

Beschluss vom 24. Mai 2013, VII B 167/12

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Beschluss vom 24.05.2013 VII B 163/12 - Übergehen eines Beweisantrags - Keine Bindung an den Inhalt von Strafurteilen - Anforderungen an die Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung

BFH VII. Senat

FO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1, TabStG § 21, AO § 393 Abs 1, ZK Art 202 Abs 1 Buchst a, ZK Art 202 Abs 3, ZK Art 203 Abs 1, ZK Art 99 Abs 2, ZKDV Art 867a, EWGV 2913/92 Art 202 Abs 1 Buchst a, EWGV 2913/92 Art 202 Abs 3, EWGV 2913/92 Art 203 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 99 Abs 2, EWGV 2454/93 Art 867a, FGO § 155, ZPO § 295, FGO § 96 Abs 1, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend FG Hamburg, 05. August 2012, Az: 4 K 198/10

Leitsätze

1. NV: Das Übergehen eines Beweisantrags kann im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde nicht mehr mit der Verfahrensrüge angegriffen werden, wenn der in der maßgeblichen Verhandlung fachkundig vertretene Beteiligte den Verfahrensverstöß nicht gerügt und damit auf die Wahrnehmung seiner Rechte verzichtet hat .
2. NV: Aufgrund der Eigenständigkeit des Besteuerungsverfahrens gegenüber dem Strafverfahren ist das FG nicht an die Einschätzung des Strafrichters hinsichtlich der Erweislichkeit eines bestimmten Tatgeschehens gebunden .
3. NV: Zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung genügt es nicht, wenn die Bedeutung für die Allgemeinheit sowie die Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit der aufgeworfenen Rechtsfrage lediglich behauptet werden .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war Beschäftigter in einer Müllverbrennungsanlage. Am 16. April 2008 wurden durch die Zollbehörde ca. 2,3 Mio. Zigaretten zur Vernichtung durch Verbrennung angeliefert. Zu diesem Zeitpunkt arbeiteten mit dem Kläger die Beschäftigten A, B und C in der "Schicht Z". Die angelieferten Zigaretten wurden in Gegenwart der Zollbeamten über einen Kipptrichter in den Müllbunker abgekippt. Nach dem Abkippen unterzeichneten die Zollbeamten ein Vernichtungsprotokoll für die angelieferten Zigaretten und verließen die Anlage. Aufgrund eines anonymen Hinweises wurde die Müllverbrennungsanlage an diesem Tag von Beamten des Zollfahndungsamtes observiert. Allerdings konnte das Geschehen im Gebäude des Müllbunkers nicht beobachtet werden. Bei einer am selben Tag durchgeführten Begehung des gesamten Bunkergebäudes fanden die Zollfahndungsbeamten vier Stangen Zigaretten in einem Schrank hinter der Krankanzel. Nach den Protokollen der Zollfahndung über die Vernehmungen des Klägers sowie A, B und C am 17. April 2008 haben diese Beschäftigten eingeräumt, während ihrer Spätschicht Zigaretten von der Bunkerbühne genommen zu haben. Am selben Tag führte die Personalabteilung der Stadtreinigung X mit den vier Mitarbeitern Anhörungen durch, über die Vermerke gefertigt wurden. Am Morgen des 18. April 2008 setzte der Leiter der Müllverbrennungsanlage die Zollfahndung davon in Kenntnis, dass 29 Kartons mit je 50 Stangen und ca. 10 Plastikbeutel mit insgesamt 290 Stangen und 17 Schachteln, insgesamt 348 340 Stück Zigaretten hinter einer Tür in unmittelbarer Nähe zum Abstellraum der "Schicht Z" aufgefunden worden seien. Die Zigaretten wurden sodann von der Zollfahndung sichergestellt.
- 2 Aufgrund der Feststellungen des Zollfahndungsamtes erließ der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) gegen alle vier Beschäftigten gemäß Art. 202 Abs. 1 Buchst. a und Art. 202 Abs. 3 3. Anstrich des Zollkodex (ZK) Steuerbescheide, mit denen diese gemäß § 21 des Tabaksteuergesetzes (TabStG) u.a. gesamtschuldnerisch auf Zahlung der Tabaksteuer für die in der Nähe des Abstellraums aufgefundenen Zigaretten in Anspruch genommen wurden. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) urteilte, der Kläger sei zu Recht für die in dem Nebenraum des sog. Schichtraums aufgefundenen Zigaretten als Abgabenschuldner in Anspruch genommen worden. Nach dem Inhalt der Vernehmungsprotokolle und Anhörungsvermerke habe der Kläger seine Beteiligung eingeräumt. Die Tabaksteuer

