

## Urteil vom 11. August 2011, V R 50/09

**Innergemeinschaftliche Lieferung: Steuerpflicht bei Täuschung über Abnehmer - Verwertung strafgerichtlicher Feststellungen im finanzgerichtlichen Verfahren - Schlüssige Darlegung von verzichtbaren Verfahrensfehlern - Vernehmung eines Zeugen im Ausland**

BFH V. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 4, UStG § 6a, AO § 41, EWGRL 388/77 Art 28c, FGO § 76 Abs 1, FGO § 81, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst b, FGO § 155, ZPO § 295, FGO § 94, ZPO § 160 Abs 4, ZPO § 164, ZPO § 363, ZPO § 364, FGO § 96 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 11. November 2009, Az: 12 K 273/04

### Leitsätze

Beteiligt sich ein Unternehmer vorsätzlich durch Täuschung über die Identität des Abnehmers an einer Umsatzsteuerhinterziehung, um hierdurch die nach der Richtlinie 77/388/EWG geschuldete Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat zu vermeiden, ist die Lieferung nicht nach § 6a UStG steuerfrei (Anschluss an EuGH-Urteil vom 7. Dezember 2010 C-285/09, R, UR 2011, 15) .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Personengesellschaft, handelte mit PKW und lieferte diese in den Streitjahren 2000 bis 2003 insbesondere nach Italien. Gesellschafter und Geschäftsführer der Klägerin waren S.R. und P.R.
- 2 Als "Käufer" der Fahrzeuge traten mehrere in Italien ansässige "Gebietsimporteure" auf, die die PKW an unterschiedliche gleichfalls in Italien ansässige "Autohäuser" verkauften.
- 3 Die Klägerin ging davon aus, dass ihre Lieferungen als innergemeinschaftliche Lieferungen an die Gebietsimporteure steuerfrei seien. Im Hinblick auf diese Lieferungen wurden die beiden Geschäftsführer der Klägerin vom zuständigen Landgericht (LG) wegen Umsatzsteuerhinterziehung im Inland zu jeweils zwei Jahren Gefängnis auf Bewährung verurteilt, da Abnehmer der Lieferungen nicht die Gebietsimporteure, sondern die Autohäuser gewesen seien. Das LG begründete sein Urteil insbesondere mit einem von den beiden Geschäftsführern abgelegten Geständnis: "Die beiden Angeklagten haben in der Hauptverhandlung ein umfassendes und glaubhaftes Geständnis abgelegt. Sie haben anhand von zahlreichen ihnen aus den Ermittlungsakten vorgehaltenen Urkunden und Schriftstücken ausführlich, detailliert und glaubhaft dargelegt, wie sie gegen Ende des Jahres 1999 in Kontakt zum Inhaber des italienischen Autohauses 'R...' kamen, wie dieser sie in die in Italien offensichtlich weitverbreiteten illegalen Geschäftspraktiken einführte, ihnen W.E. als Scheinabnehmer vorstellte und wie sie im weiteren Verlauf --vor allem mit W.E. als Kontaktmann und Scheinabnehmer-- zu weiteren Autohäusern in Kontakt kamen und auch bei Verkäufen an diese jeweils W.E. bzw. andere ihnen von ihren Geschäftspartnern vorgegebene Personen oder Firmen als Scheinabnehmer in ihre Ausgangsrechnungen aufnahmen. Ihnen sei immer klar gewesen, so die Angeklagten weiter, dass es vor allem um eine Steuerhinterziehung in Italien ging und dass die Autohäuser auf einem den Angeklagten nicht im Einzelnen bekannten Wege fingierte inneritalienische Rechnungen erhielten. Tatsächlich wurden einzelne solcher fingierter Rechnungen [...] bei der Durchsuchung der Geschäftsräume der Angeklagten auch aufgefunden."
- 4 Der Bundesgerichtshof (BGH) bestätigte diese Verurteilung mit Urteil vom 12. Mai 2005 5 StR 36/05 (Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2005, 546), da mit einer inhaltlich falschen Angabe eines Abnehmers der Nachweis für eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht geführt werde und daher die Voraussetzungen für eine steuerfreie Lieferung im vorliegenden Fall nicht vorlägen. Weiter stützte der BGH sein Urteil darauf, dass angesichts der in der Hauptverhandlung abgelegten umfassenden Geständnisse der Angeklagten, die sie anhand von Urkunden

und Schriftstücken erläutert hätten, es keiner weiteren tatsächlichen Feststellung in den Urteilsgründen bedürfe. Insbesondere habe das LG ausdrücklich festgestellt, dass die Angeklagten eingeräumt hätten, ihnen sei auch klar gewesen, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung der Lieferungen nach Italien nicht vorgelegen hätten und ihre diese Umsätze betreffenden Steuererklärungen und Voranmeldungen insoweit falsch gewesen seien.

