

# Beschluss vom 24. September 2013, XI B 75/12

## Verwertung von strafgerichtlichen Feststellungen durch das FG - vorweggenommene Beweiswürdigung

BFH XI. Senat

AO § 71, AO § 191, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 81, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Düsseldorf, 29. März 2012, Az: 1 K 4915/08 H

## Leitsätze

1. NV: Einwendungen der am finanzgerichtlichen Verfahren Beteiligten gegen die Verwendung strafgerichtlicher Feststellungen und entsprechende Beweisanträge müssen substantiiert werden. Dazu genügt die bloße Angabe einer abweichenden rechtlichen Würdigung oder schlichtes Bestreiten nicht .
2. NV: Beruhen die vom FG übernommenen strafgerichtlichen Feststellungen auf Geständnissen mehrerer an einem Umsatzsteuerkarussell Beteiligter, so bedarf es einer Erklärung, weshalb zu erwarten sei, dass diese ihre Aussagen ändern werden .

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) wurde vom Finanzamt A (FA A), dessen Zuständigkeit 2009 durch Fusion mit dem Finanzamt B auf den Beklagten und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) übergang, mit einem auf § 191 i.V.m. § 71 der Abgabenordnung (AO) gestützten Haftungsbescheid vom 22. November 2001 für Umsatzsteuer 2000 der X-GmbH (GmbH) in Höhe von ... DM in Haftung genommen. Die 1998 gegründete GmbH wurde 2003 wegen Vermögenslosigkeit von Amts wegen im Handelsregister gelöscht.
- 2 Die Haftungsinanspruchnahme des Klägers begründete das FA A im Wesentlichen damit, dass es sich bei der GmbH um eine Scheinfirma handele, die in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden gewesen sei und deren einziger Zweck darin bestanden habe, aus dem Ausland bezogene hochpreisige Mikroprozessoren (sog. CPU) mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer an deutsche Abnehmer weiter zu fakturieren, ohne die entsprechenden Umsätze dem Finanzamt zu erklären. Die Kunden der GmbH hätten ihre Rechnungen jeweils direkt an den Hauptlieferanten der GmbH, die Firma Y, gezahlt. Diese sei von dem Kläger betrieben worden. Er habe darüber hinaus auch die Geschäfte der GmbH tatsächlich betrieben. Die GmbH habe im Jahr 2000 an die Firma Z in C Rechnungen in Höhe von brutto ... DM sowie an die Firma F in D in Höhe von brutto ... DM ausgestellt. Die von der GmbH nach § 14 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) geschuldete Umsatzsteuer sei weder angemeldet noch erklärt worden. Dadurch sei der Tatbestand der Steuerhinterziehung gemäß § 370 AO erfüllt. Der Kläger hafte für die von der GmbH gemäß § 14 Abs. 3 UStG geschuldete Umsatzsteuer in Höhe von ... DM. Da die GmbH vermögenslos sei, sei insoweit die Verwirklichung der Steueransprüche nicht zu erwarten. Es sei ermessensgerecht, den Kläger in Anspruch zu nehmen. Am selben Tag verfasste das FA A einen Vermerk, dass von Haftungsinanspruchnahmen der Geschäftsführer G und H abgesehen werde, da diese auch nach Ermittlungen der Steuerfahndung S unauffindbar seien.
- 3 Das Amtsgericht S (AG) verurteilte G mit rechtskräftigem Urteil vom ... Mai 2002 wegen Steuerhinterziehung in sieben Fällen zu einer Gesamtfreiheitsstrafe von zwei Jahren, welche zur Bewährung ausgesetzt wurde. Es stellte fest, dass der Kläger Anfang des Jahres 2000 an G herangetreten war und ihn überredet hatte, eine Firma zu übernehmen, die sich später mit dem Handel von Elektroerzeugnissen befassen sollte. Am 1. Februar 2000 sei G Geschäftsführer der GmbH geworden. Mit dieser Firma seien mögliche Umsätze mit anderen Firmen, der Z, K und F, getätigt worden. G habe alsbald gemerkt, dass er lediglich eine Art Strohhalm gewesen sei.
- 4 Das Landgericht L (LG) verurteilte mit rechtskräftigem Urteil vom ... Mai 2003 die beiden Geschäftsführer der Z, M und N, wegen gemeinschaftlicher Steuerhinterziehung in neun Fällen zu mehrjährigen Haftstrafen. Nach den

