

## Urteil vom 10. September 2015, V R 17/14

**Anforderungen an die Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs - Strohmann als leistender Unternehmer - Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO - verzichtbare Verfahrensmängel - Verfahrensverbindung lediglich zu einer gemeinsamen mündlichen Verhandlung - Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO**

BFH V. Senat

GG Art 103 Abs 1, FGO § 73 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, FGO § 155, AO § 41 Abs 2, AO § 163, AO § 227, UStG § 14 Abs 2 S 2, UStG § 14 Abs 4, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, ZPO § 295, BGB § 164 Abs 1, BGB § 166 Abs 2, BGB § 167 Abs 1, UStG VZ 2007, UStG VZ 2008, FGO § 74

vorgehend FG Düsseldorf, 14. Februar 2013, Az: 1 K 720/12 U

### Leitsätze

1. NV: Der Abzug der in einer Rechnung oder Gutschrift ausgewiesenen Umsatzsteuer ist grundsätzlich nur zulässig, wenn Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer identisch sind.
2. NV: Ein "Strohmann" kann leistender Unternehmer sein. Dem "Strohmann" können deshalb Leistungen zuzurechnen sein, die der "Hintermann" berechtigterweise im Namen des Strohmanns tatsächlich ausgeführt hat. Unbeachtlich ist das Strohmannsgeschäft, wenn es nur zum Schein abgeschlossen wird.

### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 15. Februar 2013 1 K 720/12 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

1. I. Die Beteiligten streiten darüber, ob die in Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer für Schrottlieferungen verschiedener Unternehmen in den Streitjahren (2007 und 2008) als Vorsteuer abziehbar ist.
2. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betrieb in den Streitjahren einen Entsorgungsfachbetrieb (Schrotthandel). Langjähriger Lieferant der Klägerin war H. Dieser trat ihr gegenüber bei Verkäufen von Schrott in den Jahren 2002 bis 2006 stets als Gesellschafter-Geschäftsführer unterschiedlicher Gesellschaften auf.
3. Im Laufe des Jahres 2006 teilte H der Klägerin mit, dass er Schrotte --wegen eines angestrebten Insolvenzverfahrens über sein Vermögen-- künftig nur noch als Vermittler anderer Unternehmer anzubieten beabsichtige. Entsprechend trat er bei Schrottlieferungen an die Klägerin --mit Ausnahme des Monats Februar 2007-- ab Mitte 2006 für eine bestimmte Gesellschaft (A-Ltd.) und ab Januar 2007 für den Geschäftsinhaber PK, ab Ende März 2007 für den Geschäftsinhaber MD und ab August 2007 für die W-GmbH auf. Die tatsächlichen Lieferungen führte H durch einen LKW aus, der die Aufschrift einer jener Gesellschaften trug, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er war.
4. Die geschäftliche und tatsächliche Abwicklung zwischen H und der Klägerin folgte dabei einem gleichbleibenden Muster: Jeweils vor der ersten Schrottlieferung stellte H einem Angestellten der Klägerin einen Geschäftsführer oder den Geschäftsinhaber der jeweiligen Unternehmen (PK, MD und W-GmbH) persönlich vor, für die H künftig in fremdem Namen auftreten wollte. Die Klägerin prüfte in diesem Zusammenhang verschiedene Unterlagen dieser Personen und Unternehmen (z.B. Handelsregistrauszug oder Gewerbeanmeldung, Personalausweise,

Unbedenklichkeitsbescheinigungen, Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, etc.). Zugleich wurde vereinbart, dass die Klägerin für die Schrottlieferungen gegenüber den jeweiligen Lieferanten (PK, MD und W-GmbH) Gutschriften erteilen sollte. Das jeweilige Gutschriftendokument, den in der Gutschrift ausgewiesenen Geldbetrag in bar sowie die Durchschrift einer dafür ausgestellten Empfangsquittung übergab die Klägerin stets dem H. Für Zwecke der Ausstellung der Empfangsquittung erhielt die Klägerin von den jeweiligen Geschäftsführern oder Geschäftsinhabern im Vorfeld (am Tag der Vorstellung) mehrere unterschriebene Blankoquittungen, die sie bei Übergabe des Bargelds an H entsprechend --um den Barbetrag ergänzend-- ausfüllte. Die Originale der Empfangsquittungen verblieben bei der Klägerin.