- 5 Mit den Umsatzsteuerbescheiden 2000 bis 2002 vom 22. März 2004 und den Umsatzsteuervorauszahlungsbescheiden Januar bis Juli 2003 vom 31. März 2004 versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen und setzte die Umsatzsteuer für die Streitjahre 2000 bis 2003 entsprechend höher fest. Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Zwar seien die Fahrzeuge tatsächlich nach Italien verbracht worden. Die Lieferungen seien jedoch steuerpflichtig, da sich die Klägerin mit ihren Lieferungen an Warenumsätzen ihrer Abnehmer beteiligt habe, die auf Steuerhinterziehung angelegt gewesen seien. Die Klägerin habe mit ihren italienischen Abnehmern kollusiv zusammengewirkt, um Lieferungen an Zwischenhändler vorzutäuschen und dadurch die tatsächlichen Abnehmer zu verdecken. Sie habe einen Zwischenerwerb der Gebietsimporteure fingiert und durch entsprechende Rechnungsstellung vorgetäuscht, die PKW an diese zu liefern. Dabei stützte sich das FG auf die Feststellungen des LG im Strafverfahren. Danach sei den Geschäftsführern der Klägerin bewusst gewesen, dass die Autohäuser als wirkliche Abnehmer der Klägerin die Erwerbsumsatzsteuer dadurch umgingen, dass sie sich von den Gebietsimporteuren Rechnungen über Inlandslieferungen in Italien mit Ausweis italienischer Umsatzsteuer ausstellen ließen. Die Beteiligung der Klägerin an einer Mehrwertsteuerhinterziehung in Italien ergebe sich aus einer Zusammenschau der von der Klägerin vorgelegten, zweifelsfrei falschen Übernahme- und Beförderungserklärungen der angeblichen Abholer, den von der Klägerin gelöschten, aber wieder lesbar gemachten Daten, (Kauf-)Angeboten der Klägerin sowie den Annahmeerklärungen der objektiv wahren Abnehmer, der Tatsache, dass weitaus die überwiegende Zahl der Fälle Bargeldgeschäfte seien, bestätigt durch die Akquisition von Kunden auf der zweiten Händlerstufe, um dann angeblich Verträge mit Kunden auf der ersten Händlerstufe abzuschließen, sowie den bei den Durchsuchungen vorgefundenen weiteren Unterlagen, einschließlich der von der Gesellschafterin geführten Schwarzgeldliste. Die Einlassung der Klägerin, dass es sich bei den Angeboten an die "Kunden ihrer Gebietsimporteure" und deren Annahmeerklärungen lediglich um Werbeaktionen oder Akquisitionsmaßnahmen der Klägerin, um die "Übermittlung von Daten" an die Kunden der "Gebietsimporteure" oder um "Hinweis(e) auf eine Erwerbsmöglichkeit über den italienischen Gebietsimporteur" gehandelt habe, sei durch den objektiven Erklärungsinhalt der fraglichen Schriftstücke widerlegt worden. Es sei völlig unglaubwürdig, dass die Klägerin die Fahrzeuge an ihre angeblichen Kunden, die Gebietsimporteure, verkauft haben wolle, hierüber aber keinerlei Geschäftspapiere vorlegen könne, da diese Verkäufe ausschließlich mündlich oder telefonisch erfolgt seien. Weiter sei unerfindlich, wie diese Verkäufe angesichts der umfangreichen Beschreibungen der gehandelten PKW nach Motorisierung, Farben und Ausstattungen sowie 17-stelligen Fahrgestellnummern ohne jegliche Dokumentation praktikabel gehandhabt worden sein sollten.
- 7 Während des finanzgerichtlichen Verfahrens erging am 24. Juli 2008 der Umsatzsteuerjahresbescheid 2003, der gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Verfahrens wurde. Einen Protokollberichtigungsantrag lehnte das FG ab.
- 8 Das Urteil des FG ist in "Entscheidungen der Finanzgerichte" 2010, 673 veröffentlicht.
- 9 Die Klägerin stützt ihre Revision auf die Verletzung materiellen und formellen Rechts. Der unmittelbare Kontakt zum jeweiligen Autohaus sei dadurch zustande gekommen, dass entweder der Gebietsimporteur die Klägerin aufgefordert habe, ein Verkaufsangebot für einen bestimmten Fahrzeugtyp für ein Autohaus abzugeben, wobei die Klägerin dann unmittelbar in Verbindung zum Autohaus getreten sei, oder dass Autohäuser die Klägerin unmittelbar angesprochen hätten, oder dass die Klägerin selbst, aber mit Wissen und Billigung der Gebietsimporteure, Autohäuser auf die Liefermöglichkeit "marktl. stark nachgefragter" Fahrzeuge hingewiesen habe. Sie habe es dabei übernommen, den "Abgabepreis" des Gebietsimporteurs für den "Verkauf" an das Autohaus "vorzuverhandeln". Dieser Preis habe für den Gebietsimporteur einen Aufschlag enthalten, der sich prozentual nach dem Verkaufspreis der Klägerin richtet habe. Sie, die Klägerin, habe den Gebietsimporteuren somit "Akquisitionstätigkeit" und "Kalkulationsarbeit" abgenommen. P.R. habe die Fahrzeuge nach Italien verbracht, sie dort dem Gebietsimporteur übergeben und den Kaufpreis bar vereinnahmt.
- 10 Die mit den Autohäusern geführten Preisverhandlungen hätten nicht zum Abschluss von Kaufverträgen zwischen ihr, der Klägerin, und den Autohäusern geführt. Die Autohäuser hätten auf einer "Geschäftsabwicklung" über die