Feststellungen des LG waren M und N mit der Z wesentlicher Bestandteil des Umsatzsteuerkarussells, in dem mit CPU "gehandelt" worden sei. Einer der missing trader, der CPU an die Z geliefert habe, sei die GmbH gewesen.

- 5 Der Einspruch gegen den Haftungsbescheid vom 22. November 2001 war erfolglos. Die Klage hatte überwiegend Erfolg. Unter Hinzuziehung der Strafakten des AG und des LG entschied das Finanzgericht (FG), der Haftungsbescheid vom 22. November 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. November 2008 sei in Höhe des Betrags von ... DM (= ... €) aufrechtzuhalten. Das FA habe den Kläger zu Recht gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 71 AO für verkürzte Steuern der GmbH, die aus der Geschäftsbeziehung mit der Z entstanden seien, in Haftung genommen, da er den objektiven und subjektiven Tatbestand der Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 2 AO) erfülle. Die GmbH schulde die in den Rechnungen Januar bis Mai 2000 an die Z ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von ... DM (= ... €). Der Kläger sei von Januar bis Juni 2000 als faktischer Geschäftsführer und Verfügungsberechtigter der GmbH gemäß § 35 AO verpflichtet gewesen, die Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben und die fälligen Steuern zu entrichten. Das FG sei insbesondere aufgrund der Feststellungen des LG davon überzeugt, dass er tatsächlich die Geschäfte der GmbH leitete und dem Geschäftsführer G entsprechende Anweisungen erteilt habe.
- 6 Im Hinblick auf die Geschäftsbeziehungen der GmbH mit der F und der K lasse sich unter Berücksichtigung der das FA treffenden Feststellungslast indes nicht mit der erforderlichen Gewissheit feststellen, dass der Kläger (auch) insoweit eine Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen habe.
- 7 Das FG hat die Revision nicht zugelassen. Dagegen wendet sich der Kläger mit seiner Nichtzulassungsbeschwerde.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen.
- 9 Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision wegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) --soweit er den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt worden ist-- liegen nicht vor. Der Kläger hat zudem nicht in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gebotenen Form dargelegt, dass --wie von ihm geltend gemacht-- die Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO grundsätzliche Bedeutung hat oder die Revision wegen des Erfordernisses einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) zuzulassen ist.
- 10 1. Die von der Beschwerde gerügten Verfahrensmängel i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO liegen --soweit sie den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt worden sind-- nicht vor.
- 11 a) Das FG hat nicht gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstoßen, indem es dem Beweisantritt des Klägers nicht gefolgt ist und die Zeugen M und N nicht vernommen hat.
- 12 Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Das Gericht ist dabei an das Vorbringen und an die Beweisanträge der Beteiligten nicht gebunden (§ 76 Abs. 1 Satz 5 FGO).
- 13 aa) Beweisergebnisse anderer Gerichtsverfahren dürfen im Wege des Urkundenbeweises in den finanzgerichtlichen Prozess eingeführt werden (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 1985 I R 30/81, BFHE 143, 117, BStBl II 1985, 305; vom 21. Juni 1988 VII R 135/85, BFHE 153, 393, BStBl II 1988, 841, unter II.3.). Das FG kann sich daher --wie hier-- Feststellungen aus in das finanzgerichtliche Verfahren eingeführten Strafurteilen zu eigen machen, es sei denn, dass die Beteiligten gegen die strafgerichtlichen Feststellungen substantiierte Einwendungen vortragen und entsprechende Beweisanträge stellen, die das FG nicht nach den allgemeinen für die Beweiserhebung geltenden Grundsätzen unbeachtet lassen kann (vgl. BFH-Urteile vom 10. Januar 1978 VII R 106/74, BFHE 124, 305, 308, BStBl II 1978, 311; vom 11. August 2011 V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 32).
- 14 Beweisermittlungs- oder -ausforschungsanträge, die so unbestimmt sind, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann, aus denen --auf den Streitfall bezogen-- geschlossen werden kann, dass eine faktische Geschäftsführung nicht vorgelegen habe, brauchen vom FG regelmäßig nicht befolgt zu werden (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 6. September 2005 IV B 14/04, BFH/NV 2005, 2166; vom 2. März 2006 XI B 79/05, BFH/NV 2006, 1132; vom 15. Mai 2007 I B 120/06, BFH/NV 2007, 1686).
- 15 bb) Bei Anlegung dieser Grundsätze begegnet die Vorentscheidung keinen rechtlichen Bedenken. Das FG hat den vom Kläger in der mündlichen Verhandlung vom 30. März 2012 gestellten Antrag, M und N als Zeugen zu der Frage