- 5 Als am 31. Januar 2007 keine von PK ausgestellten Blankoquittungen mehr vorhanden waren, trat H gegenüber der Klägerin kurzfristig wieder als Geschäftsführer einer eigenen Gesellschaft auf. H setzte die Verkäufe von Schrott an die Klägerin erst wieder im Namen des PK fort, als dieser der Klägerin am 28. Februar 2007 neue unterschriebene Blankoquittungen des PK übergab.
- 6 Im Zeitraum von Januar bis März 2007 erteilte die Klägerin gegenüber PK 17, von Ende März bis August 2007 gegenüber MD 55 und von August 2007 bis Januar 2008 gegenüber der W-GmbH 40 Gutschriften für die von H --jeweils im Namen dieser Unternehmen-- gelieferten Schrotte.
- 7 Im Dezember 2007 stellte sich heraus, dass die W-GmbH den H nicht beauftragt hatte, für diese tätig zu werden, ihm insbesondere keine Vollmacht erteilt hatte. Die Klägerin beendete daraufhin die geschäftlichen Beziehungen mit H. Im Nachgang stellte sich zudem heraus, dass auch MD den H nicht beauftragt hatte, für diesen tätig zu werden.
- 8 In der beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten nicht zustimmungsbedürftigen Umsatzsteuerjahreserklärung für 2007 und der Umsatzsteuervoranmeldung für Januar 2008 machte die Klägerin u.a. die in den erteilten Gutschriften ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuerbetrag geltend.
- 9 Das FA versagte den Vorsteuerabzug aus diesen Lieferungen und erließ einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2007 sowie einen geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für Januar 2008, in denen es die Vorsteuerbeträge entsprechend minderte. Leistender sei H, nicht hingegen diejenigen Unternehmen (PK, MD und W-GmbH), in deren Namen H im Rahmen der tatsächlichen Leistungsausführung aufgetreten sei. Insofern wiesen die erteilten Gutschriften nicht den Leistenden aus.
- 10 Während des Einspruchsverfahrens trat die Umsatzsteuerjahreserklärung 2008 an die Stelle des Vorauszahlungsbescheids. Aus nicht streitigen Gründen änderte das FA am 15. März 2011 die Umsatzsteuerfestsetzung für 2008 und am 24. März 2011 den Umsatzsteuerbescheid für 2007.
- 11 Der Einspruch hatte wegen der hier streitigen Fragen keinen Erfolg.
- 12 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen erhobenen Klage durch das in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 1914 veröffentlichte Urteil insoweit statt, als für den Besteuerungszeitraum 2007 weitere Vorsteuerbeträge aus den Gutschriften bis Ende Januar 2007 zu berücksichtigen seien. Im Übrigen wies es die Klage wegen Umsatzsteuer 2007 und 2008 ab.
- 13 Der Umsatzsteuerbescheid 2007 sei insoweit rechtswidrig, als Vorsteuerbeträge aus den bis einschließlich Januar 2007 erteilten Gutschriften nicht berücksichtigt wurden. Insoweit beständen Leistungsbeziehungen zwischen der Klägerin und dem Strohmänn PK. H habe PK bei den Lieferungen wirksam vertreten. Bis Ende Januar 2007 seien bei der Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass es sich nur um ein zum Schein abgeschlossenes Strohmänngeschäft handele und deshalb der Hintermann H Leistender sei. Insbesondere fehle es an Anhaltspunkten dafür, dass die Klägerin im Zeitpunkt der Lieferungen Kenntnis davon gehabt habe oder eine solche hätte haben müssen, dass PK keine eigene Verpflichtung aus den in ihrem Namen geschlossenen Rechtsgeschäften übernehmen wollte.
- 14 Die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 seien hingegen insoweit rechtmäßig, als die Vorsteuerbeträge aus den Gutschriften gegenüber PK (ab Anfang Februar 2007), MD und der W-GmbH unberücksichtigt geblieben seien. Die Gutschriften wiesen nicht den leistenden Unternehmer aus. Aufgrund der Gesamtumstände des Streitfalls hätte die Klägerin ab Anfang Februar 2007 erkennen müssen, dass PK ein von H "vorgeschobener" Strohmänn gewesen sei und das Strohmänngeschäft nur zum Schein abgeschlossen wurde mit der Folge, dass nicht --wie in den Gutschriften ausgewiesen-- PK, sondern H als leistender Unternehmer anzusehen sei. Ein Vorsteuerabzug