Gebietsimporteure bestanden und vertragliche Beziehungen nur zu den Gebietsimporteuren unterhalten wollen; die Gebietsimporteure hätten Wert auf ihren "Gebietsschutz" gelegt. Es hätten keine rechtsgeschäftlichen Scheinbeziehungen vorgelegen. Die Beteiligten hätten mit Rechtsbindungswillen Lieferbeziehungen auf zwei Handelsstufen gewollt. Die Gebietsimporteure seien zur Zahlung der Kaufpreise verpflichtet gewesen. Ihre Geschäftsführer hätten im Strafverfahren nie eingeräumt, Scheingeschäfte mit den Gebietsimporteuren abgeschlossen zu haben, die unmittelbare Lieferungen an die Autohäuser verdecken sollten. Bei den Preisen, die sie den Autohäusern angeboten habe, habe es sich nur um allgemeine, unverbindliche Preisempfehlungen der Hersteller gehandelt. Auch Barzahlungsgeschäfte erfolgten mit gesetzlichen Zahlungsmitteln und seien nicht anrühlich. Die beiderseitigen Leistungen hätten Zug um Zug erfolgen sollen. Sie habe sich über die Identität ihrer Geschäftspartner, der Gebietsimporteure, Gewissheit verschafft und sich deren Umsatzsteuer-Identifikationsnummern bestätigen lassen. Diese hätten weiter versichert, ihren umsatzsteuerrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen. Die Gebietsimporteure seien an den einzelnen Ausstattungsmerkmalen der Fahrzeuge nicht interessiert gewesen.

