

Ausfertigung

BUNDESFINANZHOF

Az. V R 3/10

Kop Mdt	eingegangen	GT pE	
tel Rspr		GT	
a		04. Mai 2011	BT
va			Schr St
erl		meyerhuber rechtsanwälte ansbach	Kop RS

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

Finanzamt Ansbach mit Außenstellen,  
Beklagter und Revisionskläger,  
gegen

[REDACTED]

Klägerin und Revisionsbeklagte,  
Prozessbevollmächtigte: Rechtsanwälte Meyerhuber,  
Feuerbachstraße 20a, 91522 Ansbach,  
wegen Umsatzsteuer 2006

hat der V. Senat

unter Mitwirkung

der Vorsitzenden Richterin

am Bundesfinanzhof

Dr. Martin,

des Richters

am Bundesfinanzhof

Dr. Heidner,

des Richters

am Bundesfinanzhof

Dr. Nieuwenhuis,

des Richters

am Bundesfinanzhof

Dr. Wäger und

des Richters

am Bundesfinanzhof

Dr. Michel

in der Sitzung vom 17. Februar 2011 durch Gerichtsbescheid  
für Recht erkannt:

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil  
des Finanzgerichts Nürnberg vom 10. November

2009 2 K 1696/2008 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Dieser Gerichtsbescheid wirkt als Urteil; wird innerhalb eines Monats nach seiner Zustellung mündliche Verhandlung beantragt, gilt er als nicht ergangen.

Auch für den Antrag auf mündliche Verhandlung besteht Vertretungszwang. Zur Vertretung der Beteiligten vor dem Bundesfinanzhof berechtigt sind Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer oder vereidigte Buchprüfer; zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften i.S. des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

## Gründe

### I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) handelt mit Kraftfahrzeugen. Im Streitjahr 2006 veräußerte sie einen Personenkraftwagen (PKW) an das in Irún/Spainien ansässige Unternehmen K-S.L. (K), eine Kapitalgesellschaft spanischen Rechts. Dem lagen eine per Telefax übermittelte Bestellung der K vom 20. Dezember 2006, eine Bestätigung des Bundeszentralamts für Steuern vom gleichen Tag über die Gültigkeit einer der K er-



teilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-Id-Nr.) und zur Übereinstimmung der Angaben zu Name, Ort, Postleitzahl und Straße zugrunde, sowie eine von der Klägerin an K adressierte Rechnung vom 21. Dezember 2006 ohne Ausweis von Umsatzsteuer, aber mit dem Hinweis auf das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung. Das Fahrzeug wurde von einem französischen Fahrer im Inland abgeholt. Er übergab der Klägerin eine eidesstattliche Versicherung über den Empfang des Fahrzeugs und die Beförderung nach Spanien sowie eine schriftliche Abholvollmacht der K. Die Klägerin fertigte eine Kopie des Personalausweises des Fahrers an, aus der sich auch dessen Wohnort ergab.

Die Klägerin ging in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung 2006 von einer umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes 2005 (UStG) i.V.m. § 6a UStG aus. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) stimmte der Jahreserklärung, die zu einer Steuervergütung an die Klägerin führte, nach § 168 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) zu.

Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Nachschaufung ging das FA aufgrund einer Auskunft der spanischen Finanzverwaltung davon aus, dass die Lieferung des PKW steuerpflichtig sei. Nach Mitteilung der spanischen Finanzverwaltung sei der Transport des Fahrzeugs tatsächlich nicht von K, sondern von deren in Frankreich ansässigen Kunden (X) veranlasst worden. Der PKW sei direkt nach Frankreich verbracht worden. Das FA erließ einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Umsatzsteuerbescheid 2006, da die Lieferung der Klägerin an K nicht als steuerfreie innergemeinschaftliche, sondern als steuerpflichtige "ruhende" Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäftes anzusehen sei. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 913 veröffentlichten Urteil gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Zwar erfülle die Lieferung des PKW an K nicht die Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß § 6a Abs. 1 UStG, da die Abholung des Fahrzeugs vom Abnehmer der K und nicht von dieser selbst oder der Klägerin veranlasst worden sei. Die Klägerin könne sich jedoch auf Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG berufen. Denn sie habe die ihr gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a, c der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 2005 (UStDV) obliegenden Nachweispflichten erfüllt und keine Veranlassung gehabt, an der Richtigkeit der vom Fahrer vorgelegten Belegangaben zu zweifeln, nach denen sie von seinem Handeln für K habe ausgehen dürfen.

