Beschluss vom 13. März 2014, VII B 80/13

Rechtskraftwirkung eines Urteils - Steuerhehlerei

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 76 Abs 1, FGO § 110 Abs 1 S 1, AO § 71, AO § 374 Abs 1, ZK Art 202 Abs 3, ZK Art 213, StGB § 52 Abs 1, StGB § 257 Abs 1, EWGV 2913/92 Art 202 Abs 3, EWGV 2913/92 Art 213

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 20. März 2013, Az: 2 K 1191/12

Leitsätze

1. NV: Die Rechtskraft eines Urteils, mit dem ein auf Art. 202 Abs. 3 und Art. 213 ZK gestützter Abgabenbescheid aufgehoben wird, steht einer späteren haftungsrechtlichen Inanspruchnahme nach § 71 AO wegen Steuerhehlerei nicht entgegen.

2. NV: Für die Bindungswirkung nach § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO ist maßgebend, in welchem Umfang die behauptete Rechtswidrigkeit des angefochtenen Verwaltungsakts aufgrund des Vorbringens des Klägers vom Gericht tatsächlich überprüft worden ist.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist Eigentümer einer Halle, in der Beamte der Zollfahndung bei einer Durchsuchung ... Stück unversteuerte, aus der Ukraine stammende Zigaretten feststellten. Der Kläger wurde in der ersten Etage des Gebäudes angetroffen, als ein anderer Mitwirkender in der Halle damit beschäftigt war, die Zigaretten aus ihrem Versteck zu bergen. Diese befanden sich in hohlen Füßen entsprechend präparierter Paletten. Die Paletten hatte der Kläger zusammen mit einem Bekannten von einem vor der Halle abgestellten LKW abgeladen. Als ein Palettenstapel beim Abladen umkippte, wurde eine Palette so beschädigt, dass einige Schachteln unverzollter Zigaretten auf den Boden fielen. Trotz der Wahrnehmung dieses Vorgangs half der Kläger weiterhin beim Entladen. Im zweiten Rechtszug wurde er aufgrund dieses Tatgeschehens vom Landgericht (LG) rechtskräftig wegen Begünstigung in Tateinheit mit Steuerhehlerei (§ 257 Abs. 1, § 52 Abs. 1 des Strafgesetzbuchs --StGB--, § 374 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) verurteilt.

2 Nachdem das Finanzgericht (FG) den vom Beklagten und Beschwerdegegner (Hauptzollamt --HZA--) nach Art. 202 Abs. 3 i.V.m. Art. 213 des Zollkodex (ZK) erlassenen Abgabenbescheid aufgrund des nicht nachgewiesenen Besitzverhältnisses mit Urteil vom 26. Mai 2011 aufgehoben hatte, erließ das HZA am 15. September 2011 einen auf § 71 AO gestützten Haftungsbescheid. Auf den Einspruch des Klägers verringerte das HZA die im angefochtenen Bescheid ausgewiesene Menge an Zigaretten auf die im Strafurteil festgestellte Menge und setzte den Haftungsbetrag entsprechend herab. Im Übrigen hatte der Einspruch ebenso wenig Erfolg wie die Klage vor dem FG. Das FG urteilte, die Rechtskraft des Urteils vom 26. Mai 2011 stehe dem Erlass des streitgegenständlichen Haftungsbescheids nicht entgegen, denn es handele sich um unterschiedliche Entscheidungsgegenstände. Im Übrigen sei die haftungsrechtliche Inanspruchnahme des Klägers rechtmäßig. Der Kläger habe zu der rechtswidrig und vorsätzlich begangenen Vortat i.S. des § 370 Abs. 1 Nr. 2 und 3 AO vorsätzlich einen Tatbeitrag i.S. des § 374 Abs. 1 AO geleistet, aufgrund dessen er als Täter einer Steuerhehlerei anzusehen sei. Insofern mache sich das Gericht die Feststellungen im Beschluss des Oberlandesgerichts (OLG) vom 5. Januar 2010 zu eigen. Überdies sei dem Kläger nach den Feststellungen des LG beim Abladen der Zigaretten klar gewesen, dass diese geschmuggelt werden sollten. Dennoch habe er --ohne die Strafverfolgungsbehörden zu informieren-- weitere Hilfe geleistet. Die Einlassung des Klägers, er habe keine Kenntnis vom Inhalt der Palettenfüße gehabt, sei als Schutzbehauptung zu werten. Substantiierte Einwendungen gegen die Feststellungen der Strafgerichte habe der Kläger nicht vorgebracht. Hinsichtlich der gestellten Beweisanträge unterstelle das FG als wahr, dass der Kläger vom Büro aus nicht in der Lage gewesen sei, die Halle einzusehen. Sofern der Kläger unter Beweis gestellt habe, lediglich als Vermieter der

Halle involviert gewesen zu sein, handele es sich nicht um eine Tatsachenbehauptung, sondern um eine Schlussfolgerung, die nicht Gegenstand einer Beweiserhebung sein könne. Deshalb hätten die Beweisanträge unbeachtet bleiben können.

