
Datum: 09.10.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 354/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1009.15K354.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Rechtsstreits.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Steuerfreiheit von Umsätzen in Zusammenhang mit der Lieferung von ... nach Großbritannien. Vorab ist über die Zulässigkeit der ohne abgeschlossenes Vorverfahren erhobenen Klage zu entscheiden.

2

Die Klägerin betreibt einen Großhandel mit Im Rahmen ihrer Tätigkeit nahm sie Lieferbeziehungen zu einer Vielzahl englischer Firmen, darunter auch einer Firma O in Großbritannien auf. Die Umsätze mit diesem Unternehmen erreichten allein für den hier streitigen Monat Januar 2001 eine Größenordnung von 69.547.740,- DM. Die Klägerin meldete diese Umsätze als innergemeinschaftliche und damit steuerfreie Lieferungen nach § 4 Nr. 1 lit. b) i.V.m. § 6 a UStG im Rahmen ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für Januar 2001 an. Der Beklagte akzeptierte diese Voranmeldung zunächst ohne Korrekturen.

3

Die britischen Strafverfolgungsbehörden richteten ab dem Jahr 2001 bis heute insgesamt zwölf Rechtshilfeersuchen an die deutsche Justiz mit dem Ziel einer Klärung der Handelsbeziehungen zwischen der Klägerin einerseits und verschiedenen englischen Abnehmerfirmen andererseits. Hintergrund war die Annahme der britischen Strafverfolgungsbehörden, dass die betreffenden ausländischen Abnehmer der Klägerin - darunter auch die Firma O - Teil eines betrügerischen Systems zur Hinterziehung von Umsatzsteuer gewesen seien.

4

Diese sog. "Umsatzsteuer-Karusselle" basieren darauf, dass - wie gerichtsbekannt ist - in einer Lieferkette ein Scheinunternehmen eingeschoben wird, das ohne selbst eine

5

wirtschaftliche Tätigkeit zu entfalten, tatsächlich nur deswegen formal existiert, um den Komplizen in der Lieferkette den Vorsteuerabzug aus Rechnungen zu Lasten des Fiskus zu ermöglichen, ohne selbst die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer abzuführen. Die für solche Scheinfirmen handelnden Personen - im englischen Sprachgebrauch "missing trader" genannt - tauchen regelmäßig unter, sobald die Steuerhinterziehung und damit ihre Funktion erkannt wird.

Aufgrund der Rechtshilfeersuchen -insbesondere aufgrund eines Rechtshilfeersuchens vom Mai 2001- wurden dem Beklagten u.a. folgende Feststellungen der britischen Behörden bekannt: 6

- Die Fa. O habe am angegebenen Unternehmenssitz keine Geschäftsräume unterhalten und auch im Zeitpunkt der Lieferungen keine Geschäftstätigkeit entfaltet. 7

- Sie sei nicht wie ein Unternehmer am Markt aufgetreten. Bei der angegebenen Adresse handele es sich um eine Büroserviceadresse, unter der mehr als 800 Firmen gemeldet seien. 8

- Personen, die mit O in irgendeiner Verbindung gestanden hätten, seien für die britischen Behörden nicht auffindbar gewesen. 9

- Die ... seien ab Lager der Klägerin ausschließlich auf ein Speditionslager der Firma I geliefert worden. In keinem einzigen Fall sei die Lieferung an die Geschäftsadresse oder ein Warenlager der O erfolgt. 10

- Die Bezahlung sei nach bisherigen Erkenntnissen ausschließlich über die englische Fa. T und deren Bankkonto in der Schweiz abgewickelt worden. Diese Firma stehe in keiner erkennbaren Geschäftsbeziehung zu der Klägerin. 11

- Weitere Erkenntnisse betreffen den kreislaufähnlichen Transport der ... von Deutschland in das Speditionslager I und wieder zurück. 12

Aufgrund dieser Erkenntnisse erließ der Beklagte unter dem Datum vom 16.07.2001 einen nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (-AO-) geänderten Bescheid für den Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum Januar 2001, der eine Umsatzsteuernachforderung in Höhe von 9.592.791,40 DM enthielt. Begründet wurde die Änderung des Bescheids damit, dass es sich bei dem ausländischen Unternehmen O um ein Scheinunternehmen handle. Die vorgenommenen Lieferungen seien daher, da der Buchnachweis in Form der Aufzeichnung von Name und Adresse sowie Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (sog. ID-Nummer) des wahren Abnehmers nicht erbracht sei, abweichend von der Erklärung der Klägerin nicht steuerfrei. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin unter dem Datum des 25.07.2001 Einspruch ein, über den bisher nicht entschieden wurde. 13

