Urteil vom 11. März 2020, XI R 38/18

Keine Versagung des Vorsteuerabzugs bei fehlendem Nachweis eines Steuerbetrugs; kein Vertrauensschutz bei sorgfaltswidriger Nichtabfrage der USt-IdNr

ECLI:DE:BFH:2020:U.110320.XIR38.18.0

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 1, UStG § 4 Nr 1 Buchst b, UStG § 6a Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 6a Abs 4, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, UStG § 18e, UStDV § 17c Abs 1, AO § 163 Abs 1 S 1, EGRL 112/2006 Art 14 Abs 1, AO § 41, UStG VZ 2009 , UStG VZ 2010 , UStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 14. November 2018, Az: 7 K 7196/15

Leitsätze

1. Hat das FA nicht dargetan, dass ein Steuerbetrug begangen worden ist, kommt eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach der sog. Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH nicht in Betracht.

2. Die Nichtabfrage der USt-IdNr. des Empfängers zeitnah zur ersten innergemeinschaftlichen Lieferung und darauffolgend in regelmäßigen Abständen während der laufenden Lieferbeziehung kann nach den Umständen des Einzelfalls eine Sorgfaltspflichtverletzung darstellen, die Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG ausschließt.

3. Wird die Abfragemöglichkeit nach § 18e UStG sorgfaltspflichtwidrig nicht wahrgenommen, ergibt sich aus sachlichen Billigkeitsgründen kein über § 6a Abs. 4 UStG hinausgehender Vertrauensschutz.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 15.11.2018 - 7 K 7196/15 wird mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass die Vorentscheidung hinsichtlich Umsatzsteuer 2011 aufgehoben und die Klage abgewiesen wird.

Die Revision des Beklagten wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens tragen die Klägerin zu 53 % und der Beklagte zu 47 %.

Tatbestand

A.

1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, betrieb in den Streitjahren einen Groß- und Einzelhandel im In- und Ausland mit alkoholischen und alkoholfreien Getränken sowie mit ... .

2 Sachverhaltskomplex: R GmbH
Die Klägerin bezog von Ende August 2009 bis Anfang September 2010 in größerem Umfang Waren von der R GmbH. Die streitgegenständliche Vorsteuer ergibt sich jedoch nur aus Vorgängen Ende August 2009: Danach bot die R GmbH der Klägerin mit Telefax vom 24.08.2009 die Lieferung von Getränkemarke 1 und 2 an. Am gleichen Tag bestellte die Klägerin jeweils vier LKW-Ladungen mit Dosen (Getränkemarke 1 und 2). Ebenfalls am 24.08.2009 bestellte die SBV bei der Klägerin je vier LKW-Ladungen mit Dosen (Getränkemarke 1 und 2). Die Lieferungen wurden durchgeführt, indem die Ware der R GmbH durch eine u.a. auch von der Klägerin beauftragte Logistikfirma entweder im Lager der Klägerin oder einem sonstigen Betriebsgelände der Logistikfirma oder einem anderen Lager umgeladen wurde, bevor sie zur SBV gebracht wurde. Allerdings handelte es sich um Warenbewegungen im Kreis, da die Ware von der SBV wieder zur R GmbH gelangte.

3 Die R GmbH erteilte insgesamt acht Rechnungen vom 26.08.2009 (4-mal Getränkemarke 2 mit Vorsteuerausweis in Höhe von je ... €; 4-mal Getränkemarke 1 mit Vorsteuerausweis in Höhe von je ... €). Außerdem erteilte sie eine Rechnung über Getränkemarke 1 am 30.08.2009 mit einem Vorsteuerausweis in Höhe von ... € und eine Gutschrift vom 30.10.2009 mit einem Vorsteuerausweis in Höhe von ./. ... €. Dazu legte die Klägerin Lieferscheine mit Weiterverladevermerken von unterschiedlichen Tagen vor. Zudem waren entsprechende Ausgangsrechnungen an die SBV, Frachtbriefe und Versandbescheinigungen vorhanden.

4 Im Rahmen einer Außenprüfung, in deren Verlauf der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von der Steuerfahndung informiert wurde, dass die Klägerin in sog. Umsatzsteuerkarussellketten eingebunden gewesen sei, kam die Prüferin zu der Auffassung, dass Vorsteuer u.a. aus den Rechnungen der R GmbH in Höhe von ... € in 2009 nicht abzugsfähig sei, da die Rechnungsausstellerin keine Waren geliefert habe. Dem folgend erließ das FA am 24.02.2014 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2009, mit dem es die Umsatzsteuer auf ... € festsetzte.

5 Sachverhaltskomplex: B GmbH
Im Juni und Juli 2010 bestellte die Klägerin Getränke bei der P GmbH. Die P GmbH wurde ebenso wie die B GmbH von G beherrscht. Das Geschäftsmodell der P GmbH bestand ab Ende 2008 darin, von Hintermännern unversteuerte Getränke in großen Mengen zu beziehen und dafür von Dritten Scheinrechnungen über entsprechende Lieferungen zu erhalten und die Getränke an weitere Dritte, u.a. auch die Klägerin, zu veräußern, wobei die Hintermänner der P GmbH Vorgaben für die Preisgestaltung machten. Danach waren die Preise für die Kunden der P GmbH gegenüber dem Preis für ordnungsgemäß versteuerte Ware günstig, aber nicht marktunüblich.

6 Die B GmbH bezog ihre Ware in 2010 in einem wesentlichen Umfang von der P GmbH zur Weiterveräußerung an Dritte im sog. Reihengeschäft. Sowohl bei der B GmbH als auch bei der P GmbH war D Ansprechpartner der Klägerin, was auch die für den Einkauf zuständige Angestellte der Klägerin wusste.