hinsichtlich der auf MD und die W-GmbH ausgestellten Gutschriften komme schon deshalb nicht in Betracht, weil H --als Vertreter ohne Vertretungsmacht-- diese Unternehmen nicht wirksam vertreten habe. Insoweit fehle es bereits an einer Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und MD und der W-GmbH.

- 15 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensfehler.
- 16 Sie begehrt --weiterhin-- den Abzug der Vorsteuerbeträge, soweit diese vom FG nicht zum Abzug zugelassen wurden. Sie stützt sich im Wesentlichen darauf, dass sie im Zeitpunkt der Lieferung und Erteilung der Gutschriften gutgläubig hinsichtlich der Person des Leistenden gewesen sei. Erst nach Beendigung der Geschäftsbeziehung mit H habe sich herausgestellt, dass H --und nicht PK, MD und die W-GmbH-- Leistender gewesen sei. Im Rahmen von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) müsse der Schutz des guten Glaubens berücksichtigt werden. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe durch das Urteil Mahagében und Dávid vom 21. Juni 2012 C-80/11, C-142/11 (EU:C:2012:373, BFH/NV 2012, 1404) neue Grundsätze zum Vertrauensschutz aufgestellt. Danach dürfe dem Steuerpflichtigen das Recht auf Vorsteuerabzug nur dann versagt werden, wenn aufgrund objektiver Umstände feststehe, dass der Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass dieser Umsatz in eine vom Leistenden oder einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe begangene Steuerhinterziehung einbezogen war. Diese Rechtsprechung lasse keinen Raum für eine weitere Einschränkung des Vorsteuerabzugs. Für die Tatsachen, die zu einer Einschränkung des Vorsteuerabzugs führten, tragen im Übrigen die Finanzbehörden die Beweislast. Der Steuerverwaltung sei es insbesondere versagt, dem Steuerpflichtigen die Prüfung abzuverlangen, ob der Aussteller der Rechnung "Steuerpflichtiger sei", der Leistende "über die fraglichen Gegenstände verfügte und sie liefern konnte" und dieser "seinen Verpflichtungen hinsichtlich der Erklärung und Abführung der Mehrwertsteuer nachgekommen ist".
- 17 Die vom FG vorgenommene Zäsur im Februar 2007 anhand des Verlaufs der Geschäftsbeziehung mit PK sei vor dem Hintergrund des Vertrauensschutzes im Rahmen des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht gerechtfertigt. Insbesondere könne die kurzfristige Unterbrechung der Geschäftsbeziehung mit PK nicht das Vertrauen in die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsbeziehungen zu diesem erschüttern. Die Klägerin habe im Streitzeitraum weder gewusst noch hätte sie wissen müssen, dass ihr Vertragspartner möglicherweise umsatzsteuerrelevante Unregelmäßigkeiten begangen habe. Insoweit habe das FG in Verkennung der objektiven Feststellungslast den Vorsteuerabzug zu Unrecht versagt.
- 18 Das Urteil des FG leide zudem unter Verfahrensmängeln. Insbesondere habe das FG verfahrensfehlerhaft gegen den klaren Inhalt der Akten, gegen seine Sachaufklärungspflicht und gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs verstoßen.
- 19 Die Klägerin beantragt,  
das Urteil des FG Düsseldorf vom 15. Februar 2013 1 K 720/12 U aufzuheben und den geänderten Bescheid für 2007 über Umsatzsteuer vom 24. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Januar 2012 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuern in Höhe von 419.747,38 € (441.914,87 € abzüglich Vorsteuern Januar 2007 in Höhe von 22.167,49 €) berücksichtigt werden, und den geänderten Umsatzsteuerbescheid 2008 vom 15. März 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Januar 2012 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuern in Höhe von 16.461,08 € berücksichtigt werden.
- 20 Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.
- 21 Ergänzend zum FG-Urteil führt es aus, dass dahinstehen könne, ob die Klägerin auf die Richtigkeit der Angaben in den Gutschriften vertraute, denn bereits die Unrichtigkeit der Gutschrift führe zur Versagung des Vorsteuerabzugs. Vertrauensschutzgesichtspunkte seien im Festsetzungsverfahren nicht zu berücksichtigen.
- 22 Die Klägerin hat mit Schreiben vom 11. und 31. August 2015 für die Streitjahre --parallel zu den hier streitigen Umsatzsteuerfestsetzungen-- beim FA Anträge auf abweichende Festsetzung der Umsatzsteuer aus Billigkeitsgründen gestellt. Über diese Anträge ist noch nicht entschieden.

