BFH v. 19.05.2010 - XI R 78/07

Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war

Leitsatz

Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen konnte bzw. hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

Einer GmbH ist hinsichtlich der Kenntnis oder des "Kennenmüssens" der objektiven Umstände, wonach sie an einem Umsatzsteuerkarussell beteiligt war, nicht nur das etwaige Wissen ihres Geschäftsführers als ihres gesetzlichen Vertreters nach § 35 GmbHG, sondern auch das ihrer sonstigen Angestellten in analoger Anwendung von § 166 BGB zuzurechnen. Eine Wissenszurechnung kommt jedoch nur für die Kenntnisse in Betracht, welche die Mitarbeiter infolge der vorgesehenen Arbeitsteilung und Organisation des Betriebs im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit erlangt haben.

Der EuGH hat bereits ausdrücklich geklärt, dass ein Missbrauch des Vorsteuerabzugsrechts auch gegeben sein kann, wenn ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist und dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann. Diese Formulierung umfasst auch Eingangsbezüge des sog. "Buffer II", der nicht in einer unmittelbaren Lieferbeziehung zum sog. "Missing Trader" steht.

Gesetz(e):

UStG § 3 Abs. 1, UStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, BGB § 166, GmbHG § 35, FGO § 118 Abs. 2, FGO § 134

Instanzenzug:

FG Baden-Württemberg Urteil vom 01.10.2007 12 K 160/04 BFH XI R 78/07 (Verfahrensverlauf)
BFH - XI R 78/07, Verfahrensverlauf

Gründe

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, die 1997 gegründet und ins Handelsregister eingetragen wurde. Das Stammkapital betrug 50.000 DM. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war X, der daneben die Firma X, Beschriftungen/Siebdruck betrieb. Gegenstand des Unternehmens war lt. Gewerbeanmeldung und Gesellschaftsvertrag der Handel mit Computerteilen. Das Geschäft wurde mit zwei Angestellten —Y und Z— geführt. Während X für die finanzielle Abwicklung der einzelnen Geschäfte verantwortlich war, waren Y und Z für den laufenden Geschäftsbetrieb zuständig. Z hatte im Gegensatz zu Y, der dies nicht wollte, eine umfassende Vertretungsmacht für den Handel mit Computerprozessoren (CPU).

2 Vor ihrer Tätigkeit bei der Klägerin waren Y und Z bei der Firma A beschäftigt. Die Beschäftigungsverhältnisse endeten, nachdem der Geschäftsführer dieser Firma wegen Steuerhinterziehung inhaftiert worden war. Davor hatte Y bereits bei Computerfirmen im Vertrieb gearbeitet.

3 Im Anschluss an eine Prüfung der Steuerfahndungsstelle erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt —FA—) am 4. Juli 2003 geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 sowie am 7. Juli 2003 geänderte Bescheide über die Festsetzungen der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate Januar und Februar 2001, welche zwischenzeitlich durch den

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Jahressteuerbescheid 2001 vom 11. Oktober 2006 ersetzt wurden. Hintergrund waren Feststellungen der Steuerfahndung, wonach die Klägerin in den Streitjahren erhebliche nichtabzugsfähige Vorsteuern geltend gemacht hatte. Im Einzelnen handelte es sich um folgende Beträge: 20.071.462,08 DM im Jahr 1999, 20.777.535,11 DM im Jahr 2000 und 2.095.858,12 DM bei den Voranmeldungen für die Monate Januar und Februar 2001.

4 Nach den Ermittlungen der Steuerfahndung hat sich die Klägerin an einem betrügerischen europaweiten Umsatzsteuerkarussell beteiligt. Dabei werden Waren aus einem anderen Mitgliedstaat an einen Erwerber im Inland steuerfrei geliefert. Der Erwerber (sog. „Missing Trader") veräußert die Ware mit einem geringen Aufschlag an einen Abnehmer (sog. „Buffer I"), der den in der Rechnung des „Missing Trader" ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer abzieht. Der „Missing Trader" zahlt —wie von vornherein beabsichtigt— keine Umsatzsteuer und ist nicht zu belangen, weil er nicht auffindbar ist. Der „Buffer I" veräußert die Ware an einen sog. „Buffer II" Die Waren werden schließlich nach dem Vorsteuerabzug durch den „Buffer II" von diesem an einen Exporteur (sog. Distributor) veräußert, der sie wieder steuerfrei in den Ausgangsmitgliedstaat liefert und die ihm berechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer abzieht.

