# Beschluss vom 30. September 2010, VII B 21/10

**Wirksames Steueraussetzungsverfahren bei beabsichtigter Ausfuhr - Grundsätzliche Bedeutung einer Rechtsfrage - Beweiswürdigung**

BFH VII. Senat

BranntwMonG § 143 Abs 1 S 1, AO § 169 Abs 2 S 3, FGO § 81 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EWGRL 12/92 Art 20 Abs 1, EWGRL 12/92 Art 19 Abs 4, EWGRL 12/92 Art 6 Abs 1 S 2 Buchst a

vorgehend FG München, 10. November 2009, Az: 14 K 3662/06

## Leitsätze

NV: Beabsichtigt ein Steuerlagerinhaber, unversteuerte verbrauchsteuerpflichtige Waren aus dem Gebiet der Europäischen Union auszuführen, ist davon auszugehen, dass das hierfür erforderliche Steueraussetzungsverfahren zunächst wirksam eröffnet worden ist, auch wenn die Begleitpapiere zu einem späteren Zeitpunkt während des Transports ausgetauscht und die Waren tatsächlich nicht ausgeführt, sondern in einen anderen Mitgliedstaat verbracht werden .

## Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) versandte im April 1999 aus ihrem Steuerlager in Österreich elf Sendungen mit jeweils 18 000 Flaschen Whisky zur Ausfuhr unter Steueraussetzung über Deutschland nach Russland. In den begleitenden Verwaltungsdokumenten (Begleitdokumente) war als Empfänger der Lieferungen eine Firma in Moskau angegeben. Nach den Feststellungen des Zollfahndungsamts wurden die ursprünglichen Begleitdokumente in X bzw. Y (Deutschland) gegen gefälschte Begleitdokumente ausgetauscht, in denen eine belgische Firma als Versender und eine britische Firma als Empfänger angegeben waren. Auf den Originalen wurde mit einem gefälschten Stempel des Hauptzollamts Z die Ausfuhr aus Deutschland bestätigt und der Rückschein an die Klägerin zurückgesandt. Von den elf Sendungen wurde eine in den Niederlanden beschlagnahmt, die übrigen zehn wurden nach Großbritannien verbracht. Die Transporte wurden mit eigenen oder angemieteten LKWs einer deutschen Spedition durchgeführt, die den Whisky im Steuerlager der Klägerin abholte. Aufgrund dieses Sachverhalts wurde die Klägerin vom Hauptzollamt N, dessen Rechtsnachfolger der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) ist, in Bezug auf die in Deutschland entstandene Branntweinsteuer neben den Personen B, C und D als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen. Einspruch und Klage blieben erfolglos.

2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, dass das Steueraussetzungsverfahren in Österreich wirksam eröffnet worden sei. Dem stehe nicht entgegen, dass der Warenführer möglicherweise von vornherein geplant hatte, die Ware nicht auszuführen. Der Alkohol sei durch den im Steuergebiet erfolgten Austausch der Begleitdokumente gemäß § 143 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über das Branntweinmonopol dem Steueraussetzungsverfahren entzogen worden. Dass die Begleitdokumente in X bzw. Y ausgetauscht worden seien, ergebe sich aus den Vernehmungsniederschriften der am Entziehen beteiligten Personen B, C und D, die übereinstimmend den Austausch der Begleitdokumente an den genannten Orten bestätigt hätten. Für eine von der Klägerin behauptete Entziehungshandlung in Belgien gebe es keine Anhaltspunkte. Ebenso wenig lägen Anhaltspunkte auf eine in Österreich erfolgte Entziehungshandlung vor. Jedenfalls in Österreich hätten die Begleitdokumente mit der Ware noch übereingestimmt. Schließlich könne sich die Klägerin nicht gemäß § 169 Abs. 2 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) exkulpieren, denn sie habe als Steuerlagerinhaberin die Verantwortung für das von ihr eröffnete Steueraussetzungsverfahren getragen und zudem eine Spedition als Hilfsperson mit dem Transport beauftragt. Dabei komme es nicht darauf an, ob sie auf die Auswahl des Fahrers habe Einfluss nehmen können.

