Beschluss vom 21. August 2014, VII B 191/13

Nacherhebung eines Zusatzzolls für die Einfuhr von Mandarin-Orangen in Dosen: Verlängerung der Festsetzungsfrist bei Steuerhinterziehung - Objektive Beweislast für das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 370 AO

BFH VII. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, AO § 169 Abs 2 S 2, AO § 370, ZK Art 220 Abs 1, EGV 1964/2003 , EWGV 2913/92 Art 220, FGO § 116 Abs 3 S 3

vorgehend FG Hamburg, 10. September 2013, Az: 4 K 35/12

Leitsätze

1. NV: Der Frage, ob bei Steuerhinterziehung zur Abgrenzung von Täterschaft und Teilnahme die allgemeinen strafrechtlichen Grundsätze gelten, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu, denn die Anwendung dieser Grundsätze auf § 370 AO ist hinreichend geklärt .

2. NV: Beruft sich die Finanzbehörde auf die Anwendung der zehnjährigen Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO, trägt sie die objektive Beweislast für das Vorliegen der objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen des § 370 AO .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) schloss mit einem chinesischen Lieferanten einen Kaufvertrag über 20 Container Dosenmandarinen. Die Ware wurde in Containern mit Flussschiffen von der Stadt A im chinesischen Hinterland zum ca. 1 000 km entfernten Hafen von B (Anmerkung des Dokumentars: China) transportiert. Die ersten zehn Container, die am 22. Dezember 2003 in C (Anmerkung des Dokumentars: Deutschland) eintrafen, sind nicht vor dem 26. November 2003 in B auf das Seeschiff X verladen worden. Bei den zweiten zehn Containern, die am 13. Januar 2004 in C eintrafen, war die Verladung auf das Seeschiff Y nicht vor dem 13. Dezember 2003 erfolgt. Nach Ankunft der Ware veranlasste die Klägerin für jeden der 20 Container die Abgabe einer Zollanmeldung zur Überführung der Mandarinen in den zollrechtlich freien Verkehr, wobei die Zollanmeldungen jeweils die --unstreitig unzutreffende-- Erklärung enthielten, dass das Verschiffungsdatum ab B der 30. Oktober 2003 gewesen sei. Darüber hinaus wurde auf Art. 12 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1964/2003 (VO Nr. 1964/2003) der Kommission vom 7. November 2003 zur Einführung vorläufiger Schutzmaßnahmen gegenüber den Einfuhren bestimmter zubereiteter oder haltbar gemachter Zitrusfrüchte (Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 290/3) verwiesen, nach dem auch solche Erzeugnisse vom Zusatzzoll befreit waren, die sich bei Inkrafttreten der Verordnung am 9. November 2003 bereits auf dem Transportweg in die Europäische Union befanden. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Hauptzollamt --HZA--) erhob daraufhin zunächst keinen Zusatzzoll bzw. erstattete diesen in drei Fällen. Nachdem das HZA festgestellt hatte, dass die im Rahmen der Containerläufe angegebenen Daten nicht mit dem jeweils in den "bills of lading" vermerkten Verladedatum übereinstimmten, veranlasste es im September 2008 eine Durchsuchung der Räume der Klägerin. Die gegen die Geschäftsführerin und gegen eine Mitarbeiterin der Klägerin eingeleiteten strafrechtlichen Ermittlungsverfahren sind in der Zwischenzeit eingestellt worden. Auf der Grundlage der VO Nr. 1964/2003 erhob das HZA für die 20 Zollanmeldungen Einfuhrabgaben nach. Zur Begründung führte es an, die in den jeweiligen Zollanmeldungen angegebenen Nachweisunterlagen enthielten unzutreffende Angaben über den Verladezeitpunkt. Für die Zollbefreiung sei maßgeblich, zu welchem Zeitpunkt das Schiff den Hafen von B verlassen habe. Die streitgegenständliche Ware sei erst am 26. November 2003 bzw. am 18. Dezember 2003 und damit nach dem maßgeblichen 9. November 2003 auf die Seeschiffe verladen worden.