3 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) und Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Bei der Einsichtnahme in die Akten habe sein Prozessvertreter festgestellt, dass weder eine Klageerwiderung noch eine Stellungnahme des HZA vorgelegen habe. Auch in der mündlichen Verhandlung habe der Vertreter des HZA keine Stellungnahme abgegeben. Zudem habe das FG in seiner Entscheidung den Tatbeitrag anders gewürdigt als im vorangegangenen Urteil vom 26. Mai 2011, in dem es die Ansicht zum Ausdruck gebracht habe, lediglich das Wissen um das vorschriftswidrige Verbringen i.S. des Art. 202 Abs. 1 ZK begründe noch keine Zollschuldnerschaft, obgleich er (der Kläger) die vorschriftswidrig eingeführten Zigaretten abladen half. Nunmehr sei das FG davon ausgegangen, er habe einen vorsätzlichen Tatbeitrag i.S. des § 374 Abs. 1 AO geleistet, indem er beim Absetzen der Zigaretten geholfen habe. Die vom FG gewählte Verfahrensweise führe im Ergebnis zu einem Überraschungsurteil. Auch habe das FG verfahrensfehlerhaft die gestellten Beweisanträge übergangen. Die Rüge mangelnder Sachaufklärung sei in der mündlichen Verhandlung nicht möglich gewesen. Bei seiner Befragung habe das FG lediglich auf die Tatbestandsmäßigkeit der Begünstigung abgestellt. Die Mitwirkung des HZA habe das FG durch die Verletzung seiner Hinweis- und Sachaufklärungspflicht vereitelt, so dass keine sachkundigen Beweisanträge hätten gestellt werden können.

4 Klärungsbedürftig sei die Rechtsfrage, "ob der Neubescheidung über eine Inhaftungnahme eines Steuerschuldners die Rechtskraft eines abschlägig beschiedenen Steuerbescheids bei identischem Lebens- und Steuersachverhalt entgegenstehe". Für die Festlegung der Reichweite der in § 110 Abs. 1 Satz 1 FGO angeordneten Rechtskraft sei nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) der abgrenzbare einheitliche Vorgang entscheidend. Der Verwaltungsbehörde sei es grundsätzlich verwehrt, aus einem Sachverhalt, dessen gerichtliche Beurteilung abgeschlossen sei, ergänzende Rechtsfolgen zu ziehen und diese zur Grundlage einer nochmaligen Änderung des rechtskräftig gewordenen Bescheids zu machen. Zu klären seien darüber hinaus die Rechtsfragen, ob die Begünstigung einer Straftat nach § 257 StGB vom Tatbestand des § 71 AO in Bezug auf die dort geregelten Beteiligungsformen umfasst werde und ob das FG auch in den Fällen eine eigene Prüfung der Tatbestandsmäßigkeit einer Straftat im Zusammenhang mit einer daraus folgenden steuerrechtlichen Haftung vornehmen könne, wenn es sich zugleich im Urteil die strafgerichtlichen Feststellungen eines Strafurteils zu eigen mache. Im Streitfall sei vom Strafgericht lediglich eine Begünstigung nach § 257 StGB, d.h. eine nachträgliche Beihilfe zur Vortat, festgestellt worden. Dagegen erfasse § 71 AO lediglich eine Täterschaft bzw. Teilnahmeformen der §§ 23 bis 25 StGB. Indem das FG seiner Prüfungspflicht hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale des § 71 AO nicht nachgekommen sei, habe es gegen das Willkürverbot verstoßen. Da sich das FG die Feststellungen des Strafurteils zu eigen gemacht habe, sei eine davon abweichende Feststellung hinsichtlich der Beteiligungsformen ausgeschlossen gewesen.

5 Schließlich bestehe eine Divergenz zu dem finanzgerichtlichen Urteil vom 26. Mai 2011, in dem das Gericht den Schluss gezogen habe, dass lediglich das Wissen um das vorschriftswidrige Verbringen und mangelnder Besitz noch keine Zollschuldnerschaft begründen könnten. Ausdrücklich habe es darauf hingewiesen, dass er (der Kläger) nur am Rande eingebunden gewesen und nur sporadisch Hilfe geleistet habe, so dass er keinen maßgeblichen Einfluss auf den Handlungsablauf gehabt habe. In den beiden Rechtssachen habe zwar der gleiche Senat des FG, jedoch in unterschiedlicher Besetzung geurteilt, so dass die Entscheidungen von verschiedenen Gerichten getroffen worden seien.

