
Datum: 21.05.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1156/07 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2010:0521.1K1156.07U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens bis zum 22.03.2010 werden dem Kläger zu 3/5 und dem Beklagten zu 2/5 und für die Zeit danach vollumfänglich dem Kläger auferlegt.

Der Streitwert wird bis zum 22.03.2010 auf 611.408.- EUR und für die Zeit danach auf 366.448.- EUR festgesetzt.

Tatbestand:

1

Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2003 und 2004 einen Handel mit gebrauchten Nutzfahrzeugen in A-Stadt. In seinen Umsatzsteuererklärungen 2003 und 2004 machte er in Rechnungen der Firmen A-GmbH, NN-Nutzfahrzeuge – Inhaber Herr A. - und B.-GmbH über Fahrzeug- und Ersatzteillieferungen ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 343.984.- EUR (2003) und 267.424.- EUR (2004) als Vorsteuer geltend. Wegen der Zusammensetzung der Beträge im Einzelnen wird auf die Anlagen zum Schreiben des Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung an den Beklagten vom 02.02.2007 Bezug genommen. Mit geänderten Umsatzsteuerbescheiden 2003 und 2004 vom 24.02. und 08.03.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.02.2007 versagte der Beklagte den Vorsteuerabzug aus den genannten Rechnungen. Dabei stützte sich der Beklagte u. a. auf die Aussage des Geschäftsführers der A-GmbH – Herr B. - gegenüber dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung vom 28.11.2005, wonach die A-GmbH tatsächlich keine Fahrzeuge an den Kläger geliefert habe. Vielmehr habe er – B. – die Rechnungen auf

2

Verlangen des Herrn C., eines Sohnes des Klägers, nach dessen Vorgaben geschrieben. Darüber hinaus habe er von Herrn C. an die A-GmbH adressierte Rechnungen der tatsächlichen Verkäufer erhalten, die erheblich niedrigere Kaufpreise ausgewiesen hätten. Außerdem habe er von Herrn C. jeweils Schecks über die in den Rechnungen der A-GmbH ausgewiesenen Bruttorechnungsbeträge erhalten und diese auf dem Konto der A-GmbH eingelöst. Im Gegenzug habe er Herrn C. jeweils Schecks über die in den Rechnungen der tatsächlichen Verkäufer an die A-GmbH ausgewiesenen Bruttorechnungsbeträge übergeben. Die Differenz der jeweiligen Nettorechnungsbeträge habe er – abzüglich seiner Provision von 11 % dieser Differenzbeträge - in bar an Herrn C. ausbezahlt. Darüber hinaus stützte sich der Beklagte auf die Aussagen des Herr A. vom 18. und 26.10.2005 sowie des Herrn D. vom 19. und 20.09.2006 gegenüber den Finanzämtern für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung, auf deren Inhalt Bezug genommen wird.

Mit der gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 erhobenen Klage macht der Kläger im Wesentlichen geltend: 3

Die Steuerfahndung und ihr folgend der Beklagte habe sämtliche Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der Firmen A-GmbH, NN-Nutzfahrzeuge – Inhaber Herr A. - und B.-GmbH nicht zum Abzug zugelassen. Es treffe aber nicht zu, dass diese Unternehmen keine Lieferungen ausgeführt hätten. Vielmehr handele es sich um Unternehmen, die tatsächlich als Unternehmer am Markt aufgetreten seien und mit Nutzfahrzeugen gehandelt und sowohl zutreffende als auch unzutreffende Rechnungen erteilt hätten. Bei dieser Sachlage komme eine pauschale Nichtanerkennung aller von diesen Unternehmen erteilten Rechnungen nicht in Betracht. Die Steuerfahndung hätte vielmehr Einzelermittlungen zu den jeweiligen Rechnungen anstellen und konkrete Feststellungen dazu treffen müssen, ob diesen Rechnungen tatsächliche Lieferungen oder Scheingeschäfte zugrunde gelegen hätten. Da dies nicht geschehen sei, sei die Versagung des Vorsteuerabzugs rechtswidrig. Wegen der weiteren Einzelheiten des klägerischen Vorbringens wird auf die in Bezug genommene Antragschrift vom 25.05.2007 im gerichtlichen Aussetzungsverfahren 1 V 1965/07 A(U) verwiesen. 4

