

Urteil vom 23. April 2014, VII R 41/12

Zur Haftung des Steuerhehlers, der schwarzgebrannten Alkohol erwirbt - Übernahme strafgerichtlicher Feststellungen durch das FG und Verzicht auf eigene Beweisaufnahme

BFH VII. Senat

FGO § 76 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, AO § 71, AO § 374, BranntwMonG § 136 Abs 3 Nr 1, AO § 69

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 16. October 2012, Az: 2 K 1520/10

Leitsätze

1. Ohne die Strafakten beizuziehen kann sich das FG die in einem rechtskräftigen Strafurteil des LG getroffenen Feststellungen zu eigen machen, wenn gegen die Entscheidung des BGH, mit der dieser die gegen das Urteil des LG eingelegte Revision als unbegründet zurückgewiesen hat, keine substantiierten Einwendungen erhoben worden sind .
2. Die Grundsätze der anteiligen Haftung für die Umsatzsteuer, die der Senat für die Haftung nach § 69 AO entwickelt hat, können nicht auf die Haftung eines Steuerhehlers nach § 71 AO für die durch Schwarzbrennen entstandene Branntweinsteuer übertragen werden .

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war zusammen mit ihrem Mann (A) an einer GmbH beteiligt, die Abfindungsbranntwein kaufte und verkaufte. Nach dem Tod des A wurde die Klägerin Geschäftsführerin der GmbH. An dieser war ihre Tochter als weitere Gesellschafterin zunächst zu 50 % und nach dem Tod des A im Jahr 2005 zu 65 % beteiligt. Nach den Feststellungen des Zollfahndungsamts und des Landgerichts (LG) kauften die Klägerin und A im Zeitraum von Januar 1999 bis Juli 2002 in mindestens vier Fällen gemeinschaftlich handelnd von einem Herrn B insgesamt ... Liter reinen Alkohol. B hatte den Branntwein seinerseits von einem Herrn C erworben, der den Branntwein in einer von ihm ohne Genehmigung betriebenen Brennerei hergestellt hatte. Den Branntwein hatte C ausschließlich an B verkauft, der ihn überwiegend als Trester an lediglich drei Abnehmer weiterveräußerte. Ein Abnehmer war die GmbH, an der die Klägerin, ihr Mann und ihre Tochter beteiligt waren. Wegen des Erwerbs des Branntweins (vier Taten mit zusammen 331 Einzelgeschäften) wurde die Klägerin vom LG mit Urteil vom 24. Oktober 2008 wegen gewerbsmäßiger Steuerhehlerei zu einer Gesamtgeldstrafe verurteilt, wobei das LG für die Jahre 1999 bis 2002 eine Gesamtmenge unsteuerter Branntweins von ... Litern und demzufolge einen Steuerschaden in Höhe von ... € zugrunde legte. Die dagegen beim Bundesgerichtshof (BGH) eingelegte Revision hatte keinen Erfolg. Aufgrund der vom Zollfahndungsdienst im Rahmen der strafrechtlichen Ermittlungen gewonnenen Erkenntnisse nahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Hauptzollamt --HZA--) die Klägerin sowie B und C mit Haftungsbescheid vom 16. März 2009 nach § 71 der Abgabenordnung (AO) gesamtschuldnerisch als Haftungsschuldner auf Zahlung der nicht entrichteten Branntweinsteuer in Anspruch. Mit geändertem Haftungsbescheid vom 11. Januar 2011 setzte das HZA die Haftungsschuld auf ... € herab. Einspruch und Klage blieben erfolglos.
- 2** Das Finanzgericht (FG) urteilte, die haftungsrechtliche Inanspruchnahme der Klägerin sei nicht zu beanstanden, da sie zur Überzeugung des Gerichts zusammen mit A eine mittäterschaftliche Steuerhehlerei (§ 374 AO, § 25 Abs. 2 des Strafgesetzbuchs --StGB-- i.V.m. § 369 Abs. 2 AO) begangen und dadurch die Branntweinsteuer verkürzt habe. Aufgrund der Feststellungen des LG, die durch die Entscheidung des BGH bestätigt worden seien, stehe fest, dass sie den Branntwein mit dem Ziel der Bereicherung gekauft und dabei rechtswidrig und schuldhaft gehandelt habe. Die strafgerichtlichen Feststellungen könne sich das Gericht zu eigen machen, denn im Streitfall habe die Klägerin pauschal auf ihre Einwendungen im strafgerichtlichen Revisionsverfahren verwiesen, bei denen es sich um diejenigen Einwendungen handele, die sie bereits im Einspruchsverfahren vorgebracht habe. Der pauschale Verweis

auf die Revisionsbegründung könne nicht eine substantiierte Auseinandersetzung mit dem Beschluss des BGH ersetzen, der die von der Klägerin erhobenen Rügen nicht als durchgreifend erachtet habe. Da eine Auseinandersetzung mit der letztinstanzlichen strafgerichtlichen Entscheidung fehle, bestehe keine Veranlassung zu der Annahme, die im Strafverfahren getroffenen Feststellungen seien unzutreffend. Daher habe auch kein Anlass zur Beiziehung der Strafakten bestanden.