Aufgrund der Erkenntnisse der englischen Strafverfolgungsbehörden wurde ein strafrechtliches Ermittlungsverfahren gegen die Klägerin eingeleitet. Im Zuge dieses Ermittlungsverfahrens, aber auch mit dem Ziel der Erfüllung der britischen Rechtshilfeersuchen, wurden von der eingeschalteten Steuerfahndung und der Staatsanwaltschaft L im Inland die verschiedensten Maßnahmen durchgeführt. So wurden die Geschäftsräume der Klägerin durchsucht und Unterlagen beschlagnahmt, Mitarbeiter der Klägerin vernommen, Datenbanken ausgewertet sowie Anfragen an verschiedene Institute, Banken und Behörden gestartet. Gegen diese Maßnahmen wandte sich die Klägerin mit den ihr zur Verfügung stehenden strafprozessualen Mitteln mit der Folge, dass z.B. bis heute die beschlagnahmten Unterlagen der Klägerin weder ausgewertet noch den britischen Behörden 14

zur Verfügung gestellt werden konnten.

Ebenso ging die Klägerin mit der Beschwerde gegen ein von der Staatsanwaltschaft L unter dem Datum des 20.09.2001 an die britischen Behörden gerichtetes Rechtshilfeersuchen vor, welches unter dem Datum des 10.02.03 zur Verfahrensbeschleunigung vorläufig auf Erkenntnisse zur Firma O eingeschränkt wurde. Eine Erledigung des deutschen Rechtshilfeersuchens erfolgte bis heute nicht, einmal weil - so die britischen Behörden - durch die Weitergabe von Beweismitteln nicht die eigenen Ermittlungen gegen die britischen Firmen gefährdet werden sollten und zum anderen weil man zunächst die Erfüllung des eigenen, britischen Rechtshilfeersuchens abwarten wolle. 15

Mitteilungen über die Maßnahmen des Beklagten erhielt die Klägerin mit Schriftsätzen vom 28.09.2001, vom 28.01.2002 wie vom 28.03.2002. Im Übrigen hatte die Klägerin Kenntnis vom Verfahrensstand aufgrund ihrer eigenen Beteiligung an den strafprozessualen Auseinandersetzungen zu den Ermittlungsmaßnahmen. 16

Am 18.01.2003 hat die Klägerin die vorliegende Klage erhoben, ohne dass der Beklagte das laufende Einspruchsverfahren zuvor abgeschlossen hätte. Die Klägerin ist der Auffassung, dass die Klage wegen der ihrer Ansicht nach gegebenen Untätigkeit des Beklagten gem. § 46 Abs. 1 FGO zulässig sei. Es sei kein zureichender Grund für die ausstehende Entscheidung über ihren Einspruch zu erkennen. 17

Der Einspruch sei in jeder Hinsicht entscheidungsreif. Nach Ansicht englischer Gerichte seien die Umsätze nicht einmal steuerbar. Die Lieferungen erfüllten aber jedenfalls die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach § 6 a UStG. Auch die Person des Abnehmers, nämlich das Unternehmen O, sei eindeutig. Dabei handle es sich nicht um ein Scheinunternehmen. Dies werde auch durch die vorgelegten amtlichen Urkunden zur Registrierung der O und deren Geschäftsführung belegt. 18