5 Nach den Feststellungen der Steuerfahndung nahm die Klägerin innerhalb des Karussells die Stellung eines sog. „Buffer II" ein. Sie bezog dabei ihre Waren nahezu ausschließlich von einem anderen „Buffer", der Firma B, und verkaufte die erworbenen Computerteile an weitere, an dem Karussell als sog. Distributoren beteiligte Firmen, insbesondere auch an die Firma C. Hierbei war es nach Ermittlungen der Steuerfahndung zu Doppel- und Mehrfachdurchläufen derselben Ware gekommen. Auch nach den Feststellungen im Urteil der 3. Strafkammer des Landgerichts L gegen Verantwortliche der Firma B war die Klägerin an einem Umsatzsteuerkarussell beteiligt. Ein deswegen gegen X eingeleitetes Ermittlungsverfahren wurde mit Verfügung vom 21. März 2003 nach § 170 Abs. 2 der Strafprozessordnung (StPO) eingestellt; das Verfahren gegen Z wurde gegen Zahlung einer Geldauflage von 2.500 € nach § 153a StPO eingestellt. Das Verfahren gegen Y wurde nach dessen Tod gleichfalls eingestellt.

6 Gegen die geänderten Bescheide erhob die Klägerin eine Untätigkeitsklage. Während des Klageverfahrens wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.

7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem am 1. Oktober 2007 verkündeten Urteil als unbegründet ab und ließ die Revision zu. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 574 veröffentlicht.

8 Infolge der mündlichen Verhandlungen beim FG ergingen im Wege einer teilweisen Abhilfe des FA am 22. Oktober 2007 geänderte Umsatzsteuerjahresbescheide für die Jahre 1999, 2000 und 2001.

9 Zur Begründung der Revision beruft sich die Klägerin im Wesentlichen darauf, dass das FA die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zum rechtsmissbräuchlich erschlichenen Vorsteuerabzug bei Beteiligung an Karussellgeschäften für die hier erstmals zu entscheidende Fallgestaltung überinterpretiert habe. Sie habe als sog. „Buffer II" keinen Kontakt zur „Missing Trader"-Ebene gehabt und sei ihren steuerlichen Verpflichtungen mit im Prüfungszeitraum angemeldeter und abgeführter Umsatzsteuer von ca. 43,5 Mio. DM und vollständiger Gewinnversteuerung sorgfältig nachgekommen. Die Firma B als Hauptlieferant habe die aus den Ausgangsrechnungen an sie resultierende Umsatzsteuer gleichfalls angemeldet und abgeführt, auch wenn die Vorsteuer aus den Rechnungen der „missing trader" zu Unrecht in Anspruch genommen worden sei. Zu einer strafrechtlichen Verurteilung sei es nicht gekommen. In dieser Konstellation den Vorsteuerabzug wegen rechtsmissbräuchlichen Verhaltens des Steuerpflichtigen zu versagen, sei insbesondere mit dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer nach Art. 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) unvereinbar. In verfassungsrechtlicher Hinsicht sei insoweit neben der in Art. 14 des Grundgesetzes (GG) veran-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

kerten Eigentumsgarantie auch das Rechtsstaatsprinzip nach Art. 20 Abs. 3 GG im Hinblick auf die gebotene Rechtssicherheit, Rechtsklarheit und das Verbot unzulässiger Rückwirkung durch Rückverlagerung des neuen § 25d des Umsatzsteuergesetzes 1999 in der ab 2002 geltenden Fassung (UStG) auf einen Altsachverhalt betroffen. Ferner stelle sich die Frage, ob mit der Streichung des Vorsteuerabzugs in dieser Dimension nicht eine erdrosselnde wirtschaftliche (Straf-)Sanktion trotz fehlender Strafbarkeit verhängt werde, welche zwar dem Wortlaut nach nicht gegen den Grundsatz „nulla poena sine lege" nach Art. 103 Abs. 2 GG verstoße, allerdings möglicherweise den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletze.

