

Beschluss vom 05. April 2023, V R 5/22

Zur Beweisaufnahme im finanzgerichtlichen Verfahren

ECLI:DE:BFH:2023:B.050423.VR5.22.0

BFH V. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 81 Abs 1

vorgehend FG Münster, 23. Februar 2022, Az: 5 K 977/19 U,AO

Leitsätze

NV: Es ist grundsätzlich zulässig, die in strafrechtlichen Ermittlungen oder in einem Strafurteil getroffenen Feststellungen im finanzgerichtlichen Verfahren zu verwerten, es sei denn, die Beteiligten erheben gegen die Feststellungen substantiierte Einwendungen und stellen entsprechende Beweisanträge, die das FG nicht nach den allgemeinen für die Beweiserhebung geltenden Grundsätzen unbeachtet lassen kann.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 23.02.2022 - 5 K 977/19 U,AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den Jahren 2011 bis 2014 als Einzelunternehmer tätig und zeitweise in den Jahren 2014 bis 2016 Organträger der B GmbH als Organgesellschaft.
- 2 Im November 2016 begann eine Betriebsprüfung bei dem Kläger, u.a. für die Umsatzsteuer der Jahre 2011 bis 2014. Parallel wurde gegen den Kläger ein Steuerstrafverfahren u.a. wegen des Verdachts der Umsatzsteuerhinterziehung für den Zeitraum 2011 bis 2016 eingeleitet. In diesem Zusammenhang wurden im November 2016 das Wohnhaus des Klägers und die Geschäftsräume der B GmbH durchsucht. Bei der Durchsuchung der Geschäftsräume der B GmbH wurde u.a. die im dortigen PC befindliche Festplatte gespiegelt. Auf dieser befanden sich Excel-Tabellen, die Daten über Fahrzeugankäufe und Fahrzeugverkäufe der Jahre 2011 bis 2016 enthielten, wobei nicht bekannt war, wer tatsächlich die Excel-Tabellen geführt hatte.
- 3 Die Prüfer der Steuerfahndung und Betriebsprüfung glichen die Daten der Excel-Tabellen mit den Daten der Buchführung und den Wareneingangs- und Verkaufsrechnungen ab. Dabei gelangten sie zu der Auffassung, dass die Excel-Tabellen auf Grundlage der verbuchten Eingangs- und Ausgangsrechnungen erstellt worden seien. Ausweislich der Buchführungsunterlagen waren für die gebuchten Fahrzeugankäufe auf den jeweiligen Eingangsrechnungen handschriftlich laufende Vorgangsnummern vergeben worden. Bei dem Verkauf des entsprechenden Fahrzeugs wurde dieselbe Vorgangsnummer, die für jedes Kalenderjahr neu vergeben wurde, auf der gebuchten Ausgangsrechnung handschriftlich ergänzt. Die Vorgangsnummern entsprachen denen, die in den Excel-Tabellen in der ersten Spalte "lfd. Nr." angegeben waren. Gab es zu einer verbuchten Eingangsrechnung keine passende Ausgangsrechnung, glichen die Prüfer die Eingangsrechnung mit den Warenbeständen zum jeweiligen Jahresende ab. Sie prüften auch, ob eingekaufte Fahrzeuge am Durchsuchungstag auf den Grundstücken der B GmbH standen. Im Ergebnis konnten die Prüfer weder allen Eingangsrechnungen Verkaufsrechnungen noch allen gebuchten Wareneingangsrechnungen Eingangsrechnungen zuordnen. Die Prüfer gingen danach --neben einer

Vielzahl weiterer Feststellungen-- u.a. davon aus, der Kläger und die B GmbH hätten zwar Wareneinkäufe gebucht, aber die entsprechenden Warenverkäufe nicht erfasst. Diesen --nach Meinung der Prüfer nicht gebuchten-- Warenverkäufen legten sie sowohl für den Kläger als auch für die B GmbH den mittleren Aufschlagsatz gemäß der Richtsatzsammlung für den Kfz-Einzelhandel zu Grunde und berechneten so weitere Umsätze. Im Juli 2017 ergingen zunächst Zwischenberichte der Prüfer.

