BUNDESFINANZHOF Urteil vom 14.2.2019, V R 47/16
ECLI:DE:BFH:2019:U.140219.VR47.16.0

Zur Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer

Leitsätze

Die für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach ständiger Rechtsprechung erforderliche Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer entspricht der Rechtsprechung des EuGH, der zufolge die Angabe der Anschrift, des Namens und der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Rechnungsausstellers es ermöglichen soll, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und dem Rechnungsaussteller herzustellen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. Juli 2016 2 K 710/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu Recht den Vorsteuerabzug des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) gekürzt und eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen abgelehnt hat.

2 Der Kläger führte im Streitjahr (2008) steuerpflichtige Umsätze (Vertrieb von Hard- und Software) aus. Mit seinen Umsatzsteuererklärungen, denen das FA zustimmte, machte er für 2008 und 2009 Vorsteuerbeträge aus dem Erwerb von Spielkonsolen von dem unter der Fa. J handelnden P geltend. Für das Streitjahr machte er zudem den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Computerzubehör und Spielkonsolen von der T-GmbH und der F-GmbH & Co. KG geltend.

3 Die Geschäfte hinsichtlich der den Rechnungen der T-GmbH und F-GmbH & Co. KG zu Grunde liegenden Lieferungen von Computerzubehör und Spielkonsolen wurden abgewickelt, indem der Kläger durch die A-AG Angebote unterbreitet bekam und die Ware entweder direkt vom Lager der A-AG an die Abnehmer des Klägers geschickt wurde oder er diese vom Lager der A-AG abholte. Der Kläger hatte dabei ausschließlich Kontakt mit K, den der Kläger seit 1982 kannte und der sich im Rahmen der streitgegenständlichen Geschäfte ihm gegenüber als Handelsvertreter der A-AG ausgegeben hatte, sowie mit Angestellten der A-AG.

4 Nach den Ermittlungen der Steuerfahndung hatte die T-GmbH bis Mai 2008 nicht mit Elektronikbauteilen gehandelt. Die F-GmbH & Co. KG hatte bis zu diesem Zeitpunkt zwar im geringen Umfang Elektronikartikel angeboten, jedoch ausschließlich als Internetanbieter veräußert. Im Mai 2008 erwarb eine auch als Geschäftsführer auftretende Person unter dem Namen "A. W." (Ausweis war gefälscht) die Geschäftsanteile der beiden Firmen. Der Sitz der Firmen wurde nach Berlin verlegt. Unter der in den Rechnungen angegebenen Anschrift der Firmen in Berlin befand sich ein Büroservice-Center, in dem den Firmen lediglich Ablagefächer bzw. -container zur Verfügung standen. Nach Ansicht des FA waren die beiden Firmen demnach als sog. "missing trader" (= Nichtunternehmer) und der Kläger als sog. "buffer" (Zwischenhändler) in eine Umsatzsteuerbetrugskette im Zusammenhang mit der Lieferung von Elektronikartikeln eingebunden.

5 Aufgrund der Erkenntnisse der Steuerfahndung änderte das FA die Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009. Dabei versagte es den Vorsteuerabzug in 2008 aus den (angeblichen) Lieferungen der T-GmbH und der F-GmbH & Co. KG. Außerdem erkannte es den Vorsteuerabzug aus Lieferungen der J in 2008 und 2009 nicht an. Der Kläger legte dagegen Einspruch ein und beantragte zudem die Gewährung des streitgegenständlichen Vorsteuerabzugs im Billigkeitswege. Die Einsprüche hatten im Ergebnis keinen Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1741 veröffentlichten Urteil nur hinsichtlich der Vorsteuern aus den Lieferungen der J statt.

7 Im Übrigen wies das FG die Klage ab. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs im Streitjahr 2008 aus den Rechnungen der T-GmbH und der F-GmbH & Co. KG sei zu Recht erfolgt, da die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen nicht vorlägen. Nicht die Rechnungsaussteller, sondern die A-AG habe die Leistungen erbracht.

8 Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes seien im Festsetzungsverfahren nicht zu berücksichtigen. Das FA habe aber auch das ihm im Rahmen der Entscheidung über die Ablehnung einer abweichenden Festsetzung der Umsatzsteuer 2008 aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO) zustehende Ermessen fehlerfrei ausgeübt.

9 Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision, mit der er Verletzung materiellen Rechts (§§ 14, 14a, 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--, § 163 AO) und Verfahrensfehler geltend macht.