- 11** Das FG habe nicht dargelegt, in welcher Weise der Steuerbetrug in Italien, an dem sie beteiligt gewesen sein soll, erfolgt sei. Im Übrigen lägen auch die objektiven Voraussetzungen der Steuerfreiheit vor. Die PKW seien den Gebietsimporteuren übergeben worden.
- 12** Das FG habe weiter gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme verstoßen und damit § 81 FGO verletzt. Der in Italien ansässige G, den die Klägerin als Zeugen benannt habe, hätte nach § 363 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) konsularisch vernommen werden müssen. Weiter habe das FG auch § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO verletzt. Das FG habe sich keine eigene Überzeugung gebildet, sondern das Urteil des LG wie eine präjudizielle Entscheidung behandelt. Die Verwertung eines Strafurteils im Urkundenbeweis sei nicht zulässig, da sie gegen dessen Feststellungen substantiierte Einwendungen mit Beweisanträgen erhoben habe. Ihr seien die Ausgangsrechnungen der Gebietsimporteure und die dort ausgewiesenen Bruttopreise nicht bekannt gewesen. Die italienische Strafverfolgungsbehörde habe die Anklage wegen Steuerbetrugs gegen die Geschäftsführer der Klägerin und die italienischen Beteiligten eingestellt, wie sich aus erst jetzt vorliegenden Unterlagen ergebe.
- 13** Die Klägerin beantragt,
- das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2002 vom 22. März 2004 sowie den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 24. Juli 2008 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 2. April 2004 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2000 auf ./ 373.102,02 €, die Umsatzsteuer 2001 auf ./ 654.157,32 €, die Umsatzsteuer 2002 auf ./ 618.896,23 € und die Umsatzsteuer 2003 auf ./ 254.957,77 € festgesetzt wird,
- hilfsweise, den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Baden-Württemberg zurückzuverweisen und die Zuziehung des Bevollmächtigten für das außergerichtliche Vorverfahren für notwendig zu erklären,
- hilfsweise ein Vorabentscheidungsersuchen zu folgender Frage an den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zu richten: Ist ein Mitgliedstaat befugt, dem in seinem Hoheitsgebiet umsatzsteuerpflichtigen ansässigen Lieferanten die Umsatzsteuer-Befreiung für solche innergemeinschaftliche Lieferungen auch dann zu versagen, die tatsächlich an umsatzsteuerpflichtige Unternehmen eines anderen Mitgliedstaates durchgeführt, indes wiederum an andere Unternehmen desselben in Rechnung gestellt wurden, wodurch die tatsächliche Lieferbeziehung zwischen Lieferant und Abnehmer verschleiert und die Erwerbsumsatzsteuer im anderen Mitgliedstaat umgangen werden konnte, jedoch die Strafverfolgungsbehörden des anderen Mitgliedstaates in Kenntnis dieses Sachverhalts ihrer Beurteilung zufolge mangels strafrechtlicher Relevanz desselben die aufgenommenen Ermittlungen gegen sämtliche Beteiligten wieder eingestellt haben.
- 14** Das FA beantragt,
- die Revision zurückzuweisen.
- 15** Es liege weder ein Verfahrensfehler noch ein Verstoß gegen materielles Recht vor. Im Hinblick auf die Geständnisse komme es auf die Gründe, aus denen die Strafverfahren in Italien eingestellt worden seien, nicht an.