10 Der EuGH habe bereits in seinem Urteil vom 12. Januar 2006 Rs. C-354/03, C-355/03 und C-484/93 —Optigen— (Slg. 2006, I-483) geklärt, dass das Recht eines Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht dadurch berührt werde, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehörten, ein anderer Umsatz vorausgehe oder nachfolge, welcher mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sei, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis habe oder haben könne. Das Urteil des EuGH vom 6. Juli 2006 Rs. C-439/04 und C-440/04 —Kittel und Recolta Recycling— (Slg. 2006, I-6161) zeige, dass nichts anderes gelte, wenn solche Umsätze im Rahmen eines vom Verkäufer begangenen Betrugs ausgeführt würden. Dabei sei insbesondere das Neutralitätsprinzip zu beachten. Dies verbiete nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eine allgemeine Differenzierung zwischen erlaubten und unerlaubten Geschäften. Deshalb müssten Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen getroffen hätten, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen seien, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen dürfen, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren.

11 Im Streitfall müsse sie, die Klägerin, mangels „Kennenmüssens" ihres Geschäftsführers, dessen strafrechtliches Ermittlungsverfahren nach § 170 Abs. 2 StPO eingestellt worden sei, als gutgläubig gelten. Denn es sei der Rechtsgedanke des § 69 der Abgabenordnung heranzuziehen, wonach es wegen der damit verbundenen Haftung lediglich auf die Kenntnis oder das „Kennenmüssen" des Geschäftsführers ankommen könne.

12 Das FG habe bei seiner Beweiswürdigung auch gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen.

13 Mit Schriftsätzen vom 7. Januar 2010 und vom 12. Mai 2010 trägt die Klägerin ergänzend vor, dass das Vorhandensein von Doppel- und Mehrfachdurchläufen in diesem Verfahren —wie auch bei anderen Verfahren zu Umsatzsteuerkarussellgeschäften— eine entscheidende Rolle gespielt habe. So hätten Fehlein-schätzungen des FA (nicht vorhandene Mehrfachdurchläufe, nicht kriminelle Vortaten in der Kette) schon während des finanzgerichtlichen Verfahrens zu einer Teilabhilfe der ursprünglich zurückgeforderten Vorsteuerbeträge von 10 % (insgesamt ca. 5 % des Gesamtvolumens) geführt. Sie habe zwischenzeitlich Erkenntnisse gewonnen, die den Beweiswert der diese Mehrfachdurchläufe dokumentierenden Kopien der Boxetiketten der an- und verkauften Warenpakete in Frage stellten. Diese Kopien seien aus Beweiszwecken für etwaige Kundenreklamationen zwar ursprünglich in ihrem Büro gefertigt und auch dort von der Staatsanwaltschaft beschlagnahmt worden. Die Steuerfahndung habe die Ermittlungsakten betreffend die nicht streitbefangenen Vorjahre 1997 und 1998 aber erst nach der mündlichen Verhandlung des FG vollständig zurückgegeben. Daraus ergebe sich nun folgendes Bild: Die Kopien der Vorjahre 1997 und 1998 sähen anders aus als diejenigen der Streitjahre, die als Beweismittel den Berichten der Steuerfahndung und dem FG-Urteil zugrunde gelegt worden seien. Während die Kopien der Vorjahre 1997 und 1998 ab Mitte 1997 weiße Zwischenräume zwischen den einzelnen Boxlabeln aufwiesen, seien die sonstigen Kopien aus den Streitjahren 1999 und 2000 mit schwarzen Zwischenräumen versehen. Dies sei auffällig. Denn ihr Geschäftsführer habe ab Mitte 1997 auf dem Kopiergerät mit Krepppapier eine „Maske" gefertigt, um Toner zu sparen. Ab diesem Zeitpunkt seien auf den Kopien daher nur noch weiße Zwischenräume zwischen den einzelnen Boxetiketten sichtbar gewesen,

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

nicht jedoch schwarze Zwischenräume, wie dies bei den in den Ordnern der Streitjahre befindlichen Kopien der Fall sei. Es komme hinzu, dass die in den Ordnern der Streitjahre befindlichen Kopien abweichend von der bei ihr üblichen Praxis teilweise doppelseitig seien und mehr als 3 Boxetiketten auf einer Seite enthielten, was bei den ursprünglichen Kopien nicht der Fall gewesen sei. Ihre Recherchen hätten ergeben, dass die ursprünglichen Kopien von den Ermittlungsbehörden nochmals vervielfältigt worden seien. Die genannten Umstände stellten den Beweiswert der für die Streitjahre vorhandenen Kopien in Frage. Da sie diese Erkenntnisse erst nach vollständiger Akteneinsicht nach dem Ende der mündlichen Verhandlung beim FG habe gewinnen können, sei insoweit eine neue Beweisaufnahme beim FG durchzuführen. Die Berücksichtigung neuer tatsächlicher Erkenntnisse sei auch nach dem Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens beim FG ausnahmsweise „im Sinne des Rechtsgedankens des § 580 Nr. 2 und 7b" der Zivilprozessordnung (ZPO) möglich (vgl. z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs —BFH— vom 14. Mai 2008 XI B 211/07). Das FG-Urteil sei insoweit aus formellen Gründen aufzuheben.