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) übernahm die Auffassung der Prüfer aus deren Zwischenprüfungsberichten und erließ im Jahr 2017 (geänderte) Umsatzsteuerbescheide für 2011 bis 2016. Zugleich setzte das FA Zinsen zur Umsatzsteuer für die jeweiligen Jahre fest und erließ des Weiteren für die Umsatzsteuer 2014 einen Abrechnungsbescheid. Hiergegen legte der Kläger jeweils Einsprüche ein. Nach Abschluss der Außen- und Fahndungsprüfung erließ das FA noch während des Einspruchsverfahrens geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2011 bis 2016. Die Einsprüche waren erfolglos. Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 23.02.2022 teilweise statt.
- 5 Mit seiner vom FG zugelassenen Revision rügt der Kläger ausschließlich Verfahrensmängel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das FG habe gegen den Unmittelbarkeitsgrundsatz der Beweisaufnahme nach § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen. Es stütze seine Feststellungen auf eine beschlagnahmte Excel-Liste und mache sie zur entscheidungserheblichen Grundlage seines Urteils, obwohl es diese Excel-Liste niemals in Augenschein genommen habe. So habe der Kläger mit Schriftsatz vom 17.02.2022 das FG gebeten, die maßgebliche Excel-Liste in ausgedruckter, unbearbeiteter Form vorzulegen, da er nicht im Besitz dieser unbearbeiteten Excel-Liste sei. Das FG habe hierauf zunächst am 17.02.2022 mitgeteilt, dass sich die angeforderte Excel-Datei nicht in den Akten befinde, und am 21.02.2022 abschließend erklärt, dass weder ihm noch dem FA die Excel-Datei in der geforderten Form vorliege. Das FG stütze demnach seine entscheidungserheblichen Feststellungen zu den Tz. 6.2.1.5 und 6.2.1.7.3 des steuerstrafrechtlichen Ermittlungsberichts auf ein angebliches Beweismittel, ohne dass es dieses einer Prüfung unterzogen habe. Es habe nicht den entscheidungserheblichen Sachverhalt ermittelt, wobei es um die in der Excel-Liste angeblich aufgeführten nicht erfassten Verkäufe gehe. Er, der Kläger, habe wiederholt unter Beweisantritt vorgetragen, dass es keine in der Buchhaltung fehlenden Ankäufe oder Verkäufe gebe. In der Beweisaufnahme seien weder der Zeuge A noch der Kläger selbst zu einer Position der Excel-Liste befragt worden. Der Kläger habe in einem anderen Verfahren, in dem ihm Zugang gewährt worden sei, nachweisen können, dass die Angaben, die angeblich auf der Excel-Liste beruhten, unzutreffend seien.
- 6 Der Kläger beantragt sinngemäß, das FG-Urteil und die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung sowie die geänderten Bescheide über Zinsen zur Umsatzsteuer 2011 bis 2016 und den Abrechnungsbescheid zur Umsatzsteuer 2014 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Ein Verfahrensmangel liege nicht vor, da das FG den Zeugen A ausführlich zu dem Inhalt der beschlagnahmten Excel-Tabellen befragt habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unter Hinweis auf die maßgeblichen Gründe unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Der Wechsel in der Richterbank bei der Beschlussfassung gegenüber der Beratung steht der Anwendung des § 126a FGO nicht entgegen (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.09.2021 - XI R 12/21 (XI R 25/19), BFHE 274, 317, BStBl II 2022, 417). Die Revision des Klägers, die er nach § 118 Abs. 3 Satz 1 FGO nur auf Verfahrensmängel stützt, ist unbegründet.
- 10 1. Die Rüge des Klägers, das FG habe gegen den Grundsatz der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme nach § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen, hat keinen Erfolg.
- 11 a) Nach § 81 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das Gericht den Beweis in der mündlichen Verhandlung zu erheben. Dies bedeutet neben dem (formellen) Erfordernis eigener Anschauung durch die Richter des erkennenden Spruchkörpers,

dass diese die für die Entscheidung notwendigen Tatsachen im weitestmöglichen Umfang aus der Quelle selbst schöpfen müssen, d.h. bei mehreren in Betracht kommenden Beweismitteln die Beweisaufnahme mit demjenigen durchzuführen haben, das ihnen den "unmittelbarsten" Eindruck von dem streitigen Sachverhalt vermittelt (BFH-Beschluss vom 05.08.2022 - VI B 65/21, BFH/NV 2022, 1185, Rz 4). Nach der Rechtsprechung des BFH ist es jedoch auch grundsätzlich zulässig, die in strafrechtlichen Ermittlungen oder in einem Strafurteil getroffenen Feststellungen im finanzgerichtlichen Verfahren zu verwerten, es sei denn, die Beteiligten erheben gegen die Feststellungen substantiierte Einwendungen und stellen entsprechende Beweisanträge, die das FG nicht nach den allgemeinen für die Beweiserhebung geltenden Grundsätzen unbeachtet lassen kann (BFH-Beschluss vom 19.01.2012 - VII B 88/11, BFH/NV 2012, 761, Rz 8).