- 3 Mit ihrer Behauptung, dem Steuerschuldner hätten bei Fälligkeit der Branntweinsteuer keine ausreichenden Mittel zu deren Tilgung zur Verfügung gestanden, könne die Klägerin nicht durchdringen. Denn auf die Leistungsfähigkeit des eigentlichen Steuerschuldners könne es bei einer haftungsrechtlichen Inanspruchnahme nach § 71 AO nicht ankommen. Die Klägerin selbst habe über ausreichende Mittel verfügt und durch ihr illegales Verhalten aussichtsreiche Vollstreckungsmöglichkeiten vereitelt. Anhand der strafgerichtlichen Feststellungen habe das HZA die Haftungssumme zutreffend ermittelt. Bei der Feststellung der von der Klägerin und A gekauften Alkoholmenge habe sich das LG im Einzelnen auf die sichergestellten Kaufbelege gestützt. Es habe sich dabei exakt um die Menge gehandelt, die das HZA seinem ursprünglichen Haftungsbescheid zugrunde gelegt habe.
- 4 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Übernahme der strafgerichtlichen Feststellungen durch das FG. Sowohl im finanzgerichtlichen als auch im strafgerichtlichen Verfahren habe sie geltend gemacht, dass ihr der Kauf des Branntweins nicht zugerechnet werden könne und dass dessen Umfang unzutreffend ermittelt worden sei. Dem Antrag auf Beiziehung der gesamten Strafakten sei das FG verfahrensfehlerhaft nicht gefolgt. Entgegen der Ansicht des FG habe sie in Bezug auf den Umfang des Erwerbs und legaler Liefervorgänge nicht nur pauschale, sondern konkrete Einwendungen erhoben. Die Aussagen des BGH in seinem Urteil vom 9. Dezember 2012 seien einer inhaltlichen Auseinandersetzung nur sehr eingeschränkt zugänglich. Bei der Bestätigung der vom HZA angenommenen Haftungssumme habe das FG die Grundsätze der anteiligen Haftung nicht berücksichtigt. Widersprüchlich seien in diesem Zusammenhang die Ausführungen zur Leistungsfähigkeit des Haftungsschuldners. Offen bleibe, welche Vollstreckungsmöglichkeiten sie vereitelt habe. Zum Umfang der Zahlungen an C habe das LG keine Feststellungen getroffen. Schließlich habe das FG den Vortrag unberücksichtigt gelassen, dass der Steuerschuldner alle Zahlungen unmittelbar für andere Zwecke als für die Begleichung der Steuerschulden verwendet habe.
- 5 Das HZA schließt sich im Wesentlichen der Rechtsauffassung des FG an. Die Ansicht der Klägerin führe zu einem Haftungsausschluss in all den Fällen, in denen eine solvente Person den von einer zahlungsunfähigen Person illegal hergestellten Branntwein kaufe. Diese Rechtsfolge sei mit dem Sinn und Zweck der von § 71 AO angeordneten Haftung nicht vereinbar. Im Übrigen bestehe zur Übernahme der vom FG für zutreffend erachteten Feststellungen und Beweiswürdigungen des Strafgerichts besonders dann Anlass, wenn die strafgerichtliche Entscheidung bereits rechtskräftig sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.
- 7 1. Nach § 76 Abs. 1 FGO hat das FG den entscheidungserheblichen Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen. Dies gilt insoweit, als Aufklärungsmaßnahmen durch den Inhalt der Akten, das Beteiligtenvorbringen oder sonstige Umstände veranlasst sind. Dabei steht die Art und Weise der Beweiserhebung und die Auswahl der Beweismittel grundsätzlich im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird die dem FG obliegende Sachaufklärungspflicht nicht dadurch verletzt, dass sich das FG die tatsächlichen Feststellungen, Beweiswürdigungen und rechtliche Beurteilungen des Strafverfahrens zu eigen macht, wenn nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) diese Feststellungen zutreffend sind. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Tatsachen, auf die es ankommt, bereits im Strafverfahren rechtskräftig festgestellt worden sind, die Beteiligten die im Strafurteil getroffenen Feststellungen als zutreffend anerkennen bzw. keine substantiierten Einwendungen dagegen erheben und für das Gericht kein Grund besteht, gleichwohl eine weitere Aufklärung vorzunehmen (Senatsurteile vom 2. Dezember 2003 VII R 17/03, BFHE 204, 380, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern 2004, 162; vom 12. Januar 1988 VII R 74/84, BFH/NV 1988, 692, und vom 22. Februar 1972 VII R 80/69, BFHE 105, 220, BStBl II 1972, 544).

