Urteil vom 10. November 2010, XI R 15/09

Umsatzsteuerrechtliche Leistungserbringung durch Strohmann

BFH XI. Senat

AO § 41 Abs 2, UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 1

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 25. Juni 2008, Az: 1 K 2075/03

Leitsätze

1. NV: Tritt jemand im Rechtsverkehr - als sog. "Strohmann" - im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen auf, der nicht selbst als berechtigter oder verpflichteter Vertragspartner in Erscheinung treten will, ist zivilrechtlich grundsätzlich nur der "Strohmann" aus dem Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet .

2. NV: Die gegenteiligen Rechtsgrundsätze in dem BFH-Urteil vom 15. September 1994 XI R 56/93 BFHE 176, 285, BStBl II 1995, 275, dass die von einem (weisungsabhängigen) Strohmann bewirkten Leistungen trotz selbständigen Auftretens im Außenverhältnis dem Hintermann als Leistenden zuzurechnen seien, sind zwischenzeitlich aufgegeben worden (Rechtsprechung) .

Tatbestand

1 I. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ im Anschluss an eine von 1996 --mit Unterbrechung-- bis 2000 durchgeführte Zoll- und Steuerfahndungsprüfung unter dem 13. Dezember 2001 die hier streitigen Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1994 gegenüber dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) als Einzelunternehmer. Den Bescheiden liegt nach den tatsächlichen Feststellungen des Finanzgerichts (FG) folgender Sachverhalt zu Grunde:

2 Im Rahmen der vorgenannten Zoll- und Steuerfahndungsprüfung war der Prüfer zu der Auffassung gelangt, dass der Kläger bzw. seine ... 1970 geborene Tochter, die Beigeladene, in den Streitjahren in erheblichem Umfang mit Branntweinen und Maische bzw. Obsterzeugnissen gehandelt hatten, ohne dies gewerberechtlich und steuerrechtlich angemeldet zu haben. Es wurden Rechnungen aus den Jahren 1992 bis 1994 an die Firma ... GmbH (L-GmbH) und aus den Jahren 1992/93 an die Firma ... (AB) sowie eine Reihe von geringfügigeren Rechnungen aus den Jahren 1990 bis 1994 sichergestellt. Alle Rechnungen wiesen Umsatzsteuer aus.

3 Rechnungsausstellerin war die Beigeladene. Die Verkaufserlöse wurden überwiegend auf das Konto "XY" bei der Volksbank ... eingezahlt, über das auch der Kläger verfügen konnte.

4 Nach Eingang des Schlussberichts des Steuerfahndungsprüfers vom 4. Januar 2001 erließ das FA am 1. März 2001 Bescheide über Umsatzsteuer 1992 bis 1994 gegenüber der "..." (GdbR), weil der Kläger die betreffenden Umsätze zusammen mit der Beigeladenen im Rahmen einer GbR getätigt habe.

5 Während des Einspruchsverfahrens gab der Kläger am 17. September 2001 gegenüber dem damals zuständigen Sachgebietsleiter des FA folgende schriftlich aufgenommene Erklärung ab:

6 "Der auf die Tochter ... angemeldete Gewerbebetrieb ist in 1988 abgemeldet worden. Die Konzession, die noch auf die Tochter läuft, ruht seitdem. Die nach 1988 getätigten Geschäfte wurden von mir als Patron veranlasst und unter meiner Ägide ausgeführt. Was die Geldverwaltung angeht, so hat diese die Tochter in meinem Auftrag erledigt. In praxi wurde meine Tochter quasi als 'Strohmann' eingesetzt."

7 Daraufhin hob das FA die gegenüber der GdbR erlassenen Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1994 auf und erließ die hier streitigen Umsatzsteuerbescheide. Der Einspruch blieb erfolglos.

8 Mit der Klage machte der Kläger geltend, seine Erklärung sei falsch; er habe seine Tochter damit schützen wollen. Außer einigen Gefälligkeitsfahrten habe er mit den Branntweinlieferungen nichts zu tun gehabt.

9 Das FG wies die Klage ab. Bei der Umsatzsteuer gelte zwar das Offenkundigkeitsprinzip. Eine Ausnahme könne aber trotz selbstständigen Auftretens im Außenverhältnis eingreifen, wenn im Innenverhältnis --wie hier-- der Fall eines weisungsabhängigen Strohmannes vorliege. Danach sei nicht die Beigeladene, sondern der Kläger Unternehmer und Steuerschuldner der auf den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuer.

10 Mit seiner Revision rügt der Kläger Verletzung des § 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Als Unternehmer sei nur derjenige anzusehen, der bei einem Leistungsaustausch nach außen hin aufgetreten sei. Das FG habe dagegen ausgeführt, dass demjenigen, der in eigenem Namen auftrete, Umsätze dann nicht zugerechnet werden könnten, wenn er sich in abhängiger Stellung befinde. Dies entspreche zwar dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. September 1994 XI R 56/93 (BFHE 176, 285, BStBl II 1995, 275), stehe aber im Widerspruch zu der jüngeren Rechtsprechung des V. Senats des BFH, die ausschließlich auf das Außenverhältnis zwischen dem Strohmann und dem Leistungsempfänger abstelle.