6 Das HZA ist der Beschwerde entgegengetreten.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Ungeachtet der Mängel in der nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderlichen Darlegung der Gründe für die Zulassung der Revision liegen die von der Beschwerde geltend gemachten Zulassungsgründe jedenfalls nicht vor.

8 1. Entgegen der Ansicht der Beschwerde liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes) durch den Erlass einer Überraschungsentscheidung vor. Zum einen hatte das FG weder einen Anlass noch eine Verpflichtung, auf das HZA zur Abgabe einer über den Inhalt der angefochtenen Verwaltungsakte

hinausgehenden Stellungnahme einzuwirken, zum anderen hätte aufgrund des Inhalts der Strafurteile und des Urteils des FG vom 26. Mai 2011 damit gerechnet werden müssen, dass das FG den Tatbestand der Steuerhehlerei (§ 374 Abs. 1 AO) nicht außer Acht lassen würde. Ausweislich des Tenors des Strafurteils vom 25. Februar 2010 ist der Kläger wegen Begünstigung in Tateinheit mit Steuerhehlerei verurteilt worden. Der Hinweis auf die angewandten Vorschriften schließt ausdrücklich den Hinweis auf § 374 Abs. 1 AO mit ein. Darüber hinaus hat das FG in seinem Urteil vom 26. Mai 2011 zum Ausdruck gebracht, dass es dem HZA unbenommen bleibe, "den Kläger als rechtskräftig verurteilten Steuerhehler nach § 374 AO gemäß § 71 AO in Haftung zu nehmen". Bei diesem Befund musste ein sorgsam handelnder Prozessvertreter damit rechnen, dass das FG den Tatbestand der Steuerhehlerei als Voraussetzung einer haftungsrechtlichen Inanspruchnahme nach § 71 AO nicht nur prüfen, sondern dessen Merkmale auch als erfüllt ansehen würde. Im Übrigen ist das Gericht nicht dazu verpflichtet, vor seiner Entscheidungsfindung seine Rechtsansicht mündlich oder schriftlich mitzuteilen bzw. die für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte und Rechtsfragen im Voraus anzudeuten oder sogar umfassend zu erörtern (BFH-Entscheidungen vom 5. April 2006 I B 84/05, BFH/NV 2006, 1497, und vom 10. August 2005 VIII B 344/04, BFH/NV 2006, 78, m.w.N., sowie Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Juli 1997 1 BvR 1934/93, BVerfGE 96, 189). Einen fachkundig vertretenen Prozessbeteiligten braucht es auf naheliegende rechtliche und tatsächliche Gesichtspunkte nicht hinzuweisen (BFH-Entscheidung vom 27. Oktober 2008 XI B 202/07, BFH/NV 2009, 118).

9 2. Aus den genannten Gründen liegt auch keine Verletzung der dem FG obliegenden Sachaufklärungspflicht vor (§ 76 Abs. 1 FGO). Entgegen der Auffassung der Beschwerde hätte sich dem FG nicht von Amts wegen aufdrängen müssen, die Einlassungen des Klägers daraufhin näher zu untersuchen, ob daraus auf eine Billigung oder beabsichtigte Unterstützung des wahrgenommenen Zigarettenschmuggels hätte geschlossen werden können. Es wäre daher Sache des Prozessvertreters gewesen, entsprechende Beweisanträge zu stellen. Ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung hat er lediglich Beweisanträge hinsichtlich der Möglichkeit, die Halle einzusehen, und hinsichtlich der Tatsache der Vermietung der Halle durch den Kläger gestellt. Diesen Anträgen ist das FG mit zumindest nachvollziehbarer Begründung nicht gefolgt. Nicht substantiiert sind dagegen die Behauptungen des Klägers, das FG habe bei seiner Befragung nur auf die Tatbestandsmäßigkeit der Begünstigung abgestellt und es habe angesichts des Verlaufs der mündlichen Verhandlung keinerlei Gelegenheit bestanden, eine Rüge mangelnder Sachaufklärung zu erheben. Es kann auch keine Rede davon sein, dass das FG die Mitwirkung des HZA vereitelt und damit dem Kläger die Möglichkeit genommen hat, weitere Beweisanträge zu stellen.

10 3. Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) kommt nicht in Betracht. Einer Rechtsfrage kommt nur dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn sie klärungsbedürftig ist. Das ist sie, wenn ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt, so dass mehrere Lösungen vertretbar sind (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28). 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-Beschluss vom 18. Dezember 1998 VI B 215/98, BFHE 187, 559, BStBl II 1999, 231).