3 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), zur Fortbildung des Rechts und Sicherung einer einheitlichen

Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) und wegen der Verfahrensfehler mangelnder Sachaufklärung und der Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Von grundsätzlicher Bedeutung sei die Frage, ob Art. 20 Abs. 1 der Richtlinie 92/12/EWG (RL 92/12/EWG) des Rates vom 25. Februar 1992 über das allgemeine System, den Besitz, die Beförderung und die Kontrolle verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABlEG-- Nr. L 9/12) dahingehend ausgelegt werden müsse, dass eine Täuschung des Versenders wie auch der Zollausgangsstelle über den im Begleitdokument angegebenen Bestimmungsort und/oder den Adressaten und/oder die durchführende Spedition und/oder die Kennzeichen der zum Transport verwendeten Trailer eine "Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit" ist, die per se und unabhängig von den Fiktionen des Art. 6 Abs. 1 Satz 2 Buchst. a RL 92/12/EWG mit dem Beginn des Abtransports zur Entstehung der Verbrauchsteuer führt. Die Frage werde sich in einer Vielzahl von Parallelfällen stellen. In Bezug auf solche Fallkonstellationen erfordere die Fortbildung des Rechts eine Ergänzung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) über den bereits mit Urteil vom 29. Oktober 2002 VII R 48/01 (BFHE 200, 66) entschiedenen Fall hinaus.

**4** Zudem habe das FG der Klägerin eine Spedition als Erfüllungsgehilfin zugerechnet, die sie nicht beauftragt habe. Dies werfe die grundsätzlich bedeutsame Frage auf, ob ein Transporteur, den die Versenderin nicht beauftragt habe und der von vornherein nicht beabsichtige, die ihm übergebene Ware im Verfahren der Steueraussetzung zu befördern und auszuführen, noch mit Wissen und Wollen des Versenders in dessen steuerlichem Pflichtenkreis tätig werde. Da die Klägerin durch die Steuerhinterziehung keinen Vorteil erlangt habe, hätten die Voraussetzungen für eine Exkulpation nach § 169 Abs. 2 Satz 3 AO vorgelegen.

**5** Verfahrensfehlerhaft sei das FG über die Einwände hinweggegangen, dass es vom Geschehensablauf her nicht sein könne, dass die Begleitdokumente in Deutschland ausgetauscht worden seien. Die Papiere seien in einer belgischen Fälscherwerkstatt hergestellt worden. Ihr Verbringen nach Deutschland sei unwahrscheinlich. Für die Annahme der deutschen Zollbehörden, dass die Ware je auf deutschem Gebiet transportiert worden sei, fehle jeder konkrete Beweis. Alles was vorliege, seien ein paar windige Aussagen von ein paar windigen Ganoven während verhängter oder drohender Untersuchungshaft. Abgesehen vom charakterlichen Niveau der Auskunftspersonen seien diese nicht wahrheitspflichtig gewesen. Das FG habe seine ihm obliegende Sachaufklärungspflicht dadurch verletzt, dass es sich die in den Vernehmungsprotokollen der Zollfahndung niedergelegten Aussagen der Straftäter D, C und B unkritisch zu eigen gemacht habe, ohne diese als Zeugen zu vernehmen. Dies stelle einen Verstoß gegen den in § 81 Abs. 1 FGO verankerten Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme dar. Hätte das FG den Sachverhalt hinreichend ermittelt, hätte es seine Überzeugung, dass die Begleitdokumente in Deutschland ausgetauscht worden seien, nicht aufrecht erhalten können. Am Protokoll der von D gemachten Aussage falle die mangelnde Präzision und die Widersprüchlichkeit auf. Es hätte sich dem FG aufdrängen müssen, dass D einige von ihm durchgeführte Zigarettenfahrten mit Alkoholfahrten verwechselt habe. C habe ausgesagt, dass er die gefälschten Begleitdokumente zusammen mit B in Deutschland ausgetauscht habe; sie seien von einem G in der Nähe von Köln entgegengenommen worden. Aus der Aussage gehe nicht hervor, dass sich auch die Fahrer in der Nähe von Köln aufgehalten hätten. Es sei unwahrscheinlich, dass sich C die Papiere an einem anderen Ort von den Fahrern hat aushändigen lassen und damit nach Köln gefahren sei. Seine Aussage habe C nie berichtigt. Bei der Aussage von B handele es sich um eine Aussage vom Hörensagen; bei dem von ihm beschriebenen Treffen in München sei er selbst nicht dabei gewesen. Auch habe er betont, an den zehn Fahrten nicht beteiligt gewesen zu sein. Im Widerspruch dazu sei das FG von insgesamt elf Fahrten ausgegangen. Darüber hinaus habe B hinsichtlich eines Aufgriffs in Dover offensichtlich Zigaretten- mit Alkoholschmuggelfahrten verwechselt. Die Frage, welcher Beweiswert einer solchen Aussage zukomme, habe sich das FG nicht gestellt.