7 D wollte für einen Teil der Bestellung der Klägerin das Geschäft über die ebenfalls von ihm vertretene B GmbH abwickeln. Dementsprechend gab es vor Anlieferung eines Teils der Getränke bei der Klägerin vorherige Lieferankündigungen der B GmbH per E-Mail an die für den Einkauf zuständige Angestellte der Klägerin. Der Ware war jeweils ein Lieferschein der B GmbH beigefügt. Die Waren wurden im Lager der Klägerin erst entgegengenommen, nachdem die Angestellte der Klägerin geklärt hatte, dass die Ware von der B GmbH anstelle der P GmbH geliefert wurde. Für diese Leistungen wurden wiederholt und im engen zeitlichen Zusammenhang von der B GmbH (und nicht von der P GmbH) Lieferdokumente übermittelt und Rechnungen gestellt, worauf auch die Zahlungen der Klägerin an die B GmbH erfolgten. Allerdings wiesen jedenfalls ein Teil der Speditionsbelege die P GmbH als Absender aus.

8 Die B GmbH erklärte die der Klägerin in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in ihren Umsatzsteuer-Voranmeldungen. Auch die P GmbH erklärte Umsatzsteuer aus den streitigen Geschäften mit der B GmbH. G wurde wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer zugunsten der B GmbH verurteilt, wobei der Strafausspruch nicht darauf beruht, dass Umsätze gegenüber der Klägerin oder der B GmbH nicht der Besteuerung unterworfen worden seien.

9 Nach einer Umsatzsteuer-Nachschau, einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung und einer Außenprüfung bei der Klägerin teilte das FA die Auffassung der Prüfer, dass u.a. Vorsteuer aus den Rechnungen der B GmbH in Höhe von ... € in 2010 nicht abzugsfähig sei, da die Rechnungsausstellerin entweder keine Waren geliefert oder darüber keine Verfügungsmacht gehabt habe.

10 Sachverhaltskomplex: J-S.A.R.L.
Am 14.06.2010 bat ein neuer Kunde die Klägerin um Übersendung einer Preisliste, um eine geschäftliche Basis aufbauen zu können. Er gab an, eine Import-Exportfirma aus Luxemburg mit den Firmendaten: "J ... S.A.R.L., Inhaber: A, N-Straße ..., L-... X, USt-IdNr. ..." zu sein. Auf die Anfrage der Klägerin beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt), teilte dieses am 16.06.2010 mit, dass die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) der J-S.A.R.L. gültig sei.

11 Am 06.07.2010 bestellte die J-S.A.R.L. per E-Mail "2 Lkw 64 Paletten" - Getränkemarke 3; auf dem Briefbogen sind neben der deutschen noch eine luxemburgische E-Mail-Adresse, eine deutsche Telefonnummer, die oben genannte luxemburgische Anschrift, luxemburgische Steuer- und USt-IdNrn. sowie eine luxemburgische Bankverbindung angegeben. Die Klägerin übersandte am 06.07.2010 per E-Mail eine Pro-forma-Rechnung, bat um Mitteilung der Spedition sowie des LKW-Kennzeichens und stellte die Ware am 08.07.2010 zur Abholung bereit. Auf der Rückseite des von der Klägerin erstellten Vereinfachten Begleitdokuments innergemeinschaftliche Beförderung von Waren des steuerrechtlichen freien Verkehrs (VBD) zur Rechnung vom 08.07.2010 bestätigte die J-S.A.R.L., dass die von ihr

angegebene USt-IdNr. gültig sei und dass sie die Ware zur o.g. Anschrift ausführe. Ferner bestätigte sie, dass die Ware bei ihr am 08.07.2010 eingegangen sei. Dem war die Ortsbezeichnung "X" beigefügt, ferner zwei verschiedene Firmenstempel, einmal mit der o.g. Anschrift in X, einmal mit der Anschrift "M-Straße ..., L-... Z" mit luxemburgischer Telefon- und Fax-Nr. sowie Handy-Nr. mit deutscher Vorwahl und einer luxemburgischen E-Mail-Adresse. Die Klägerin hat sich keine Kopien der Frachtbriefe zukommen lassen. Die Rechnungen wurden in bar durch eine Person bezahlt, deren Personalausweis die Klägerin kopierte und zu ihren Unterlagen nahm, die jedoch keine schriftliche Legitimation der J-S.A.R.L. o.Ä. vorlegte.

12 In entsprechender Weise wurden auch die übrigen Lieferungen abgewickelt, wobei auf den VBDs, mit denen A als Vertreter der J-S.A.R.L. jeweils den Erhalt der Ware in Luxemburg bestätigte, nur der Firmenstempel mit der Anschrift "N-Straße ..." (zweifach) abgedruckt wurde. Für die nach dem 05.04.2011 ausgeführten Lieferungen an die J-S.A.R.L. fehlt es aber an Verbringungs-/Versandbescheinigungen der Empfängerin. Es handelt sich um acht Lieferungen im Volumen von insgesamt ... €.

13 Die streitigen Lieferungen an die J-S.A.R.L. wurden weder von der Klägerin noch von der J-S.A.R.L. in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet, sondern an Abnehmer im Großraum F (Inland) geliefert. Dem entsprechend kam es auch nicht zur Erwerbsbesteuerung bei der J-S.A.R.L. in Luxemburg.