- 8** Nach diesen Grundsätzen hat das FG die ihm obliegende Sachaufklärungspflicht nicht dadurch verletzt, dass es von einer eigenen Beweisaufnahme, insbesondere von der Beiziehung sämtlicher Strafakten, abgesehen und sich stattdessen die Feststellungen des LG zu eigen gemacht hat. Wie das FG in seiner Urteilsbegründung ausgeführt hat, ist das Strafurteil des LG mit der Zurückweisung der Revision rechtskräftig geworden. Mit der Entscheidung des BGH hat sich die Klägerin in ihrer Klage jedoch nicht substantiiert auseinandergesetzt. Vielmehr beschränkte sich ihr Vorbringen auf einen pauschalen Hinweis auf die Revisionsbegründung und die Behauptung, der BGH habe die im angefochtenen Strafurteil enthaltenen Widersprüche nicht vollständig behandelt. Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin mit ihrer Revision die Ermittlung derjenigen Tatsachen gerügt, auf die das LG die Verurteilung gestützt hat und die auch im Streitfall maßgeblich sind. Das Rechtsmittel hatte jedoch keinen Erfolg.
- 9** Bei diesem Befund musste sich dem FG aufgrund des Klagevorbringens und des Akteninhalts eine weitere Aufklärung des Sachverhalts nicht aufdrängen, zumal die Klägerin im Wesentlichen ihre gegen das Urteil des LG erhobenen Einwände wiederholt hat. Soweit die Klägerin in der Klagebegründung beanstandete, drei vom HZA als Beweis für einen entsprechenden Kauf gewertete Belege seien nicht von ihr unterzeichnet worden, hat das HZA den Einwand anerkannt und die Haftungssumme durch Erlass eines geänderten Haftungsbescheids entsprechend herabgesetzt. Im Übrigen hat es an seiner Auffassung festgehalten, dass die von der Klägerin unterschriebenen Kaufbelege --ungeachtet der darauf angegebenen Branntweinart und des jeweiligen Orts des Kaufs-- die Menge des von der Klägerin angekauften und übernommenen Branntweins und damit auch die mit dem geänderten Haftungsbescheid geltend gemachte Branntweinsteuer- bzw. Haftungsschuld hinreichend belegt. In ihrer Erwiderung hat die Klägerin im Wesentlichen geltend gemacht, auf die von ihr unterzeichneten Belege könne eine Haftung ohne gesonderte Feststellungen zu den einzelnen Käufen nicht gestützt werden. Nicht bestritten hat sie den Umstand, dass die Belege tatsächlich von ihr unterschrieben worden sind. Aus diesem Grund ist die aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnene Überzeugung des FG --das insbesondere den von der Klägerin unterschriebenen Belegen eine streitentscheidende Bedeutung beigemessen hat-- nachvollziehbar, die Klägerin, die für die Buchhaltung der GmbH verantwortlich war, habe die durch die Belege ausgewiesene Menge an un versteuertem Branntwein tatsächlich übernommen und damit einen eigenen Tatbeitrag zu einer Steuerhhelei (§ 374 AO) geleistet. Aus seiner Sicht musste sich dem FG eine eigene Sachaufklärung zu den einzelnen Käufen auch deshalb nicht aufdrängen, weil sich der BGH dem Vorbringen der Klägerin hinsichtlich der als unzulänglich und verfahrensfehlerhaft beanstandeten Tatsachenermittlung des LG nicht angeschlossen und die Revision verworfen hat.
- 10** Darüber hinaus musste das FG dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag auf Beiziehung der Strafakten auch deshalb nicht folgen, weil es sich um einen unzulässigen Beweisantrag handelte. Weder waren bestimmte Tatsachen unter Beweis gestellt noch in den Strafakten befindliche Unterlagen konkret bezeichnet. Auch die Revisionsbegründung lässt Angaben vermischen, aus welchen Teilen der Strafakten sich welche gegen eine der Klägerin zur Last gelegte Steuerhhelei sprechenden Tatsachen ergeben, die das FG wegen der unterlassenen Beiziehung der Strafakten unberücksichtigt gelassen hat. Die Revision macht keine konkreten Angaben zu den vom FG nicht wahrgenommenen Beweismitteln, welches genaue Ergebnis eine entsprechende Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern sie zu einer für die Klägerin günstigeren --von den Feststellungen des LG abweichenden-- Entscheidung hätte führen können.
- 11** 2. Zu Recht hat das FG geurteilt, die Behauptung der Klägerin, der Steuerschuldner sei zur Entrichtung der Branntweinsteuer nicht in der Lage gewesen, so dass nach dem Grundsatz der anteiligen Haftung der Steuerschaden nicht eintreten können, stehe der haftungsrechtlichen Inanspruchnahme der Klägerin nach § 71 AO nicht entgegen. Denn der Grundsatz der anteiligen Haftung kann auf die Haftung eines Steuerhhelers, der für die vom Schwarzbrenner hinterzogene Branntweinsteuer in Anspruch genommen wird, nicht angewendet werden.
- 12** a) Nach Auffassung des FG ist die Klägerin als Mittäterin (§ 25 Abs. 2 StGB) einer Steuerhhelei (§ 374 AO) anzusehen, weil sie zusammen mit A un versteuertem Branntwein gekauft hat, um sich zu bereichern. Substantiierte Einwendungen gegen diese Würdigung sind der Revision, die sich gegen die Sachverhaltsfeststellungen hinsichtlich der gekauften Menge Branntwein und die Annahme einer Schadensverursachung richtet, nicht zu entnehmen.
- 13** b) Ebenso wie § 69 AO hat § 71 AO Schadensersatzcharakter. Eine Sanktion für steuerunehrliches Verhalten wird mit der Vorschrift nicht bezweckt. Vielmehr soll mit der angeordneten Haftung des Straftäters der beim Fiskus eingetretene Vermögensschaden ausgeglichen werden. Deshalb kommt eine Haftung nur dann in Betracht, wenn zwischen der Pflichtverletzung und dem Steuerausfall als dem auszugleichenden Schaden ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Den Grundsatz der anteiligen Haftung hat der erkennende Senat bei Anwendung des § 71 AO bisher nur auf die Fälle der steuerrechtlichen Haftung gesetzlicher Vertreter angewandt, in denen der