**6** Das HZA ist der Beschwerde entgegengetreten. Es schließt sich der Auffassung des FG an. Alle Zeugen hätten ausgesagt, dass der Austausch der Papiere in Deutschland erfolgt sei. Jedenfalls könne den Aussagen kein Hinweis darauf entnommen werden, dass der Austausch erst in Belgien vorgenommen worden sei. Aus der von D gemachten Aussage sei zu entnehmen, dass er seinen LKW deshalb in H abgestellt habe, weil er in der Nähe beheimatet gewesen sei. Dies wäre eine plausible Erklärung für die gewählte Route über Deutschland.

## Entscheidungsgründe

**7** II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Den von der Klägerin aufgeworfenen Fragen kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Auf die gerügten Verfahrensmängel kann sich die Klägerin nicht mehr berufen.

**8** 1. Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsbedürftig ist (vgl. Entscheidungen des BFH vom 16. Juli 1999 IX B 81/99, BFHE 189, 401, BStBl II 1999, 760, und vom 21. April 1999 I

B 99/98, BFHE 188, 372, BStBl II 2000, 254, m.w.N.). Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind. An der zu fordernden Klärungsbedürftigkeit fehlt es jedoch, wenn sich die Beantwortung der Rechtsfrage ohne weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG in seiner Entscheidung getan hat, wenn die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Beschlüsse vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231, und vom 31. Mai 2000 X B 111/99, BFH/NV 2000, 1461). Darüber hinaus ist eine Rechtsfrage auch dann nicht klärungsbedürftig, wenn sie durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar oder vorgetragen sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH geboten erscheinen lassen (BFH-Beschluss vom 4. Mai 1999 IX B 38/99, BFHE 188, 395, BStBl II 1999, 587).

**9** a) Die Frage, ob bereits im Abgangsmitgliedstaat eine Zuwiderhandlung oder Unregelmäßigkeit i.S. des Art. 20 Abs. 1 RL 92/12/EWG begangen worden ist, wenn der abgebende Steuerlagerinhaber und die Ausgangszollstelle über die im Begleitdokument gemachten Angaben über den Bestimmungsort, den Adressaten, die den Transport durchführende Spedition und die Kennzeichen der zum Transport verwendeten Trailer getäuscht worden sind, ist so zu beantworten, wie es das FG getan hat.

**10** Nach den Feststellungen des FG war in den Begleitdokumenten als Empfänger eine Firma in Russland angegeben. Die Waren sollten über Deutschland nach Russland ausgeführt werden. Wie der Senat bereits entschieden hat, liegt in einem solchen Fall ein wirksam eröffnetes Steueraussetzungsverfahren vor. Denn die bloße Absicht, eine im Verfahren der Steueraussetzung befindliche Ware zu einem späteren Zeitpunkt vorübergehend nach einem anderen Ort als dem Bestimmungsort zu verbringen, führt noch nicht zur Entnahme der Ware aus dem Verfahren der Steueraussetzung (Senatsbeschluss vom 28. Oktober 2004 VII B 293/03, BFH/NV 2005, 1018). Zu berücksichtigen ist im Falle der Ausfuhr, dass als Empfänger der Ware die Zollstelle fungiert, über die die Ware ausgeführt wird. Das Verfahren ist erledigt, wenn die Ausgangszollstelle auf dem Rückschein bestätigt, dass die Ware das Gemeinschaftsgebiet bzw. nunmehr das Gebiet der Europäischen Union verlassen hat (Art. 19 Abs. 4 RL 92/12/EWG). Der Steuerlagerinhaber, der ein Begleitdokument eröffnet, mit dem verbrauchsteuerpflichtige Waren über das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats ausgeführt werden sollen, hat in Feld 7a des Begleitdokuments "Ausfuhr aus der Gemeinschaft" und den Ort der Ausfuhr einzutragen. Da es den Ort der Ausfuhr tatsächlich gibt und auch die Zollstellen existent sind, die als Ausgangszollstellen in Betracht kommen, ist der Fall der Ausfuhr nicht mit der Fallkonstellation zu vergleichen, bei der über die Berechtigung des in einem Mitgliedstaat ansässigen Empfängers getäuscht wird, verbrauchsteuerpflichtige Waren unter Steueraussetzung zu empfangen.