11 Der Kläger beantragt,

die Vorentscheidung sowie die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1992, 1993 und 1994, jeweils vom 13. Dezember 2001, in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2003 aufzuheben.

12 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

13 Es macht geltend, der Kläger sei selbst als Unternehmer aufgetreten bzw. den Kunden und Lieferanten sei bekannt gewesen, dass die Beigeladene nur vorgeschoben gewesen sei und nicht beabsichtigt habe, eigene Leistungen zu besteuern. Der Kläger sei somit auch nach der Rechtsprechung des V. Senats als Unternehmer anzusehen.

Entscheidungsgründe

14 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG rechtfertigen nicht seine Entscheidung, hinsichtlich der streitbefangenen Branntweingeschäfte sei nicht die Beigeladene, sondern der Kläger Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG gewesen.

15 1. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

16 a) Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst ausführt oder durch einen Beauftragten ausführen lässt. Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt deshalb grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber dem Leistungsempfänger im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei der Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 12. August 2009 XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 388 unter Verweis auf BFH-Urteile vom 7. Juli 2005 V R 60/03, BFH/NV 2006, 139, und vom 26. Juni 2003 V R 22/02, BFH/NV 2004, 233, sowie BFH-Beschluss vom 31. Januar 2002 V B 108/01, BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622, jeweils m.w.N.).

17 Leistender kann dabei auch ein "Strohmann" sein. Tritt jemand im Rechtsverkehr (als sog. "Strohmann"; hier evtl. die Beigeladene) im eigenen Namen, aber für Rechnung eines anderen auf, der --aus welchen Gründen auch immer-- nicht selbst als berechtigter oder verpflichteter Vertragspartner in Erscheinung treten will (sog. "Hintermann"; hier evtl. der Kläger), ist zivilrechtlich grundsätzlich nur der "Strohmann" aus dem Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet. Dementsprechend sind dem "Strohmann" auch solche Leistungen zuzurechnen, die der "Hintermann" berechtigterweise im Namen des Strohmannes tatsächlich ausgeführt hat (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622, unter II.4.b). Entsprechende Grundsätze gelten für den "Strohmann" als

Leistungsempfänger (vgl. BFH-Urteil vom 18. Februar 2009 V R 82/07, BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a dd).

18 b) Die gegenteilige Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. Urteil vom 13. Juli 1994 XI R 97/92, BFH/NV 1995, 168) hat der --seinerzeit für die Umsatzsteuer ausschließlich zuständige-- V. Senat ausdrücklich aufgegeben (BFH-Beschluss in BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622, unter II.4.b). Diese Rechtsprechungsänderung betrifft auch das vom FG angeführte Urteil in BFHE 176, 285, BStBl II 1995, 275 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 225, 198, BStBl II 2009, 876, unter II.2.a dd). Der nunmehr erneut ebenfalls für die Umsatzsteuer zuständige erkennende Senat folgt der Rechtsprechung des V. Senats (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2010, 259, HFR 2010, 388).

19 Unbeachtlich ist das "vorgeschobene" Strohmanngeschäft (vgl. auch § 41 Abs. 2 der Abgabenordnung) nur dann, wenn es nur zum Schein abgeschlossen wird, d.h. wenn die Vertragsparteien --der "Strohmann" und der Leistungsempfänger (hier u.a. die L-GmbH und AB)-- einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem "Hintermann" eintreten sollen (vgl. BFH-Beschlüsse in BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622, unter II.4.c; vom 17. Oktober 2003 V B 111/02, BFH/NV 2004, 235). Letzteres ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muss, dass der Strohmann keine eigene --ggf. auch durch Subunternehmer auszuführende-- Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen will und dementsprechend auch keine eigenen Leistungen versteuern will (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622).

20 2. Die Vorentscheidung, die von den überholten Rechtsgrundsätzen in dem BFH-Urteil in BFHE 176, 285, BStBl II 1995, 275 ausgegangen ist, wonach demjenigen, der in eigenem Namen auftritt, Umsätze dann nicht zugerechnet werden können, wenn er sich in abhängiger Stellung befindet, war aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif und deshalb an das FG zu verweisen.

21 Die bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um beurteilen zu können, ob bzw. inwieweit nach der oben unter II.1. dargestellten Rechtsprechung die Beigeladene oder der Kläger hinsichtlich der streitbefangenen Branntweingeschäfte Unternehmer i.S. des § 2 Abs. 1 UStG gewesen sind. Zwar hat das FG ausgeführt, dass Rechnungsausstellerin die Beigeladene gewesen sei und dass nach außen hin förmlich in ihrem Namen gehandelt worden sei. Das schließt aber nicht aus, dass den jeweiligen Geschäftspartnern erkennbar war, dass nicht die Beigeladene, sondern der Kläger aus den Verträgen berechtigt und verpflichtet sein sollte. Zu den vom FA im Revisionsverfahren dafür angeführten Umständen enthält das FG-Urteil keine Feststellungen.

22 Auch aus der Erklärung des Klägers vom 17. September 2001 ergibt sich hierfür nichts.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de