

# Beschluss vom 31. January 2013, X B 21/12

## Vorliegen von Scheinrechnungen - Geltendmachung von Verfahrensfehlern wegen Verstoßes gegen die richterliche Sachaufklärungspflicht und wegen Nichtberücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Köln, 13. December 2011, Az: 4 K 1233/08

## Leitsätze

1. NV: Macht der Beschwerdeführer geltend, das FG hätte unter Berücksichtigung einer als wahr unterstellten Tatsache zu einer anderen tatsächlichen und rechtlichen Beurteilung gelangen müssen, wendet er sich gegen die Sachverhalts- und Beweiswürdigung des FG.
2. NV: Es verstößt nicht gegen Denkgesetze, einerseits die Behauptung, der Rechnungsaussteller habe nicht ausschließlich Scheinrechnungen erstellt, sondern seinen gegenüber Dritten erstellen Rechnungen hätten zumindest teilweise tatsächlich ausgeführte Leistungen zugrunde gelegen, als wahr zu unterstellen, andererseits aber auf Grund der konkreten Umstände im Streitfall insgesamt vom Vorliegen von Scheinrechnungen auszugehen.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielte in den Streitjahren u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch den Betrieb eines Hotels mit Café. Seinen Gewinn ermittelte er durch Betriebsvermögensvergleich. Daneben war er als selbständiger Unternehmensberater tätig. In der den Hotel- und Cafébetrieb betreffenden Buchführung waren drei Rechnungen des Dipl.-Wirtsch.-Ing. A vom 24. Dezember 2001, 15. Januar 2002 und 22. Oktober 2002 über zusammen rd. ... € netto für Beratungsleistungen enthalten. Der Kläger erfasste die Nettobeträge als Aufwand der Jahre 2000 und 2002 sowie als abziehbare Vorsteuer der Jahre 2001 und 2002.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) ging im Anschluss an eine Außenprüfung davon aus, dass es sich bei den von A ausgestellten Rechnungen um Scheinrechnungen handelte und erhöhte dementsprechend den Gewinn aus Gewerbebetrieb der Jahre 2000 und 2002 sowie die für die Jahre 2001 und 2002 zu zahlende Umsatzsteuer. Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war nicht davon überzeugt, dass A die abgerechneten Leistungen tatsächlich für das Unternehmen des Klägers erbracht hatte. Auch dass der Kläger zur Begleichung der Rechnungsbeträge --wie von ihm geltend gemacht-- tatsächlich Barzahlungen in den quittierten Höhen geleistet hatte, konnte das FG nicht zu seiner Überzeugung feststellen. Das FA habe deshalb zu Recht den Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug hinsichtlich der mit den streitbefangenen Rechnungen abgerechneten Leistungen des A versagt.
- 3 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen Verfahrensfehlern (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zur Begründung beruft er sich darauf, das FG habe seine richterliche Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt, weil es die beantragten Zeugenvernehmungen nicht durchgeführt habe. Weiter habe das FG seiner Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO).

## Entscheidungsgründe

- 4 II. 1. Das Verfahren wegen Umsatzsteuer 2001 und 2002 wird gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 73 Abs. 1 Satz 2 FGO abgetrennt und an den nach dem Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs (BFH) für 2013 dafür sachlich zuständigen V. Senat des BFH abgegeben.