## Entscheidungsgründe

- 23 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 24 Das FG hat den Vorsteuerabzug aus den von der Klägerin für PK, MD und die W-GmbH ausgestellten Gutschriften zu

Recht versagt. Es fehlt jeweils an einer zur Ausübung des Vorsteuerabzugs berechtigenden Gutschrift des Leistenden.

- 25** 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG kann eine Rechnung auch von einem Leistungsempfänger, der Unternehmer ist, für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde (Gutschrift).
- 26** a) Die ausgestellte Rechnung muss den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entsprechen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Januar 2014 V R 28/13, BFHE 244, 126, BStBl II 2014, 867, Rz 10, m.w.N.), insbesondere Angaben über den leistenden Unternehmer enthalten (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG).
- 27** Nach ständiger Rechtsprechung ist der Abzug der in einer Rechnung oder Gutschrift ausgewiesenen Umsatzsteuer grundsätzlich nur zulässig, wenn Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer identisch sind (z.B. BFH-Urteile vom 28. Januar 1999 V R 4/98, BFHE 188, 456, BStBl II 1999, 628, unter II.1.b, und vom 30. April 2009 V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, unter II.1.b, m.w.N.).
- 28** b) Unionsrechtliche Grundlage sind Art. 167 und Art. 178 Buchst. a der seit dem 1. Januar 2007 geltenden Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Nach Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL u.a. eine ausgestellte Rechnung besitzen. Diese muss für Mehrwertsteuerzwecke gemäß Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL u.a. den vollständigen Namen des Steuerpflichtigen enthalten.
- 29** 2. Das FG hat den Vorsteuerabzug aus den von der Klägerin für PK ausgestellten Gutschriften ab Februar 2007 zu Recht versagt. Die Klägerin hätte ab diesem Zeitpunkt erkennen müssen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen ihr und PK nicht bestanden hat, mit der Folge, dass Leistender und die in den Gutschriften als Leistende ausgewiesenen Personen nicht identisch sind.
- 30** a) Nach den unbestrittenen Feststellungen des FG war in den von der Klägerin erstellten Gutschriften PK als leistender Unternehmer ausgewiesen.
- 31** b) PK war jedenfalls ab Februar 2007 nicht leistender Unternehmer, sondern für die Klägerin erkennbar vorgeschobener Strohmann.
- 32** aa) Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den zugrunde liegenden 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 Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist (z.B. BFH-Urteile in BFHE 188, 456, BStBl II 1999, 628, unter II.1.b, m.w.N.; vom 12. August 2009 XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259, Rz 31, m.w.N., und vom 12. Mai 2011 V R 25/10, BFH/NV 2011, 1541, Rz 16, m.w.N.).
- 33** Leistender kann auch ein Strohmann sein. Tritt jemand im Rechtsverkehr (als sog. "Strohmann") 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"), ist zivilrechtlich grundsätzlich nur der "Strohmann" aus dem Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet. Dementsprechend sind dem "Strohmann" Leistungen zuzurechnen, die der "Hintermann" berechtigterweise im Namen des Strohmanns tatsächlich ausgeführt hat (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 26. Juni 2003 V R 22/02, BFH/NV 2004, 233, unter II.1.b aa; in BFH/NV 2010, 259, Rz 32, m.w.N., und in BFH/NV 2011, 1541, Rz 20, m.w.N.).
- 34** Unbeachtlich ist das "vorgeschobene" Strohmannsgeschäft nach § 41 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) aber, wenn es nur zum Schein abgeschlossen wird, d.h. wenn die Vertragsparteien --der "Strohmann" 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 (ausführlich BFH-Beschluss vom 31. Januar 2002 V B 108/01, BFHE 198, 208, BStBl II 2004, 622,