14 Am 01.09.2010 richtete die Klägerin ein Schreiben an das FA und bat um die Prüfung der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung der Geschäfte mit der J-S.A.R.L., da der wirtschaftliche Hintergrund der Bestellungen und die Abholung durch ein Unternehmen in Luxemburg nicht nachvollziehbar sei.

15 Die Prüferin des FA stellte am 06.10.2010 fest, dass die USt-IdNr. der J-S.A.R.L. seit dem 24.06.2010 nicht mehr gültig war, und leitete ein Ermittlungsverfahren gegen die Klägerin ein. Sie richtete am 03.11.2010 ein Auskunftsersuchen an die luxemburgischen Behörden, die daraufhin am 17.02.2011 mitteilten (an das FA vom BZSt am 24.02.2011 weitergeleitet), dass die J-S.A.R.L. unter der Anschrift in X nicht aufzufinden gewesen und daher aus der Liste der Mehrwertsteuerpflichtigen zum 24.06.2010 gelöscht worden sei.

16 Am 01.04.2011 teilte das BZSt der Klägerin auf ihrer Zusammenfassenden Meldung für das IV. Quartal 2010 mit, dass die USt-IdNr. der J-S.A.R.L. seit dem 24.06.2010 ungültig sei, und am 11.04.2011 teilte auch das FA der Klägerin mit, dass aus diesem Grund Bedenken gegen die Steuerfreiheit der an die J-S.A.R.L. ausgeführten Lieferungen bestünden.

17 Entsprechend der Auffassung der Prüferin, dass die Lieferungen an die J-S.A.R.L. nicht als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei seien und dass die Klägerin auch keinen Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) genieße, erließ das FA am 26.06.2013 geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2010 und 2011. Darin erhöhte es die Umsätze um die aus den Bruttobeträgen herausgerechneten Nettobeträge in Höhe von ... € (= Umsatzsteuer in Höhe von ... €) für 2010 und in Höhe von ... € (= Umsatzsteuer in Höhe von ... €) für 2011. Ferner wurde (im hiesigen Verfahren nicht mehr streitige) Vorsteuer in Höhe von ... € in 2011 als nicht abzugsfähig angesehen.

18 Im Einspruchsverfahren wandte die Klägerin u.a. ein, ihr sei im Hinblick darauf, dass das FA seine am 06.10.2010 erlangte Kenntnis über die Ungültigkeit der USt-IdNr. der J-S.A.R.L. nicht unverzüglich an sie weitergegeben habe, Vertrauensschutz zu gewähren. Dem hielt das FA am 03.01.2014 (unter Versagung einer Abhilfe und ohne Beifügung einer Rechtsbehelfsbelehrung) u.a. entgegen, dass die Finanzbehörde nach eigenem Ermessen Art und Umfang der Ermittlungen bestimmen könne. Hiergegen wandte sich die Klägerin am 11.02.2014, da sie die Ausführungen des FA zur fehlenden Mitteilung seiner Erkenntnisse für unzureichend hielt.

19 Weiteres Verfahren:
Am 19.03.2014 ergingen zur Auswertung eines Berichts über eine Lohnsteueraußenprüfung und betreffend 2010 zur Auswertung der Feststellungen zum Komplex B GmbH geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011.

20 Mit Einspruchsentscheidung vom 13.07.2015 (Umsatzsteuerbescheid für 2009 vom 24.02.2014) wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Es lehnte insbesondere einen Gutglaubensschutz ab, da eine Vielzahl von Auffälligkeiten Anlass zu eingehenden Prüfungen durch die Klägerin gegeben hätten, die sie zur Erkenntnis geführt hätten, dass sie in betrügerische Aktivitäten der R GmbH und der SBV eingebunden gewesen war.

21 Mit seiner Einspruchsentscheidung vom gleichen Tag (Umsatzsteuer für 2010 und 2011) hielt das FA an seiner

Auffassung fest, dass die B GmbH nicht der leistende Unternehmer gewesen sei, da sie zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über die Waren erworben habe. Da die P GmbH die Lieferungen vorgenommen habe, fehle es auf den vorgelegten Rechnungen (die die B GmbH als Rechnungsausstellerin und Lieferantin bezeichneten) am Namen und der Anschrift des leistenden Unternehmers. Der Klägerin stehe auch kein Gutglaubensschutz zu, da ihr bekannt gewesen sei, dass sie die Ware nicht bei der B GmbH, sondern bei der P GmbH bestellt habe.

22 Außerdem sah das FA in der Einspruchsentscheidung die Einsprüche auch hinsichtlich des Komplexes J-S.A.R.L. als unbegründet an. U.a. habe die Klägerin ihre Sorgfaltspflichten dadurch verletzt, dass sie eine Bestätigung über die Gültigkeit der USt-IdNr. der J-S.A.R.L. nicht unmittelbar vor Ausführung der ersten Lieferung am 08.07.2010 eingeholt habe.

23 Im Übrigen gab das FA mit den Einspruchsentscheidungen vom 13.07.2015 den Einsprüchen hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2010 und 2011 teilweise statt, indem es nicht mehr streitige Vorsteuerbeträge aus anderen Geschäften im Billigkeitswege berücksichtigte und unter Änderung der Umsatzsteuerbescheide vom 19.03.2014 die Umsatzsteuer für 2010 auf ... € und die Umsatzsteuer für 2011 auf ... € festsetzte.

24 Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 15.11.2018 - 7 K 7196/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 211) dahingehend statt, dass es die Umsatzsteuer unter Berücksichtigung weiterer Vorsteuern in Höhe von ... € für das Jahr 2009 und in Höhe von ... € für das Jahr 2010 festsetzte; im Übrigen wies es die Klage ab.