Auf das noch nicht erledigte Rechtshilfeersuchen könne sich der Beklagte nicht berufen. Es sei für sie, die Klägerin, nicht ersichtlich, warum der Beklagte Akteneinsicht in die britischen Ermittlungsakten nehmen wolle. Für die Anwendung des § 6 a UStG sei eine Mitwirkung der britischen Finanzbehörden nicht erforderlich. Vielmehr sei nach dem ganzen Vorgehen der Klägerin klar, dass O kein Scheinunternehmen sei. Weder die in Großbritannien bestehenden Steuerschulden der O noch der Weiterverkauf der ... durch O, ohne dass dieses Unternehmen mit den Gegenständen der Lieferung irgendwie in Berührung gekommen sei, machten es zu einem Scheinunternehmen. Die Lieferung der ..., u.a. an den sog. "... von O, die Firma T, sei stets nach der Freigabe durch die Klägerin entsprechend den Vorschriften des internationalen Frachtbriefs (CMR) erfolgt. Mit dieser Freigabe habe O aber faktisch über die gelieferten Gegenstände verfügen können und sei mithin auch der Abnehmer. Es sei zudem nachvollziehbar, dass sie, die Klägerin, sämtliche Lieferungen, die sie selbst von der Firma I bekommen habe, in Deutschland in Empfang genommen, hier kontrolliert und dann wieder zurück nach Großbritannien transportiert habe, um sie dort wieder an die Firma I zu übergeben. Dieses Vorgehen entspreche den Sorgfaltspflichten eines Kaufmanns, der die Ware vor Übergabe bzw. Versand an den Abnehmer zu kontrollieren habe. Auch die als Anlage 9 zum Schriftsatz vom 15.07.2001 in den Akten befindliche Stellungnahme von der "... belegte deutlich, dass O kein Scheinunternehmen sei. Dort werde folgendes ausgeführt: "Dieses Unternehmen war mit Wirkung vom 01.03.1996 als mehrwertsteuerpflichtig eingetragen. Als Adresse war "..., eine Agentur für Deckadressen, angegeben. O wurde offenbar Anfang 2001 zu Zwecke von betrügerischen Karussellgeschäften erworben. Nachforschungen lassen vermuten, dass ein Belgier namens E (!) die Büroräume des Unternehmens mietete, es wurden darin aber keine Hinweise auf eine tatsächliche Ausübung 19

von Geschäften gefunden. Das Unternehmen wurde mit Wirkung vom 05. April 2001 aus den Registern gelöscht, weil es keine Mehrwertsteuer, die auf ihre Geschäfte mit T fällig gewesen wäre, abgerechnet hat. Am 1. Juni wurde T noch einmal aufgesucht, wobei ein Steuerverlust über O in Höhe von 41.909.268 britischen Pfund bestätigt wurde."

20
Dass nach einem vom Beklagten eingeholten zollkriminologischen Gutachten die Unterschriften des Geschäftsführers N teilweise ein absolut identisches Schriftbild aufwiesen, sei selbstverständlich, da es sich um eingescannte Unterschriften aus Fax und e-mails handele. Daraus könne nicht auf Scheinaktivitäten geschlossen werden. Zu dieser Frage legt die Klägerin in der mündlichen Verhandlung ein Gutachten des Schriftsachverständigen Dr. T1 vor, in dem dieser grundsätzlich die Ergebnisse des Sachverständigen des Zollkriminalamtes -bezüglich der Bildung zweier Unterschriftsgruppen- bestätigt. Er führt jedoch aus, dass für die Deckungsgleichheit von Unterschriften auch der Einsatz einer oder mehrerer eingescannter Unterschriften ursächlich sein könne. Er weist zudem darauf hin, dass es -bezüglich der zwei verschiedenen Gruppen der Unterschriften- möglich sei, dass der Namenseigner zwei grundsätzlich unterschiedliche Zeichnungsweisen verwende. Dies könne nur durch einen Vergleich mit einer hinreichenden Zahl an authentischen Originalunterschriften geklärt werden. Letztlich weist er darauf hin, dass eine der ihm vorgelegten Unterschriften keiner der beiden Gruppen zugeordnet werden könne und insoweit von einer dritten Unterschriftsvorlage stammen müsse.