zu vernehmen, dass er nicht faktischer Geschäftsführer der GmbH gewesen sei, für nicht genügend substantiiert gehalten. Es hat damit die Anforderungen an die Substantiierung eines Beweisantrags nicht überspannt.

- 16** Ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. März 2012 hat der Kläger beantragt, "die Herren [M] und [N] als Zeugen zu der Frage zu vernehmen, dass der Kläger nicht faktischer Geschäftsführer der [GmbH] war". Dem lässt sich nicht entnehmen, welche konkreten Wahrnehmungen M und N gemacht haben sollen. Auch dem schriftsätzlichen Vorbringen des Klägers im finanzgerichtlichen Verfahren ist eine hinreichende Substantiierung (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 27. April 2010 X B 163/08, BFH/NV 2010, 1639) nicht zu entnehmen. Denn er hat in diesem Zusammenhang lediglich vorgetragen, es sei unzutreffend, "dass [er] die Firma Y eigenverantwortlich geleitet" habe; vorliegend geht es ausschließlich um die Frage, wer als (faktischer) Geschäftsführer der GmbH fungiert hat.
- 17** Überdies beruhen die Feststellungen des Strafurteils des LG im Wesentlichen auf den übereinstimmenden Geständnissen von M und N. Die Feststellungen im Urteil des AG beruhen insbesondere auf dem Geständnis des G. Die Vernehmung von M und N durch das FG versprach nur dann Erfolg, wenn mit einer Änderung ihrer strafgerichtlichen Aussagen zu rechnen war (vgl. BFH-Urteil in BFHE 153, 393, BStBl II 1988, 841, unter II.3.). Unter diesen Umständen genügte der Kläger seiner Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung des Sachverhalts nur, wenn er eine annehmbare Erklärung dafür gab, warum er erwartete, M und N werden ihre früheren Aussagen ändern. Daran fehlt es im Streitfall. Er hat nicht dargetan, ob und wenn ja, warum eine Änderung der Aussagen von M und N zu erwarten sei.
- 18** Darüber hinaus hat der Kläger in keiner Weise dargelegt, aus welchen Gründen die Feststellungen des LG und des AG nicht zutreffend sein sollen, insbesondere hat er nicht dargelegt, dass die Geständnisse von M und N unrichtig gewesen sein sollen. Mangels plausibler Darlegung von Gründen, aus denen sich die Unrichtigkeit der gegenüber dem LG und dem AG gemachten Angaben ergibt, ist die im Kern lediglich abweichende Würdigung der tatsächlichen Geschäftsführerstellung des Klägers kein substantiiertes Angriff gegen die Grundlagen der Strafurteile des LG und des AG. Das Beweisangebot des Klägers im Verfahren vor dem FG ist daher nur als schlichtes Bestreiten zu werten, das nicht geeignet ist, Zweifel an den Tatsachenfeststellungen des LG und des AG aufkommen zu lassen (vgl. BFH-Beschluss vom 22. März 1988 VII B 193/87, BFH/NV 1988, 722; BFH-Urteile in BFHE 153, 393, BStBl II 1988, 841, unter II.3.; in BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 32 ff.).