unter II.4.c). Letzteres ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muss, dass der Strohmann keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen will und dementsprechend auch keine eigenen Leistungen versteuern will (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 233, unter II.1.b bb; in BFH/NV 2010, 259, Rz 33, m.w.N., und in BFH/NV 2011, 1541, Rz 23, m.w.N.).

- 35** Ob diese Voraussetzungen im Einzelfall vorliegen, ist anhand einer Vielzahl in Betracht kommender Indizien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen. Dies obliegt in erster Linie den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz und ist vom Revisionsgericht nur begrenzt überprüfbar (BFH-Urteile vom 4. September 2003 V R 10/02, BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627, unter II.3., und vom 7. Juli 2005 V R 60/03, BFH/NV 2006, 139, unter II.1.b cc).
- 36** bb) Ausgehend von diesen Maßstäben sind die Feststellungen des FG nicht zu beanstanden, wonach PK als ein von H zum Abschluss von Scheingeschäften vorgeschobener Strohmann anzusehen ist.
- 37** (1) Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG --an die der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist-- hatte H den PK bei Abschluss der Verträge über die Schrottlieferungen wirksam vertreten.
- 38** (2) Die im Wesentlichen auf tatsächlichem Gebiet liegende Würdigung des FG (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 203, 389, BStBl II 2004, 627, unter II.3., und in BFH/NV 2006, 139, unter II.1.b cc), wonach PK ab Februar 2007 nicht mehr als leistender Unternehmer anzusehen war, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Senat ist an die nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen (siehe unter II.5.) und auch nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßenden Feststellungen nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Das FG durfte davon ausgehen, dass für die Klägerin ab Februar 2007 erkennbar war, dass H auf eigene Rechnung handelte, PK also vorgeschobener Strohmann des Hintermanns H (handelnd als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft) war und das Strohmannesgeschäft nur zum Schein abgeschlossen wurde.
- 39** Das FG hat eine Reihe von Indizien festgestellt (z.B. Auftreten des H in kurzen zeitlichen Abständen für unterschiedliche Unternehmer; Existenz von Wiegekarten, auf denen H als Leistender ausgewiesen war, obwohl er im fremden Namen auftrat; Abwicklung ausschließlich als Barzahlungsgeschäft und Erteilung unterschriebener Blankoquittungen im Vorfeld), die noch nicht den Schluss rechtfertigten, dass die Klägerin das zum Schein abgeschlossene Strohmannesgeschäft hätte erkennen müssen.
- 40** Erst im Zusammenhang mit den aufgebrauchten --von PK unterschriebenen-- Blankoquittungen Ende Januar 2007 und der daraufhin erfolgten Spontanhandlung des H, fortan wieder im eigenen Namen und für eigene Rechnung gegenüber der Klägerin tätig werden zu wollen, ist das FG zu der Schlussfolgerung tatsächlicher Art gelangt, dass es sich um ein zum Schein abgeschlossenes Strohmannesgeschäft handele, was die Klägerin hätte erkennen müssen. Diese Schlussfolgerung ist insbesondere unter dem Gesichtspunkt möglich, dass H im Februar 2007 --trotz seiner Ankündigung, nur noch als Vermittler für andere Firmen aufzutreten-- im eigenen Namen und für eigene Rechnung auftrat und ab März 2007 wieder im Namen und für Rechnung des PK handelte, nachdem dieser der Klägerin erneut unterschriebene Blankoquittungen übergeben hatte. Dadurch wird erkennbar, dass die liefernde Person formell beliebig austauschbar ist. Diese Gesamtwürdigung des FG ist unter Berücksichtigung des Ergebnisses der Beweisaufnahme (Zeugenvernehmung) möglich und widerspruchsfrei.
- 41** 3. Das FG hat auch den Vorsteuerabzug aus den von der Klägerin für MD und die W-GmbH ausgestellten Gutschriften zu Recht versagt. Es fehlt an einer zivilrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und MD bzw. der W-GmbH mit der Folge, dass Leistender und die in den Gutschriften als Leistende ausgewiesenen Personen nicht identisch sind.
- 42** a) Nach den Feststellungen des FG waren in den von der Klägerin erstellten Gutschriften MD oder die W-GmbH als leistende Unternehmer ausgewiesen.
- 43** b) Ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen (siehe unter II.2.b) waren gegenüber der Klägerin weder MD noch die W-GmbH leistende Unternehmer.
- 44** Im Streitfall geht das FG zu Recht davon aus, dass eine Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und MD bzw. der W-GmbH schon mangels Vertretungsmacht des H nicht entstehen konnte. Infolgedessen fehlt es an einer zivilrechtlichen Vertragsbeziehung, die Gegenstand einer umsatzsteuerrechtlichen Lieferung hätte sein können.
- 45** Bei seinen --revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden-- Feststellungen hat das FG insoweit darauf abgestellt, dass H gegenüber der Klägerin ohne Vollmacht im Namen des MD bzw. der W-GmbH gehandelt habe. Eine