10 Die T-GmbH und die F-GmbH & Co. KG habe es tatsächlich gegeben und sie hätten auch die streitgegenständlichen Lieferungen ausgeführt.

11 Der Sachverhalt sei bis heute ungeklärt. Es liege eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) vor. Es sei auch unklar, wie das FG zu einer Beweiserhebung aus den Steuerfahndungsakten gelangt sei. Auch insoweit werde ein Verfahrensfehler gerügt.

12 Aus den Urteilen des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Senatex vom 15. September 2016 C-518/14 (EU:C:2016:691) und PPUH Stehcemp vom 22. Oktober 2015 C-277/14 (EU:C:2015:719) folge, dass das Unionsrecht den Unternehmer vor übertriebener Formalisierung schütze.

13 Im Übrigen seien auch die Voraussetzungen einer Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitswege erfüllt.

14 Der Kläger beantragt,

das FG-Urteil aufzuheben, soweit die Klage zurückgewiesen wurde und die Umsatzsteuer 2008 unter Aufhebung des geänderten Umsatzsteuerbescheides 2008 vom 14. Juni 2012 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 14. Februar 2014 um weitere ... EUR herabzusetzen.

15 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

16 Der Senat hat durch Beschluss vom 1. Dezember 2016 gemäß § 155 FGO i.V.m. § 251 Satz 1 der Zivilprozessordnung die Verfahrensruhe bis zur Entscheidung des EuGH in den Rechtssachen Geissel und Butin C-374/16 und C-375/16 angeordnet. Der EuGH hat durch Urteil vom 15. November 2017 über die Rechtssachen Geissel und Butin C-374/16 und C-375/16 (EU:C:2017:867) entschieden.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

18 Das FG hat den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der T-GmbH und F-GmbH & Co. KG zu Recht versagt, weil die Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

19 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.

20 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). 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 10. September 2015 V R 17/14, BFH/NV 2016, 80; vom 30. April 2009 V R 15/07, BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744, unter II.1.b, m.w.N.; vom 28. Januar 1999 V R 4/98, BFHE 188, 456, BStBl II 1999, 628, unter II.1.b).

21 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 gemäß Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers aufweisen.

22 c) Nach der Rechtsprechung des EuGH unterliegt das Recht auf Vorsteuerabzug der Einhaltung sowohl materieller als auch formeller Anforderungen und Bedingungen (EuGH-Urteil Paper Consult vom 19. Oktober 2017 C-101/16, EU:C:2017:775, Rz 38).

23 aa) Zu den für die Geltendmachung des Vorsteuerabzugsrechts erforderlichen materiellen Voraussetzungen gehört, dass der Betroffene Steuerpflichtiger i.S. der MwStSystRL ist, dass die zur Begründung dieses Rechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden (EuGH-Urteile Paper Consult, EU:C:2017:775, Rz 39; PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719, Rz 28; Centralan Property vom 15. Dezember 2005 C-63/04, EU:C:2005:773, Rz 52; Tóth vom 6. September 2012 C-324/11, EU:C:2012:549, Rz 26; Bonik vom 6. Dezember 2012 C-285/11, EU:C:2012:774, Rz 29, sowie EuGH-Beschluss Jagiello vom 6. Februar 2014 C-33/13, EU:C:2014:184, Rz 27).

24 bb) Nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL muss der Steuerpflichtige, um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, eine Rechnung besitzen, die die in Art. 226 MwStSystRL aufgeführten Angaben enthält (EuGH-Urteile PPUH Stehcemp, EU:C:2015:719, Rz 29; Geissel und Butin, EU:C:2017:867, Rz 30, 31). Allerdings erfordert das Grundprinzip der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass der Vorsteuerabzug auch dann gewährt wird, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt hat (EuGH-Urteile Paper Consult, EU:C:2017:775, Rz 41; EMS-Bulgaria Transport vom 12. Juli 2012 C-284/11, EU:C:2012:458, Rz 62; Astone vom 28. Juli 2016 C-332/15, EU:C:2016:614, Rz 45).