21
Weiterhin habe der Beklagte nicht dargetan, dass er alle ihm zur Verfügung stehende Möglichkeiten ausgeschöpft habe, um das Vorverfahren zum Abschluss zu bringen. Insbesondere habe er nichts unternommen, um die britische Finanzverwaltung zur Mitwirkung zu veranlassen. Sämtliche Ermittlungsmöglichkeiten in Deutschland seien ausgeschöpft. Die Sache sei deshalb entscheidungsreif. Für alle weiteren von der Finanzverwaltung geplanten Ermittlungen besitze sie keine Zuständigkeit. Außerdem stehe nach Auffassung des Beklagten wohl auch ohne weitere Ermittlungen ohnehin schon fest, dass der buchmäßige Nachweis i.S.d. § 17 c UStDV nicht erbracht worden sei. Insoweit könne jedenfalls eine ablehnende Einspruchsentscheidung ergehen. Dies bekräftige auch die vom Finanzamt schon in seiner Entscheidung vom 28.03.2002 betreffend die Aussetzung der Vollziehung vorgenommene Wertung anhand der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Indizien bzgl. der Frage Scheinunternehmen: " Die Feststellungsergebnisse reichen aus, bei ... und O von Scheinunternehmen auszugehen.". Danach könne es nunmehr nicht mehr behaupten, die vorliegenden Ergebnisse reichten nicht aus, um die Frage abschließend zu entscheiden. Damit sei kein zureichender Grund i.S.d. § 46 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (-FGO-) für die lange Verfahrensdauer vorhanden. Sei aber zum Zeitpunkt der Klageerhebung die Klage zulässig, so könnten nicht spätere Erkenntnisse zur Unzulässigkeit der Klage führen.

22
Letztlich könne die Frage, ob O ein sog. Scheinunternehmen sei, aber auch dahinstehen. Denn auch in diesem Falle könne der Beklagte die Lieferungen nach der Vertrauensschutzvorschrift des § 6 a Abs. 4 UStG steuerfrei lassen und dem Einspruch entsprechend abhelfen. Dies habe auch der Bundesrechnungshof in seinem Bericht vom 0.0.0000 in bezug auf des Streitfall bestätigt. Sie, die Klägerin, könne Vertrauensschutz entsprechend dieser Norm schon allein deshalb beanspruchen, weil sie sich vor jeder Lieferung vom Bundesamt für Finanzen eine Bestätigung über die Umsatzsteuer ID-Nummer von O habe geben lassen. Zudem habe sie, die Klägerin, alles getan, um sich ausreichend über den Abnehmer zu informieren. Sie habe sich nicht nur vom "Companies House" - dem britischen Handelsregister - bestätigen lassen, dass dort sowohl O als auch deren Geschäftsführer Herr N mit einer Gültigkeitsdauer bis zum 25.04.2001 registriert seien, sondern auch telefonisch nachgefragt, ob es sich um eine aktive Gesellschaft handele. Dazu

legt die Klägerseite in der mündlichen Verhandlungen zwei Gesprächsnotizen vor. Beide datieren vom 17.07.2001 und sind vom Geschäftsführer der Klägerin wie dessen Sekretärin unterschrieben. Es handelt sich dabei um zwei telefonische Anfragen im Abstand von 4 Minuten an das "Companies House" in Großbritannien, in denen zwei Mitarbeiter dieser Einrichtung zum Eintrag "Status Aktiv" im allgemeinen und bezüglich der Firma O befragt wurden. Für weitere Einzelheiten wird auf die vorgelegten Unterlagen Bezug genommen.

Die Klägerin trägt weiter vor, dass ihr von N persönlich -per Telefon oder schriftlich- sowohl die für Umsatzsteuerzwecke registrierte Anschrift wie auch die anderslautende Geschäftsanschrift mitgeteilt und die jeweiligen Kauforders erteilt worden seien. Dieser habe ihr die Fa. I als Anlieferadresse benannt und die Zahlungsabwicklung über T mitgeteilt. Dazu habe sie sowohl einen Steuerberater als auch einen Rechtsanwalt befragt. Beide hätten ihr mitgeteilt, dass die Zahlung durch einen Dritten kein Problem darstelle, wenn die einzelnen Zahlungen den jeweiligen Lieferungen zugeordnet werden könnten. Nach alledem sei es für die Frage der Abnahme der Ware durch O letztlich unerheblich, ob N wirklich vor Ort für O gehandelt habe. In der mündlichen Verhandlung weist die Klägerseite noch darauf hin, dass sie selbst die Namen von N oder dessen Sekretär nicht angegeben habe. 23

Überdies verletze das Verhalten des Beklagten europäisches Recht und bewirke eine Doppelbesteuerung. Entscheidend sei auch, dass ein Schaden (Vorsteuerabzug und Umsatzsteuerausfall) in Großbritannien entstanden sei, nicht aber in Deutschland. 24