11 a) Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Rechtskraft des Urteils vom 26. Mai 2011 dem Erlass des streitgegenständlichen Haftungsbescheids nicht entgegenstand. Entscheidungsgegenstand des ersten finanzgerichtlichen Verfahrens war lediglich die Inanspruchnahme des Klägers als Zollschuldner nach Art. 202 Abs. 3 ZK aufgrund der Besitzerlangung an geschmuggelten Zigaretten, nicht jedoch eine Steuerhehlerei --etwa durch Absatzhilfe-- und eine darauf beruhende Haftungsschuld i.S. des § 71 AO. Nur die für eine Zollschuldnerschaft erforderlichen Voraussetzungen hat das FG als nicht erfüllt angesehen. Entscheidend für die nach § 110 Abs. 1 FGO eintretende Bindungswirkung ist die Frage, inwieweit die Rechtsfolgenbehauptung des Klägers, der angefochtene Verwaltungsakt sei rechtswidrig, tatsächlich vom Gericht überprüft worden ist (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 110 FGO Rz 60). Mit seinem Hinweis, dem HZA bleibe es unbenommen, den Kläger als rechtskräftig verurteilten Steuerhehler nach § 374 AO gemäß § 71 AO in Haftung zu nehmen, hat das FG selbst zu erkennen gegeben, den Sachverhalt nicht abschließend geprüft, sondern die Frage nach einer haftungsrechtlichen Inanspruchnahme offen gelassen zu haben. Entschieden hat das FG lediglich über eine mögliche Zollschuldnerschaft des Klägers. In diesem Zusammenhang kann die von der Beschwerde in Bezug genommene BFH-Entscheidung vom 8. Juli 1992 XI R 54/89 (BFHE 168, 231, BStBl II 1992, 867) nicht auf den Streitfall übertragen werden. Denn diese Entscheidung betrifft das grundsätzliche Verbot widerstreitender Steuerfestsetzungen. Hierzu hat der BFH entschieden, § 174 Abs. 4 AO erlaube nicht eine nochmalige Änderung eines bereits durch Gerichtsbescheid modifizierten Steuerbescheids mit dem Ziel, aus dieser Gerichtsentscheidung

Folgerungen zu ziehen, die das Gericht aus Gründen des Verböserungsverbots nicht hätte ziehen dürfen. Im Streitfall geht es jedoch nicht um die Änderung eines Steuerbescheids i.S. des § 174 Abs. 4 AO, sondern um den Erlass eines neuen --vom angefochtenen Abgabenbescheid unabhängigen-- Haftungsbescheids.

12 b) Sofern die Beschwerde die Frage aufwirft, ob die Begünstigung einer Straftat nach § 257 StGB vom Tatbestand des § 71 AO erfasst wird, ist diese Frage im Streitfall nicht klärungsbedürftig, weil sie sich in einem Revisionsverfahren nicht stellte. Denn das FG hat seine Entscheidung nicht auf die Anwendung des § 257 StGB, sondern auf die Anwendung des § 374 Abs. 1 AO i.V.m. § 71 AO gestützt. Die weitere Frage, ob das FG hinsichtlich eines Strafrechtstatbestands eine eigene Prüfung vornehmen darf, wenn es sich zugleich die strafgerichtlichen Feststellungen eines Strafurteils zu eigen macht, ist einer Klärung in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht fähig. Zum einen ist sie nur nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls zu beantworten; zum anderen ist das FG von den Feststellungen der in Bezug genommenen Strafurteile nicht abgewichen, sondern hat sie in vollem Umfang übernommen. Unter Bezugnahme auf den Beschluss des OLG vom 5. Januar 2010 hat es ausgeführt, es gehe in Übereinstimmung mit dieser Entscheidung davon aus, dass der Kläger Täter der Steuerhehlerei sei. Nicht nachvollziehbar ist daher die Behauptung der Beschwerde, strafgerichtlich sei lediglich eine Begünstigung nach § 257 StGB festgestellt worden und nur diese Straftat habe sich das FG zu eigen gemacht.

13 4. Die behauptete Divergenz liegt nicht vor. Denn das FG hat sich mit der angefochtenen Entscheidung --wie bereits dargelegt-- nicht in Widerspruch zu seiner vorigen Entscheidung gesetzt, bei der es allein um die rechtliche Würdigung eines vom HZA angenommenen zollrechtlich relevanten Sachverhalts und eine etwaige Zollschuldnerschaft des Klägers aufgrund einer Besitzerlangung an den geschmuggelten Zigaretten ging. Der von der Beschwerde zitierte Rechtssatz bezieht sich demnach nur auf den Umstand der Besitzerlangung und Inbesitznahme. Eine solche ist jedoch für die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 374 AO nicht erforderlich. Absatzhilfe kann auch ohne den Besitz an den geschmuggelten Waren, z.B. in Form von Rathilfe in Bezug auf die konkrete Verwertung, geleistet werden (Klein/Jäger, AO, 11. Aufl., § 374 Rz 32).

14 5. Im Übrigen ergeht der Beschluss gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ohne Begründung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de