2 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Voraussetzungen für die Nacherhebung von Zoll nach Art. 220 Abs. 1 des Zollkodex (ZK) seien erfüllt, weil die Festsetzung von Zusatzzoll unterblieben und die Nacherhebungsfrist bei Erlass des angefochtenen Bescheids noch nicht abgelaufen gewesen

sei. Im Streitfall sei die Ware erst nach dem in Art. 12 Abs. 1 VO Nr. 1964/2003 angegebenen Datum auf die Seeschiffe umgeladen worden. Ein Konnossement, das sich auf den Seetransport beziehe und aus dem hervorgehe, dass die Ware bereits vor dem 9. November 2003 verladen worden sei, liege im Streitfall nicht vor. Nicht ausreichend sei die Vorlage eines Konnossements, das sich auf einen dem eigentlichen Seetransport vorgelagerten Transport beziehe. Aber selbst wenn die Verladung auf ein Flussschiff bereits als Verladung für den Seetransport angesehen werden könne, sei das HZA im Streitfall nicht verpflichtet, die vorgelegten Dokumente (bills of lading) anzuerkennen. Denn die Angaben in den Containerläufen widerlegten die Richtigkeit der vorgelegten Unterlagen. Die Nacherhebung des Zusatzzolls sei rechtzeitig erfolgt. Das Gericht sei zu der Überzeugung gelangt, dass mit der Abgabe der inhaltlich falschen Zollanmeldungen der objektive Tatbestand einer Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO--) erfüllt worden sei und dass zumindest bei einer Person, die den unzutreffenden Inhalt der Zollanmeldung veranlasst habe, jedenfalls von einem bedingten Vorsatz auszugehen sei. Gegen einen bloßen Flüchtigkeitsfehler spreche, dass die Falschangaben wiederholt gemacht worden seien. Auch hinsichtlich der Befreiung nach Art. 12 Abs. 3 Unterabs. 2, 1. Anstrich VO Nr. 1964/2003 seien Konnossemente mit unzutreffenden Verladedaten vorgelegt worden. Die falschen Konnossemente hätten zur Vermeidung des zu erhebenden Zusatzzolls gedient.

3 Mit ihrer Beschwerde begehrt die Klägerin die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) und Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). In seinem Urteil sei das FG davon ausgegangen, dass eine Steuerhinterziehung i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO nicht zwangsläufig das Zusammentreffen von objektivem und subjektivem Tatbestand in einer Person erfordere. Dies stehe in Widerspruch zum Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16. Januar 1973 VIII R 52/69 (BFHE 108, 286, BStBl II 1973, 273), nach dem sowohl die objektiven als auch die subjektiven Tatbestandsmerkmale vorliegen müssten, um von einer zehnjährigen Festsetzungsverjährungsfrist ausgehen zu können. Zu den Personen, die die Zollanmeldungen als Täter oder Teilnehmer abgegeben haben sollen, habe sich das FG nicht geäußert und keine Verbindung zwischen Tathandlung und Vorsatz hergestellt. Grundsätzlich bedeutsam sei die Frage, ob für die Anwendung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO der objektive und subjektive Tatbestand in ein und derselben Person erfüllt sein müssten. Klärungsbedürftig sei auch die Frage nach der Anwendung der Zurechnungsgrundsätze von Täterschaft und Teilnahme in Zollsachen. Gerade in Zollsachen sei es üblich, dass Zollanmeldungen von externen Dienstleistern vorgenommen würden. Aus den Urteilsgründen ergebe sich nicht, aufgrund welcher tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen das FG die Erfüllung des objektiven und subjektiven Tatbestands einer Steuerhinterziehung angenommen habe. Darüber hinaus habe es sich nicht an den Grundsatz "in dubio pro reo" gebunden gefühlt. Sie (die Klägerin) sei davon ausgegangen, dass auch die Verladung der Ware auf ein Flussschiff zur Vermeidung des Zusatzzolls ausreiche. Daher bestünden Zweifel an einer vorsätzlich begangenen Steuerhinterziehung. In Widerspruch zum Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. März 1979 GrS 5/77 (BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570), nach dem die Finanzbehörde die Beweislast für das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale einer strafbaren Handlung trage, habe das FG den Rechtssatz aufgestellt, dass es bei der Prüfung der Steuerhinterziehung im Rahmen der zehnjährigen Verjährungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auch bei erheblichen Zweifeln an der Erfüllung von Tatbestandsmerkmalen keiner weiteren Darlegung und auch keiner erhöhten Beweisanforderungen zu Lasten der Finanzbehörde bedürfe. Eine freie Annahme von Rechtsfolgen, wie dies das FG getan habe, stehe in Widerspruch zum Urteil des BFH vom 2. Dezember 2004 III R 49/03 (BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483). Im Zusammenhang mit der Beweislastverteilung komme der Frage grundsätzliche Bedeutung zu, inwieweit das Zollamt bei Anwendung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO das Vorliegen von objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen beweisen und darlegen müsse. Schließlich stelle sich die Frage nach der Reichweite der Wirkung eines Konnossements und nach dessen Funktion zur Abgrenzung von Verantwortungsbereichen im Zollverkehr. Könne im Streitfall von einer hinreichenden Abgrenzung der zollrechtlichen Verantwortung ausgegangen werden, komme es auf den tatsächlichen Bewegungslauf der Container nicht mehr an.

