

## Urteil vom 23. April 2014, VII R 42/12

**Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 23.04.2014 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. Oktober 2012, Az: 2 K 1524/10

### Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb zusammen mit ihrem Ehemann (A) eine Ankaufsstelle für Branntwein in der Rechtsform einer GmbH (GmbH). An der GmbH war die Klägerin neben ihren Eltern als Gesellschafterin zu 50 % beteiligt, ab dem Tod ihres Vaters zu 65 %. Nach den Feststellungen des Zollfahndungsamtes X und des Landgerichts (LG) Y kauften die Klägerin und A im Zeitraum von Januar 1999 bis Januar 2003 in mindestens 23 Fällen gemeinschaftlich handelnd von einem Herrn ... (B) insgesamt ... Liter reinen Alkohol, wobei sie es zumindest billigend in Kauf nahmen, dass es sich bei den Branntweinelieferungen des B um illegal hergestellten und unversteuerten Branntwein handelte. Wegen des Erwerbs des Branntweins wurde die Klägerin vom LG mit Urteil vom 13. Januar 2009 wegen gewerbsmäßiger Steuerhehlerei zu einer Haftstrafe verurteilt. 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 mit Haftungsbescheid vom 16. März 2009 nach § 71 der Abgabenordnung (AO) gesamtschuldnerisch als Haftungsschuldner auf Zahlung der nicht entrichteten Branntweinsteuer in Anspruch. Auch gegen die Mutter der Klägerin sowie gegen A und B ergingen Haftungsbescheide. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 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. Für den Straftatbestand der Steuerhehlerei sei es unerheblich, ob die Klägerin Kornbrand oder Obst- und Tresterbrand gekauft habe. Auch darauf, ob der Kornbranntwein von der GmbH weiterverkauft worden sei, komme es für die Erfüllung des Haftungstatbestands nicht an. Als wahr unterstellt werden könne, dass für die der Haftung zugrunde gelegte Alkoholmenge keine regionalen Absatzmöglichkeiten bestanden hätten.
- 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.
- 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 ausschließlich Obst- und Tresterbrand, über deren Herstellung und Versteuerung das LG keine Feststellungen getroffen habe, gekauft worden seien. Dem Antrag auf Beiziehung der gesamten Strafakten sei das FG verfahrensfehlerhaft nicht gefolgt. Ihre Einwände seien vom FG inhaltlich fehlerhaft beurteilt worden. Allein aus der gekauften Menge ließen sich keine Rückschlüsse auf die Illegalität der Produktion ziehen. Es stehe in Frage, welche Branntweinsorte sie von B gekauft habe und aus welcher Herstellung dieser Branntwein stamme. Die Aussagen des BGH in seinem Beschluss vom 9. Dezember 2012 seien einer inhaltlichen Auseinandersetzung nur sehr eingeschränkt zugänglich. Nicht nachvollziehbar sei, dass der BGH im Rahmen der Beweiswürdigung in den Vordergrund gestellt habe, der von B gelieferte Branntwein hätte nicht aus Stoffbesitzerkontingenten stammen können.

- 5 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 die Klägerin vereitelt habe. Zum Umfang der Zahlungen an B 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.
- 6 Die Klägerin beantragt die Aufhebung des FG-Urteils und der angefochtenen Verwaltungsentscheidungen.
- 7 Das HZA beantragt die Zurückweisung der Revision. Im Wesentlichen schließt es sich der Rechtsauffassung des FG an. Entgegen der Behauptung der Revision habe das LG in seinem Urteil, welches das FG beigezogen habe, die Branntweinsorte und die Person des Branntweinerzeugers sowie die Tatzeit festgestellt. 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

- 8 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.
- 9 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).
- 10 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.
- 11 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 behauptet hat, sie habe nur Branntwein aus Obstmaische bzw. Tresterbrand unbekannter Herkunft gekauft, so dass die Feststellungen des LG, es sei aus Kornmaische hergestellter Branntwein gekauft worden, falsch seien, ist das FG zu der Schlussfolgerung gelangt, die Art des Branntweins sei für die Erfüllung des Haftungstatbestands ebenso wenig entscheidungserheblich wie der Weiterverkauf des erworbenen Branntweins durch die GmbH. Folglich musste sich dem FG aus seiner maßgeblichen Sicht eine eigene Sachaufklärung in Bezug auf die Art des Branntweins, dessen Menge das HZA dem Haftungsbescheid zugrunde gelegt hat, nicht aufdrängen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass das HZA den vermeintlichen Widerspruch in der Klageerwiderung dahingehend aufgeklärt hat, dass lediglich in den Verkaufsbelegen "Tresterbrand" ausgewiesen, tatsächlich jedoch Kornbranntwein geliefert worden sei. Auch aus der von der Klägerin ausdrücklich in Bezug genommenen Begründung des LG-Urteils ergibt sich, dass der gelieferte Alkohol über sog. Leichenbelege als Trester verbucht worden ist, um die Buchführung der GmbH unauffällig erscheinen zu lassen. Zudem hat sich der BGH dem Vorbringen der Klägerin hinsichtlich der als unzulänglich und verfahrensfehlerhaft beanstandeten Tatsachenermittlung des LG nicht angeschlossen und die Revision verworfen.

- 12** 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 vermissen, aus welchen Teilen der Strafakten sich welche gegen eine der Klägerin zur Last gelegte Steuerhehlerei 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.
- 13** 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 Steuerhehlers, der für die vom Schwarzbrenner hinterzogene Branntweinsteuer in Anspruch genommen wird, nicht angewendet werden.
- 14** a) Nach Auffassung des FG ist die Klägerin als Mittäterin (§ 25 Abs. 2 StGB) einer Steuerhehlerei (§ 374 AO) anzusehen, weil sie zusammen mit A unversteuerten 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.
- 15** 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.).
- 16** c) Entgegen der Auffassung der Revision lassen sich diese Grundsätze auf den Fall der Haftung eines Steuerhehlers, der unversteuerte verbrauchsteuerpflichtige Waren ankauft, deshalb nicht übertragen. Bei einem rechtmäßigen Verhalten des Steuerschuldners, nämlich dem Unterlassen des Schwarzbrennens, 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.

**17** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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