wirksame Stellvertretung i.S. des § 164 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) scheitere daran, dass dem H keine --durch Vollmacht (vgl. § 167 Abs. 1, § 166 Abs. 2 BGB) berechtigende-- Vertretungsmacht durch MD bzw. die W-GmbH eingeräumt wurde und eine solche auch nicht nach den Grundsätzen zur Duldungs- und Anscheinsvollmacht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 7. April 2011 V R 44/09, BFHE 234, 430, BStBl II 2011, 954, Rz 15) in Betracht käme. Die von H als Vertreter ohne Vertretungsmacht mit der Klägerin geschlossenen Verträge seien auch nicht durch deren Genehmigung wirksam geworden. Auch an diese nicht mit zulässigen oder begründeten Verfahrensrügen angegriffenen (siehe unter II.5.) und auch nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßenden Feststellung des FG ist der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

- 46** c) Nachdem es bereits an einer Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und MD bzw. der W-GmbH fehlt, ist es nicht entscheidungserheblich, ob --wie das FG in einem zweiten Begründungsansatz feststellt-- MD bzw. die W-GmbH von H vorgeschobene Strohleute seien und das Strohmännengeschäft nur zum Schein abgeschlossen wurde.
- 47** 4. Ob Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes eine Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163, 227 AO rechtfertigen, ist im vorliegenden Festsetzungsverfahren nicht zu entscheiden.
- 48** Vertrauensschutz kann aufgrund besonderer Verhältnisse des Einzelfalls nach nationalem Recht nicht im Rahmen der Steuerfestsetzung nach §§ 16, 18 UStG, sondern nur im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme gemäß §§ 163, 227 AO gewährt werden (BFH-Urteil vom 22. Juli 2015 V R 23/14, BFHE 250, 559, Rz 31 f., m.w.N.). Dies gilt auch unter Berücksichtigung der jüngeren EuGH-Urteile Mahagében und Dávid (EU:C:2012:373, BFH/NV 2012, 1404), Maks Pen vom 13. Februar 2014 C-18/13 (EU:C:2014:69) und Bonik vom 6. Dezember 2012 C-285/11 (EU:C:2012:774), in denen das Recht auf Vorsteuerabzug nicht durch Vertrauensschutzgesichtspunkte erweitert, sondern begrenzt wurde (BFH-Urteil in BFHE 250, 559, Rz 33 ff.).
- 49** 5. Die geltend gemachten Verfahrensfehler liegen nicht vor.
- 50** a) Das FG-Urteil verstößt nicht deshalb gegen den klaren Inhalt der Akten (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), weil es seine Entscheidung darauf gestützt hat, dass die Klägerin ab Februar 2007 hätte erkennen müssen, dass PK ein vorgeschobener Strohmann sei. Das FG zieht dazu den aktenkundigen und durch den Zeugen A bekundeten Umstand heran, dass H, nachdem die von PK zu Beginn der Geschäftsbeziehungen an die Klägerin übergebenen Blankoquittungen Ende Januar 2007 