14 Ferner rechtfertigten die Feststellungen des FG keine vollständige Versagung des Vorsteuerabzugsrechts. Denn das FG habe entsprechend den Feststellungen der Steuerfahndung nur einen Umfang an Doppel- und Mehrfachdurchläufen von ca. 8 % in 1999, von 15 % in 2000 und von 5,13 % in 2001 angenommen. Da die übrigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts erfüllt seien, dürfe die Klage allenfalls nur teilweise abgewiesen werden.

15 Schließlich sei ggf. eine Vorlage an den EuGH nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) geboten. Denn der EuGH habe —soweit ersichtlich— über die Anwendung der Rechtsgrundsätze seiner bisherigen Urteile zum Missbrauch des Vorsteuerabzugsrechts (EuGH-Urteile in Slg. 2006, I-483, und in Slg 2006, I-6161) beim Umsatzsteuerkarussell auf den sog. „Buffer II" noch nicht entschieden. Eine Abrundung der bisherigen Rechtsprechung des EuGH wäre gerade im Hinblick auf die bereits dargestellten Erwägungen zur Verhältnismäßigkeit und zum Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer wünschenswert. Außerdem sei in diesem Zusammenhang der Begriff „means of knowledge" in der Rechtsprechung des EuGH insofern noch nicht abschließend geklärt, als Zweifel bestünden, ob die vom Dienst der Europäischen Union (EU) vorgenommene Übersetzung in die deutsche Sprache mit „wissen müssen" oder „wissen können" zutreffend sei. Auch dies sei klärungsbedürftig (vgl. Weber, Umsatzsteuer-Rundschau —UR— 2009, 834 ff.).

16 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen,

hilfsweise, das FG-Urteil aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide für 1999, 2000 und 2001 vom 22. Oktober 2007 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuerbeträge jeweils in Höhe von 18.314.273 DM (9.363.939,09 €) in 1999, 20.032.663 DM (10.242.537,95 €) in 2000 und 1.833.552 DM (937.480,25 €) in 2001 zum Abzug zugelassen werden.

17 Höchst hilfsweise regt sie an, das Verfahren auszusetzen und im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens den EuGH anzurufen und folgende Rechtsfrage vorzulegen:

18 „Wie sind die Rechtsprechungsgrundsätze zur Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn der Leistungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich an betrugsbehafteten Umsätzen beteiligt, auszulegen oder zu konkretisieren?"

19 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

20 II. Die Revision der Klägerin führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Sie ist jedoch in der Sache unbegründet.

21 1. Das FG hat über die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide vom 4. Juli 2003 betreffend die Streitjahre 1999 und 2000 und vom 11. Oktober 2006 zum Streitjahr 2001 entschieden. An die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Stelle dieser Bescheide traten nach Verkündung des FG-Urteils gemäß § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO die Änderungsbescheide vom 22. Oktober 2007. Damit liegen dem FG-Urteil nicht mehr existierende Bescheide zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand mehr haben kann (vgl. BFH-Urteil vom 6. Dezember 2007 V R 61/05, BFHE 221, 55, BStBl II 2008, 695, m.w.N.).

22 Einer Zurückverweisung an das FG lediglich aus formalen Gründen nach § 127 FGO bedarf es nicht, weil sich durch die Änderungsbescheide der bisherige Streitstoff nicht verändert hat. Der erkennende Senat entscheidet deshalb in der Sache selbst (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 FGO).

23 2. Das FG hat zu Recht die (objektiven) Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bejaht und in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise einen Vorsteuerabzug wegen „Bösgläubigkeit" versagt.

24 a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

25 Der dieser nationalen Vorschrift zu Grunde liegende Art. 17 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Der Steuerpflichtige ist danach befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer u.a. die (im Inland) geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände abzuziehen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden, soweit sie für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden (Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG).

26 Im Streitfall verfügt die Klägerin nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG über den formalen Anforderungen des § 14 UStG genügende Rechnungen ihrer Lieferanten über die Lieferungen von CPUs. Die Lieferanten waren auch Unternehmer. Ferner sind die in den Rechnungen ausgewiesenen CPUs an die Klägerin tatsächlich geliefert und von dieser nach Veräußerung weitergeliefert worden.