Mit im Verlauf des Klageverfahrens geänderten Umsatzsteuerbescheiden 2003 und 2004 vom 17.03.2010 hat der Beklagte die Umsatzsteuer um 95.840.- EUR (2003) und 149.120.- EUR (2004) herabgesetzt. Diese Änderungen beruhten darauf, dass der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der B.-GmbH nunmehr nur noch insoweit versagt wurde, als er auf Rechnungen über Ersatzteillieferungen beruhte, nicht mehr hingegen, soweit in den Rechnungen über Fahrzeuglieferungen abgerechnet worden ist. 5

Der Kläger beantragt, 6

die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 17.03.2010 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer um 248.144,00 EUR (2003) und 118.304,00 EUR (2004) herabgesetzt wird. 7

Der Beklagte beantragt, 8

die Klage abzuweisen. 9

Der Beklagte verweist ergänzend auf den Bericht des Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung vom 05.02.2010 und die Aussage des Klägers in seiner Vernehmung durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung vom 17.09.2007 (Bl. 61 – 64 d. A.). 10

Mit Urteilen des Landgerichts E-Stadt vom 16. und 18.12.2009 – 20 Js 2441/05 – 26 KlS 63/09 und 20 Js 2441/05 – 26 KlS 67/09, auf deren Inhalt Bezug genommen wird, sind Herr A. und Herr B. aufgrund ihrer Geständnisse, als sog. "Hochpreiser" tätig geworden zu sein, wegen Steuerhinterziehung verurteilt worden. 11

Entscheidungsgründe: 12

Die Klage ist unbegründet. 13

Die im Verlauf des Klageverfahrens geänderten Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 17.03.2010, die gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden sind, sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). 14

Der Beklagte hat den nach Erlass der genannten Änderungsbescheide noch streitigen Vorsteuerabzug in Höhe von 248.144,00 EUR (2003) und 118.304,00 EUR (2004) aus den Rechnungen der Firmen A-GmbH, NN-Nutzfahrzeuge und B.-GmbH zu Recht versagt. 15

Als Vorsteuerbeträge abziehen kann ein Unternehmer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG die gesetzlich geschuldete und in einer Rechnung i. S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass über eine tatsächlich ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung des Rechnungsausstellers abgerechnet wird; deshalb müssen Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer grundsätzlich identisch sein (BFH, Urteil vom 04.09.2003 V R 9, 10/02, BFH/NV 2004, 149 und Beschluss vom 26.08.2004 V B 243/03, BFH/NV 2005, 255, jeweils m. w. N.). 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. Der bloße Rechnungsschreiber, der selbst keine Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, ist nicht Leistender (BFH, Beschluss vom 15.07.2004 V B 164/03, BFH/NV 2004, 1676). Da eine Lieferung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne gemäß § 3 Abs. 1 UStG in der Verschaffung der Verfügungsmacht zugunsten des Leistungsempfängers besteht, liegt eine Lieferung des Rechnungsausstellers nur dann vor, wenn sich die Verschaffung der Verfügungsmacht als dessen Lieferung erweist. Daran fehlt es jedenfalls dann, wenn der Leistungsempfänger weiß, dass kein Eigengeschäft des Rechnungsausstellers vorliegt. 16

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH trägt in tatsächlicher Hinsicht der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind (z.B. BFH, Urteile vom 19.04.2007 V R 48/04, BStBl II 2009, 315; vom 04.09.2003 V R 9, 10/02, BFH/NV 2004, 149; vom 16.08.2001 V R 67/00, BFH/NV 2002, 223). Dies entspricht dem im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsatz, dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast für alle steuerbefreienden oder steuermindernden Tatsachen trägt (vgl. Gräber/von Groll, FGO, 6. Aufl., § 96 Rz. 23, m. w. N.). Demzufolge ist es Sache des den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmers, entscheidungserhebliche Tatsachen im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht, bei der auch die Beweishöhe zu berücksichtigen ist, glaubhaft zu machen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn gewichtige Anhaltspunkte gegen die Annahme sprechen, der Rechnungsaussteller habe die von ihm berechneten Lieferungen oder sonstigen Leistungen auch tatsächlich erbracht. 17