25 Aus der gebotenen teleologischen Auslegung von Art. 226 MwStSystRL folgt, dass die Angaben, die eine Rechnung enthalten muss, es den Steuerverwaltungen ermöglichen sollen, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren (vgl. EuGH-Urteile Geissel und Butin, EU:C:2017:867, Rz 41; Barlis 06 vom 15. September 2016 C-516/14, EU:C:2016:690, Rz 27). Das setzt nach ständiger Rechtsprechung die Identität zwischen leistendem Unternehmer und Rechnungsaussteller voraus (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 80; vom 12. August 2009 XI R 48/07, BFH/NV 2010, 259). Das entspricht der Rechtsprechung des EuGH, der zufolge die Angabe der Anschrift, des Namens und der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Rechnungsausstellers es ermöglichen soll, eine Verbindung zwischen einer

bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und einem konkreten Wirtschaftsteilnehmer, dem Rechnungsaussteller, herzustellen (EuGH-Urteil Geissel und Butin, EU:C:2017:867, Rz 42). Dem steht der EuGH-Beschluss Signum Alfa Sped vom 10. November 2016 C-446/15 (EU:C:2016:869) nicht entgegen.

26 2. Bei Zugrundelegung dieser Grundsätze ist dem Kläger der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der T-GmbH und F-GmbH & Co. KG zu versagen. Die Voraussetzungen des Rechts auf Vorsteuerabzug sind nicht erfüllt, weil es an der notwendigen Identität von leistendem Unternehmer und Rechnungsaussteller fehlt. Anders als in dem EuGH-Urteil PPUH Stehcemp (EU:C:2015:719), auf das sich der Kläger beruft, steht vorliegend nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und auch nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßenden Feststellungen und den Senat deshalb gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG fest, dass die Rechnungsaussteller die Lieferungen, aus denen der Kläger den Vorsteuerabzug begehrt, nicht ausgeführt haben. Die Rechnungen vermögen deshalb nicht die erforderliche Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion (den Lieferungen von Spielekonsolen und Computerteilen) und den Rechnungsausstellern T-GmbH und F-GmbH & Co. KG herzustellen.

27 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 (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2016, 80; vom 9. September 2015 XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597).

28 Das FG konnte aus seinen Feststellungen, nach denen der Kläger die den Lieferungen zu Grunde liegenden Angebote von der A-AG unterbreitet bekam, die Ware entweder direkt vom Lager der A-AG an die Abnehmer des Klägers geschickt wurde oder der Kläger diese vom Lager der A-AG abholte und er dabei ausschließlich Kontakt mit K hatte, der sich im Rahmen der streitgegenständlichen Geschäfte ihm gegenüber als Handelsvertreter der A-AG ausgegeben hatte, schließen, dass die Lieferungen von der A-AG ausgeführt worden sind. Der Kläger hat die Feststellungen des FG nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen, so dass sie gemäß § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindend sind (z.B. BFH-Urteil vom 6. September 2016 IX R 44/14, BFHE 255, 148, BStBl II 2018, 323). Soweit der Kläger nunmehr im Revisionsverfahren vorträgt, es sei unerfindlich, wie das FG zu der Feststellung gelangt sei, K sei als Handelsvertreter der A-AG aufgetreten, ist darauf hinzuweisen, dass ausweislich der Begründung der Einspruchsentscheidung der Kläger selbst bei seiner Vernehmung am 9. Juni 2011 ausgesagt hat, dass K sich ihm gegenüber als Handelsvertreter "bei der A-AG" ausgegeben und erklärt habe, dass er beispielsweise für die Firmen T-GmbH und F-GmbH & Co. KG arbeite. Beweisanträge zu dieser Frage hat der Kläger ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung vom 26. Juli 2016 nicht gestellt.

29 3. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Voraussetzungen, unter denen im Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO) der Vorsteuerabzug gewährt werden kann, nicht erfüllt sind.