27 Der Annahme von Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 UStG an die Klägerin steht nicht entgegen, dass der Geschäftsführer ihrer Hauptlieferantin wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden ist. Zwar ist nach der Rechtsprechung des EuGH der Begriff der Lieferung bei einem mit einem Mehrwertsteuerbetrug behafteten Umsatz nicht erfüllt (vgl. Urteil vom 21. Februar 2006 Rs. C-255/02 —Halifax—, Slg. 2006, I-1609, Randnr. 59). Es ist aber zu berücksichtigen, dass jeder Umsatz in einer Lieferkette für sich zu betrachten ist; Umsätze, die nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sind, sind eine wirtschaftliche Tätigkeit eines Steuerpflichtigen und stellen Lieferungen dar (vgl. EuGH-Urteil in Slg. 2006, I-483, Randnrn. 47, 49 und 51). Die Lieferanten der Klägerin haben nach den tatsächlichen Feststellungen des FG ihre Lieferungen in ihren Steuererklärungen angemeldet und die Umsatzsteuer abgeführt, sodass diese Umsätze nach zutreffender Auffassung der Vorinstanz nicht selbst mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet und Lieferungen i.S. des § 3 Abs. 1 UStG sind.

28 b) Die Entscheidung des FG, der Vorsteuerabzug sei gleichwohl zu versagen, hält ebenfalls einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.

29 aa) Im Anschluss an die Rechtsprechung des EuGH in den Urteilen in Slg. 2006, I-483 und in Slg. 2006, I-6161 ist nach dem BFH-Urteil vom 19. April 2007 V R 48/04 (BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315) der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige wusste oder wissen konnte bzw. hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war.

30 bb) Im Streitfall ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass der Klägerin hinsichtlich der Kenntnis oder des „Kennenmüssens" der objektiven Umstände, wonach sie an einem Umsatzsteuerkarussell beteiligt war, nicht nur das etwaige Wissen ihres Geschäftsführers als ihres gesetzlichen Vertreters nach § 35 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, son-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dern auch das ihrer sonstigen Angestellten in analoger Anwendung von § 166 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zuzurechnen ist. Dies beruht auf der Erwägung, dass derjenige, der sich zur Erfüllung seiner Verpflichtungen eines anderen bedient, nicht besserstehen darf als derjenige, der diese Verpflichtungen selbst erfüllt. Daher ist für die entsprechende Anwendung von § 166 BGB das Bestehen eines Vertretungsverhältnisses nicht maßgeblich (vgl. BFH-Urteile vom 29. Juli 2003 VII R 3/01, BFHE 203, 222, und vom 26. April 1988 VII R 124/85, BFHE 153, 463). Eine Wissenszurechnung kommt jedoch nach wertender Beurteilung nur für die Kenntnisse in Betracht, welche die Mitarbeiter infolge der vorgesehenen Arbeitsteilung und Organisation des Betriebs im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit erlangt haben (MünchKommBGB/Schramm, 5. Aufl., § 166 Rz 20, 24, 25, und Saarländisches Oberlandesgericht, Urteil vom 31. Januar 2006 4 U 423/04, OLG-Report Saarbrücken 2006, 944, Rz 48, m.w.N.) oder hätten erlangen müssen.

31 Im Streitfall hat das FG festgestellt, dass X für die finanzielle Abwicklung der einzelnen Geschäfte verantwortlich war; für den laufenden Geschäftsbetrieb seien hingegen Y und Z zuständig gewesen. Z hatte darüber hinaus umfassende Vertretungsmacht für den Handel mit CPUs. Y war zwar nicht vertretungsberechtigt, hat aber nach eigenem Vortrag des X den Betrieb tatsächlich geführt, d.h. X hat sich seiner im rechtsgeschäftlichen Verkehr wie eines Vertreters bedient.

32 Diese Umstände rechtfertigen die Annahme des FG, der Klägerin sei auch ein „Wissenmüssen" des Y und der Z zuzurechnen.

33 cc) Die Würdigung des FG, Y und Z hätten zumindest wissen müssen, dass die Klägerin sich mit ihrem jeweiligen Erwerb an einem Umsatz beteiligt habe, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen gewesen sei, liegt im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315, unter II.3.a). Die Beweiswürdigung des FG kann im Revisionsverfahren nur darauf überprüft werden, ob Verstöße gegen die Verfahrensordnung, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze vorgekommen sind; die Würdigung des FG muss denkgesetzlich möglich, jedoch nicht die einzig in Betracht kommende sein (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. November 1995 IV R 75/94, BFHE 179, 307, BStBl II 1996, 194).