- 19** cc) Entgegen der Auffassung des Klägers war das FG an einer Berücksichtigung der Feststellungen der Strafurteile nicht deswegen gehindert, weil der im finanzgerichtlichen Verfahren betroffene Kläger am Strafverfahren nicht beteiligt war. Das sind allenfalls Umstände, die der Tatrichter im Rahmen seiner Überzeugungsbildung nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO --wie im Streitfall (Urteil, Seite 22) geschehen-- zu erwägen hat (vgl. BFH-Urteil vom 26. April 1988 VII R 124/85, BFHE 153, 463, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1988, 558, unter II.2.b; BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2011 VII B 28/11, BFH/NV 2012, 752).
- 20** dd) Ohne Verfahrensmangel hat das FG in den Entscheidungsgründen des Urteils (Seite 22 f.) den Beweisantritt unter Angabe von Gründen abgelehnt. Entgegen der Auffassung des Klägers erforderte die Ablehnung nicht eine Darlegung in einem gesonderten Gerichtsbeschluss.
- 21** b) In der Ablehnung des Beweisantrags liegt auch kein Verstoß gegen das Verbot der Beweisantizipation.
- 22** Eine gegen die Sachaufklärungspflicht verstößende vorweggenommene Beweiswürdigung liegt vor, wenn eine Beweiserhebung mit der Begründung unterlassen oder abgelehnt wird, ihr zu erwartendes Ergebnis könne die Überzeugung des Gerichts nicht ändern (vgl. BFH-Beschluss vom 13. September 2005 X B 8/05, BFH/NV 2005, 2167, unter 4.a; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 76 Rz 26). Ein derartiges Verhalten des FG liegt nicht vor, weil das FG das Beweisangebot des Klägers zu Recht mit der Begründung --und damit entgegen der Auffassung des Klägers nicht "willkürlich"-- abgelehnt hat, es seien keine substantiierten Einwendungen gegen die Feststellungen in den Strafurteilen erhoben worden. Diese Bewertung durch das FG wird nicht durch die beantragte Zeugenvernehmung von M und N zu der Frage, dass der Kläger nicht faktischer Geschäftsführer der GmbH war, widerlegt, da er --wie unter II.1.a dargestellt-- nicht dargelegt hat, aus welchen Gründen die Feststellungen der Strafurteile und die Geständnisse von M und N unrichtig sein sollen.
- 23** c) Auch hat das FG nicht gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweiserhebung (§ 81 FGO) verstoßen.
- 24** Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile in BFHE 124, 305, BStBl II 1978, 311; in BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 32) ist es --wie unter II.1.a dargelegt-- grundsätzlich zulässig, strafgerichtliche Feststellungen im