sei nach Art. 203 Abs. 1 ZK i.V.m. § 21 Satz 1 TabStG entstanden, weil die beschlagnahmten Zigaretten mit der Entfernung aus dem Bunkerbereich aus dem Zolllagerverfahren (Art. 867a der Zollkodex-Durchführungsverordnung), das im Streitfall auch den Transport zur Müllverbrennungsanlage und die Vernichtung umfasste, entnommen worden seien. Das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 29. April 2010 C-230/08 --Dansk Transport og Logistik-- (Slg. 2010, I-3799) stehe dieser Annahme nicht entgegen. Unerheblich sei die Observation durch die Zollfahndung. Ein Erlöschen der Abgabenschuld komme nicht in Betracht. Es bestehe kein Zweifel, dass es sich auch bei den im Nebenraum aufgefundenen Zigaretten um solche gehandelt habe, die am 16. April 2008 angeliefert worden seien. Den geäußerten Bedenken könne das Gericht vor dem Hintergrund der protokollierten Aussagen und Äußerungen der vier Mitarbeiter der Schicht nicht folgen. Es sei fernliegend, dass die Zigaretten bei einer anderen Gelegenheit beiseite geschafft worden seien. Grundlage dieser Würdigung seien der Akteninhalt, die Aussage des Zeugen O, des ehemaligen Leiters der Müllverbrennungsanlage, und insbesondere die Vernehmungsprotokolle sowie die Anhörungsvermerke. Aus diesen Unterlagen ergebe sich ein aktives Zusammenwirken der vier Beschäftigten. Der Kläger habe nicht in Abrede gestellt, bei der Entnahme der Zigaretten aus dem Bunkerbereich mitgewirkt zu haben. Gegenüber der Zollfahndung habe er eingeräumt, die Kollegen A, B und C beim Sammeln von Zigaretten beobachtet und ihnen dann sogar geholfen zu haben, Zigaretten in den Vorraum hinter die Kabine zu bringen. A und C hätten bekundet, zusammen mit dem Kläger Zigaretten gesammelt und eingepackt zu haben.