- 12** b) Danach konnte das FG von der richtigen Übertragung der Daten der Excel-Tabellen, die als Beweismittel im steuerstrafrechtlichen Ermittlungsbericht der Steuerfahndungsstelle des Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung D vom 30.04.2018 aufgeführt waren (Tz. 5.3 Nr. 1, Bl. 670 und 671 der Strafakten), in die --den Beteiligten bekannten-- Berichte der Betriebsprüfung und Steuerfahndung ausgehen. Nach den Feststellungen des FG befanden sich im November 2016 auf der Festplatte des PC der B GmbH, die im strafrechtlichen Verfahren gegen den Kläger bei der Durchsuchung der Geschäftsräume der B GmbH gespiegelt wurde, Daten über Fahrzeugankäufe und Fahrzeugverkäufe der Jahre 2011 bis 2016. Dass die Daten als solche jedenfalls in elektronischer Form auf dem PC der B GmbH vorhanden und für das steuerrechtliche und steuerstrafrechtliche Verfahren gespiegelt und übertragungsfehlerfrei in die Berichte der Betriebsprüfung und Steuerfahndung übernommen worden waren, hat der Kläger nicht in Abrede gestellt. Sein Prozessbevollmächtigter hat insofern mit Schriftsatz vom 17.02.2022 auch lediglich die Übersendung eines Ausdrucks der ursprünglichen Excel-Datei in unbearbeiteter Form verlangt, was nach dem Schreiben des FG vom 21.02.2022 mangels Ausdrucks der Dateien, die dem FA in elektronischer Form vorlagen, nicht erfolgte.
- 13** c) Im Übrigen hat der Kläger sein Recht auf Rüge der Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung (ZPO) verloren. Ausweislich des insoweit maßgeblichen Sitzungsprotokolls (§ 94 FGO i.V.m. §§ 160 Abs. 4, 164 ZPO) hat der rechtskundig vertretene Kläger eine Verletzung dieses Grundsatzes in der mündlichen Verhandlung nicht konkret gerügt, sondern einen Klageantrag gestellt (vgl. BFH-Beschluss vom 23.10.2019 - IX B 54/19, BFH/NV 2020, 219, Rz 16).
- 14** Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem FG beantragte, "zur Frage der Excel-Tabelle" den Zeugen L zu hören, und für den Fall der Nichterhebung einen Verfahrensfehler rügte, kann dies insoweit nicht als Rüge des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme verstanden werden. Ein solcher Antrag betraf jedenfalls nicht die Existenz und fehlerfreie Übertragung der Daten der Excel-Tabellen in die Berichte der Prüfer. Mit seiner Rüge wendete sich der Kläger vielmehr gegen die Schlussfolgerungen des FG, die es aus den Daten im Rahmen seiner Gesamtwürdigung gezogen hat. Damit macht er aber keinen Verfahrensfehler geltend, sondern rügt im Kern eine fehlerhafte Rechtsanwendung, also die Unrichtigkeit des FG-Urteils, was in einem Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 3 Satz 1 FGO unberücksichtigt bleibt.
- 15** 2. Sofern das Vorbringen des Klägers die Rüge enthalten sollte, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verletzt, weil es um die in den Excel-Tabellen angeblich aufgeführten nicht erfassten Verkäufe gegangen sei und die von ihm, dem Kläger, benannten Zeugen hätten bestätigen können, dass die vorzulegenden Excel-Tabellen keine nicht versteuerten Verkäufe und keine nicht angegebenen Wareneinkäufe enthielten, liegt eine solche Verletzung der Sachaufklärungspflicht nicht vor.
- 16** a) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das FG den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen und gemäß § 81 Abs. 1 Satz 2 FGO die erforderlichen Beweise zu erheben. Dabei hat es den entscheidungserheblichen Sachverhalt so vollständig wie möglich und bis zur Grenze des Zumutbaren, d.h. unter Ausnutzung aller verfügbaren Beweismittel aufzuklären. Von den Verfahrensbeteiligten angebotene Beweise muss das FG grundsätzlich erheben, wenn es einen Verfahrensmangel vermeiden will. Auf die beantragte Beweiserhebung kann es im Regelfall nur verzichten, wenn das Beweismittel für die zu treffende Entscheidung unerheblich ist, wenn die in Frage stehende Tatsache zugunsten des Beweisführenden als wahr unterstellt werden kann, wenn das Beweismittel unerreichbar, unzulässig oder absolut untauglich ist. Ferner ist das FG nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisanträgen nachzugehen (BFH-Beschluss vom 06.08.2014 - VI B 38/14, BFH/NV 2014, 1904, Rz 9).
- 17** b) Die Voraussetzungen, unter denen von der Erhebung eines angebotenen Beweises abgesehen werden kann, liegen im Streitfall vor. Danach war der von dem Kläger benannte Zeuge L, der nach Angaben des Klägers bei seinem Steuerberater als Buchhalter beschäftigt war, "zur Frage der Excel-Tabelle" (ausweislich des Protokolls der

mündlichen Verhandlung vor dem FG) oder "für die Funktion der Excel-Tabelle" (ausweislich des Urteils) nicht zu vernehmen.