finanzgerichtlichen Verfahren zu verwerten; allerdings dürfen Feststellungen, gegen die --anders als hier-- unter Beweisangebot substantiierte Einwendungen vorgebracht werden, nicht ohne eigene Beweisaufnahme (§ 76 Abs. 1, § 81 FGO) übernommen werden.

- 25** 2. Der vom Kläger angeführte Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) ist nicht in der gebotenen Form dargelegt worden.
- 26** a) Wird die Nichtzulassungsbeschwerde auf diesen Zulassungsgrund gestützt, muss der Kläger eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herausstellen. Auch muss in der Beschwerdebegründung schlüssig und substantiiert unter Auseinandersetzung mit den zur aufgeworfenen Rechtsfrage in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen dargetan werden, weshalb die für bedeutsam gehaltene Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im Allgemeininteresse klärungsbedürftig und im Streitfall klärbar ist. In Bezug auf die Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfrage muss dargelegt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 27. Oktober 2008 XI B 202/07, BFH/NV 2009, 118, und vom 22. März 2011 X B 151/10, BFH/NV 2011, 1165; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 32, m.w.N.).
- 27** Hat die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits die Rechtsfrage entschieden, so muss die Beschwerde eingehend begründen, weshalb gleichwohl eine erneute Entscheidung des BFH für notwendig gehalten wird. Dazu ist insbesondere darzulegen, welche neuen gewichtigen, vom BFH nicht geprüften Einwendungen im Schrifttum und in der Rechtsprechung der Instanzgerichte gegen die höchstrichterliche Rechtsprechung erhoben werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 28. September 2000 III B 126/98, BFH/NV 2001, 461; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 33, m.w.N.).
- 28** b) Soweit der Kläger die Rechtsfrage der Zulässigkeit der Übernahme strafgerichtlicher Feststellungen, insbesondere aus Strafverfahren gegen Dritte, aufwirft, hat der BFH sowohl die Frage der Zulässigkeit der Übernahme von strafgerichtlichen Feststellungen geklärt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 124, 305, BStBl II 1978, 311; in BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 30 ff.) als auch entschieden, dass das FG an einer Berücksichtigung der in einem Strafurteil getroffenen Feststellungen nicht deswegen gehindert ist, weil der im finanzgerichtlichen Verfahren Betroffene am Strafverfahren nicht beteiligt war (vgl. BFH-Urteil in BFHE 153, 463, HFR 1988, 558, unter II.2.b; BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 752, Rz 7).
- 29** Der Kläger hat nicht dargetan, weshalb gleichwohl eine erneute Entscheidung des BFH für notwendig gehalten wird. Er hat insbesondere nicht dargelegt, ob neue gewichtige, vom BFH nicht geprüfte Einwendungen im Schrifttum und in der Rechtsprechung der Instanzgerichte gegen die höchstrichterliche Rechtsprechung ggf. erhoben werden.
- 30** 3. Eine Entscheidung des BFH ist auch nicht zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) erforderlich.
- 31** a) Zur Darlegung einer Divergenz muss der Beschwerdeführer tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so eine Abweichung zu verdeutlichen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 29. Mai 2006 V B 159/05, BFH/NV 2006, 1892, und vom 22. März 2007 V B 136/05, BFH/NV 2007, 1719). Dabei ist insbesondere auszuführen, dass es sich im Streitfall um einen vergleichbaren Sachverhalt und um eine identische Rechtsfrage handelt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 17. Januar 2006 VIII B 172/05, BFH/NV 2006, 799; vom 1. Dezember 2006 VIII B 2/06, BFH/NV 2007, 450; vom 11. Mai 2012 V B 106/11, BFH/NV 2012, 1339).
- 32** Der Kläger hat eine Divergenz des Urteils des FG zu einer anderen Entscheidung nicht entsprechend diesen Anforderungen dargelegt.
- 33** b) Er hat auch keinen schwerwiegenden Rechtsfehler aufgezeigt, der eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geboten erscheinen lässt.
- 34** Ein Fehler bei der Rechtsanwendung kann nur ausnahmsweise nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zur Zulassung der Revision führen, wenn es sich um einen schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehler handelt, der geeignet ist, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen. Ein derartiger Fehler liegt nur dann vor, wenn die angefochtene FG-Entscheidung objektiv willkürlich oder zumindest greifbar gesetzwidrig ist (vgl. z.B. BFH-

Beschlüsse vom 25. März 2010 X B 176/08, BFH/NV 2010, 1455; vom 18. November 2010 XI B 28/10, BFH/NV 2011, 204, Rz 11; in BFH/NV 2011, 1165, Rz 14; vom 10. Januar 2012 XI B 80/11, BFH/NV 2012, 815, Rz 18 f.). Einen solchen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler des FG hat der Kläger nicht dargelegt.

- 35** 4. Soweit sich die Ausführungen des Klägers in seiner Beschwerdebegründung gegen die materielle Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung richten, wird damit keiner der in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Zulassungsgründe dargetan, sondern nur, dass das FG nach Auffassung des Klägers falsch entschieden habe. Die Rüge fehlerhafter Rechtsanwendung vermag die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 FGO grundsätzlich nicht zu begründen (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 6. November 2008 XI B 172/07, BFH/NV 2009, 617; vom 1. April 2011 XI B 75/10, BFH/NV 2011, 1372, m.w.N.).

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