- 4 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Ein Verstoß gegen § 76 Abs. 1 FGO liege vor, weil das FG sein Urteil in Bezug auf die in einem Nebenraum aufgefundenen Zigaretten lediglich auf ungesicherte Vermutungen gestützt habe. Das FG habe keinen einzigen Anhaltspunkt dafür angeführt, der auf eine Anlieferung dieser Zigaretten am 16. April 2008 hindeute. Im Hinblick auf die in dem Nebenraum vorgefundenen Zigaretten habe das Amtsgericht in seinem Urteil ausgeführt, es könne nicht sicher geklärt werden, ob die Angeklagten für diesen Vorgang verantwortlich seien. Nur den ehemaligen Leiter der Müllverbrennungsanlage habe das FG als Zeugen vernommen. Dieser habe jedoch in Bezug auf die später aufgefundenen Zigaretten nichts beitragen können. Nicht vernommen worden seien die Verfasser der vom FG in Bezug genommenen Protokolle und Vermerke. Eine Beweiswürdigung habe das FG überhaupt nicht vorgenommen.
- 5 Von grundsätzlicher Bedeutung sei die Rechtsfrage, ob für Waren, die von den örtlichen Zoll- bzw. Steuerbehörden bei ihrem Verbringen in das Gebiet der Europäischen Gemeinschaft beschlagnahmt, eingelagert und später der Vernichtung zugeführt werden sollen, der Steuertatbestand dann nicht eintritt, wenn die Vernichtung dieser Waren infolge unzureichender Überwachung unterbleibt.
- 6 Das HZA ist der Beschwerde entgegengetreten. Es sei nachvollziehbar, dass das FG vier Jahre nach dem Geschehen keine weiteren Zeugen vernommen habe. Der Zeuge O habe angegeben, am 16. April 2008 sei nur eine einzige Anlieferung durch den Zoll erfolgt. Da der Werkstattleiter jeden Morgen einen Kontrollgang durch das Gebäude mache, wären vor dem 16. April 2008 im Gebäude deponierte Zigaretten zu einem früheren Zeitpunkt entdeckt worden. Die von der Beschwerde aufgeworfene Rechtsfrage sei nicht klärungsbedürftig.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Der behauptete Verfahrensmangel liegt nicht vor. Soweit der Kläger eine vermeintlich bedeutsame Rechtsfrage geklärt wissen will, genügen seine Ausführungen nicht den Darlegungserfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 8 1. Soweit die Beschwerde rügt, das FG habe unter Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) keine Beweiswürdigung vorgenommen und in Bezug auf die Annahme, die im Nebenraum aufgefundenen Zigaretten stammten aus der Lieferung des Zolls vom 16. April 2008, seine Entscheidung lediglich auf Vermutungen gestützt, liegt ein solcher Verfahrensmangel nicht vor. Das FG selbst hat in der Urteilsbegründung darauf hingewiesen, es bestünden keinerlei Zweifel daran, dass es sich bei den im Nebenraum aufgefundenen Zigaretten um solche handele, die am 16. April 2008 angeliefert und von der Spätschicht dieses Tages aus dem Müllbunkerbereich entnommen worden seien. Diese Erkenntnis hat es aus den Vernehmungsprotokollen, den Anhörungsvermerken und den Aussagen des am 3. November 2011 in Beisein des Klägers vernommenen Zeugen O gewonnen. Auf die Verwertung der Protokolle und Vermerke hat das FG ausdrücklich hingewiesen. Es trifft somit nicht zu, dass das FG über keinerlei Anhaltspunkte verfügte und seine Feststellungen lediglich auf ungesicherte Vermutungen gestützt hat. Aus den Unterlagen ist z.B. zu entnehmen, dass unter zollamtlicher Überwachung stehende Waren lediglich fünf bis zwanzig Mal im Jahr angeliefert wurden und dass über einen längeren Zeitraum vor dem 16. April 2008

gesammelte und in den Räumlichkeiten der Müllverbrennungsanlage deponierte Zigaretten auf den vom Wertstättleiter täglich durchgeführten Kontrollgängen hätten entdeckt werden müssen.

