bedarf es daher nicht.

b) Im Übrigen hat der Senat keinen Zweifel daran, dass es bei der Frage des Erlöschens der Zollschuld nach Art. 233 Buchst. d ZK nicht darauf ankommen kann, ob die vorschriftswidrig verbrachten Waren Eingang in den Wirtschaftskreislauf der Gemeinschaft gefunden haben oder ob sie zur Ruhe gekommen sind (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 1998, 1393, wonach ein In-Verkehr-Bringen der Waren nicht erforderlich ist und eine Beschlagnahme der Waren bei der Umladung in das Fahrzeug eines Abnehmers nicht zum Erlöschen der Zollschuld führt, obwohl die Ware ersichtlich nicht zur Ruhe gekommen war; auch Senatsbeschlüsse in BFH/NV 2006, 628 und 631; a.A. Witte, a.a.O., Art. 233 Rz. 18; VSF Z 09 01 Abs. 69; Lichtenberg in Dorsch, a.a.O., Art. 233 Rz. 8). Ein Anlass zur Einholung einer Vorabentscheidung des EuGH besteht daher insoweit ebenfalls nicht (vgl. EuGH-Urteil vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81 --C.I.L.F.I.T.--, EuGHE 1982, 3415 Rn. 16).

Beide Kriterien sind so unbestimmt, dass sie nicht geeignet sind, einen konkreten Zeitpunkt festzulegen, zu dem das vorschriftswidrige Verbringen beendet sein soll. Es bleibt unklar, wann konkret eine Ware Eingang in den Wirtschaftskreislauf gefunden haben soll oder wann eine Ware zur Ruhe gekommen ist. Überdies wird insbesondere das Kriterium des Zur-Ruhe-Kommens der Ware überwiegend floskelhaft und gewissermaßen als Synonym für die Beendigung des vorschriftswidrigen Verbringens gebraucht, ohne dass deutlich wird, ob ihm tatsächlich eine eigenständige Bedeutung zukommen soll. Erkennbar wird das insbesondere daran, dass das vorschriftswidrige Verbringen beispielsweise auch an einem Weiterverteilungs- oder Übernahmeort soll beendet sein können (vgl. Witte, a.a.O., Art. 233 Rz. 18; VSF Z 09 01 Abs. 69), mithin an einem Ort, an dem die Ware typischerweise gerade nicht zur Ruhe kommt.

Art. 233 Buchst. d ZK macht nach seinem klaren Wortlaut das Erlöschen der Zollschuld allein davon abhängig, dass die Waren "bei" dem vorschriftswidrigen Verbringen beschlagnahmt und gleichzeitig oder später eingezogen werden. Was mit den Waren nach der Beendigung des vorschriftswidrigen Verbringens geschieht, ist für die Frage des Erlöschens der Zollschuld ohne Bedeutung. Daher macht es keinen Unterschied, ob die Waren im Anschluss an das Verbringen zunächst in einem Versteck bleiben, in ein Zwischenlager eingelagert werden und dort zur Ruhe kommen oder ob sie unmittelbar entladen, umgeladen,

an Zwischenhändler bzw. Endabnehmer übergeben und von diesen weiter befördert werden. Selbst ein unmittelbarer Weitertransport der verbrachten Waren durch andere Personen und/oder mit einem anderen Beförderungsmittel wäre ein bloßer Binnentransport, dem es an dem erforderlichen engen Bezug zu der ursprünglichen Verbringungshandlung, d.h. der grenzüberschreitenden Beförderung, fehlt.

Auch das Erkenntnis des Österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (ÖStZB 2003, 145) ist nicht geeignet, den Senat insoweit zu Zweifeln an seiner Rechtsauffassung zu veranlassen. Der Verwaltungsgerichtshof hat zwar die von Witte (a.a.O., Art. 233 Rz. 18) geprägte Formel aufgegriffen, dass das vorschriftswidrige Verbringen erst dann beendet sei, wenn die Ware "am ersten Bestimmungsort eingetroffen und mithin zur Ruhe gekommen" sei. Daraus ergibt sich jedoch nicht, dass der Verwaltungsgerichtshof dem Zur-Ruhe-Kommen der Ware eine eigenständige (tragende) Bedeutung zugemessen hat. In dem dort entschiedenen Fall hatte nämlich der Transport mit der Ware seinen ersten Bestimmungsort noch nicht erreicht; auf das Zur-Ruhe-Kommen der Ware kam es nicht an.