25 Nach dem Urteil lagen den Rechnungen betreffend "R GmbH" und "B GmbH" steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen der Rechnungsaussteller zugrunde, sodass der Vorsteuerabzug zu gewähren war. Dagegen seien die Lieferungen betreffend "J-S.A.R.L." nicht als weitere steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen zu berücksichtigen und der Klägerin insofern auch kein Vertrauensschutz zu gewähren. Eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen könne die Klägerin nicht beanspruchen.

26 Sowohl die Klägerin als auch das FA haben Revision eingelegt. Während des Revisionsverfahrens setzte das FA mit Bescheid vom 03.09.2019 die Umsatzsteuer für das Jahr 2011 auf ... € fest und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die Klägerin hat daraufhin mitgeteilt, dass sich hierdurch der Streitgegenstand nicht geändert habe.

27 Die Klägerin rügt mit ihrer im Umfang der Klageabweisung eingelegten Revision materiell die unrichtige Anwendung von § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG und einen Verstoß gegen Treu und Glauben des FA ("J-S.A.R.L.") sowie formell mangelhafte Sachverhaltsermittlung. Sie tritt der Revision des FA entgegen.

28 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung im Umfang der Klageabweisung aufzuheben, der Klage auch insofern stattzugeben und die Revision des FA zurückzuweisen.

29 Das FA beantragt, die Vorentscheidung im Umfang der Klagestattgabe aufzuheben, die Klage insgesamt abzuweisen und die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

30 Das FA tritt der Revision der Klägerin entgegen. Mit seiner Revision rügt das FA materiell die Anwendung von § 15 Abs. 1 UStG ("R GmbH" und "B GmbH").

Entscheidungsgründe

B.

31 Die Revision des FA und die der Klägerin sind unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

32 I. Das angefochtene Urteil ist betreffend das Streitjahr 2011 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil der nach Ergehen des FG-Urteils erlassene Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 03.09.2019 an die Stelle des ursprünglich angefochtenen Bescheids getreten ist. Dem FG-Urteil liegt infolgedessen ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde und das angefochtene Urteil kann deswegen insoweit keinen Bestand mehr haben (vgl. allgemein z.B. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27.09.2017 - XI R 18/16, BFH/NV 2018, 244, Rz 17; BFH-Urteil vom 05.12.2018 - XI R 8/14, BFH/NV 2019, 426, Rz 25, jeweils m.w.N.). Da sich die tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch den Umsatzsteuerbescheid für 2011 vom 03.09.2019 nicht geändert haben, kann der Senat jedoch in der Sache selbst entscheiden.

33 II. Die Revision des FA ist unbegründet, da das FG zu Recht den Vorsteuerabzug in den Sachverhaltskomplexen R GmbH und B GmbH gewährt hat.

34 1. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 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.

35 2. Sind die materiellen und formellen Voraussetzungen für die Entstehung und Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug erfüllt, kann der Vorsteuerabzug nur versagt werden, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass dieses Recht in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird (vgl. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Altic vom 03.10.2019 - C-329/18, EU:C:2019:831, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2019, 1022, Rz 29; Glencore Agriculture Hungary vom 16.10.2019 - C-189/18, EU:C:2019:861, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2019, 942, Rz 34, jeweils m.w.N.).

36 Dies ist nicht nur der Fall, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, sondern auch dann, wenn der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an einem Umsatz teilnahm, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war (vgl. EuGH-Urteile PPUH Stehcemp vom 22.10.2015 - C-277/14, EU:C:2015:719, HFR 2015, 1182, Rz 48; Enteco Baltic vom 20.06.2018 - C-108/17, EU:C:2018:473, HFR 2018, 672, Rz 94; Altic, EU:C:2019:831, HFR 2019, 1022, Rz 30; Glencore Agriculture Hungary, EU:C:2019:861, UR 2019, 942, Rz 35; BFH-Urteile vom 18.02.2016 - V R 62/14, BFHE 253, 283, BStBl II 2016, 589, Rz 20; vom 21.06.2018 - V R 28/16, BFHE 262, 253, BStBl II 2018, 806, Rz 31; BFH-Beschluss vom 16.05.2019 - XI B 13/19, BFHE 264, 521, Rz 20, jeweils m.w.N.; mit Wirkung vom 01.01.2020 nunmehr geregelt in § 25f UStG).

37 a) Insoweit ist von der Tatsacheninstanz zum einen festzustellen, dass der Rechnungsempfänger selbst Steuer hinterzogen hat oder der zur Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug geltend gemachte Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war. Dabei müssen für die Annahme eines Betrugs zum Nachteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems durch missbräuchliche oder betrügerische Nichtentrichtung der Steuer zur Nichtabführung andere objektive Anhaltspunkte hinzutreten (vgl. EuGH-Urteil Unitel vom 17.10.2019 - C-653/18, EU:C:2019:876, HFR 2019, 1103, Rz 37; BFH-Beschluss vom 03.07.2019 - XI B 17/19, BFH/NV 2019, 1351, Rz 21).