- 18** Das FG hat --auf S. 57 seines Urteils-- von der Vernehmung des Zeugen L abgesehen. Es sah diesen zum einen bezogen auf den Inhalt der Excel-Tabellen als untaugliches Beweismittel an, weil der Zeuge L weder nach dem Vorbringen des Klägers oder nach der Aussage des Zeugen A mit den Excel-Tabellen gearbeitet noch aus eigener Anschauung den Inhalt der Excel-Tabellen zur Kenntnis genommen hatte. Zum anderen hat das FG die Vernehmung des Zeugen L abgelehnt, weil der Antrag allein darauf abgezielt habe, auszuforschen, ob der Zeuge L überhaupt etwas zu den Excel-Tabellen sagen könne. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 19** Es kann dahingestellt bleiben, ob der Zeuge L als absolut untaugliches Beweismittel anzusehen ist. Als Zeuge vom Hörensagen könnte er ggf. Indizien bezeugen, denen nicht von vornherein jede Bedeutung für die Beweiswürdigung abgesprochen werden kann (BFH-Beschluss vom 13.07.2004 - II B 42/03, BFH/NV 2004, 1543, unter II.). Das Absehen von der Ladung eines Zeugen vom Hörensagen würde jedoch nur dann gegen die Pflicht zur Sachaufklärung verstoßen, wenn der Kläger einen substantiierten Beweisantrag auf Vernehmung des Zeugen gestellt hätte (BFH-Beschluss in BFH/NV 2004, 1543, unter II.). Der Beweisantrag des Klägers war jedoch unsubstantiiert.
- 20** Ein Beweisantrag ist insbesondere dann unsubstantiiert, wenn er lediglich auf eine weitere Ermittlung oder Ausforschung abzielt und nicht erkennen lässt, welche entscheidungserheblichen Tatsachen bezeugt werden sollen, oder die unter Beweis gestellten Tatsachen so ungenau bezeichnet, dass ihre Erheblichkeit nicht beurteilt werden kann, oder so unbestimmt ist, dass im Grunde erst die Beweiserhebung selbst die entscheidungserheblichen Tatsachen und Behauptungen aufdecken kann. Ein substantiiertes Beweisantrag setzt voraus, dass das Beweisthema und das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne konkrete Tatsachen genau angegeben werden (BFH-Beschluss vom 20.09.2022 - VIII B 82/21, BFH/NV 2022, 1295, Rz 13 f.).
- 21** Aus dem Antrag, den Zeugen L "zur Frage der Excel-Tabelle" oder "für die Funktion der Excel-Tabelle" zu vernehmen, lassen sich keine Tatsachen entnehmen, zu denen das FG den Zeugen L vernehmen sollte. Es ergeben sich daraus keinerlei Anhaltspunkte, ob der Zeuge L überhaupt jemals die Möglichkeit hatte, von der Existenz oder gar dem Inhalt der Excel-Tabellen Kenntnis zu nehmen. Zudem lässt sich aus dem Antrag auch auf kein konkretes Beweisthema schließen.
- 22** 3. Die Revision ist auch nicht deshalb begründet, weil das FG die Revision im Hinblick auf die Frage zugelassen hat, ob die nationale Regelung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes unionsrechtskonform ist. Zwar kann nach § 118 Abs. 3 Satz 1 FGO im Falle einer Revision, die auf Verfahrensmängel gestützt wird, eine Überprüfung des FG-Urteils auf seine materielle Richtigkeit ausnahmsweise in Betracht kommen, wenn zugleich die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 FGO vorliegen. Indes hat der Gerichtshof der Europäischen Union in seinen Urteilen Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie vom 01.12.2022 - C-141/20 (EU:C:2022:943) und Finanzamt T vom 01.12.2022 - C-269/20 (EU:C:2022:944) festgestellt, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern in der durch die Richtlinie 2000/65/EG des Rates vom 17.10.2000 geänderten Fassung (entspricht Art. 11 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) dahin auszulegen ist, dass er es einem Mitgliedstaat nicht verwehrt, zum einzigen Steuerpflichtigen einer Gruppe von Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, den Organträger dieser Gruppe zu bestimmen, wenn dieser in der Lage ist, seinen Willen bei den anderen Mitgliedern dieser Gruppe durchzusetzen, und unter der Voraussetzung, dass diese Bestimmung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führt. Im Streitfall bestehen danach keine Bedenken, für Verkäufe von Nutzfahrzeugen an Dritte durch die B GmbH als Organgesellschaft die Steuerschuldnerschaft des Klägers als Organträger anzunehmen.
- 23** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de