**11** Unabhängig davon, ob sich der versendende Steuerlagerinhaber zur Ausfüllung des Begleitdokuments einer Hilfsperson bedient, ist bei einer vom Versender beabsichtigten Ausfuhr davon auszugehen, dass das Steueraussetzungsverfahren zunächst wirksam eröffnet worden ist (Senatsurteil vom 10. November 2009 VII R 39/08, BFHE 227, 546, Rz 16; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 24. Oktober 2002 5 StR 600/01, BGHSt 48, 52). Zutreffend hat der BGH für den Fall eines in Frankreich eröffneten Steueraussetzungsverfahrens zur Ausfuhr von tatsächlich für den Schwarzmarkt in Polen bestimmten Alkohol in die Ukraine darauf hingewiesen, dass der wirksamen Eröffnung des Steueraussetzungsverfahrens in Frankreich nicht entgegenstehe, dass die Schmugglerorganisation nicht die Absicht gehabt habe, den Alkohol tatsächlich an die lediglich als Tarnempfänger angegebene Firma in der Ukraine zu liefern.

**12** Mit diesem Urteil setzt sich die Beschwerde nicht auseinander; sie legt insbesondere nicht schlüssig dar, aus welchen besonderen Umständen eine erneute höchstrichterliche Klärung dieser Frage erforderlich ist. Allein die in der Frage aufgezeigten Alternativen in Bezug auf die falschen Angaben im Begleitdokument (Bestimmungsort, Empfänger, Frachtführer, Kennzeichen) lassen keinen Grund erkennen, die eine andere Beurteilung der Rechtslage geboten erscheinen lassen. Aus diesem Grund kommt auch eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts nicht in Betracht.

**13** b) Auch die weitere, auf die Besonderheiten des Streitfalls ausgerichtete Frage, ob ein Transporteur, den der Versender nicht beauftragt hat und der von vornherein nicht beabsichtigt, die ihm übergebene Ware im Verfahren der Steueraussetzung zu befördern und auszuführen, noch mit Wissen und Wollen des Versenders in dessen Pflichtenkreis tätig wird, ist nicht grundsätzlich bedeutsam. Die Frage würde sich bereits deshalb in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht stellen, weil das FG nicht festgestellt hat, dass die Klägerin die Spedition nicht mit der Durchführung des Transports beauftragt hat. Dagegen hat es ausgeführt, dass die Spedition als Hilfsperson der Klägerin tätig geworden ist, was eine Willensbetätigung der Klägerin in Bezug auf die streitgegenständlichen Transporte voraussetzt. Mit ihrer Fragestellung begehrt die Klägerin zum Nachweis einer

etwaigen Exkulpationsmöglichkeit nach § 169 Abs. 2 Satz 3 AO eine Überprüfung der Rechtsansicht des FG, dass sich die Klägerin der Spedition zur Erfüllung ihrer verbrauchsteuerlichen Pflichten bedient hat. Eine Frage, deren Klärung im Allgemeininteresse liegt, kann diesem Vorbringen jedenfalls nicht entnommen werden.