38 b) Zum anderen hat die Tatsacheninstanz anhand objektiver Elemente zu ermitteln, ob der Steuerpflichtige wusste oder hätte wissen müssen, dass der Umsatz mit einem Steuerbetrug der Erwerber verknüpft war, und ob er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um seine Beteiligung an diesem Steuerbetrug zu verhindern (vgl. EuGH-Urteile Mecsek-Gabona vom 06.09.2012 - C-273/11, EU:C:2012:547, UR 2012, 796, Rz 48; PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719, HFR 2015, 1182, Rz 50; Santogal M-Comércio e Reparacao de Automóveis vom 14.06.2017 - C-26/16, EU:C:2017:453, HFR 2017, 780, Rz 71; Altic, EU:C:2019:831, HFR 2019, 1022, Rz 31; BFH-Urteil vom 10.07.2019 - XI R 27/18, BFH/NV 2020, 242, Rz 50, jeweils m.w.N.).

39 3. Die Klägerin kann nach diesen Grundsätzen die in den Rechnungen der R GmbH ausgewiesene Vorsteuer für Lieferungen von Getränken in Abzug bringen.

40 a) Lieferungen sind nach § 3 Abs. 1 UStG Leistungen, durch die ein Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Die Regelung setzt Art. 14 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) in nationales Recht um, wonach es für die Lieferung auf die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, ankommt.

41 aa) Hiervon ist bei der Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag auszugehen, die allerdings häufig mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentum verbunden ist (vgl. BFH-Urteile vom 24.10.2013 - V R 17/13, BFHE 243, 456, BStBl II 2015, 513, Rz 24; vom 09.09.2015 - XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz 20; vom 06.04.2016 - V R 12/15, BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Rz 18, jeweils m.w.N.; zum Begriff "Lieferung eines Gegenstands" in Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL vgl. z.B. EuGH-Urteile Shipping and Forwarding Enterprise Safe vom 08.02.1990 - C-320/88, EU:C:1990:61, UR 1991, 289, Rz 7 f.; NLB Leasing vom 02.07.2015 - C-209/14, EU:C:2015:440, HFR 2015, 819, Rz 29; PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719, HFR 2015, 1182, Rz 44, jeweils m.w.N.).

42 bb) Ob die Verfügungsmacht in diesem Sinne übertragen wird, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, d.h. den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung unter

Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 597, Rz 22; in BFHE 253, 475, BStBl II 2017, 188, Rz 19, jeweils m.w.N.).

43 b) Nach den insofern für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG wurden sowohl Lieferungen von der R GmbH an die Klägerin und von dieser wiederum an die SBV durchgeführt, da die von der Klägerin beauftragte Logistikfirma der Klägerin über ein Besitzmittlungsverhältnis Eigentum an den Waren verschafft hat.

44 Dem steht der Einwand des FA, die R GmbH habe keinen entsprechenden Übertragungswillen gehabt, da lediglich eine Warenbewegung im Kreis bezweckt gewesen sei, nicht entgegen, da die bezweckte Warenbewegung ohne die Tätigkeit der von der Klägerin beauftragten und für diese tätigen Spedition nicht erfolgt wäre. Aus dem gleichen Grund liegt auch kein Scheingeschäft vor, denn der R GmbH kam es für ihre Zwecke gerade darauf an, dass Lieferungen, die die objektiven Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 UStG erfüllten, vorlagen.

45 c) Das Vorliegen von Lieferungen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass es sich bei den Lieferungen nach den Feststellungen des FG um Warenbewegungen im Kreis handelte (vgl. allgemein EuGH-Urteil Kursu zeme vom 10.07.2019 - C-273/18, EU:C:2019:588, UR 2019, 697, Rz 37 und 38).

46 aa) Führt ein Steuerpflichtiger Umsätze aus, die die objektiven Kriterien erfüllen, wird das Recht auf Vorsteuerabzug nicht dadurch berührt, dass in der Lieferkette, zu der diese Umsätze gehören, ein anderer Umsatz, der dem von diesem Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgeht oder nachfolgt, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet ist, ohne dass der Steuerpflichtige hiervon Kenntnis hat oder haben kann (vgl. EuGH-Urteile Optigen u.a. vom 12.01.2006 - C-354/03, C-355/03 und C-484/03, EU:C:2006:16, HFR 2006, 318, Rz 52; Kittel und Recolta Recycling vom 06.07.2006 - C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, HFR 2006, 939, Rz 45 ff.). Denn bei der Umsatzbesteuerung ist jeder Umsatz für sich zu betrachten und ändern vorausgehende oder nachfolgende Ereignisse nichts am Charakter eines bestimmten Umsatzes in einer Lieferkette (vgl. EuGH-Urteile Optigen u.a., EU:C:2006:16, HFR 2006, 318, Rz 47; X BV vom 30.05.2013 - C-651/11, EU:C:2013:346, UR 2013, 582, Rz 45 ff.; Vetsch Int. Transporte vom 14.02.2019 - C-531/17, EU:C:2019:114, HFR 2019, 344, Rz 43; BFH-Urteil vom 25.04.2018 - XI R 21/16, BFHE 261, 436, BStBl II 2018, 505, Rz 36).

47 bb) Da es sich bei Geschäften, in denen Waren im Kreis bewegt werden, jeweils um aufeinanderfolgende Lieferungen handelt, kommt es auch hier nur darauf an, ob das jeweilige Geschäft die objektiven Voraussetzungen einer Lieferung --wie hier-- erfüllt, während der Einwand des Rechtsmissbrauchs einen eigenständigen Vorsteuerversagungsgrund darstellt (vgl. BFH-Urteile vom 19.04.2007 - V R 48/04, BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315, unter II.C.2.a, Rz 57; vom 10.12.2008 - XI R 57/06, BFH/NV 2009, 1156, unter II.2.a, Rz 24; vom 05.08.2010 - V R 13/09, BFH/NV 2011, 81, Rz 36, m.w.N.).