Mit seiner Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Objektiv habe es sich um ein Reihengeschäft i.S. von § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG gehandelt. Da der französische Abnehmer X als letzter Unternehmer in der Reihe die Beförderung des PKWs beauftragt habe, sei die Warenbewegung nur der Lieferung der K an diesen zuzuordnen, so dass die innergemeinschaftliche Lieferung in diesem Verhältnis erfolgt sei. Daher sei § 6a Abs. 4 UStG nicht anwendbar. Die Prüfung der Ortsvorschrift führe zu einer im Inland steuerbaren ruhenden Lieferung gemäß § 3 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 UStG. Dies schließe die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen aus. Eine andere Beurteilung würde den Anwendungsbereich des § 6a Abs. 4 UStG unzulässig ausweiten, da die Vorschrift nicht das Vertrauen in den Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG schütze. Soweit der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) in den Rechtssachen Teleos (Urteil vom 27. September 2007 C-409/04, Slg. 2007, I-7797) und Netto Supermarkt (Urteil vom



21. Februar 2008 C-271/06, Slg. 2008, I-771) Vertrauensschutz gewährt habe, seien diese Entscheidungen auf den Streitfall nicht übertragbar, da es dort nicht um Reihengeschäfte gegangen sei. Im Übrigen habe die Klägerin nicht die erforderlichen Maßnahmen ergriffen, um die Anwendung der Steuerfreiheit sicherzustellen, da sie keine Informationen über ihre Lieferung an K eingeholt und keine Nachforschungen dazu angestellt habe, aus welchen Gründen ein Franzose als Abholer tätig gewesen sei.

Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Die Lieferung sei gemäß § 6a Abs. 4 UStG steuerfrei, da sie sämtliche Nachweispflichten erfüllt habe. Aus den ihr vorgelegten Urkunden habe sich insbesondere ergeben, dass das Fahrzeug im Auftrag der K abgeholt worden sei; warum sie hätte misstrauisch werden müssen, wenn ein Franzose für ein spanisches Unternehmen im französisch-spanischen Grenzgebiet tätig werde, erschließe sich ihr nicht.

## II.

Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt, die aber entgegen dem FG-Urteil bereits nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG steuerfrei ist, so dass es auf die Voraussetzungen für die Gewährung von Vertrauensschutz gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG nicht ankommt.

1. Innergemeinschaftliche Lieferungen sind gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG unter den Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei. Die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung setzt gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG insbesondere voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet.

Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung 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 "befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung und Mißbrauch festlegen: 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".

2. Erfolgt die Lieferung eines Gegenstandes durch mehrere Unternehmer in einer Reihe und gelangt der Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat an den letzten Abnehmer, kann nur eine Lieferung die innergemeinschaftliche Lieferung sein. Das ist grundsätzlich die Lieferung, bei der der Abnehmer den Gegenstand unter einer



USt-Id-Nr. erwirbt, die ihm von einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem sich der Lieferort befindet (der Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung) erteilt wurde, wenn die Beförderung von ihm, dem Abnehmer, oder seinem Lieferer veranlasst worden ist.

a) Im Streitfall liegt eine mehrfache Lieferung eines Gegenstandes vor --von der Klägerin an K und von dieser an X--, bei der der Gegenstand der Lieferung unmittelbar vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer gelangte.

Abnehmer i.S. des § 3 Abs. 5 UStG bei Lieferungen i.S. von § 3 Abs. 1 UStG und bei innergemeinschaftlichen Lieferungen i.S. des § 6a UStG ist derjenige, dem der liefernde Unternehmer die Verfügungsmacht über den Gegenstand verschafft (Leistungsempfänger). Maßgeblich ist, wer nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. September 2009 XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, unter II.2.a; vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a,aa, und vom 24. August 2006 V R 16/05, BFHE 215, 311, BStBl II 2007, 340, unter II.2.b). Ob diese Person auch auf eigene Rechnung tätig ist, spielt --wenn kein Scheingeschäft vorliegt (§ 41 Abs. 2 AO)-- keine Rolle. Handelt daher z.B. ein Strohmann oder Treuhänder im eigenen Namen, aber auf fremde Rechnung, ist daher er, nicht aber nicht sein Auftraggeber Leistungsempfänger (BFH-Urteil in BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a cc und dd).