- 9** a) Dem Ergebnis der vom FG vorgenommenen Beweiswürdigung begegnet die Beschwerde lediglich mit dem Hinweis, der Kläger sowie die anderen Verfahrensbeteiligten hätten bestritten, an dem Verbringen der Zigaretten in den Nebenraum beteiligt gewesen zu sein. Zudem hätten sie darauf hingewiesen, eine so große Menge an Zigaretten sei wahrscheinlich von Mitarbeitern anderer Schichten über einen längeren Zeitraum gesammelt worden. Diesen unsubstantiierten Ausführungen ist indes nicht zu entnehmen, aus welchem Grund sich dem FG von Amts wegen das Erfordernis einer weiteren Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen und warum es aufgrund des Akteninhalts und des Ergebnisses der Vernehmung des Zeugen O an der Feststellung gehindert gewesen sein soll, die im Nebenraum aufgefundenen Zigaretten stammten aus der Anlieferung des Zolls vom 16. April 2008.
- 10** b) Im Übrigen gehört zur ordnungsgemäßen Darlegung des Verfahrensfehlers mangelhafter Sachaufklärung nach ständiger Rechtsprechung auch der Vortrag, dass die nicht zureichende Aufklärung des Sachverhaltes und die Nichterhebung weiterer (angebotener) Beweise in der mündlichen Verhandlung gerügt wurde oder weshalb diese Rüge nicht möglich war (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. April 1989 IV R 299/83, BFHE 157, 106, BStBl II 1989, 727, und Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2003 VII B 10/03, BFH/NV 2004, 529). Da der im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Untersuchungsgrundsatz eine Verfahrensvorschrift ist, auf deren Einhaltung ein Beteiligter ausdrücklich oder durch Unterlassen einer Rüge verzichten kann (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung), hat die Unterlassung der rechtzeitigen Rüge den endgültigen Rügeverlust --z.B. auch hinsichtlich der Begründung einer Nichtzulassungsbeschwerde-- zur Folge. Das Übergehen eines Beweisantrages oder einer unvollständigen Zeugeneinvernahme kann deshalb im Rahmen der Nichtzulassungsbeschwerde nicht mehr mit der Verfahrensrüge angegriffen werden, wenn der in der maßgeblichen Verhandlung selbst anwesende oder fachkundig vertretene Beteiligte, dem die Nichtbefolgung eines Beweisantrages oder die mangelhafte Sachaufklärung während der Zeugenbefragung erkennbar war, den Verfahrensverstoß nicht gerügt und damit auf die Wahrnehmung seiner Rechte verzichtet hat (vgl. Senatsbeschluss vom 17. Dezember 1999 VII B 183/99, BFH/NV 2000, 597).
- 11** Im Streitfall hatte der Kläger nicht nur Gelegenheit schriftsätzlich zu den Protokollen und Vermerken Stellung zu nehmen, sondern auch Beweisanträge in der mündlichen Verhandlung zu stellen. Ausweislich des Verhandlungsprotokolls hat er in der mündlichen Verhandlung solche Anträge nicht gestellt, obwohl das FG ihn ausdrücklich darauf hingewiesen hat, im Rahmen der Sachverhalts- und Beweiswürdigung sei hinsichtlich des weitaus größeren Teils der streitgegenständlichen Zigaretten die Frage zu klären, ob eine Beteiligung des Klägers an der Entnahme festgestellt werden könne.
- 12** 2. Auch der Hinweis auf den Inhalt des strafgerichtlichen Urteils kann der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen. Allein der Umstand, dass der Strafrichter eine Entnahme der im Nebenraum aufgefundenen Zigaretten durch den Kläger aufgrund bestehender Unsicherheiten in der Beweisführung nicht als erwiesen angesehen hat, führt nicht dazu, dass das FG von Amts wegen eine weitergehende Sachaufklärung hätte betreiben oder dieses Ergebnis hätte übernehmen müssen. Aufgrund der Eigenständigkeit des Besteuerungsverfahrens gegenüber dem Strafverfahren gemäß § 393 Abs. 1 der Abgabenordnung hätte selbst ein Freispruch im Strafverfahren das FG nicht daran hindern können, das Tatgeschehen und die Beteiligung des Klägers eigenständig zu werten (BFH-Beschlüsse vom 17. März 2010 X B 120/09, BFH/NV 2010, 1240, und vom 4. Mai 2005 XI B 230/03, BFH/NV 2005, 1485).
- 13** 3. Soweit der Kläger die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend macht, genügen seine Ausführungen nicht den Darlegungserfordernissen. Für die nach § 116 Abs. 3 Satz 1 und 3 FGO zu fordernde Darlegung der Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung einer Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und der Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) muss der Beschwerdeführer eine konkrete Rechtsfrage formulieren und auf ihre Bedeutung für die Allgemeinheit eingehen. Erforderlich ist darüber hinaus der substantiierte Vortrag, warum im Einzelnen die Klärung der aufgeworfenen Rechtsfrage durch die angestrebte Revisionsentscheidung aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Ferner muss die aufgeworfene Frage klärungsbedürftig und im konkreten Streitfall auch klärungsfähig sein (vgl. Senatsbeschlüsse vom 27. Oktober 2003 VII B 196/03, BFH/NV 2004, 232, und vom 2. Dezember 2002 VII B 203/02, BFH/NV 2003, 527, m.w.N.).
- 14** Diesen Erfordernissen wird die Beschwerde nicht gerecht. Zwar formuliert der Kläger eine Rechtsfrage, doch werden ihre grundsätzliche Bedeutung sowie ihre Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit lediglich behauptet, ohne dies näher zu belegen. Im Übrigen hat das FG nicht festgestellt, dass die Vernichtung der Zigaretten infolge einer

unzureichenden Überwachung unterblieben ist. Vielmehr stand die Müllverbrennungsanlage aufgrund der von der Zollfahndung vorgenommenen Observation unter ausreichender Überwachung, so dass durch die getroffenen Maßnahmen der Steueraufsicht die nicht vernichteten Zigaretten --mit dem Ziel einer späteren Vernichtung-- sichergestellt werden konnten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de