48 d) Außerdem kann der Vorsteuerabzug der Klägerin nicht unter Hinweis darauf versagt werden, dass die Lieferungen der R GmbH in eine Steuerhinterziehung einbezogen gewesen seien.

49 Das FG hat im Tatbestand zwar eine E-Mail der Logistikfirma an die Angestellte der Klägerin wiedergegeben, in der die Anhebung einer Mietpauschale mit sonst fehlender Glaubwürdigkeit begründet wurde, jedoch die Umstände des Einzelfalls insgesamt dahingehend gewürdigt, dass im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Klägerin von der Einbeziehung ihrer Leistungsbezüge in eine Steuerhinterziehung wusste oder hätte wissen können. Diese Würdigung ist für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend (vgl. allgemein BFH-Urteile vom 19.05.2010 - XI R 78/07, BFH/NV 2010, 2132, Rz 45; in BFHE 262, 253, BStBl II 2018, 806, Rz 32, m.w.N.). Und selbst wenn dahingehende Anhaltspunkte festgestellt worden wären, hat das FG mit bindender Wirkung für den Senat keine Steuerhinterziehung durch die R GmbH oder überhaupt Anhaltspunkte für den Ausfall von Steuerforderungen festgestellt. Für das Vorliegen objektiver Umstände sowohl für die Kenntnis der Klägerin als auch das Vorliegen eines Steuerbetrugs liegt die Feststellungslast beim FA (vgl. EuGH-Urteile Astone vom 28.07.2016 - C-332/15, EU:C:2016:614, HFR 2017, 457, Rz 52; Litdana vom 18.05.2017 - C-624/15, EU:C:2017:389, HFR 2017, 661, Rz 48; BFH-Urteil in BFHE 253, 283, BStBl II 2016, 589, Rz 20; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 15 Rz 59, jeweils m.w.N.). Hat das FA nicht dargetan, dass ein Steuerbetrug begangen worden ist, kommt eine Versagung des Vorsteuerabzugs nach der Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH nicht in Betracht.

50 4. Die Klägerin kann auch die in den Rechnungen der B GmbH ausgewiesene Vorsteuer für Lieferungen von Getränken in Abzug bringen.

51 a) Wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist, ergibt sich regelmäßig aus den 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 (vgl. BFH-Urteile vom 05.12.2018 - XI R 44/14, BFHE 263, 359, Rz 30; vom 14.02.2019 - V R 47/16, BFHE 264, 76, Rz 27; vom 15.10.2019 - V R 29/19 (V R 44/16), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2020, 298, Rz 22; BFH-Beschluss vom 02.01.2018 - XI B 81/17, BFH/NV 2018, 457, Rz 18).

52 Maßgebend für die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug ist, dass dessen Voraussetzungen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs vorliegen (vgl. BFH-Urteile vom 13.05.2009 - XI R 84/07, BFHE 225, 282, BStBl II 2009, 868, unter II.3.a, Rz 23; vom 23.09.2009 - XI R 14/08, BFHE 227, 218, BStBl II 2010, 243, Rz 15). Entsprechend bestimmt sich der Leistende nach den Vertragsverhältnissen im Zeitpunkt der Leistungsausführung (vgl. zum Leistungsempfänger BFH-Urteile vom 23.08.2007 - V R 14/05, BFHE 219, 229, BStBl II 2008, 165, unter II.3., Rz 39; vom 27.01.2011 - V R 38/09, BFHE 232, 278, BStBl II 2012, 68, Rz 39).

53 b) Leistender kann auch ein sog. Strohmann sein. Tritt jemand im Rechtsverkehr 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 10.09.2015 - V R 17/14, BFH/NV 2016, 80, Rz 33, m.w.N.; in BFH/NV 2020, 298, Rz 23).

54 Unbeachtlich ist das "vorgeschobene" Strohmanngeschäft 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. 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, vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 80, Rz 34; vom 20.10.2016 - V R 36/14, BFH/NV 2017, 327, Rz 11).

55 Da das Umsatzsteuerrecht an tatsächliche Leistungsvorgänge anknüpft, kommt es auf das Vorhandensein zivilrechtlich wirksamer Verträge oder Leistungspflichten nicht an. Maßgeblich ist, dass die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen (§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO; vgl. BFH-Urteile vom 21.01.1993 - V R 30/88, BFHE 170, 283, BStBl II 1993, 384, unter II.1.b bb, Rz 20; vom 24.02.2005 - V R 1/03, BFH/NV 2005, 1160, unter II.1.b, Rz 32 f.; vom 27.01.2011 - V R 7/09, BFH/NV 2011, 1030, Rz 31; vom 28.06.2017 - XI R 23/14, BFHE 258, 517, Rz 68, jeweils m.w.N.).

56 c) Die Feststellung, welcher Leistungsbeziehung die Verschaffung der Verfügungsmacht zuzurechnen ist bzw. ob ein vorgeschobenes "Strohmanngeschäft" vorliegt, und mithin die Feststellung, ob Rechnungsaussteller und Leistender identisch sind, ist im Wesentlichen Ergebnis einer tatsächlichen Würdigung einer Vielzahl in Betracht kommender Indizien nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Dies obliegt in erster Linie den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz. Der BFH kann solche Tatsachenwürdigungen nur daraufhin überprüfen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen sind und mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang stehen (vgl. BFH-Urteile vom 11.08.2011 - V R 50/09, BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 27; in BFH/NV 2016, 80, Rz 35, jeweils m.w.N.; in BFH/NV 2020, 298, Rz 24).