4 Das HZA ist der Beschwerde entgegengetreten. Die von der Klägerin aufgeworfenen Fragen hält es nicht für klärungsbedürftig. Im Übrigen sei die Richtigkeit der von der Klägerin vorgelegten Konnossemente widerlegt. Offensichtlich sei die fehlende Eignung inhaltlich falscher Unterlagen als Beweismittel für eine zollrechtliche Vorzugsbehandlung. Die Person des jeweiligen Zollschuldners ergebe sich aus Art. 201 Abs. 3 ZK.

Entscheidungsgründe

5 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg.

6 1. Entgegen der Behauptung der Beschwerde hat das FG nicht den Rechtssatz aufgestellt, eine Steuerhinterziehung i.S. des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO erfordere nicht zwangsläufig das Zusammentreffen von objektivem und subjektivem Tatbestand in einer Person. Vielmehr hat es lediglich darauf hingewiesen, es sei davon überzeugt, dass bei der Person, die den unzutreffenden Inhalt der Zollanmeldung veranlasst habe, zumindest ein bedingter Vorsatz vorliege. Diese Ausführungen lassen die Deutung zu, dass das FG von der Abgabe der Zollanmeldung bzw. von einer Veranlassung der Abgabe durch diejenige Person ausging, die auch für den unzutreffenden Inhalt der Anmeldung verantwortlich gewesen ist und mit bedingtem Vorsatz gehandelt hat. Jedenfalls lässt sich den Ausführungen des FG der von der Klägerin behauptete Rechtssatz nicht entnehmen, so dass diesbezüglich auch keine Abweichung vom Urteil des BFH in BFHE 108, 286, BStBl II 1973, 273 vorliegen kann. Auch kommt der in diesem Zusammenhang aufgeworfenen Rechtsfrage, die sich in einem Revisionsverfahren nicht stellen würde, keine grundsätzliche Bedeutung zu.

7 2. Soweit die Beschwerde die Frage nach der Anwendung der Grundsätze des allgemeinen Strafrechts, insbesondere der Zurechnungsgrundsätze von Täterschaft und Teilnahme in Zollsachen aufwirft, wird deren Klärungsbedürftigkeit nicht hinreichend dargelegt. Die Darlegung des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO erfordert substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit einer konkreten Rechtsfrage, der auch Bedeutung für die Allgemeinheit zukommt. Darzulegen ist, dass die Beantwortung der aufgeworfenen Rechtsfrage von der Klärung einer zweifelhaften und umstrittenen Rechtslage abhängt. Hierzu muss sich der Beschwerdeführer mit den Äußerungen im Schrifttum und ggf. mit veröffentlichten Verwaltungsmeinungen befassen. Hat der BFH über die angesprochene Rechtsfrage bereits entschieden, so ist über die Auseinandersetzung mit der bestehenden Rechtsprechung hinaus zusätzlich darzulegen, weshalb eine erneute Entscheidung des BFH für erforderlich gehalten wird (vgl. BFH-Beschluss vom 29. Oktober 2003 III B 15/03, BFH/NV 2004, 166, m.w.N.). Diesen Anforderungen wird die Beschwerde nicht gerecht. Insbesondere setzt sie sich weder mit dem umfangreichen Schrifttum noch mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu dieser Problematik auseinander. Im Übrigen bedarf die aufgeworfene Frage keiner grundsätzlichen Klärung, weil sie bereits hinreichend geklärt ist (vgl. z.B. Klein/ Jäger, AO, 12. Aufl., § 370 Rz 210, unter Hinweis auf Fischer, Vor § 25 StGB Rz 3 ff.).

8 3. Soweit dem Vorbringen, aus den Urteilsgründen ergebe sich nicht, aufgrund welcher tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Erwägungen das FG die Erfüllung des objektiven und subjektiven Tatbestands einer Steuerhinterziehung angenommen habe, die Rüge einer mangelhaften Sachaufklärung entnommen werden könnte, genügen die Ausführungen nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Denn die schlüssige Darlegung des Verfahrensmangels einer Verletzung der dem FG von Amts wegen obliegenden Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) erfordert Angaben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunktes hätte aufdrängen müssen; schließlich, welches genaue Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (vgl. Senatsentscheidungen vom 11. April 2013 VII B 172/12, BFH/NV 2013, 1230, und vom 5. Oktober 1999 VII R 152/97, BFHE 191, 140, BStBl II 2000, 93). Diesen Anforderungen genügt das Vorbringen der Klägerin, die in der mündlichen Verhandlung keine Beweisanträge gestellt hat, nicht.