Die Klägerin beantragt, 25

den Bescheid über Umsatzsteuer-Voranmeldungen für den Monat Januar 26

2001 vom 16.07.2001 aufzuheben. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen. 29

Er trägt vor, dass zwar über den Einspruch vom 26.07.2001 noch nicht entschieden worden sei, es dafür jedoch nachvollziehbare Gründe gebe. Zu Klärung des vorliegenden Sachverhalts seien auch weiterhin noch umfangreiche Ermittlungen im In- wie im Ausland notwendig, auf deren Fortgang der Beklagte kaum Einfluss habe. Die Finanzbehörden und die Staatsanwaltschaft hätten das Verfahren soweit möglich gefördert und zu beschleunigen versucht. Hierzu hat der Beklagte mit Schriftsatz vom 20.03.2003 eine Auflistung der Aktivitäten vorgelegt, die mit Schriftsatz vom 7.10.2003 ergänzt wurde. 30

Nach den bisher vorliegenden Erkenntnissen der britischen Strafverfolgungsbehörden spreche viel dafür, dass es sich bei der O um ein Scheinunternehmen handle. Diese Tatsache sei -steuerlich- unabhängig von der Frage zu würdigen, ob die Klägerin im Rahmen eines sog. Umsatzsteuer-Karussells tätig geworden sei. Er verfüge jedoch bisher lediglich über Indizien, ohne über für eine fundierte Entscheidung notwendige hinreichende Erkenntnisse tatsächlicher Art -wegen der aufgeführten Ermittlungsschwierigkeiten und -hindernisse- zu verfügen. 31

Anders als die Klägerseite darlege, werde nach seiner bisherigen Kenntnis, die sich auf ein Rechtshilfeersuchen der britischen Behörden vom 11.04.2002 gründe, -hinreichende dagegen sprechende Erkenntnisse lägen nach seiner Auffassung derzeit nicht vor- in Großbritannien auch gegen den Geschäftsführer der Klägerin, Herrn N1, strafrechtliche 32

Ermittlungen durchgeführt.

Dieses und weitere Rechtshilfeersuchen hätten auch dazu geführt, dass entgegen des in einem Nebensatz der Kostenentscheidung des Landgerichts aufgeführten "fehlenden Anfangsverdachts" das Verfahren gegen die Klägerin nicht eingestellt worden sei. 33

Ergänzend seien noch folgende zwischenzeitlich ermittelte Tatsachen zu würdigen: Nach einem Gutachten des Zollkriminalamts L seien die vorgefundenen Unterschriften des Geschäftsführers N teilweise im Schriftbild absolut identisch, was auf eine Fälschung hindeute. Wenn es sich um eingescannte Unterschriften handele, lägen zum einen offenbar keine Originale vor, zum anderen sei dann jedenfalls zu vermuten, dass eine Unterschriftengruppe gefälscht sei. Außerdem sei der Vorname Q in drei verschiedenen Schreibweisen anzutreffen. Nach Auskunft der französischen Behörden sei der angebliche Geschäftsführer N gem. eigener Steuererklärung in 2001 ohne Einkommen gewesen, die Ehefrau habe Sozialhilfe bezogen. N sei Inhaber eines Tanzlokals gewesen, das 2001 in Konkurs gefallen sei. Der Gesellschaftssekretär der O., E1, sei nach Auskunft der Luxemburger Behörden unter seiner angeblichen dortigen Anschrift nicht zu ermitteln gewesen, da eine Person dieses Namens dort nicht gemeldet gewesen sei. Beide Personen seien von der Klägerseite -anders als in der mündlichen Verhandlung nunmehr behauptet- immer wieder als Ansprechpartner und Unterschriftsberechtigte benannt worden. Schon insoweit bestehe weiterer Ermittlungsbedarf. 34