57 d) Das FG hat nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls festgestellt, dass Anhaltspunkte für ein Scheingeschäft nicht bestehen und die streitgegenständlichen Geschäfte in üblicher Weise mit der B GmbH abgewickelt wurden. Da die Tatsachenwürdigung selbst dann bindend ist, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 32, BStBl II 2012, 151, Rz 27, m.w.N.), ist der Senat an die Feststellung der Vorinstanz gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die ursprünglich abweichend vereinbarte Leistungsverpflichtung der P GmbH unter Mitwirkung der drei Beteiligten konkludent auf die B GmbH übertragen wurde, so dass im Zeitpunkt der Lieferung (durch Annahme der Ware im Lager der Klägerin) die B GmbH die Ware im eigenen Namen geliefert hat. Auf das Schicksal der ursprünglichen schuldrechtlichen Verpflichtung kommt es insofern nicht an.

58 e) Eine von den vertraglichen Vereinbarungen abweichende Bestimmung des Leistenden kommt zwar bei Vorliegen besonderer Umstände in Betracht, nämlich dann, wenn die betreffenden Vertragsbestimmungen eine missbräuchliche Gestaltung darstellen (vgl. EuGH-Urteile Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, EU:C:2013:409, HFR 2013, 851, Rz 44 f.; WebMindLicenses vom 17.12.2015 - C-419/14, EU:C:2015:832, UR 2016, 58, Rz 36; BFH-Urteil in BFHE 263, 359, Rz 32, jeweils m.w.N.).

59 Im Streitfall ist aber bereits vom FA nicht dargetan, worin der ungerechtfertigte Steuervorteil der Klägerin (oder der B GmbH) bestehen soll. Das bloße Vorliegen einer Kette von Umsätzen und die bloße Vermutung des FA, dass die Klägerin die Verfügungsmacht über die Ware tatsächlich nicht von der B GmbH, sondern von der P GmbH erhalten habe, was das FG indes nicht festgestellt hat, rechtfertigen nicht die Schlussfolgerung, dass deshalb kein Umsatz zwischen der B GmbH und der Klägerin bewirkt worden sei (vgl. allgemein EuGH-Urteil Kursu zeme, EU:C:2019:588, UR 2019, 697, Rz 32 ff.).

60 f) Da nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) die B GmbH die der Klägerin in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in ihren Umsatzsteuer-Voranmeldungen erklärte und nach Würdigung der Umstände des Einzelfalls für die Vorinstanz keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Klägerin wusste oder hätte wissen können, dass sie sich mit ihrem Erwerb an einem Umsatz beteiligte, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen war, ist der Vorsteuerabzug auch nicht nach den dargestellten Grundsätzen (unter B.II.2.) zu versagen.

61 Insbesondere ist in diesem Zusammenhang auch der Umstand, ob die Mehrwertsteuer, die für die vorausgegangenen Getränkeverkäufe geschuldet war, tatsächlich an den Fiskus entrichtet wurde, für das Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug nicht von Bedeutung (vgl. allgemein EuGH-Urteile Optigen u.a., EU:C:2006:16, HFR 2006, 318, Rz 54; PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719, HFR 2015, 1182, Rz 45; BFH-Beschluss in BFH/NV 2019, 1351, Rz 19, m.w.N.), da die Klägerin dies nach den tatsächlichen Feststellungen des FG nicht wusste oder hätte wissen müssen.

62 III. Die Revision der Klägerin ist ebenfalls unbegründet, da das FG aufgrund der sorgfaltspflichtwidrigen Nichtabfrage der USt-IdNr. der J-S.A.R.L. zeitnah zur ersten Lieferung und darauffolgend in regelmäßigen Abständen während der laufenden Lieferbeziehung Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG zu Recht versagt hat.

63 1. Innergemeinschaftliche Lieferungen sind gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG unter den Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei.

64 a) Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung setzt gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG u.a. voraus, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Unionsrechtlich beruht die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auf Art. 131 und Art. 138 MwStSystRL.

65 b) Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung i.S. von § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG sind schon deshalb nicht erfüllt, weil nach den Feststellungen des FG die streitigen Getränkelieferungen an die J-S.A.R.L. weder von der Klägerin noch von der J-S.A.R.L. in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet, vielmehr an Abnehmer im Großraum F geliefert wurden.

66 2. Die streitgegenständlichen Lieferungen sind auch nicht nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG steuerfrei.

67 a) Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG nicht vorliegen, so ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte (§ 6a Abs. 4 Satz 1 UStG).

68 b) Die Frage des Gutglaubensschutzes stellt sich allerdings erst dann, wenn der Unternehmer seinen Nachweispflichten gemäß § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStDV a.F.) ihrer Art nach nachgekommen ist (vgl. BFH-Urteile vom 15.02.2012 - XI R 42/10, BFH/NV 2012, 1188, Rz 32; vom 22.07.2015 - V R 23/14, BFHE 250, 559, BStBl II 2015, 914, Rz 43; vom 13.06.2018 - XI R 20/14, BFHE 262, 174, BStBl II 2018, 800, Rz 64; BFH-Beschluss vom 12.10.2018 - XI B 65/18, BFH/NV 2019, 129, Rz 12, jeweils m.w.N.).

69 c) Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Klägerin zumindest für die Lieferungen ab dem 05.04.2011 keinen Vertrauensschutz in Anspruch nehmen kann, da bereits der Belegnachweis nicht geführt wurde.