Nach diesen Grundsätzen hat der Beklagte die noch streitigen Vorsteuerbeträge zu Recht nicht zum Abzug zugelassen:

I. A-GmbH

19

Nach den Feststellungen des Urteils des Landgerichts E-Stadt vom 18.12.2009 20 Js 2441/05 – 26 Kls 67/09 in der Strafsache gegen Herrn B., den Geschäftsführer der A-GmbH, die der Senat sich zu eigen macht und gegen die von den Verfahrensbeteiligten keine substantiierten Einwendungen geltend gemacht worden sind, war die A-GmbH als sog. "Hochpreiser" in ein bundesweit praktiziertes Steuerhinterziehungssystem im Handel mit gebrauchten Nutzfahrzeugen eingebunden. Solche "Hochpreiser" werden zum Schein als vermeintliche Zwischenhändler in den Verkauf von gebrauchten NN-Nutzfahrzeugen eingeschaltet, wenn der tatsächliche Veräußerer und der tatsächliche Erwerber übereingekommen sind, dass ein Teil des zwischen ihnen vereinbarten Kaufpreises "schwarz" zu zahlen ist, um dem Veräußerer eine entsprechende Steuerverkürzung zu ermöglichen. Aufgabe derartiger "Hochpreiser" ist es, als vermeintliche Zwischenhändler zu fungieren und einerseits dem Veräußerer eine Ausgangsrechnung mit dem um die Schwarzgeldzahlung geminderten Verkaufspreis und andererseits dem tatsächlichen Erwerber eine Eingangsrechnung mit dem tatsächlich erheblich höheren Einkaufspreis zu verschaffen. Bei einer derartigen Sachlage steht dem Erwerber des Nutzfahrzeugs mangels Identität von Rechnungsaussteller und tatsächlich leistendem Unternehmer kein Vorsteuerabzug aus der ihm von dem "Hochpreiser" erteilten Rechnung zu. Die rein rechnungsmäßige Einschaltung des "Hochpreisers" in die Lieferkette stellt ein zivil- und umsatzsteuerrechtlich unbeachtliches Scheingeschäft i. S. v. § 41 Abs. 2 AO dar. Insbesondere unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der "Hochpreiser" typischerweise erst in das Geschäft eingebunden wird, nachdem sich der tatsächliche Veräußerer und der tatsächliche Erwerber sowohl über den Kaufgegenstand, den Kaufpreis und den "schwarz" zu zahlenden Kaufpreisanteil einig geworden sind, muss davon ausgegangen werden, dass die drei an der betreffenden Gestaltung beteiligten Personen zumindest stillschweigend darüber einig waren, dass kaufvertragliche Rechtswirkungen des Geschäfts – abweichend von der rechnungsmäßigen Darstellung - nur und unmittelbar zwischen dem tatsächlichen Veräußerer und dem tatsächlichen Erwerber eintreten sollten.