## Entscheidungsgründe

- 16 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Lieferungen der Klägerin sind nicht als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei.
- 17 1. Innergemeinschaftliche Lieferungen sind unter den Voraussetzungen von § 6a des Umsatzsteuergesetzes 1999 (UStG) steuerfrei.
- 18 a) Die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung setzt gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet. Darüber hinaus bestehen bei Lieferungen an Unternehmer oder juristische Personen weitere, in der Person des Erwerbers zu erfüllende Voraussetzungen. Nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b, Nr. 3 UStG muss es sich beim Abnehmer der Lieferung entweder um einen Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat, oder um eine juristische Person handeln, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat; der Erwerb des Gegenstands der Lieferung muss in allen Fällen beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen.
- 19 Die Steuerfreiheit beruht auf Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG). Danach sind steuerfrei "a) die Lieferungen von Gegenständen im Sinne des Artikels 5, die durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb des in Artikel 3 bezeichneten Gebietes, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden, wenn diese Lieferungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt werden, der/die als solcher/solche in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände handelt".
- 20 b) Der Unternehmer hat die Voraussetzungen der Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 1 UStG gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999 durch Belege und buchmäßige Aufzeichnungen nachzuweisen. Dieser Beleg- und Buchnachweis beruht auf dem ersten Satzteil des Art. 28c Teil A der Richtlinie 77/388/EWG (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. Mai 2009 V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.1.b). Danach legen die Mitgliedstaaten Bedingungen "zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Mißbrauch" fest, wobei sie die Grundsätze der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes zu beachten haben (EuGH-Urteil vom 7. Dezember 2010 C-285/09, R, UR 2011, 15 Rdnr. 45). Der Unternehmer hat den Beweis für die Steuerfreiheit einschließlich der von den Mitgliedstaaten aufgestellten Bedingungen zu erbringen (EuGH-Urteil R in UR 2011, 15 Rdnr. 46).
- 21 c) Erbringt der Unternehmer den Beleg- und Buchnachweis nicht vollständig, erweisen sich Nachweisangaben als unzutreffend oder bestehen berechtigte und nicht durch den Unternehmer ausgeräumte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben (vgl. BFH-Urteile in BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.2.b; vom 17. Februar 2011 V R 28/10, BFH/NV 2011, 1448, unter II.2.c), ist die Lieferung steuerpflichtig, wenn diese Mängel den "sicheren Nachweis" der materiellen Anforderungen verhindern (EuGH-Urteil vom 27. September 2009 C-146/05, Collée, Slg. 2007, I-7861 Rdnr. 31).
- 22 Darüber hinaus ist die Lieferung auch steuerpflichtig, wenn --obwohl die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung objektiv vorliegen-- der Steuerpflichtige unter Verstoß gegen die auf dem ersten Satzteil des Art. 28c Teil A der Richtlinie 77/388/EWG beruhenden Pflichten zum Beleg- und Buchnachweis die Identität des Erwerbers verschleiert, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen (EuGH-Urteil R in UR 2011, 15 Rdnr. 51 und Leitsatz; BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 1448 und vom 17. Februar 2011 V R 30/10, BFH/NV 2011, 1451, jeweils unter II.2.c).
- 23 2. Die Klägerin ist nach diesen Grundsätzen nicht berechtigt, die Steuerfreiheit ihrer Lieferungen objektiv nachzuweisen, wie das FG zutreffend entschieden hat. Ihre Lieferungen sind aufgrund ihrer Beteiligung an einer Umsatzsteuerhinterziehung steuerpflichtig.
- 24 a) Der EuGH begründet in seinem Urteil R in UR 2011, 15 die Steuerpflicht trotz Vorliegens der objektiven Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung damit, dass die Vorlage von Scheinrechnungen oder die Übermittlung unrichtiger Angaben sowie sonstige Manipulationen die genaue Erhebung der Steuer verhindern und das ordnungsgemäße Funktionieren des Mehrwertsteuersystems in Frage stellen. Das

Ausstellen unrichtiger Rechnungen berechtigt dabei die Mitgliedstaaten aufgrund der ihnen nach dem ersten Satzteil des Art. 28c Teil A der Richtlinie 77/388/EWG eingeräumten Befugnisse, die Steuerfreiheit zu versagen, wobei die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit, der Neutralität, der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes der Steuerpflicht nicht entgegenstehen, wenn sich der Lieferer dadurch vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt, dass er die Identität des wahren Erwerbers verschleiert, um diesem zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen (EuGH-Urteil R in UR 2011, 15 Rdnrn. 48 bis 55). Dementsprechend geht auch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) davon aus, dass "die Steuerfreiheit jedenfalls nicht eingreift, wenn die Erwerbsbesteuerung in einem anderen Mitgliedstaat unterlaufen wird" (BVerfG-Beschluss vom 16. Juni 2011 2 BvR 542/09, juris, unter C.I.1.b bb). Maßgeblich ist insoweit der zwischen innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb bestehende Besteuerungszusammenhang und die damit bezweckte Verlagerung des Steueraufkommens auf den Bestimmungsmitgliedstaat durch die dort beim Abnehmer als Steuerschuldner vorzunehmende Besteuerung, die es nicht zulässt, die Steuerfreiheit nach § 6a UStG trotz absichtlicher Täuschung über die Person des Abnehmers (Erwerbers) in Anspruch zu nehmen (BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 1448, und in BFH/NV 2011, 1451, jeweils unter II.2.).