aufgebraucht waren, bei den Schrottlieferungen ab Februar 2007 nunmehr wieder als Gesellschafter-Geschäftsführer seines Unternehmens auftrat und sich dies ab März 2007 wieder änderte, nachdem neue auf den PK lautende Blankoquittungen bei der Klägerin hinterlegt wurden. Mit ihrer Verfahrensrüge greift die Klägerin diese Feststellungen indes nicht an. Vielmehr rügt sie die Tatsachenwürdigung des FG, dass die Klägerin das zum Schein abgeschlossene Strohmännengeschäft hätte erkennen müssen. Ein Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt allerdings nicht schon dann vor, wenn das FG den festgestellten Sachverhalt unter Einbeziehung des ihm vorliegenden Akteninhalts nicht entsprechend den Vorstellungen eines der Beteiligten gewürdigt hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. März 2013 VI R 9/12, BFHE 240, 507, Rz 19).
- 51** b) Eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) kann die Klägerin nicht mehr mit Erfolg rügen. Auf das Übergehen eines Beweisantrags oder die Verletzung der Amtsermittlungspflicht kann sich ein Prozessbeteiligter nach § 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung nicht mehr stützen, wenn er auf die Geltendmachung solcher (verzichtbaren) Verfahrensmängel --ausdrücklich, konkludent oder durch bloßes Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge-- verzichtet hat (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 5. Juni 2013 III B 47/12, BFH/NV 2013, 1438, Rz 3, m.w.N.). Trotz der bestehenden Möglichkeit zur Erhebung einer Rüge hat die Klägerin --ausweislich des Sitzungsprotokolls vom 15. Februar 2013-- bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung weder die Nichtvernehmung des Geschäftsführers der W-GmbH als Zeugen noch eine unterlassene Aufklärung hinsichtlich eines Vermerks auf der Ausweiskopie des MD gerügt. Dabei hätte die Klägerin aufgrund des Verlaufs der mündlichen Verhandlung erkennen müssen, dass das FG weder eine weitere Zeugenvernehmung vornehmen noch weitere Tatsachenfeststellungen hinsichtlich des --nach der Überzeugung des FG nicht entscheidungserheblichen-- Vermerks auf der Ausweiskopie des MD treffen würde.
- 52** Im Übrigen hat die Klägerin auch nicht dargelegt, weshalb sich dem FG eine weitere Sachaufklärung --auch ohne entsprechende Rüge-- hätte aufdrängen müssen. Insbesondere stand zur Überzeugung des FG fest, dass sowohl MD als auch die W-GmbH dem H keine Vollmacht erteilt hatten. Daher bestand für das FG keine Veranlassung von Amts wegen weiter aufzuklären, wie H in den Besitz verschiedener Unterlagen der W-GmbH gekommen war, die eine --nicht zur Vertretung der W-GmbH berechtigte, aber dem H bekannte-- Person bei der Geschäftsanbahnung an die Klägerin übergeben hatte.

