

Urteil vom 20. Oktober 2016, V R 36/14

Zur Versagung des Vorsteuerabzugs aus Gutschriften, weil in der Gutschrift nicht der leistende Unternehmer genannt wird - "Strohmann" als leistender Unternehmer

ECLI:DE:BFH:2016:U.201016.VR36.14.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 169, AO § 173 Abs 2, UStG § 14 Abs 1 S 2 Nr 1, UStG § 14 Abs 5, UStG § 2 Abs 1, AO § 41 Abs 2

vorgehend FG München, 12. November 2013, Az: 3 K 3180/10

Leitsätze

1. NV: Auch ein "Strohmann" kann leistender Unternehmer sein, sofern er aus dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis berechtigt und verpflichtet wird .
2. NV: Unbeachtlich ist dagegen das nur zum Schein abgeschlossene, vorgeschobene Strohmangengeschäft .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 13. November 2013 3 K 3180/10 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist der Vorsteuerabzug aus Gutschriften.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb im Streitjahr 1997 einen Großhandel mit Alt- und Recyclingmetallen. In seiner am 2. Dezember 1998 eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr machte er Vorsteuer unter anderem aus Gutschriften an Herrn B geltend. Im Jahr 2001 wurde die Steuerfestsetzung im Anschluss an eine Außenprüfung aus hier nicht strittigen Gründen geändert und der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.
- 3 Aufgrund von Ermittlungen der Steuerfahndung änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Festsetzung mit Bescheid vom 5. November 2008 abermals. Er versagte den Vorsteuerabzug aus den Gutschriften an B, da die darin abgerechneten Lieferungen nicht vom Gutschriftenempfänger ausgeführt worden seien.
- 4 Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA sei zum Erlass des angefochtenen Bescheids berechtigt gewesen. Dem hätten weder der Eintritt der Festsetzungsverjährung noch die Änderungssperre nach Außenprüfungen gemäß § 173 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) entgegengestanden. Da der Kläger eine Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 1 AO) begangen habe, verlängere sich die Festsetzungsfrist auf zehn Jahre (§ 169 Abs. 2 AO) und sei ungeachtet der Außenprüfung eine abermalige Änderung zulässig. Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung ergebe sich daraus, dass der Kläger zu Unrecht den Vorsteuerabzug aus den dem B erteilten Gutschriften geltend gemacht habe. Das FG sei aufgrund einer Gesamtwürdigung überzeugt, dass B die abgerechneten Waren nicht geliefert und dem Kläger daher der Vorsteuerabzug nicht zugestanden habe. Dabei

stützte es sich neben anderen Indizien und Zeugenaussagen auf eine Zeugenaussage, wonach B einer von mehreren Strohleuten gewesen sei.