- 25** b) Im Streitfall hat das FG die Steuerfreiheit der von der Klägerin ausgeführten Lieferungen zu Recht verneint.
- 26** aa) Das FG stützt die Steuerpflicht der innergemeinschaftlichen Lieferungen darauf, dass nicht die Gebietsimporteure, die die Klägerin nach ihren Belegen und buchmäßigen Aufzeichnungen als Abnehmer geführt hat, sondern die Autohäuser Abnehmer ihrer Lieferungen waren. Hierfür hat das FG insbesondere die Angebote der Klägerin an die Autohäuser sowie deren Annahmeerklärungen, das Vorliegen von Bargeldgeschäften und die Akquisition von Kunden auf der zweiten Händlerstufe (Autohäuser), um dann angeblich Verträge mit Kunden auf der ersten Händlerstufe (Gebietsimporteure) abzuschließen, angeführt. Die Einlassung der Klägerin, dass es sich bei den Angeboten an die Autohäuser und deren Annahmeerklärungen lediglich um Werbeaktionen oder Akquisitionsmaßnahmen der Klägerin oder um die "Übermittlung von Daten" an die Autohäuser oder um "Hinweis(e) auf eine Erwerbsmöglichkeit über den italienischen Gebietsimporteur" gehandelt habe, sah das FG als durch den objektiven Erklärungsinhalt der nach ihrer Vernichtung durch die Klägerin wieder rekonstruierten Schriftstücke als widerlegt an. Das FG hielt es weiter für unglaubwürdig, dass die Klägerin die fraglichen Fahrzeuge an ihre angeblichen Kunden, die Gebietsimporteure, verkauft haben wolle, hierüber aber keinerlei Geschäftspapiere vorlägen. Es sei unerfindlich, wie diese Verkäufe angesichts der umfangreichen Beschreibungen der gehandelten Kfz nach Motorisierung, Farben und Ausstattungen sowie 17-stelligen Fahrgestellnummern ohne jegliche Dokumentation praktikabel gehandhabt worden sein sollten.
- 27** Die Feststellung, welcher Leistungsbeziehung die Verschaffung der Verfügungsmacht zuzurechnen ist, und mithin die Feststellung, ob Rechnungsempfänger und Leistungsempfänger identisch sind, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz und ist im Wesentlichen das Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung. Der BFH kann solche Tatsachenwürdigungen nur daraufhin überprüfen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen sind und mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang stehen. Ist das zu bejahen, so ist die Tatsachenwürdigung selbst dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich wäre (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 4. September 2003 V R 9, 10/02, BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627, unter II.3.).
- 28** Danach ist es im Streitfall revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG entgegen der Belege und buchmäßigen Aufzeichnungen der Klägerin die Autohäuser und nicht die Gebietsimporteure als Abnehmer der durch die Klägerin ausgeführten Lieferungen angesehen hat und weiter die von der Klägerin behaupteten mündlichen Vertragsabschlüsse mit den Gebietsimporteuren nicht der Besteuerung zugrunde zu legen waren. Die Feststellungen des FG rechtfertigen insoweit die Annahme, dass es sich bei diesen Vertragsabschlüssen allenfalls um Scheingeschäfte i.S. von § 41 der Abgabenordnung (AO) handelte (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFH/NV 2011, 1448, und in 2011, 1451, jeweils unter II.2.b).
- 29** bb) Im Hinblick auf die Geständnisse der beiden Geschäftsführer im Strafverfahren bestehen auch keine revisionsrechtlichen Bedenken gegen das Urteil des FG, soweit es hieraus die vorsätzliche Beteiligung der Klägerin an einer Steuerhinterziehung in Italien abgeleitet hat. Daher kam es auch nicht auf die Verfahrenseinstellungen in Italien an.
- 30** cc) Die Klägerin hat in Bezug auf die Feststellungen des FG keine begründeten Verfahrensrügen vorgebracht.
- 31** (1) Das FG hat nicht gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweiserhebung (§ 81 FGO) verstoßen.
- 32** Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 10. Januar 1978 VII R 106/74, BFHE 124, 305, 308, BStBl II 1978,

311) ist es grundsätzlich zulässig, strafgerichtliche Feststellungen im finanzgerichtlichen Verfahren zu verwerten; allerdings dürfen Feststellungen, gegen die unter Beweisangebot substantiierte Einwendungen vorgebracht werden, nicht ohne eigene Beweisaufnahme (§ 76 Abs. 1, § 81 FGO) übernommen werden.