- 5 2. Im Übrigen ist die Beschwerde unbegründet und deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).
- 6 Der von dem Kläger gerügte Verfahrensmangel der unzureichenden Aufklärung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) liegt ebenso wenig vor wie der geltend gemachte Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 7 a) Einwendungen gegen die finanzgerichtliche Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Nachprüfung durch den BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde grundsätzlich entzogen (ständige Rechtsprechung des BFH, siehe Senatsbeschluss vom 27. Juni 2012 X B 62/11, BFH/NV 2012, 1625, m.w.N.).
- 8 Dagegen kann die Nichtberücksichtigung von Umständen, die richtigerweise in die Beweiswürdigung hätten einfließen müssen, verfahrensfehlerhaft sein, wenn das FG seiner Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) nicht nachkommt oder Teile des Gesamtergebnisses des Verfahrens unberücksichtigt lässt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7. Juli 2011 V R 53/10, BFHE 234, 548, und Senatsbeschluss vom 18. Dezember 1998 X B 95/98, BFH/NV 1999, 811, jeweils m.w.N.). Dies gilt insbesondere, wenn es bei seiner Überzeugungsbildung eine nach Aktenlage feststehende Tatsache nicht beachtet bzw. bei seiner Entscheidung vom Nichtvorliegen einer solchen Tatsache ausgeht (sog. Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten). Denn nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung, und zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten. Dabei ist indes auch zu berücksichtigen, dass § 96 FGO nicht gebietet, alle im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil zu erörtern. Es ist vielmehr im Allgemeinen davon auszugehen, dass ein Gericht auch denjenigen Akteninhalt in Erwägung gezogen hat, mit dem es sich in den schriftlichen Entscheidungsgründen nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat (Senatsbeschluss vom 25. Juli 2012 X B 144/11, BFH/NV 2012, 1982, m.w.N.).
- 9 Das FG hat nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen und gemäß § 81 Abs. 1 Satz 2 FGO die erforderlichen Beweise zu erheben. Ein ordnungsgemäß gestellter Beweisantrag darf nur unberücksichtigt bleiben, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich, das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder absolut untauglich ist oder wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann (BFH-Beschluss vom 30. April 2008 VI B 131/07, BFH/NV 2008, 1475, m.w.N.).
- 10 b) Bei Anwendung dieser Grundsätze liegen keine Verfahrensfehler vor.
- 11 aa) Vorliegend hatte der Kläger die Vernehmung von neun anderen Geschäftspartnern des A als Zeugen zu den von A an diese erbrachten --und im Einzelnen näher ausgeführten-- Leistungen beantragt. Ausweislich des Sitzungsprotokolls ging es dem Kläger mit diesen Beweisanträgen darum, nachzuweisen, dass A nicht ausschließlich Scheinrechnungen erstellt habe, sondern den von ihm erstellten Rechnungen zumindest teilweise tatsächlich ausgeführte Leistungen zugrunde gelegen hätten. Das FG unterstellte diese Behauptung als wahr. Es war allerdings der Auffassung, an seiner --den Kläger betreffenden-- Würdigung ändere sich durch den Umstand, dass A abgerechnete Leistungen gegenüber anderen Geschäftspartnern zumindest teilweise tatsächlich erbracht habe, nichts.
- 12 bb) Der Kläger macht zunächst geltend, das FG hätte im Rahmen der beantragten Beweiserhebung auch ermitteln müssen, in welchem Umfang abgerechnete Leistungen tatsächlich von A erbracht worden seien und nach welchen Kriterien die Rechnungen tatsächlich erbrachte Leistungen und nicht erbrachte Leistungen enthalten hätten. Denn dann hätte sich ergeben, dass A und seine Geschäftspartner nach einem gleichartigen Verhaltensmuster vorgegangen seien. Es spreche eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür, dass in seinem Fall bei der Rechnungsausstellung in gleicher Weise verfahren worden sei.
- 13 Insoweit muss der Kläger sich entgegenhalten lassen, dass es ihm mit der Vernehmung der Zeugen einzig um den Nachweis ging, A habe nicht ausschließlich Scheinrechnungen erstellt, sondern seinen Rechnungen zumindest teilweise tatsächlich ausgeführte Leistungen zugrunde gelegt. Auch nach seinem Klagebegehren kam es nicht darauf an, in welchem Verhältnis A gegenüber den als Zeugen benannten weiteren Geschäftspartnern auf Grundlage eines gleichartigen Verhaltensmusters tatsächlich erbrachte und tatsächlich nicht erbrachte Leistungen abrechnete. Denn der Kläger machte vor dem FG gerade geltend, dass A ihm gegenüber die in den drei Rechnungen abgerechneten Beratungsleistungen insgesamt tatsächlich erbracht habe und der hieraus resultierende Betriebsausgabenabzug dementsprechend vollumfänglich anzuerkennen sei.