- 5 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Er rügt Verletzung formellen und materiellen Rechts. Das FG sei namentlich bei der Beurteilung, ob B Lieferungen ausgeführt habe, zu Unrecht davon ausgegangen, dass ein Strohhmann kein leistender Unternehmer sein könne.
- 6 Der Kläger beantragt, das FG-Urteil und den Umsatzsteuerbescheid vom 5. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. September 2010 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die vom FG vorgenommene Gesamtwürdigung sei weder insgesamt widersprüchlich noch verstoße sie gegen Denkgesetze. Das FG habe zu Recht ein etwaiges Vorliegen eines Strohhmanngeschäfts in seinem Urteil nicht weiter erörtert, da es davon überzeugt gewesen sei, dass der Kläger gewusst habe, dass B nicht Lieferant der abgerechneten Ware gewesen sei. Daher komme es für die Vorsteuerabzugsberechtigung nicht mehr darauf an, wer tatsächlich Lieferant gewesen sei. Nachdem der Kläger Scheinabrechnungen veranlasst habe, sei ihm auch schon bei der ersten Lieferung klar gewesen, dass B nicht Lieferant der Ware gewesen sei.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass der Kläger das Recht auf Vorsteuerabzug aus den Gutschriften an B nicht ausüben durfte, weil die abgerechneten Lieferungen nicht von B ausgeführt wurden. Der Senat kann aber mangels Spruchreife nicht selbst in der Sache entscheiden.
- 10 1. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) kann ein 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 Vorsteuer abziehen. Eine solche Rechnung muss nach § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStG unter anderem den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten (Senatsurteil vom 6. Dezember 2007 V R 61/05, BFHE 221, 55, BStBl II 2008, 695, unter II.3.a). Als Rechnung gilt nach § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG auch eine Gutschrift. Dafür muss sie nach § 14 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG die in § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG vorgeschriebenen Angaben enthalten.
- 11 Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 23. September 2015 V R 4/15, BFHE 251, 444, BStBl II 2016, 494, Rz 14). Daher kann auch ein "Strohhmann" leistender Unternehmer sein, sofern er aus den diesem Rechtsverhältnis zugrunde liegenden Vereinbarungen zivilrechtlich berechtigt und verpflichtet ist. Unbeachtlich ist das "vorgeschobene" Strohhmanngeschäft nach § 41 Abs. 2 AO aber, wenn es nur zum Schein abgeschlossen wird, d.h. wenn die Vertragsparteien --der "Strohhmann" und der Leistungsempfänger-- einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem "Hintermann" eintreten sollen. Letzteres ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muss, dass der Strohhmann keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen will und dementsprechend auch keine eigenen Leistungen versteuern will (ständige Rechtsprechung, zuletzt etwa Senatsurteil vom 10. September 2015 V R 17/14, BFH/NV 2016, 80, Rz 32 ff., m.w.N.).
- 12 2. Nach diesen Grundsätzen durfte das FG aufgrund seiner bisherigen Feststellungen nicht annehmen, dass B nicht der Leistende war.
- 13 aa) Entscheidungserhebliche tatsächliche Feststellungen und rechtliche Grundlagen müssen dem angefochtenen Urteil in einer Weise zu entnehmen sein, die es den Beteiligten und dem Revisionsgericht ermöglicht, zu erkennen, wie das FG zu dem gefundenen Ergebnis gekommen ist (vgl. §§ 118 Abs. 2, 119 Nr. 6 FGO; ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 5. Juni 2003 V R 25/02, BFHE 202, 191, BStBl II 2003, 734, unter II.1.b., m.w.N.). Unzureichende oder widersprüchliche Sachverhaltsdarstellungen im angefochtenen Urteil stellen einen

materiell-rechtlichen Fehler dar, der auch ohne diesbezügliche Rüge zum Wegfall der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO führt (ständige Rechtsprechung, zuletzt etwa Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. November 2015 VIII R 67/13, BFHE 252, 207, BStBl II 2016, 569, Rz 10, m.w.N.).