4. Der Umstand, dass im Streitfall gegebenenfalls ein früheres Eingreifen der Zollfahndung und damit eine frühere Beschlagnahme der Zigaretten möglich gewesen wäre, führt ebenfalls nicht zu einem Erlöschen der Abgabenschuld. Für ein Anknüpfen an bloße Möglichkeiten und hypothetische Geschehensabläufe im Rahmen des Art. 233 Buchst. d ZK ist kein Raum. Dass das Erlöschen der Einfuhrabgaben auch von dem Ausgang ermittlungstaktischer Überlegungen der Zollbehörden über den Zeitpunkt des Zugriffs abhängt, ist hinzunehmen. Die Zollbehörden sind nicht verpflichtet, ein vorschriftswidriges Verbringen von Waren zum frühest möglichen Zeitpunkt zu beenden und damit die Entstehung von Einfuhrabgaben zu verhindern bzw. die Voraussetzungen für das Erlöschen der Abgaben zu schaffen, wenn ermittlungs- oder einsatztaktische Gründe ein anderes Vorgehen nahe legen (vgl. EuGH-Urteile vom 7. September 1999 Rs. C-61/98 -- De Haan--, EuGHE 1999, I-5003 Rz. 32 ff.; vom 14. Dezember 2004 Rs. T-332/02 --Nordspedizionieri--, Rz. 51, ZfZ 2005, 53).

5. Der Kläger ist nach Art. 202 Abs. 3 2. Anstrich ZK Zollschuldner geworden, weil er am vorschriftswidrigen Verbringen der Zigaretten beteiligt war, obwohl er wusste, dass er damit vorschriftswidrig handelte.

a) Der Senat hat bereits entschieden, dass sich auch derjenige an dem vorschriftswidrigen Verbringen beteiligt, der Räume bereitstellt, in denen die Waren aus dem für das vorschriftswidrige Verbringen benutzten Transportmittel entladen werden können, weil hiermit ein wesentlicher Teil der Logistik für die Ausführung der Tat bereitgestellt und die Tat in der beabsichtigten Art und Weise erst ermöglicht wird (Senatsbeschluss in BFH/NV 2002, 692).

b) Nach den Feststellungen des FG, an die der Senat im Revisionsverfahren gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, hat der Kläger im Streitfall seine Werkstatt wesentlich zur Umladung der Schmuggelware zur Verfügung gestellt.

Zwar darf das vorschriftswidrige Verbringen noch nicht beendet sein, wenn der Gehilfenbeitrag geleistet wird, weil eine bloß nachträgliche Beteiligung eine bereits beendete Haupttat nicht mehr fördern kann (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25. Juli 2003 11 K 162/99, ZfZ 2004, 97, zur Beteiligung an der Entziehung aus der zollamtlichen Überwachung). Die maßgebliche Beteiligungshandlung, auf die in diesem Zusammenhang abzustellen ist, ist jedoch nicht das tatsächliche Zur-Verfügung-Stellen der Räume und deren Benutzung für die Entladung, sondern bereits die vorherige Zusage einer späteren Nutzung der Räume. Hilfe zu einer Tat kann nämlich auch schon durch die bloße Zusage einer späteren Unterstützungshandlung geleistet werden, indem der Gehilfe den Haupttäter in seinem schon gefassten Tatentschluss bestärkt und ihm ein erhöhtes Gefühl der Sicherheit vermittelt (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 15. Juli 1999 5 StR 155/99, Neue Zeitschrift für Strafrecht 1999, 609). Erst dadurch, dass der Entladeort festgelegt wird, enthält der Transport sein konkretes Ziel, und das Wissen um das Vorhandensein eines Ortes, an dem die Waren ungestört entladen werden können, ist geeignet, den Haupttäter in seinem Tatentschluss zu bestärken und ihm schon während der Durchführung der Tat ein erhöhtes Gefühl der Sicherheit zu vermitteln.