- 33** Diesen Grundsätzen entsprechend ist es nicht zu beanstanden, dass das FG seinem Urteil die in dem Strafurteil gegen die beiden Geschäftsführer der Klägerin enthaltenen Feststellungen zugrunde gelegt hat, aufgrund derer die Vereinbarungen der Klägerin mit den Gebietsimporteuren als Scheingeschäfte anzusehen sind, die die tatsächlich bestehenden Lieferbeziehungen zwischen der Klägerin und den Autohäusern verdecken sollten.
- 34** Die Feststellungen des Strafurteils des LG beruhten insbesondere auf dem Geständnis der Geschäftsführer der Klägerin und den --nach ihrer Vernichtung durch die Geschäftsführer der Klägerin-- wieder lesbar gemachten digitalen Geschäftsunterlagen. Es kann dahingestellt bleiben, ob in dem Vorbringen der Klägerin vor dem FG ein Widerruf des Geständnisses liegt oder ob darin nur Einwendungen gegen die Richtigkeit der Feststellungen des LG zu sehen sind. Denn mangels plausibler Darlegung von Gründen, aus denen sich die Unrichtigkeit der gegenüber dem LG gemachten Angaben ergibt, ist die im Kern lediglich abweichende Würdigung der unstrittig zwischen der Klägerin und den Autohäusern unmittelbar bestehenden Kontakte kein substantiierter Angriff gegen die Grundlagen des Strafurteils, durch das die Geschäftsführer der Klägerin wegen Umsatzsteuerhinterziehung verurteilt wurden. Daher ist die Einlassung der Klägerin im Verfahren vor dem FG nur als schlichtes Bestreiten zu werten, das nicht geeignet ist, Zweifel an den Tatsachenfeststellungen des LG aufkommen zu lassen (vgl. BFH-Beschluss vom 22. März 1988 VII B 193/87, BFH/NV 1988, 722).
- 35** (2) Auch die Aufklärungsrüge der Klägerin hat keinen Erfolg.
- 36** (3) Nur solche Verfahrensfehler sind zu prüfen, die der Beteiligte innerhalb der Revisionsbegründungsfrist in einer den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO genügenden Weise schlüssig gerügt hat (BFH-Urteile vom 17. Dezember 2008 XI R 64/06, BFH/NV 2009, 798, m.w.N.; vom 5. Oktober 1999 VII R 25/98, BFH/NV 2000, 235).
- 37** Zur schlüssigen Darlegung bei verzichtbaren Verfahrensfehlern (§ 155 FGO i.V.m. § 295 ZPO) --hier die Rüge, das FG habe seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) durch Nichtvernehmung von Zeugen bzw. der Klägerin verletzt-- gehört auch der Vortrag, dass die Verletzung der betreffenden Verfahrensvorschrift in der Vorinstanz gerügt wurde, sofern sich die Rüge nicht schon aus dem angegriffenen Urteil ergibt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 29. April 2009 VI B 126/08, BFH/NV 2009, 1267; vom 10. Oktober 2008 VIII B 20-22/08, BFH/NV 2009, 183; vom 16. Juli 2008 X B 202/07, BFH/NV 2008, 1681; vom 9. September 2005 I B 40/05, BFH/NV 2006, 101; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 103). Die bloße Behauptung, den Verfahrensmangel gerügt zu haben, genügt nicht; die Rüge muss aus dem Protokoll oder aus dem angefochtenen Urteil ersichtlich sein (BFH-Urteil vom 14. September 1993 VIII R 84/90, BFHE 174, 233, BStBl II 1994, 764). Darüber hinaus ist gegebenenfalls weiter vorzutragen, dass eine Protokollierung der Rüge verlangt und --im Falle der Weigerung des Gerichts, die Protokollierung vorzunehmen-- eine Protokollberichtigung gemäß § 94 FGO i.V.m. den §§ 160 Abs. 4, 164 ZPO beantragt worden sei (BFH-Beschlüsse vom 6. April 2006 XI S 21/05, BFH/NV 2006, 1330; vom 5. November 2004 VIII B 172/04, juris; vom 9. November 1999 II B 14/99, BFH/NV 2000, 582; vom 4. März 1992 II B 201/91, BFHE 166, 574, BStBl II 1992, 562). Um diese Rüge vornehmen zu können, ist es Sache des jeweiligen Beteiligten, sich über den Inhalt des Protokolls zu informieren und von sich aus das Protokoll einzusehen.
- 38** Im Streitfall hat die Klägerin innerhalb der Revisionsbegründungsfrist zwar behauptet, die Nichterhebung beantragter Beweise in der mündlichen Verhandlung gerügt zu haben. Dies ergibt sich aber weder aus dem Sitzungsprotokoll noch aus dem angefochtenen Urteil selbst. Dass sie eine Protokollierung der Rüge verlangt und --im Falle der Weigerung des Gerichts, die Protokollierung vorzunehmen-- eine Protokollberichtigung gemäß § 94 FGO i.V.m. den §§ 160 Abs. 4, 164 ZPO beantragt habe, hat sie nicht vorgetragen, vielmehr hat sie erst nach Erhalt der Ladung zu der --auf ihren Antrag nach § 90a Abs. 2 Satz 1 FGO anberaumten-- mündlichen Verhandlung die Berichtigung des Protokolls beim FG beantragt. Über die Verfahrensrüge war danach nicht zu entscheiden.
- 39** Im Übrigen hat das FG den von der Klägerin gestellten Protokollberichtigungsantrag mit Beschluss vom 25. Juli 2011 abgelehnt.
- 40** (4) Soweit die von der Klägerin für erforderlich gehaltene Einvernahme des in Italien ansässigen Zeugen G unterblieben ist, liegt gleichfalls kein Verfahrensfehler vor.
- 41** Nach ständiger Rechtsprechung ist ein im Ausland ansässiger Zeuge bei Auslandssachverhalten nicht von Amts