Im Streitfall war nach dem zwischen der Klägerin und K abgeschlossenen Vertrag K Abnehmer der Klägerin. Nach den Feststellungen des FG bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass

zwischen der Klägerin und K ein bloßes Scheingeschäft (§ 41 Abs. 2 AO) vorlag, das ein anderes Rechtsgeschäft der Klägerin mit dem Kunden der K (dem X) lediglich verdecken sollte, denn das FG geht nach den nicht mit Verfahrensrügen angefochtenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) davon aus, dass der Klägerin die Person des französischen Enderwerbers nicht bekannt war. Danach lag eine Lieferung der Klägerin an K und von dieser an X vor.

b) Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands gemäß § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG nur einer der Lieferungen zuzuordnen. In Übereinstimmung damit kommt es nach der Rechtsprechung des EuGH bei zwei aufeinanderfolgenden Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen vorgenommen werden, die als solche handeln, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands, wobei die Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden kann, die dann als einzige nach Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei ist (EuGH-Urteil vom 6. April 2006 C-245/04, EMAG Handel Eder, Slg. 2006, I-3227, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2006, 342, Leitsatz 1).

Der Ort der Lieferung, der zur innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung von Gegenständen führen kann, befindet sich im Mitgliedstaat des Beginns der Versendung oder Beförderung (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, und Art. 8 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG; vgl. EuGH-Urteil EMAG Handel Eder in Slg. 2006, I-3227, UR.2006, 342, Leitsatz 2).



Für die Lieferung, der die Beförderung oder Versendung nicht zuzuordnen ist, gilt § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG: Lieferungen, die der Beförderung oder Versendung vorangehen, gelten nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt. Lieferungen, die der Beförderung oder Versendung folgen, gelten nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet. In Übereinstimmung damit gilt nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG als Ort der Lieferung für den Fall, dass der Gegenstand nicht versandt oder befördert wird, der Ort, an dem sich der Gegenstand zur Zeit der Lieferung befindet. Auch hiernach ist maßgebend, ob die Lieferung der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangeht oder folgt (vgl. EuGH-Urteil EMAG Handel Eder in Slg. 2006, I-3227, UR 2006, 342, Leitsatz 2).

c) Erklärt der erste Abnehmer gegenüber dem ersten Lieferer, den Gegenstand der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat als den Liefermitgliedstaat befördern zu wollen, handelt er dabei unter seiner USt-Id-Nr. und holt er vereinbarungsgemäß den gelieferten Gegenstand beim ersten Lieferer ab oder lässt ihn --z.B. wie in dem vom EuGH entschiedenen Fall mit Hilfe eines LKW und eines Fahrers des zweiten Abnehmers-- abholen, ist die Beförderung der ersten Lieferung zuzuordnen, so dass der Erstlieferer die innergemeinschaftliche Lieferung ausführt; denn nach der Rechtsprechung des EuGH sind so weit wie möglich die Absichten zu berücksichtigen, die der Erwerber zum Zeitpunkt des Erwerbs hatte, sofern sie durch objektive Gesichtspunkte gestützt werden (EuGH-Urteil vom 16. Dezember 2010 C-430/09, Euro Tyre Holding, Rdnrn. 34 und 35).

Hat daher der erste Abnehmer mit dem ersten Lieferer die Abholung des Gegenstandes vereinbart --wie im Streitfall im Ver-

hältnis zwischen der Klägerin und K--, ist dieser Lieferung die Beförderung zuzuordnen und ist diese daher die innergemeinschaftliche Lieferung. Weder die "Beteiligung" des Zweiterwerbers an der Beförderung noch die Beförderung zu einer anderen Adresse als der des ersten Abnehmers berechtigen zur Zuordnung der Beförderung zur zweiten Lieferung (EuGH-Urteil Euro Tyre Holding, Rdnrn. 41 f.). Denn aufgrund der zwischen dem ersten Lieferer und dem ersten Abnehmer vereinbarten Abholung zum Transport in den der verwendeten USt-Id-Nr. entsprechenden anderen Mitgliedstaat, wird --unabhängig davon, wer tatsächlich den Gegenstand transportiert-- dem ersten Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft und kann der erste Lieferer davon ausgehen, dass sein Umsatz die innergemeinschaftliche Lieferung darstellt (EuGH-Urteil Euro Tyre Holding, Randnr. 35).

Dies gilt nur dann nicht, wenn der Erwerber (der erste Abnehmer) dem Lieferer vor der Abholung schon mitgeteilt hatte, dass er den Gegenstand bereits an einen anderen Unternehmer im Bestimmungsmitgliedstaat verkauft hat (EuGH-Urteil Euro Tyre Holding, Randnr. 36). Dann ist für den ersten Lieferer erkennbar, dass die Beförderung nicht mehr seiner Lieferung an seinen Abnehmer zugerechnet werden kann, sondern dass sie mit der folgenden Lieferung seines Abnehmers zusammenhängt.