Da der Kläger nach den Feststellungen des FG von Anfang an in die Organisation des Schmuggelprojekts eingeweiht und eingebunden war, erfolgte die Beteiligung des Klägers an dem vorschriftswidrigen Verbringen zumindest in Form einer psychischen Unterstützung zu einer Zeit, zu der das vorschriftswidrige Verbringen noch nicht beendet war. Aus den Feststellungen des LG über die Einbindung des Klägers in die Organisation des Tabakschmuggels, welche sich das FG zu Eigen gemacht hat, ergibt sich, dass der Kläger von dem Vorhandensein der Zigaretten in dem Kühlaufleger gewusst haben muss und damit zumindest über die ungefähre Größenordnung des geplanten Zigarettenschmuggels informiert war.

6. Schließlich ist der Kläger auch hinsichtlich der Einfuhrumsatz- und Tabaksteuer Steuerschuldner geworden. Dies folgt aus dem in § 21 Abs. 2 1. Halbsatz UStG und § 21 Satz 1 TabStG enthaltenen Verweis auf die zollrechtlichen Vorschriften, nach denen ausdrücklich auch der Beteiligte am vorschriftswidrigen Verbringen Abgabenschuldner wird. Anders als der Kläger meint, kann insbesondere § 21 Satz 1 TabStG

nicht einschränkend dahin ausgelegt werden, dass Schuldner der Tabaksteuer nur ist, wer selbst Verbringer der Waren ist. § 19 Satz 2 TabStG, der einen engeren Kreis der Steuerschuldner nennt, gilt nur für Fälle des Verbringens aus anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Gemeinschaft und betrifft nicht die Einfuhr von Tabakwaren aus Drittländern.

7. Die Erhebung der Einfuhrabgaben führt weder zu einer unzulässigen Doppelbestrafung noch stellt sie eine Vermögensstrafe dar oder verstößt sonst gegen höherrangiges Recht.

Die Erhebung der Einfuhrabgaben ist keine Strafe i.S. von Art. 103 Abs. 3 GG; Strafe i.S. von Art. 103 Abs. 3 GG ist nur die Kriminalstrafe (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. November 1976 2 BvL 1/76, BVerfGE 43, 101). Art. 202 ZK dient allein der Sicherung einer ordnungsgemäßen Besteuerung in Fällen, in denen Waren vorschriftswidrig in das Zollgebiet der Gemeinschaft verbracht werden.

Das Fehlen eines gesetzlichen Erlöschenstatbestandes bei Beschlagnahme und Einziehung der Waren ist ebenfalls keine Kriminalstrafe. Der Verweigerung eines Erlöschens der Steuerschuld trotz Beschlagnahme und Einziehung der Ware kommt zwar mittelbar auch eine Sanktions- und Präventionswirkung zu (Jatzke, Das System des deutschen Verbrauchsteuerrechts, 1997, S. 236). Darin liegt aber kein autoritatives Unwerturteil, d.h. der Vorwurf einer Auflehnung gegen die Rechtsordnung und die Feststellung der Berechtigung dieses Vorwurfs, wie er mit der Verhängung einer Kriminalstrafe verbunden ist (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 43, 101; BVerfG-Entscheidung vom 6. Juni 1967 2 BvR 375/60, 2 BvR 53/60, 2 BvR 18/65, BVerfGE 22, 49), sondern es handelt sich lediglich um die Verweigerung einer sachlich nicht gerechtfertigten Privilegierung. Denn Art. 103 Abs. 3 GG enthält kein an den Gesetzgeber gerichtetes Gebot, den Täter von den steuerrechtlichen Folgen seines Tuns deshalb freizustellen, weil er für dieses bestraft wird; allenfalls gebietet es der Grundsatz einer schuldangemessenen Bestrafung, solche steuerrechtlichen Folgen bei der Strafzumessung zu berücksichtigen.