- 14** cc) Soweit der Kläger meint, das FG hätte unter Berücksichtigung der Wahrunterstellung zu einer anderen tatsächlichen und rechtlichen Beurteilung gelangen müssen, wendet er sich gegen die Sachverhalts- und Beweiswürdigung des FG. Darin liegt jedoch nicht die Geltendmachung eines Verfahrensfehlers, sondern falscher materieller Rechtsanwendung, die grundsätzlich nicht zur Zulassung der Revision führt (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 1982, m.w.N.). Sachverhalts- und Beweiswürdigung sind revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 1982). Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (Urteil vom 7. November 2000 1 StR 303/00, Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 2001, 150) im konkreten Einzelfall ausnahmsweise geboten sein kann, die als wahr unterstellte Tatsache im Rahmen der Beweiswürdigung mit zu erwägen. Dies ist im Streitfall indessen geschehen. Zunächst hat das FG die fehlende Anerkennung des Abzugs der in Frage stehenden Betriebsausgaben nicht allein auf die "strafrechtliche Vergangenheit" des A, sondern insbesondere auf die im Rahmen der Betriebsprüfung beim Kläger vorgefundenen Verhältnisse (z.B. Rechnungen ohne Kontierungsvermerk, fehlende zeitnahe Verbuchung, fehlender Herkunftsnachweis für größere Barzahlungen) gestützt. Sodann hat es die als wahr unterstellte teilweise Leistungserbringung des A an andere Geschäftspartner ausdrücklich in seine Beweiswürdigung einfließen lassen.
- 15** Ungeachtet dessen, dass eine fehlerhafte Beweiswürdigung nur bei Vorliegen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zu einer Revisionszulassung führen könnte, verstößt es entgegen der Ansicht des Klägers nicht gegen Denkgesetze, im Hinblick auf die Zeugen einerseits von einer zumindest teilweisen Leistungserbringung durch A auszugehen, ihm gegenüber andererseits den vollständigen Betriebsausgabenabzug zu versagen. Denn nach der Darstellung des Klägers handelte es sich in seinem Fall bei den von A abgerechneten Leistungen insgesamt um tatsächlich erbrachte Beratungsleistungen, während er die Tatsache, dass A im Streitzeitraum (und nicht nur in der Vergangenheit) gegenüber Dritten auch Scheinrechnungen ausstellte, im Endeffekt einräumt. Wenn A aber unstrittig (auch) Scheinrechnungen ausstellte, ist die Würdigung des FG, im Falle der streitgegenständlichen Rechnungen handele es sich (insgesamt) um derartige Scheinrechnungen über tatsächlich nicht erbrachte Leistungen, sehr wohl möglich, auch wenn A daneben gegenüber Dritten über tatsächlich erbrachte Leistungen abrechnete.
- 16** Entgegen der Darstellung des Klägers in der Beschwerdebegründung hat das FG im Rahmen seiner Beweiswürdigung zudem keineswegs auf die gegen A "anhängigen" Strafverfahren in Zusammenhang mit den Zeugen abgestellt. Vielmehr hat es sich u.a. --wie aus den Ausführungen auf Seite 16 der Entscheidung ersichtlich-- auf dessen "einschlägige strafrechtliche Vergangenheit ... als gewerbsmäßiger Aussteller von Scheinrechnungen zur Ermöglichung der Steuerhinterziehung" und dessen "abgeurteilte Straftaten" gestützt. Das FG zog hieraus den Schluss, A sei mit der Anbahnung, dem Ablauf und der Durchführung der geschäftlichen Betätigung auf dem Gebiet der Ausstellung von Scheinrechnungen erfahren und vertraut. Wie das FG zutreffend anführt, ändert sich an der in der Vergangenheit erworbenen Expertise des A nichts dadurch, dass er in den Streitjahren sowohl weiter Scheinrechnungen ausstellte als auch Beratungsleistungen tatsächlich erbrachte.
- 17** dd) Soweit der Kläger geltend macht, das FG hätte im Rahmen der beantragten Beweiserhebung auch die näheren Umstände der an die genannten Zeugen teilweise tatsächlich erbrachten Leistungen ermitteln müssen, insbesondere ob auch diese keine Originalrechnungen hätten vorlegen können, deren Rechenkopien ebenfalls keine Kontierungsvermerke enthalten hätten bzw. ob auch in diesen Fällen die Rechnungen bar beglichen worden seien, ist ihm entgegenzuhalten, dass die Ermittlung dieser Tatsachen nicht Gegenstand der Beweisanträge war. Wie bereits ausgeführt, ist insoweit entscheidend, dass der Kläger mit den Vernehmungen der Zeugen (nur) nachweisen wollte, dass A nicht ausschließlich Scheinrechnungen erstellt habe, sondern den von ihm erstellten Rechnungen zumindest teilweise tatsächlich ausgeführte Leistungen zugrunde lagen. Dies hat das FG als wahr unterstellt. Die beantragte Beweiserhebung zielte dagegen nicht darauf ab, nachzuweisen, dass die Umstände des Streitfalles in identischer Form auch bei den Zeugen gegeben waren. Solche Ermittlungen mussten sich dem FG im Hinblick auf die gegebene Indizienlage auch nicht von Amts wegen aufdrängen.
- 18** ee) Das Vorbringen des Klägers, das FG habe seiner Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) zugrunde gelegt, rechtfertigt ebenfalls nicht die Zulassung der Revision. Der Kläger legt insbesondere keine Umstände dar, die das FG nicht berücksichtigt hat, obwohl sie in die Beweiswürdigung hätten einfließen müssen.
- 19** aaa) Die als wahr unterstellte Tatsache, dass A gegenüber Dritten sowohl Scheinrechnungen ausgestellt als auch über tatsächlich erbrachte Leistungen abgerechnet hat, hat das FG im Hinblick auf seine Gesamtwürdigung letztlich als nicht erheblich angesehen, weil der Kläger das Vorliegen von abziehbaren Betriebsausgaben in seinem