20

Bereits die o. g. strafrechtlichen Feststellungen, wonach es sich bei der A-GmbH um einen sog. "Hochpreiser" handelte, sprechen ganz erheblich dafür, dass es sich auch bei den vorliegend streitigen Rechnungen der A-GmbH um derartige Rechnungen über umsatzsteuerrechtlich unbeachtliche Scheingeschäfte handelt, die angesichts der tatsächlich nicht bestehenden Lieferkette und folglich mangelnder Identität von Rechnungsaussteller und tatsächlich leistendem Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Bestätigt wird dies durch die Aussage des Herrn B. gegenüber dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung vom 28.11.2005, wonach die A-GmbH tatsächlich keine Fahrzeuge an den Kläger geliefert habe. Vielmehr habe er – B. – die Rechnungen auf Verlangen des Herrn C., eines Sohnes des Klägers, nach dessen Vorgaben geschrieben und von diesem an die A-GmbH adressierte Rechnungen der tatsächlichen Verkäufer erhalten, die erheblich niedrigere Kaufpreise ausgewiesen hätten. Für die Annahme des Beklagten, die A-GmbH habe die unter ihrem Namen abgerechneten Nutzfahrzeuge nicht an den Kläger geliefert, sprechen darüber hinaus die von der Steuerfahndung festgestellten erheblichen Differenzen zwischen den angeblichen Einkaufspreisen der A-GmbH und deren angeblichen Verkaufspreisen. In einer Vielzahl von Fällen hat die Steuerfahndung die mit den streitigen Ausgangsrechnungen der A-GmbH korrespondierenden Eingangsrechnungen an die A-GmbH festgestellt. Nach diesen nicht bestrittenen Feststellungen (vgl. Senatsbeschluss vom 15.12.2006 1 V 1502/06

21

A(U) und Einspruchsentscheidung vom 28.02.2007) betragen die angeblichen Einkaufspreise der A-GmbH in 28 Fällen weniger als die Hälfte - teilweise nicht einmal ein Drittel - der weiter berechneten Preise. In einem Fall beträgt die Differenz genau die Hälfte (EK 10.000.- (, VK 20.000.- ()); auch in den drei übrigen Fällen besteht eine ganz erhebliche Differenz zwischen den angeblichen Einkaufs- und Verkaufspreisen (EK 61.500.- (, 66.000.- (, 31.000.- (; VK 101.000.- (, 97.000.- (, 43.000.- ()). Insgesamt stehen den festgestellten Einkaufsrechnungen über 635.267.- (Verkaufsrechnungen von 1.478.900.- (gegenüber. Dies entspricht einem durchschnittlichen Aufschlagsatz von 132,8 %. Der Senat hält es für ausgeschlossen, dass ein derartiger Preisaufschlag im Handel mit gebrauchten Nutzfahrzeugen im Durchschnitt zu erzielen ist, zumal es sich auch bei den Personen, die die Fahrzeuge angeblich an die A-GmbH geliefert haben, in einer Vielzahl von Fällen um marktkundige Personen gehandelt hat. Die auffällige Diskrepanz zwischen angeblichen Einkaufs- und Verkaufspreisen stützt die Annahme des Beklagten, die A-GmbH sei nur zum Schein in die Lieferbeziehungen zwischen den tatsächlichen Veräußerern und dem Kläger eingeschaltet worden mit dem Ziel, einerseits dem Veräußerer eine Rechnung mit niedrigem Verkaufspreis und andererseits dem Kläger eine Rechnung mit erheblich höherem Einkaufspreis zu verschaffen.

Diese Umstände berechtigen den Beklagten zur Versagung des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen der A-GmbH. Im Hinblick darauf, dass der Unternehmer die Feststellungslast für das Vorliegen der den Rechtsanspruch auf Vorsteuerabzug begründenden Tatsachen trägt, wäre es bei dieser Sachlage – insbesondere unter Berücksichtigung der strafrechtlichen Feststellungen des LG E-Stadt - Sache des Klägers gewesen, in jedem konkreten Einzelfall darzulegen und unter Beweis zustellen, dass es sich bei den vorliegend streitigen Rechnungen um solche handelt, bei denen die A-GmbH nicht nur zum Schein als Zwischenhändler in ein tatsächlich zwischen einem anderen Veräußerer und dem Kläger abgeschlossenen Kaufvertrag eingeschaltet worden ist. Dass der Kläger dies nicht getan hat, führt unter Berücksichtigung der ihn treffenden Feststellungslast insoweit zur Abweisung der Klage. In seiner Aussage vom 17.09.2007 (Bl. 41 ff d. A.) hat der Kläger bezogen auf den Erwerb einer Sattelzugmaschine von der Fa. F. im April 2003 sogar selbst eingeräumt, die A-GmbH zum Schein eingeschaltet zu haben, um eine Schwarzgeldzahlung von 31.000.- EUR rechnungsmäßig abdecken zu können.