wegen zu laden, sondern muss nach § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO in der mündlichen Verhandlung gestellt werden (BFH-Beschlüsse vom 26. Oktober 1998 I B 48/97, BFH/NV 1999, 506; vom 3. Dezember 1996 I B 8, 9/96, BFH/NV 1997, 580). Dies ist im Streitfall nicht erfolgt. Da insoweit die Klägerin ihrer erhöhten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO nicht nachgekommen ist, durfte das FG ohne Berücksichtigung dieses Beweismittels den Sachverhalt nach freier Überzeugung (§ 96 Abs. 1 FGO) würdigen. Ein verfahrensfehlerhaftes Übergehen eines Beweisantrags liegt nicht vor (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 506).

- 42** Abweichendes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Vernehmung eines Zeugen im Ausland prozessrechtlich zulässig ist (§ 155 FGO i.V.m. §§ 363, 364 ZPO). Hieraus folgt nicht, dass eine Vernehmung im Ausland bei Nichtverfügbarkeit eines Zeugen ohne weiteres geboten ist. Das FG muss vielmehr nach pflichtgemäßem Ermessen prüfen, ob es von dieser Möglichkeit Gebrauch machen oder von einer solchen Vorgehensweise Abstand nehmen will (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 506). Diese Prüfung hat das FG vorgenommen und hat hierzu im Urteil ausgeführt, dass, da es entscheidend auf den persönlichen Eindruck und die Glaubwürdigkeit des G angekommen wäre, eine konsularische Vernehmung nicht in Betracht zu ziehen sei. Dies lässt Ermessensfehler nicht erkennen (vgl. BFH-Beschluss vom 20. Juni 2006 VIII B 185/05, juris).
- 43** (5) Schließlich liegt auch insoweit kein Verfahrensfehler vor, als das FG in seinem Urteil auf das Protokoll zur Hauptverhandlung vor dem LG Bezug genommen hat, da diesem gegenüber dem der Klägerin und ihren Geschäftsführern bekannten Urteil des LG keine eigenständige Bedeutung zukommt, die Klägerin gegen die Feststellungen des LG keine substantiierten Einwendungen erhoben hat und das FG die Einlassungen der Klägerin für nicht glaubhaft hielt.
- 44** 3. Im Hinblick auf die strafrechtlichen Geständnisse der beiden Geschäftsführer der Klägerin kam es auf das von der Klägerin angeregte Vorabentscheidungsersuchen nicht an.

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