Geschäftsführer einer GmbH infolge einer begangenen Steuerhinterziehung neben dem Haftungstatbestand des § 69 AO zugleich den Haftungstatbestand des § 71 AO verwirklicht hat (Senatsentscheidungen vom 26. August 1992 VII R 50/91, BFHE 169, 13, BStBl II 1993, 8; vom 2. März 1992 VII R 90/90, BFH/NV 1994, 526, und vom 16. März 1993 VII R 89/90, BFH/NV 1994, 359). Reichen in diesen Fällen die dem Steuerschuldner zur Verfügung stehenden Mittel nicht aus, kann nur eine anteilige Befriedigung des Steuergläubigers verlangt werden, so dass der Täter einer Steuerhinterziehung nur für den Betrag haftet, der bei fristgerechter Abgabe der Steueranmeldung unter Beachtung einer gleichmäßigen Befriedigung aller Gläubiger vom Steuerschuldner hätte getilgt werden können (Jatzke in Beermann/Gosch, AO, § 71 Rz 15, m.w.N.).

- 14** c) Entgegen der Auffassung der Revision lassen sich diese Grundsätze auf den Fall der Haftung eines Steuerhehlers, der unversteuerte verbrauchsteuerpflichtige Waren kauft, nicht übertragen. Bei einem rechtmäßigen Verhalten des Steuerschuldners, nämlich dem Unterlassen des Schwarz Brennens, wäre es zu einer Steuerentstehung nach § 136 Abs. 3 Nr. 1 des Gesetzes über das Branntweinmonopol a.F. überhaupt nicht gekommen. Hätte sich der Steuerhehler (die Klägerin) rechtmäßig verhalten und das schwarz gebrannte Erzeugnis nicht gekauft, stellte sich die Frage einer haftungsrechtlichen Inanspruchnahme nach § 71 AO nicht. Zudem kann die Haftung nach § 71 AO in anderen Fällen als denen einer gleichzeitigen Erfüllung des Haftungstatbestands des § 69 AO nicht davon abhängig gemacht werden, inwieweit das Verhalten des Haftungsschuldners (Steuerhehlers) ursächlich für die Nichtentrichtung der Steuer durch den Steuerschuldner (Schwarzbrenner, Schmuggler) gewesen ist. Auch hat der Steuerhehler keine steuerlichen Pflichten des Steuerschuldners zu erfüllen. Bei einer Haftung nach § 71 AO kann es daher auf die Leistungsfähigkeit des Steuerschuldners oder des in Haftung genommenen Steuerstraftäters nicht ankommen. Eine Anwendung des Grundsatzes der anteiligen Haftung ist aus den genannten Gründen ausgeschlossen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de