22

II. NN-Nutzfahrzeuge

23

Nach den Feststellungen des Urteils des Landgerichts E-Stadt vom 16.12.2009 20 Js 2441/05 – 26 KIs 63/09 in der Strafsache gegen Herr A., den Inhaber der Fa. NN-Nutzfahrzeuge, die der Senat sich zu eigen macht und gegen die von den Verfahrensbeteiligten keine substantiierten Einwendungen geltend gemacht worden sind, war auch A. mit seiner Fa. NN-Nutzfahrzeuge in gleicher Weise wie die A-GmbH als sog. "Hochpreiser" in das o. g., bundesweit praktizierte Steuerhinterziehungssystem im Handel mit gebrauchten Nutzfahrzeugen eingebunden. Diese auf einem entsprechenden Geständnis des A. beruhenden Feststellungen berechtigen den Beklagten zur Versagung des Vorsteuerabzugs aus dessen unter der Fa. NN-Nutzfahrzeuge erteilten Rechnungen. Im Hinblick darauf, dass der Unternehmer die Feststellungslast für das Vorliegen der den Rechtsanspruch auf Vorsteuerabzug begründenden Tatsachen trägt, wäre es bei dieser Sachlage – insbesondere unter Berücksichtigung der strafrechtlichen Feststellungen des LG E-Stadt - Sache des Klägers gewesen, in jedem konkreten Einzelfall darzulegen und unter Beweis zu stellen, dass es sich bei den vorliegend streitigen Rechnungen um solche handelt, bei denen die Fa. NN-Nutzfahrzeuge nicht nur zum Schein als Zwischenhändler in ein tatsächlich zwischen einem anderen Veräußerer und dem Kläger abgeschlossenen Kaufvertrag eingeschaltet worden ist. Dass der Kläger dies nicht getan hat, führt unter

24

Berücksichtigung der ihn treffenden Feststellungslast auch insoweit zur Abweisung der Klage.

III. B.-GmbH

25

Der Beklagte war schließlich auch berechtigt, den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der B.-GmbH, soweit in diesen über Ersatzteillieferungen abgerechnet worden ist, zu versagen. In seiner Aussage vom 17.09.2007 (Bl. 41 ff d. A.) hat der Kläger selbst ausgeführt, dass Herr D. ihm angeboten habe, mit seiner Firma B.-GmbH "Rechnungen auf Anweisung" an den Kläger zu schreiben. Hierzu sei es dann in der Folgezeit auch gekommen, wenn "Halter von Nutzfahrzeugen für abgeschriebene Fahrzeuge neben dem offiziellen Verkaufspreis auf Rechnung erhebliche Handgelder einforderten". Er – der Kläger – habe dann "den Herrn D. angerufen und ihm dem Rechnungstext diktieren". In der klägerischen Buchhaltung befänden sich – neben einer in der Aussage ausdrücklich benannten Rechnung vom 29.08.2002 – weitere entsprechende Rechnungen über solche fingierten Ersatzteillieferungen. Jedenfalls angesichts dieser eigenen Aussage des Klägers, die er nach Erhebung der vorliegenden Klage gegenüber dem Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung gemacht hat, durfte der Beklagte davon ausgehen, bei sämtlichen Rechnungen der B.-GmbH über Ersatzteillieferungen handele es sich um Scheinrechnungen, denen tatsächlich keine entsprechenden Lieferungen zugrunde lagen. Es wäre deshalb Sache des Klägers gewesen, im konkreten Einzelfall darzulegen und unter Beweis zu stellen, dass bestimmten Rechnungen der B.-GmbH über Ersatzteillieferungen – anders als in der Aussage geschildert – tatsächlich ausgeführte Leistungen der B.-GmbH zugrunde liegen. Dass er dies nicht getan hat, führt unter Berücksichtigung der ihn treffenden Feststellungslast auch insoweit zur Abweisung der Klage.

26

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO.

27