34 Im Streitfall hat das FG seine Überzeugung, Y und Z hätten von der Einbeziehung der umstrittenen Umsätze in einen Mehrwertsteuerbetrug wissen müssen, nach Durchführung umfangreicher Beweisaufnahmen aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) gewonnen. Es hat im Wege einer Gesamtbetrachtung darauf abgestellt, dass Y und Z von Doppel- und Mehrfachdurchläufen der CPUs Kenntnis gehabt hätten, Y insoweit auch ein „Problembewusstsein" gehabt habe und dass bei den unter den „Original-Equipment-Manufacturer"-Preisen liegenden Einkaufspreisen schnell —und wegen der festen Gewinnaufschlagssätze und der festen Lieferbeziehungen — praktisch ohne Risiko hohe Umsätze und Gewinne erzielt worden seien. Die Würdigung des FG, diese Umstände hätten einen ordentlichen Kaufmann misstrauisch machen müssen, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung am oben dargestellten Maßstab stand:

35 (1) Einen Verfahrensfehler des FG hat die Klägerin nicht schlüssig dargelegt. Soweit sie die Verletzung der dem FG von Amts wegen obliegenden Sachaufklärungspflicht nach § 76 Abs. 1 FGO wegen des Unterlassens der Einvernahme der Umsatzsteuer-Sonderprüfer als Zeugen rügt, hat sie die Rüge nicht in zulässiger Weise erhoben, weil sie nicht hinreichend dargetan hat, weshalb sich dem FG die Einvernahme dieser Zeugen hätte aufdrängen müssen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 28. Juli 2004 IX B 136/03, BFH/NV 2005, 43, m.w.N.).

36 (2) Die Annahme des FG, angesichts der festgestellten Tatsachen habe die Einholung von Bankauskünften und Handelsregisterauszügen zu Beginn der Geschäftsbeziehung nicht ausgereicht, um die Beteiligung an einer Umsatzsteuerhinterziehung auszuschließen, steht nicht im Widerspruch zu Erfahrungssätzen oder Denkgesetzen, sondern ist denkgesetzlich möglich und nachvollziehbar.

37 (3) Ein Verstoß der angefochtenen Entscheidung gegen einen Erfahrungssatz lässt sich auch nicht daraus ableiten, dass das FG München in seinem zu einem Umsatzsteuerkarusell ergangenen Ur-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

teil vom 8. Februar 2007 14 K 1898/04 (EFG 2007, 881) Mehrfachdurchläufen von 2 % keine ausreichende Indizwirkung für ein „Wissenmüssen" beigemessen hat. Denn anders als dort hat das FG im Streitfall nicht allein auf das Vorhandensein und die Kenntnis der Angestellten von Mehrfachdurchläufen, sondern zusätzlich darauf abgestellt, dass Y aufgrund seiner Branchenkenntnisse die Mehrfachdurchläufe als Problem erkannt und deshalb auf diese ungehalten reagiert, aber gleichwohl an der Lieferfirma festgehalten habe.

38 (4) Auch der Hinweis der Klägerin, dass mehrere Umsatzsteuer-Sonderprüfungen bei ihr zu keinen Beanstandungen geführt hätten, rechtfertigt es nicht, die Würdigung des FG, Y und Z hätten von der Einbeziehung der umstrittenen Umsätze in einen Mehrwertsteuerbetrug wissen müssen, zu beanstanden. Denn diese Sonderprüfungen haben sich auf das Vorliegen der objektiven Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nach § 15 UStG und die korrekte Versteuerung der eigenen Umsätze der Klägerin und nicht auf eine eventuelle „Bösgläubigkeit" ihres Geschäftsführers und ihrer Angestellten bezogen.

39 (5) Auch das Vorbringen der Klägerin in ihren nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist eingegangenen Schriftsätzen vermag der Revision nicht zum Erfolg zu verhelfen.

40 Aus § 118 Abs. 2 FGO wird der Rechtsgrundsatz abgeleitet, dass neues tatsächliches Vorbringen zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen des geltend gemachten Rechts im Revisionsverfahren nicht berücksichtigt werden kann. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt u.a. zwar im Hinblick auf Tatsachen, deren Beachtung sonst im Wege der Restitutionsklage gegen das Urteil des FG durchgesetzt werden könnte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Oktober 1999 VII R 152/97, BFHE 191, 140, BStBl II 2000, 93, m.w.N.). Dieser Ausnahmetatbestand liegt im Streitfall aber nicht vor.