Soweit sich aus Abschn. 31a Abs. 8 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 und in Abschn. 3.14 Abs. 8 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses ergeben sollte, dass die erste Lieferung im Reihengeschäft allein aufgrund der Einbeziehung des zweiten Abnehmers in die Beförderung nicht steuerfrei sein kann, wäre dies mit den vorstehenden Grundsätzen nicht vereinbar (vgl. auch Meurer, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2011, 199, und Wäger, UR 2001, 1 ff., 9).



d) Bei Anwendung dieser Grundsätze ist im Streitfall die Beförderung des Fahrzeugs der Lieferung der Klägerin an K zuzuordnen, so dass ihre Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung anzusehen ist.

aa) Es liegen mehrere Lieferungen über einen Gegenstand vor, da das Fahrzeug von der Klägerin an K sowie von K an deren französischen Abnehmer geliefert wurde. Da K als erster Abnehmer gegenüber der Klägerin erklärt hat, sie werde den Gegenstand der Lieferung nach Spanien und damit in einen anderen Mitgliedstaat als den Liefermitgliedstaat befördern und K unter ihrer spanischen USt-Id-Nr. handelte, war die Lieferung der Klägerin an K die innergemeinschaftliche Lieferung. Ob K ihrerseits im Verhältnis zu ihrem Abnehmer die Kosten für die Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet trug, ist unerheblich, denn nach den Feststellungen des FG hat der Abholende im Namen der K und unter Vorlage einer entsprechenden Vollmacht der K die Fahrzeuge abgeholt. Der Klägerin war der Weiterverkauf durch K an einen französischen Abnehmer nicht bekannt, so dass auch insoweit eine Zuordnung der Beförderung zu dieser Lieferung nicht in Betracht kam. Dass eigene Angestellte der K bei der Abholung nicht anwesend waren, steht der Zuordnung zur ersten Lieferung im Hinblick auf die durch K dem Abholenden erteilte Abholvollmacht nicht entgegen.

bb) An dieser Beurteilung ändert sich auch nichts, soweit davon auszugehen wäre, dass die Klägerin selbst deswegen nicht der erste Lieferer in der Reihe ist, weil auch sie das Fahrzeug vom Hersteller oder sonst aufgrund einer Lieferung erworben hat. Denn erst K hat gegenüber der Klägerin unter Verwendung ihrer USt-Id-Nr. erklärt, sie werde den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern oder versenden. Nach den vorstehend wiedergegebenen Grundsätzen kann nur der Klägerin

die innergemeinschaftliche Lieferung zugeordnet werden.

3. Auch die weiteren Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG liegen vor.

a) Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, hat die Klägerin den Beleg- und Buchnachweis für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit vollständig erbracht. In Übereinstimmung damit stützt das FA die Steuerpflicht der Klägerin lediglich auf die unzutreffende Annahme, die streitigen Lieferungen erfüllten nicht die objektiven Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG.

b) An der Richtigkeit der Beleg- und Buchangaben bestehen mit Ausnahme des --tatsächlichen-- Bestimmungsorts der Lieferung keine begründeten Zweifel. Dass das von der Klägerin gelieferte Fahrzeug nicht entsprechend den Belegangaben nach Spanien, sondern nach Frankreich versendet wurde, steht im Streitfall der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht entgegen. Denn auch der tatsächliche Bestimmungsort befindet sich nach den Feststellungen des FG im übrigen Gemeinschaftsgebiet, so dass nach der objektiven Beweislage zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 12. Mai 2009 V R 65/06, BFHE 225, 264, BStBl II 2010, 511, unter II.B.2.b), zumal auch an der Verpflichtung der K zur Vornahme der Erwerbsbesteuerung im Hinblick auf ihre Eigenschaft als juristische Person keine Zweifel bestehen.

c) Der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung im Streitfall stehen auch nicht die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 7. Dezember 2010 C-285/09, R (DStR 2010, 2572) entgegen.



Zwar ist danach auch eine tatsächlich erfolgte innergemeinschaftliche Lieferung gleichwohl steuerpflichtig, wenn der Lieferer "die Identität der wahren Erwerber verschleiert hat, um diesen zu ermöglichen, Mehrwertsteuer zu hinterziehen" (EuGH-Urteil R in DStR 2010, 2572, Leitsatz). Da die Klägerin nach den Feststellungen des FG von der Weiterlieferung der K an französische Abnehmer keine Kenntnis hatte, kommt die Beteiligung an einer Steuerhinterziehung unter keinen denkbaren Umständen in Betracht.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

5. Der Senat entscheidet durch Gerichtsbescheid (§§ 90a, 121 FGO).

Dr. Martin

Dr. Heidner

Dr. Nieuwenhuis

Dr. Wäger

Dr. Michel

Ausgefertigt

München, den 03.05.11

*Eckhard*  
als Urkundsbeamter  
der Geschäftsstelle