**14** 2. Soweit die Klägerin behauptet, dass das FG den Grundsatz der Individualität der einzelnen Warenlieferungen missachtet hat und damit vom Senatsbeschluss vom 30. Januar 2007 VII B 4/06 (BFH/NV 2007, 1374) abgewichen ist, fehlt es bereits an einer schlüssigen Darlegung einer Divergenz, insbesondere an der Herausarbeitung und Gegenüberstellung von abstrakten Rechtssätzen. Im Übrigen liegt die behauptete Abweichung vom Beschluss des Senats in BFH/NV 2007, 1374 nicht vor, denn das FG hat die elf Transporte als eigenständige Beförderungsverfahren unter Steueraussetzung angesehen. Dem Urteil ist nicht zu entnehmen, dass das FG lediglich von Teillieferungen ausgegangen ist, die mit nur einem Begleitdokument hätten erledigt werden können.

**15** 3. Auf eine Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 FGO) kann sich die Klägerin nicht mehr berufen. Bei der Regelung des § 81 Abs. 1 FGO handelt es sich um ein verzichtbares Recht. Das Rügerecht geht daher nicht nur durch eine ausdrückliche oder konkludente Verzichtserklärung gegenüber dem FG verloren, sondern auch durch das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge (Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 81 FGO Rz 34, m.w.N.). So liegt es im Streitfall. Für die rechtskundig vertretene Klägerin war erkennbar, dass das FG die am Schmuggel beteiligten Täter B, C und D nicht persönlich vernehmen würde. Zur mündlichen Verhandlung waren sie nicht geladen. Dies hat die Klägerin indes nicht zum Anlass genommen, die Nichtvernehmung gegenüber dem FG zu beanstanden. Ausweislich des Sitzungsprotokolls hat sie entsprechende Beweisanträge nicht gestellt.

**16** Zudem hat sie in dem von der Beschwerde ausdrücklich in Bezug genommenen Schriftsatz vom 29. Dezember 2006 selbst vorgetragen, dass der verurteilte C inzwischen verschwunden und wohl in der organisierten Kriminalität untergetaucht sei; auch der Mittäter D sei nicht mehr greifbar. Im Gegensatz dazu behauptet sie in ihrem Schriftsatz vom 5. März 2010, dass die Erhebung des unmittelbaren Beweises durch eigene Vernehmung der Straftäter D, C und B zulässig und möglich gewesen sei. Indes belegen die Ausführungen in ihrem Schriftsatz vom 29. Dezember 2006, dass sie vor der mündlichen Verhandlung offensichtlich von der Unerreichbarkeit von C und D ausgegangen ist. In Bezug auf B trägt die Klägerin vor, dass dieser selbst an den streitgegenständlichen Schmuggelfahrten nicht beteiligt gewesen sei und nur vom Hörensagen berichten könne, weshalb einer solchen Aussage kein Beweiswert zukomme. Warum für das FG trotz der angenommenen Unerreichbarkeit von D und C und trotz des fehlenden Beweiswerts einer Aussage von B dennoch die Pflicht bestanden haben soll, die genannten Personen zu laden und zu vernehmen, vermag die Beschwerde nicht schlüssig darzulegen.

**17** 4. Schließlich greift die Beschwerde mit den Ausführungen zur vermeintlichen Widersprüchlichkeit der protokollierten Aussagen von B, C und D die Würdigung des Inhalts der Vernehmungsprotokolle durch das FG an. Behauptet wird eine unzutreffende Würdigung der als Beweismittel herangezogenen Urkunden. Damit kann jedoch ein Verfahrensmangel nicht begründet werden; die Grundsätze der Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung des BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 82, m.w.N.). Im Übrigen trifft die Würdigung des FG zu, dass allen drei Aussagen entnommen werden kann, dass die Papiere in Deutschland ausgetauscht worden sind. Einen Austausch in Belgien hat keiner der drei Täter behauptet, nicht einmal beiläufig erwähnt. Bei dieser Sachlage erscheint die Würdigung der Vernehmungsprotokolle dahingehend, dass die am Entziehen beteiligten Personen B, C und D übereinstimmend den Austausch der Begleitdokumente an den genannten Orten bestätigt hätten, nicht nur als möglich, sondern auch als nachvollziehbar, so dass ein offensichtlicher Verstoß gegen Erfahrungssätze oder Denkgesetze für den beschließenden Senat nicht ersichtlich ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de