70 d) Aber auch für die Lieferungen vor dem 05.04.2011 ist kein Vertrauensschutz zu gewähren. Unabhängig davon, dass die Aufzeichnung einer im Zeitpunkt der streitigen Lieferungen ungültigen USt-IdNr. --zumindest wenn es sich (wie hier) um die ursprünglich diesem Erwerber erteilte USt-IdNr. handelt-- die Voraussetzungen des Buchnachweises erfüllt hätte, hat das FG für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass die Klägerin die Unrichtigkeit der Angaben der J-S.A.R.L. (Angabe einer ungültigen USt-IdNr.) bei Beachtung der Sorgfalt

eines ordentlichen Kaufmanns erkennen konnte, und deshalb den Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG nicht in Anspruch nehmen kann.

71 aa) Die Frage, ob die "Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns" beachtet wurde, ist durch eine Würdigung der tatsächlichen Umstände des jeweiligen Einzelfalls, ggf. nach Durchführung einer entsprechenden Beweisaufnahme, zu entscheiden (vgl. EuGH-Urteile Mecsek-Gabona, EU:C:2012:547, UR 2012, 796, Rz 53 f.; Traum vom 09.10.2014 - C-492/13, EU:C:2014:2267, HFR 2014, 1131, Rz 41; BFH-Beschlüsse vom 28.09.2009 - XI B 103/08, BFH/NV 2010, 73, Rz 5; in BFH/NV 2019, 129, Rz 11, m.w.N.).

72 bb) Das FG hat den Sachverhalt in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dahingehend gewürdigt, dass für die Klägerin im Streitfall Anlass bestand, unmittelbar vor Ausführung der ersten Lieferung und darüber hinaus erneut in regelmäßigen Abständen Anfragen nach § 18e UStG zu stellen, und dass die Klägerin dieser Sorgfaltspflicht nicht nachgekommen ist, da sie lediglich einmalig bei Anbahnung der Geschäftsbeziehung vor der ersten Lieferung im Juli 2010 eine qualifizierte Abfrage vornahm. Da nach den Feststellungen des FG die USt-IdNr. seit dem 24.06.2010 ungültig war und keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die luxemburgischen Steuerbehörden die USt-IdNr. der J-S.A.R.L. rückwirkend gelöscht hätten und Löschung und Widerruf einer gültigen USt-IdNr. im Regelfall ex nunc wirken (vgl. Sterzinger in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 261 Umsatzsteuer-Identifikationsnummer Rz 172 f.; Stadie, Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., § 27a Rz 8), war dieser Sorgfaltspflichtverstoß schon seit der ersten Lieferung kausal dafür, dass die Klägerin keine Kenntnis von der Ungültigkeit der USt-IdNr. der J-S.A.R.L. hatte.

73 cc) Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass Zusicherungen und die Akzeptanz vorgelegter Unterlagen durch Behörden aufgrund des Grundsatzes der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes zu berücksichtigen sind (vgl. EuGH-Urteile Teleos u.a. vom 27.09.2007 - C-409/04, EU:C:2007:548, BStBl II 2009, 70, Rz 50; Santogal M-Comércio e Reparacao de Automóveis, EU:C:2017:453, HFR 2017, 780, Rz 75 f.; Enteco Baltic, EU:C:2018:473, HFR 2018, 672, Rz 97). Zum einen kann solchen Vertrauensschutz nur in Anspruch nehmen, wer alle Sorgfaltspflichten beachtet hat, und zum anderen fehlt es im Streitfall an einer Zusicherung oder Akzeptanz von Nachweisen durch das FA. Solche liegen insbesondere nicht darin, dass Zusammenfassende Meldungen oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Umsatzsteuer-Voranmeldungen nicht beanstandet wurden (vgl. EuGH-Urteil Enteco Baltic, EU:C:2018:473, HFR 2018, 672, Rz 98).

74 IV. Die Revision der Klägerin gegen die Entscheidung der Vorinstanz über den Erlass von Umsatzsteuer im Billigkeitswege ist unbegründet, da das FG zu Recht festgestellt hat, dass kein Ermessensfehler des FA vorliegt.

75 1. Gemäß § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre.

76 2. Persönliche Billigkeitsgründe sind weder geltend gemacht noch sonst ersichtlich. Aber auch sachliche Billigkeitsgründe liegen nicht vor, wie das FA ermessensfehlerfrei (§ 102 FGO) entschieden hat.

77 Insbesondere ergeben sich solche nicht daraus, dass das FA seit dem 06.10.2010 Kenntnis von der Löschung der USt-IdNr. der J-S.A.R.L. hatte und dies erst am 11.04.2011 der Klägerin mitgeteilt hat. Denn das Aufzeichnen einer jeweils gültigen USt-IdNr. (und damit auch deren Überprüfung) ist eine eigenständige Pflicht des Steuerpflichtigen gemäß § 17c UStDV a.F. Deshalb ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, die hierfür nach § 18e UStG eingerichtete Abfragemöglichkeit wahrzunehmen (vgl. BFH-Beschluss vom 14.08.2014 - X B 174/13, BFH/NV 2014, 1725, Rz 18). Aufgrund ihrer eigenen Sorgfaltspflichtverletzung kann sich die Klägerin nicht darauf berufen, das FA hätte sie aufgrund ihres Schreibens vom 01.09.2010 auf Bedenken hinsichtlich der von ihr angenommenen Steuerfreiheit des Geschäfts mit der J-S.A.R.L. oder eine eventuelle Ungültigkeit der USt-IdNr. hinweisen müssen.

78 V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung muss der Senat über die gesamten Kosten des Verfahrens entscheiden. Danach tragen die Klägerin 53 % und der Beklagte 47 % der Kosten des gesamten Verfahrens.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de