30 a) Der Vorsteuerabzug kann auch beim Fehlen einer materiellen oder formellen Voraussetzung aufgrund besonderer Verhältnisse des Einzelfalls unter Vertrauensschutzgesichtspunkten zu gewähren sein. Denn die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit sind Teil der Gemeinschaftsrechtsordnung und müssen von den Mitgliedstaaten bei der Ausübung der Befugnisse, die ihnen die Gemeinschaftsrichtlinien einräumen, beachtet werden (ständige Rechtsprechung des EuGH, z.B. EuGH-Urteile Salomie und Oltean vom 9. Juli 2015 C-183/14, EU:C:2015:454, Rz 30; Tomoiaga vom 9. Juli 2015 C-144/14, EU:C:2015:452, Rz 33; Elmeka vom 14. September 2006 C-181/04, C-182/04, C-183/04, EU:C:2006:563, Rz 31; Goed Wonen vom 26. April 2005 C-376/02, EU:C:2005:251, Rz 32; Belgocodex vom 3. Dezember 1998 C-381/97, EU:C:1998:589, Rz 26). Deshalb kann im Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO) der Vorsteuerabzug ausnahmsweise unter dem Gesichtspunkt des allgemeinen Rechtsgrundsatzes des Vertrauensschutzes nach den Grundsätzen der EuGH-Rechtsprechung (Urteile Teleos vom 27. September 2007 C-409/04, EU:C:2007:548, Rz 68, und Netto Supermarkt vom 21. Februar 2008 C-271/06, EU:C:2008:105, Rz 25) in Betracht kommen. Das setzt voraus, dass der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer gutgläubig war und alle Maßnahmen ergriffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen und seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist (EuGH-Urteile Santogal vom 14. Juni 2017 C-26/16, EU:C:2017:453, Rz 71; Mecsek-Gabona vom 6. September 2012 C-273/11, EU:C:2012:547, Rz 48; Kittel und Recolta Recycling vom 6. Juli 2006 C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rz 51; BFH-Vorlagebeschluss vom 6. April 2016 V R 25/15, BFHE 254, 139; BFH-Urteile vom 18. Februar 2016 V R 62/14, BFHE 253, 283, BStBl II 2016, 589; in BFHE 225, 254, BStBl II 2009, 744; BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2014 V B 19/14, BFH/NV 2015, 243).

31 b) Es fehlt vorliegend jede Grundlage für einen derartigen Vertrauensschutz; insbesondere geht es nicht um den guten Glauben des Klägers an die Rechnungsangaben. Dem Kläger waren die Umstände, aus denen das FG --zu Recht-- zu dem Ergebnis gelangt ist, dass nicht die Rechnungsaussteller, sondern die A-AG die streitgegenständlichen Lieferungen ausgeführt hat, bekannt. Einen guten Glauben an bestimmte rechtliche Schlussfolgerungen gibt es nicht, dieser kann folglich auch nicht geschützt werden.

32 4. Die geltend gemachten Verfahrensfehler sind nicht hinreichend dargelegt bzw. liegen nicht vor.

33 a) Eine Überraschungsentscheidung liegt nicht deshalb vor, weil das FG von der fehlenden Identität von Rechnungsausstellern und leistenden Unternehmern ausgegangen ist.

34 Eine gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, § 96 Abs. 2 FGO) verstoßende Überraschungsentscheidung liegt nur vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 1. Februar 2012 VI B 71/11, BFH/NV 2012, 767, m.w.N.). Eine unzulässige Überraschungsentscheidung ist dagegen nicht gegeben, wenn das FG das angefochtene Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt gestützt hat, der im bisherigen Verfahren zumindest am Rande angesprochen worden ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 20. Mai 2016 III B 62/15, BFH/NV 2016, 1293; vom 11. Januar 2012 IV B 142/10, BFH/NV 2012, 784, m.w.N.). Die Frage, wer die Lieferungen ausgeführt hat, ist bereits Gegenstand der Einspruchsentscheidung und damit auch des finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen.

35 b) Eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG hat der Kläger nicht dargelegt. Die schlüssige Darlegung der Verletzung der Sachaufklärungspflicht durch das FG gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erfordert u.a. Angaben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunktes hätte aufdrängen müssen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 2. März 2017 XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 28; vom 4. September 2017 XI B 107/16, BFH/NV 2017, 1412, Rz 27, m.w.N.). Weiter ist darzulegen, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (vgl. BFH-Beschlüsse vom 26. April 2018 XI B 117/17, BFH/NV 2018, 953; vom 25. Oktober 2016 VIII B 50/16, BFH/NV 2017, 57). Diesen Anforderungen wird die Revisionsbegründung nicht gerecht.

36 c) Soweit der Kläger die Beiziehung der Steuerfahndungsakten rügt, liegt kein Verfahrensfehler vor. Wie das Gericht den von ihm für entscheidungserheblich gehaltenen Sachverhalt aufklärt, steht in seinem Ermessen und ist daher nicht von der Zustimmung der Beteiligten abhängig (BFH-Beschluss vom 22. Januar 2008 X B 185/07, BFH/NV 2008, 603, zur Beiziehung von Schriftstücken).

37 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.