41 - Nach § 134 FGO i.V.m. § 580 Nr. 2 ZPO findet eine Restitutionsklage statt, wenn eine Urkunde, auf die das Urteil gegründet ist, fälschlich angefertigt oder verfälscht war. Dafür ist nach § 581 Abs. 1 ZPO aber Voraussetzung, dass wegen der Straftat eine rechtskräftige Verurteilung ergangen ist oder dass die Einleitung oder Durchführung eines Strafverfahrens aus anderen Gründen als wegen Mangels an Beweis nicht erfolgen kann. Die Klägerin hat zwar ausgeführt, dass sie eine Fälschung der von ihr angefertigten Kopien für möglich hält, sie hat aber nicht dargelegt, dass deswegen eine Verurteilung erfolgt ist oder die weiteren Voraussetzungen des § 581 Abs. 1 ZPO erfüllt sind.

42 Darüber hinaus ist nach § 582 ZPO die Restitutionsklage nur zulässig, wenn die Partei ohne ihr Verschulden außerstande war, den Restitutionsgrund in dem früheren Verfahren geltend zu machen. Im Streitfall hätte die Klägerin schon im Klageverfahren auf die unterschiedliche Art der Kopien und die daraus von ihr gezogene Schlussfolgerung einer Fälschung aufmerksam machen können. Denn nicht nur in den Aktenordnern für die Jahre 1997 und 1998, sondern auch in den vom FG zum Verfahren beigezogenen Akten für das Streitjahr 1999 haben sich Kopien mit weißen Zwischenräumen befunden (vgl. Seite 4 des Schriftsatzes der Klägerin vom 7. Januar 2010).

43 - Auch der Restitutionsgrund des § 580 Nr. 7 Buchst. b ZPO liegt nicht vor. Danach findet die Restitutionsklage statt, wenn die Partei eine andere Urkunde auffindet oder zu benutzen in den Stand gesetzt wird, die eine ihr günstigere Entscheidung herbeigeführt haben würde. Im Streitfall ist nicht ersichtlich, dass die unterschiedliche Art der Kopien in den Aktenordnern der Jahre 1997 und 1998 gegenüber den Kopien in den Aktenordnern für die Streitjahre zu einer günstigeren Entscheidung für die Klägerin geführt hätte. Denn das FG hat seine Entscheidung über die Kenntnis der Angestellten der Klägerin von Mehrfachdurchläufen nicht aus einem bestimmten Prozentsatz von Mehrfachdurchläufen abgeleitet, der sich aus den Kopien der Boxetiketten ergab. Es hat seine Überzeugung vielmehr auf die Aussagen mehrerer Zeugen über die Mehrfachdurchläufe und die Reaktion des Y darauf sowie auf die eigenen Aussagen des Y und der Z gestützt (vgl. Seite 16 des Urteils).

44 Außerdem war die Klägerin auch nicht ohne ihr Verschulden außerstande, bereits im Klageverfahren auf die Unterschiede bei den Kopien hinzuweisen, da sich —wie oben ausgeführt— Kopien mit

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

weißen Zwischenräumen auch in den im Klageverfahren beigezogenen Akten für das Streitjahr 1999 befunden haben.

45 3. Das Begehren der Klägerin, zumindest teilweise weitere Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen, ist nicht gerechtfertigt. Soweit die Klägerin zur Begründung auf die Prozentsätze der Doppel- und Mehrfachdurchläufe verweist, ist dies für die Höhe der abziehbaren Vorsteuern nicht entscheidungserheblich. Denn der Vorsteuerabzug ist nicht nur bei Doppel- und Mehrfachdurchläufen zu versagen, sondern bei allen Geschäften, bei denen der Steuerpflichtige wusste, wissen konnte oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist (vgl. oben unter II.2.b aa). Dazu hat das FG festgestellt, dass bei sämtlichen Liefervorgängen, bei denen die Vorsteuer nicht zum Abzug zugelassen worden ist, Lieferanten involviert waren, bei denen die „Missing-Trader-Eigenschaft" feststeht (Seite 15 des Urteils). An diese Feststellung ist der Senat mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