9 Sofern sich die Beschwerde dagegen wenden sollte, dass das FG die Feststellung der Erfüllung der objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen des § 370 AO ohne eine Individualisierung des Täters hat ausreichen lassen, um zur Anwendung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO zu gelangen, rügt sie im Kern ihres Vorbringens die materiell-rechtliche Fehlerhaftigkeit des Urteils. Dieses Vorbringen kann jedoch nicht zur Zulassung der Revision führen. Fehler bei der Auslegung und Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall rechtfertigen nicht die Zulassung der Revision (vgl. Senatsbeschluss vom 12. Mai 2009 VII B 266/08, BFH/NV 2009, 1589, m.w.N.; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 24 und § 116 Rz 34, jeweils m.w.N.). Denn das Rechtsinstitut der Nichtzulassungsbeschwerde dient nicht dazu, die Richtigkeit finanzgerichtlicher Urteile umfassend zu gewährleisten.

10 4. Die von der Beschwerde behauptete Divergenz zum Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570 und zum Urteil des BFH in BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483 liegt nicht vor. Denn das FG hat den von der Klägerin gebildeten Rechtssatz nicht aufgestellt, dass es bei der Prüfung der Steuerhinterziehung im Rahmen der zehnjährigen Verjährungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO auch bei erheblichen Zweifeln an der Erfüllung von Tatbestandsmerkmalen keiner weiteren Darlegung und auch keiner erhöhten Beweisanforderungen zu Lasten der Finanzbehörde bedarf. Erhebliche Zweifel des FG an der Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 370 AO sind der Entscheidung nicht zu entnehmen. Vielmehr hat das FG aufgrund seiner nach den Vorschriften

der FGO vorgenommenen Überzeugungsbildung unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, es sei im Zusammenhang mit der Entstehung der streitgegenständlichen Einfuhrabgabenschuld eine Steuerhinterziehung begangen worden. Daher ist im Streitfall auch die von der Klägerin aufgeworfene Frage nicht klärungsbedürftig, inwieweit das Zollamt bei Anwendung des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO das Vorliegen objektiver und subjektiver Tatbestandsmerkmale beweisen und darzulegen hat. Denn nach der Überzeugungsbildung des FG würde sich diese Frage in dem angestrebten Revisionsverfahren nicht stellen. Im Übrigen ist die Frage bereits dahingehend geklärt, dass die Finanzbehörde --wenn sie sich auf die zehnjährige Festsetzungsfrist des § 169 Abs. 2 Satz 2 AO beruft-- die objektive Beweislast für das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung zu tragen hat (Banniza in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 169 AO Rz 69, und Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 169 AO Rz 25, jeweils m.w.N.).

11 5. In Bezug auf die Frage nach der Reichweite der Wirkung eines Konnossements und nach dessen Funktion zur Abgrenzung von Verantwortungsbereichen im Zollverkehr genügen die Ausführungen nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO. Insbesondere legt die Beschwerde nicht substantiiert dar, warum im Streitfall selbst bei Annahme einer eindeutigen Abgrenzung der Verantwortungsbereiche durch vorgelegte Konnossemente über die Verschiffung der Ware eine Zollschuld nicht entstanden wäre. Nach dem Vorbringen der Beschwerde hat die Klägerin ein Konnossement über die Verschiffung erhalten und damit nach ihrer Ansicht alles getan, um eine rechtzeitige Verschiffung und damit die Vermeidung eines Zusatzzolls zu gewährleisten. Dagegen hat das FG die Ansicht vertreten, dass der Inhalt der Konnossemente eine Verladung der Waren vor dem in Art. 12 Abs. 1 VO Nr. 1964/2003 festgelegten Datum nicht belege. Im Fall eines Seetransports reiche es nicht aus, wenn der Betreffende ein Konnossement vorlege, das sich entweder gar nicht auf den Seetransport beziehe, sondern auf einen Transport, der dem eigentlichen Seetransport vorgelagert sei, oder aber auf einen kombinierten Transport, allerdings ohne eine Erklärung über die Verladung auf das Seeschiff vor dem maßgeblichen Zeitpunkt. Das FG hat somit der Abgrenzung von Verantwortungsbereichen keine entscheidungserhebliche Bedeutung beigemessen. Aus seiner Sicht kam es lediglich darauf an, dass sich aus den Konnossementen keine Verladung der Ware auf ein Seeschiff vor dem in Art. 12 Abs. 1 VO Nr. 1964/2003 festgelegten Datum entnehmen ließ.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de