- 53** c) Eine Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) liegt nicht schon deshalb vor, weil das FG den Inhalt eines --von der Klägerin in der Revisionsbegründung nicht näher spezifizierten-- Schriftwechsels nicht in seine Erwägungen zur Feststellungslast beim Vorsteuerabzug einbezogen hat. Im Ergebnis rügt die Klägerin damit keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs, sondern die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG und damit einen (vermeintlichen) materiell-rechtlichen Fehler. Ein solcher ist nicht geeignet, einen Verfahrensmangel zu begründen.
- 54** d) Ein Verstoß des FG gegen § 73 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht vor. Anders als die Klägerin meint, hat das FG die Verfahren 1 K 720/12 U (Az. V R 17/14) und 1 K 943/10 U (Revision anhängig unter Az. XI R 31/14) nicht zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung nach § 73 Abs. 1 Satz 1 FGO verbunden. Das FG hat zur Vereinfachung der Durchführung der mündlichen Verhandlungen --als vorübergehende prozessuale Maßnahme-- die bezeichneten anhängigen Verfahren lediglich zu einer gemeinsamen mündlichen Verhandlung verbunden. Dadurch sollte den Beteiligten erspart werden, in den beiden Streitsachen dieselben Ausführungen zu machen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24. Oktober 1979 VII R 95/78, BFHE 129, 111, BStBl II 1980, 105, und vom 27. August 2009 X B 74/09, nicht veröffentlicht, Rz 8 f.). Ein Verfahrensverstoß, der zu einer Rechtsbeeinträchtigung der Klägerin führen könnte, ist dabei auch dann nicht zu erkennen, wenn die Verfahren --ohne ausdrücklichen Beschluss-- auf die gleiche Zeit terminiert werden.
- 55** 6. Der Senat war an einer Entscheidung --trotz des zwischenzeitlich gestellten Billigkeitsantrags nach § 163 AO-- nicht gehindert. Nach § 121 i.V.m. § 74 FGO kann das Gericht das Klageverfahren aussetzen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist. Die Entscheidung darüber ist eine Ermessensentscheidung, bei der insbesondere prozessökonomische Gesichtspunkte und die Interessen der Beteiligten abzuwägen sind (BFH-Urteil vom 20. September 2007 IV R 32/06, BFH/NV 2008, 569, unter II.2.a, m.w.N.). Die Entscheidung über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO ist zwar Grundlagenbescheid für die Steuerfestsetzung. Das die Steuerfestsetzung betreffende Verfahren kann deshalb gemäß § 74 FGO ausgesetzt werden, um die Entscheidung der Finanzverwaltung über den Erlass einer Billigkeitsmaßnahme herbeizuführen. Ob dies geschieht, steht jedoch im Ermessen des Gerichts, bei dem das auszusetzende Verfahren anhängig ist. Werden --wie vorliegend-- die beiden Verfahren getrennt durchgeführt und wird der Billigkeitsantrag nach § 163 AO erst kurz vor der mündlichen Verhandlung beim BFH gestellt, entspricht eine Verfahrensaussetzung weder prozessökonomischen Gründen noch den Interessen der Beteiligten an einer zeitnahen Entscheidung.
- 56** Dem steht nicht entgegen, dass nach § 163 Satz 3 AO die Entscheidung über die abweichende Festsetzung mit der Steuerfestsetzung verbunden werden kann und nach den BFH-Urteilen in BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744 sowie in BFHE 250, 559, Rz 46, m.w.N. die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden ist, wenn der Steuerpflichtige im Festsetzungsverfahren geltend macht, ihm sei der Vorsteuerabzug trotz Nichtvorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren (BFH-Urteil in BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, Leitsatz 3). Abgesehen davon, dass keine Verpflichtung des FA besteht, gesondert geführte Verfahren betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung und das Billigkeitsverfahren zeitgleich zu entscheiden (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 2/10, BFHE 237, 391, BStBl II 2012, 653, Leitsatz 5 sowie Rz 46), war im Streitfall eine zeitgleiche Entscheidung bereits deshalb nicht möglich, weil die Klägerin den Billigkeitsantrag nach § 163 AO erst während des Revisionsverfahrens und damit mehrere Jahre nach Bekanntgabe der Umsatzsteuerfestsetzung gestellt hat.
- 57** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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