Wegen der grundsätzlich verschiedenen Anknüpfungspunkte geht auch der vom Kläger angestellte Vergleich mit einer Vermögensstrafe fehl.

Der Kläger erstrebt für sich eine Ausnahme von dem Grundsatz, dass das Schicksal der eingeführten Waren nach ihrer Überführung in den freien Verkehr bzw. nach ihrer vorschriftswidrigen Einfuhr grundsätzlich keinen Einfluss auf das Erlöschen und die Fälligkeit der Abgaben hat. Auch dem Verbrauchsteuerrecht ist kein durchgängiger Systemgedanke zu entnehmen, nach dem der Untergang bzw. die Vernichtung verbrauchsteuerpflichtiger Waren stets zum Erlöschen der Steuer führen müsste (Jatzke, a.a.O., S. 238 ff.). Sofern einzelne zoll- und steuerrechtliche Vorschriften in bestimmten Fällen auch nach der Überführung der Waren in den freien Verkehr ein Erlöschen gesetzlich geschuldeter Abgaben in anderen Fällen als durch Zahlung vorsehen (Art. 233, 234 ZK, § 22 TabStG), handelt es sich um Ausnahmen von der Regel, die nicht ohne weiteres auf andere Sachverhalte übertragen werden können (vgl. Senatsurteil in BFHE 207, 81).

Die Steuerforderung ist auch nicht unverhältnismäßig. Die festgesetzte Steuer korreliert mit dem aufgrund der Tat drohenden (ebenfalls sehr hohen) Steuerschaden und orientiert sich damit an der konkreten Tat. Dass keine nach strafrechtlichen Maßstäben gebildete Geld- oder Freiheitsstrafe im Streitfall die Höhe der festgesetzten Steuer erreicht hätte, beruht zum einen darauf, dass bei der Strafzumessung auch die Folgen der steuerlichen Inanspruchnahme berücksichtigt werden und die Strafe daher regelmäßig niedriger ausfällt, als dies ohne die zu erwartende steuerliche Inanspruchnahme der Fall wäre. Entscheidend ist jedoch, dass die Bemessung der Steuer nach eigenen, nicht strafrechtlichen Kriterien erfolgt. Dabei ist die Berücksichtigung subjektiver Elemente in der Person des einzelnen Steuerschuldners systembedingt ausgeschlossen.

Die Belastungsentscheidung bei der im Grundsatz auf Abwälzung auf den Konsumenten angelegten indirekten Besteuerung orientiert sich allein an dem besteuerten Gut; sie fragt nicht nach der individuellen Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerschuldners oder nach dem Gewicht seines Beitrages zur Erfüllung des Steuertatbestandes. Den Absatz der Ware und damit die Abwälzung der Steuer auf die Konsumenten sicher zu stellen, gehört in diesem System zu dem individuellen Risiko des Steuerschuldners. Er hat es in der Hand, durch die Erfüllung des gesetzlichen Steuertatbestandes die Steuer entstehen zu lassen, bzw. umgekehrt, die Entstehung der Steuer zu vermeiden, wenn ihm die drohende Steuerlast untragbar erscheint. Eine Ausgestaltung der Besteuerung, die sicher stellt, dass die Abwälzung der Steuer in jedem Einzelfall gelingt, ist verfassungsrechtlich nicht geboten (BVerfG-Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274). Ein Steuerschuldner, der durch seine Beteiligung am vorschriftswidrigen Verbringen Teilnehmer einer Steuerhinterziehung geworden ist, die dazu führt, dass die verbrauchsteuerpflichtige Ware beschlagnahmt und eingezogen wird, so dass sie nicht mehr Ertrag bringend veräußert werden kann, hat es mithin sich selbst zuzuschreiben und deshalb hinzunehmen, wenn die Abwälzung der entstandenen Steuer scheitert und die Steuer aus eigenem Vermögen bezahlt werden muss.