- 14** bb) Das FG-Urteil wird diesen Anforderungen nicht gerecht. Es lässt nicht eindeutig erkennen, ob das FG von den vorstehenden (unter II.1.) Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist. Jedenfalls hat das FG keine ausreichenden Feststellungen zu der Frage getroffen, ob nach den Vorstellungen des Klägers und des B die Rechtswirkungen aus den Geschäften, die den streitgegenständlichen Gutschriften zugrunde lagen, zwischen dem Kläger und B oder zwischen dem Kläger und einem Dritten eintreten sollen.
- 15** Der Kläger hat in diesem Zusammenhang substantiiert vorgetragen, er habe sich vor Beginn der Geschäftsbeziehung zu B dessen Eigenschaft als Unternehmer und seine Berechtigung, Umsatzsteuer gesondert auszuweisen, durch ein Schreiben des für B zuständigen Finanzamts nachweisen lassen. Zudem sei B bei allen Lieferungen persönlich in den Geschäftsräumen des Klägers anwesend gewesen, habe sich durch Vorlage des Wiegescheins als Anlieferer zu erkennen gegeben und habe die abgerechneten Zahlungen persönlich entgegengenommen und quittiert. Trifft das zu, spricht das dafür, dass nach der Vorstellung des Klägers die Rechtswirkungen der Geschäfte zwischen ihm und B eintreten sollten. Der vom FG hervorgehobene Umstand, dass B keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben habe, ist demgegenüber für die Annahme, es hätten keine Rechtsbeziehungen zu B begründet werden sollen, zumindest dann nicht ausreichend, wenn dieser Umstand --wie hier-- für den Kläger nicht erkennbar war.
- 16** 3. Nachdem der Kläger bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, muss über die Verfahrensrüge nicht mehr entschieden werden (Senatsurteile vom 21. März 2007 V R 28/04, BFHE 217, 59, BStBl II 2010, 999, unter II.1.; vom 8. Oktober 2008 V R 59/07, BFHE 222, 189, BStBl II 2009, 218, unter II.4.).
- 17** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Für das weitere Verfahren weist der Senat auf Folgendes hin:
- 18** a) Innere Tatsachen lassen sich regelmäßig nur anhand äußerer Umstände feststellen (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c bb; zuletzt BFH-Urteil vom 7. April 2016 IV R 38/13, BFHE 253, 390, BStBl II 2016, 765, Rz 19, jeweils zur Einkünftezielungsabsicht). Ob die Rechtswirkungen der streitgegenständlichen Verträge zwischen dem Kläger und B oder zwischen dem Kläger und einem Dritten eintreten sollten, wird daher maßgeblich anhand der äußeren Umstände des Vertragsschlusses zu beurteilen sein. Für die Frage, was der Kläger wusste oder wovon er ausgehen musste, kommt es dabei auf die für den Kläger bei Vertragsschluss erkennbaren Umstände an. Zur Ermittlung dieser Umstände kann es sich insbesondere anbieten, Mitarbeiter des Klägers als Zeugen zu vernehmen (§ 82 FGO i.V.m. § 373 ff. der Zivilprozessordnung), die bei der Anbahnung und Durchführung der Geschäfte anwesend waren.
- 19** b) Sollte B danach nicht als Leistender anzusehen sein, wird es für die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Steuerfestsetzung des Weiteren darauf ankommen, ob die verlängerte Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO) eingreift und ob die vorangegangene Steuerfestsetzung aus dem Jahr 2001 ungeachtet der Tatsache geändert werden konnte, dass sie aufgrund einer Außenprüfung ergangen ist (§ 173 Abs. 2 Satz 1 AO). Dafür müssen die objektiven und subjektiven Voraussetzungen einer Steuerhinterziehung, das heißt eines der Tatbestände des § 370 Abs. 1 AO, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festzustellen sein (BFH-Urteile vom 11. Dezember 2012 IX R 33/11, BFH/NV 2013, 1057, Rz 30; vom 29. Oktober 2013 VIII R 27/10, BFHE 243, 116, BStBl II 2014, 295, Rz 15; vom 2. April 2014 VIII R 38/13, BFHE 245, 295, BStBl II 2014, 698, Rz 51, zu § 169 Abs. 2 Satz 2 AO; BFH-Urteil vom 21. Oktober 1988 III R 194/84, BFHE 155, 232, BStBl II 1989, 216; Senatsbeschluss vom 16. März 2016 V B 89/15, BFH/NV 2016, 993, Rz 9, zu § 173 Abs. 2 Satz 1 AO; vgl. bereits Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. März 1979 GrS 5/77, BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570).
- 20** Die Feststellungslast für die Tatbestandsmerkmale der Steuerhinterziehung trifft das FA (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 127, 140, BStBl II 1979, 570; BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 1057, Rz 30; vom 15. Januar 2013 VIII R 22/10, BFHE 240, 195, BStBl II 2013, 526, Rz 14; in BFHE 243, 116, BStBl II 2014, 295, Rz 15; in BFHE 245, 295, BStBl II 2014, 698, Rz 51). Zwar hat der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht, die Darlegungs- und Feststellungslast für alle Tatsachen, die den Vorsteuerabzug begründen (Senatsurteil vom 23. Oktober 2014 V R 23/13, BFHE 247, 480, BStBl II 2015, 313, Rz 18). Soweit das FA geltend macht, es sei aufgrund eines ungerechtfertigten Vorsteuerabzugs eine Steuerverkürzung eingetreten, kommt es aber zu einer Umkehr der Darlegungs- und Feststellungslast. Das FA trägt dann die Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass der Unternehmer zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt war, weil die Voraussetzungen hierfür nicht vorlagen.

21 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de