46 4. Soweit die Klägerin ausführt, wegen ihrer relativ entfernten Stellung zum sog. „Missing Trader" als sog. „Buffer II" sei die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts im Streitfall unverhältnismäßig und verstoße gegen das Prinzip der Rechtssicherheit, kann ihr Vortrag schon deshalb keinen Erfolg haben, weil diese Rechtsfolge als Ausnahme von dem Neutralitätsprinzip im Einklang mit der zitierten einschlägigen Rechtsprechung des EuGH zur Versagung des Vorsteuerabzugsrechts bei einer Beteiligung des Unternehmens an einem betrügerischen Umsatzsteuerkarussell steht (vgl. EuGH-Urteile in Slg. 2006, I-483, und in Slg. 2006, I-6161).

47 5. Es besteht auch keine Veranlassung, den EuGH erneut nach Art. 267 AEUV im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens anzurufen. Denn entgegen der Auffassung der Klägerin hat der EuGH bereits ausdrücklich geklärt, dass ein Missbrauch des Vorsteuerabzugsrechts auch gegeben sein kann, wenn „ein anderer Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist" und „dieser Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann" (EuGH-Urteil in Slg. 2006, I-483). Diese Formulierung umfasst auch Eingangsbezüge des sog. „Buffer II", der nicht in einer unmittelbaren Lieferbeziehung zum sog. „Missing Trader" steht.

48 Zweifel an der Auslegung des für die Entscheidung des Streitfalls maßgeblichen Gemeinschaftsrechts ergeben sich auch nicht aus dem Hinweis der Klägerin auf den Vorlagebeschluss des Bundesgerichtshofs (BGH) vom 7. Juli 2009 1 StR 41/09 (Deutsches Steuerrecht 2009, 1688) zur Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung bei kollusivem Zusammenwirken der Beteiligten zur Hinterziehung von Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat des Erwerbers. Die Rechtsfragen in dem vom BGH vorgelegten Fall sind mit denen des Streitfalls nicht vergleichbar. Denn dort ist nicht der Vorsteuerabzug, sondern die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung streitig, wenn feststeht, dass die Lieferung tatsächlich in einen anderen Mitgliedstaat erfolgt ist, so dass der steuerliche Schaden —anders als im Streitfall— allein im Ausland eingetreten ist.

49 Soweit die Klägerin ausführt, es sei zweifelhaft, ob die vom Übersetzungsdienst der EU vorgenommene Übersetzung von „means of knowledge" in die deutsche Sprache mit „wissen müssen" oder „wissen können" zutreffend sei (vgl. hierzu Weber, UR 2009, 834 ff.), ist nicht dargetan oder ersichtlich, inwiefern diese begriffliche Unterscheidung im Streitfall erheblich sein könnte.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Münster 12.6.2019 - 5 K 2404/16 U
FG Berlin-Brandenburg 15.11.2018 - 7 K 7196/15
BGH 15.5.2018 - 1 StR 159/17
FG Berlin-Brandenburg 17.8.2016 - 7 K 7246/14
BFH 16.9.2015 - XI R 47/13

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

FG Hamburg 17.6.2015 - 3 V 91/15
BGH 29.1.2015 - 1 StR 216/14
BFH 19.12.2014 - XI B 12/14
BFH 17.12.2014 - XI R 16/11
FG Hamburg 25.11.2014 - 3 K 85/14
FG Berlin-Brandenburg 17.11.2014 - 7 V 7295/14
BFH 12.9.2014 - VII B 99/13
FG Hamburg 29.1.2014 - 3 V 259/13
FG Baden-Württemberg 15.11.2013 - 1 K 1766/12
BGH 19.3.2013 - 1 StR 318/12
BFH 18.2.2013 - XI B 117/11
BFH 11.8.2011 - V R 19/10
FG Berlin 24.11.2010 - 7 K 2356/06
FG Hamburg 26.10.2010 - 3 V 85/10
BFH 29.9.2010 - XI S 23/10 (PKH)
FG Baden-Württemberg 1.10.2007 - 12 K 160/04

Fundstelle(n):
AO-StB 2011 S. 25 Nr. 1
BFH/NV 2010 S. 2132 Nr. 11
DStRE 2010 S. 1263 Nr. 20
DStZ 2010 S. 853 Nr. 23
HFR 2010 S. 1199 Nr. 11
NWB-Eilnachricht Nr. 38/2010 S. 3013
UR 2010 S. 952 Nr. 24
NWB LAAAD-51312

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.