konkreten Fall insgesamt nicht zur Überzeugung des FG belegen konnte. Die Umstände des konkreten Falles sah das FG als so gravierend an, dass die unterstellte Tatsache, dass A gegenüber dritten Personen teilweise auch Leistungen tatsächlich erbrachte, an seiner Gesamtwürdigung nichts zu ändern vermochte. Diese Würdigung war --wie ausgeführt-- trotz der Unterstellung möglich, dass A gegenüber Dritten teilweise auch tatsächliche Beratungsleistungen erbracht hatte.

- 20** bbb) Soweit der Kläger einen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO darin sieht, das FG habe nicht berücksichtigt, dass sich aus den beigezogenen Strafakten der Staatsanwaltschaft X in Bezug auf A keinerlei Hinweise ergäben, nach denen es sich bei den streitigen und vom FA beanstandeten Rechnungen um Scheinrechnungen handele, ist ein solcher nicht gegeben. Warum im Fall des Klägers das Vorliegen tatsächlicher Beratungsleistungen nicht zur Überzeugung des FG feststand, hat dieses ausführlich anhand einer Reihe von Indizien und Feststellungen begründet. Angeblich nicht vorhandene Hinweise in einer einzelnen Akte können insoweit naturgemäß nicht zu einem Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO führen.
- 21** ccc) Soweit der Kläger bemängelt, das FG habe des Weiteren nicht berücksichtigt, dass die Mehrzahl der Strafverfahren gegen Geschäftspartner des A bereits eingestellt sei, so hat das FG diesen Vortrag --wie aus dem Tatbestand der Entscheidung ersichtlich-- zum einen zur Kenntnis genommen. Zum anderen legt der Kläger nicht dar, welche Folgen sich hieraus für das ihn betreffende FG-Verfahren ergeben sollen, zumal nach seinen Ausführungen neben seinem eigenen noch fünf weitere Strafverfahren anhängig sind.
- 22** ddd) Soweit der Kläger geltend macht, er sei entgegen der Behauptung des FA nicht ebenso wie A als Unternehmensberater branchenübergreifend, sondern vielmehr im Hinblick auf sein Spezialwissen in der Bäckereibranche als Seniorpartner für die Industrie- und Handelskammer Y beratend tätig geworden, widerspricht dies den nicht angefochtenen Feststellungen des FG. Denn danach zählten zu seinen Auftraggebern als selbständiger Unternehmensberater auch eine in Z ansässige Gemeinschaftspraxis für Gynäkologie und Laboratoriumsmedizin sowie ein dort belegenes Zentrum für Reproduktionsmedizin.
- 23** 3. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

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