Wenn O aber ein Scheinunternehmen gewesen sei, sei die Steuerfreiheit der streitigen Lieferungen zu versagen, weil der Buchführungsnachweis über den tatsächlichen Abnehmer der Ware mit der zutreffenden ID-Nr. fehle. Über die angestellten Ermittlungen, die den Abschluss des Einspruchsverfahrens gehindert hätten, sei die Klägerin auch regelmäßig unterrichtet worden bzw. sie habe durch den von ihr beauftragten Rechtsanwalt Kenntnis über den Stand der Ermittlungen gehabt. Es handele sich um einen sehr bedeutenden und umfangreichen Fall mit einer steuerlichen Auswirkung von insgesamt ca. 150 Mio DM, an dessen Aufklärung eine Reihe von Behörden im In- wie im Ausland beteiligt seien. Aufgrund des Umfangs des Streitstoffs, der Schwierigkeiten bei der Sachverhaltsermittlung sowie des Wartens auf Ergebnisse einer Außenprüfung bzw. einer Steuerfahndungsprüfung und des Rechtshilfeersuchens sei der Einspruch noch nicht entschieden. Insbesondere seien aufgrund der Einleitung von Strafverfahren sowie von der Klägerin eingelegter Rechtsmittel die notwendigen grenzüberschreitenden Ermittlungen und Informationsweitergaben im Rahmen von Rechtshilfe zur Zeit nicht möglich. Auch darüber sei die Klägerin über ihren Geschäftsführer und den von ihm beauftragten Rechtsanwalt, die selbst eine Reihe von Rechtsmitteln zur Vermeidung eines grenzüberschreitenden Informationsaustausches eingelegt hätten, informiert. Im Übrigen werde auf die Einspruchsentscheidung vom 28.03.2002 wegen Aussetzung der Vollziehung u.a. der hier streitigen Steuerbeträge Bezug genommen. Vertrauensschutz könne die Klägerin nicht beanspruchen, weil § 6 a Abs. 4 UStG nicht das Vertrauen in einen Scheinunternehmer schütze. 35

Auf die Akten wie die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze wird Bezug genommen. 36

Entscheidungsgründe 37

Die Klage ist unzulässig. 38

Es fehlt an der Durchführung eines Vorverfahrens im Sinne des § 44 Finanzgerichtsordnung - FGO-. 39

Darüber hinaus sind aber auch die Voraussetzungen des § 46 Abs. 1 FGO nicht erfüllt, bei deren Vorliegen -in Abweichung vom Grundsatz des § 44 Abs. 1 FGO- die Erhebung einer Untätigkeitsklage gerechtfertigt wäre.	40
Nach § 46 Abs. 1 Satz 1 FGO kann eine Untätigkeitsklage zulässigerweise dann erhoben werden, wenn über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden wurde.	41
1.	42
Dabei ist zunächst maßgebend, ob eine angemessene Frist im Sinne des § 46 Abs. 1 FGO vor Erhebung der Untätigkeitsklage verstrichen ist.	43
a.	44
Der Gesetzgeber ging erkennbar bei Erlass der Vorschrift davon aus, dass regelmäßig eine Entscheidung der Verwaltung im Rechtsbehelfsverfahren innerhalb von 6 Monaten erwartet werden kann. Dieser Zeitraum ist im Streitfall abgelaufen, weil der Einspruch im Juli 2001, die Untätigkeitsklage im Januar 2003 erhoben wurde.	45
b.	46
Der Gesetzgeber definierte diesen Zeitraum gemäß § 46 Abs. 1 Satz 2, 1. Halbsatz FGO jedoch nur als Regelzeitraum, der den besonderen Umständen des einzelnen Falles anzupassen ist. Angemessen ist deshalb -im Einzelfall- eine Frist, innerhalb derer eine Entscheidung nach den Umständen des konkreten Falles erwartet werden darf (so auch Steinhauß in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Kommentar zur Finanzgerichtsordnung § 46 Rz. 44). Innerhalb dieser für den einzelnen Fall vorzunehmenden Abwägung sind u.a. die Schwierigkeit des Streitfalles, der Umfang der von den Behörden vorzunehmenden Ermittlungen, die Intensität der den Steuerpflichtigen treffenden Mitwirkungspflichten und auch das Interesse des Steuerpflichtigen an einer raschen Entscheidung bzw. dessen Begründung für die besondere Dringlichkeit des Falles zu würdigen (vgl. Urteil des FG Hamburg vom 17. Juli 1990 II 184/88, EFG 1991, 138; Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18. September 1985 XII K 1014/85; Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 46 FGO Rz. 7).	47
c.	48
Unter Anwendung dieser - zutreffenden - Grundsätze auf den Streitfall ist die Klage abzuweisen.	49
Für die vom Beklagten im Rahmen der Einspruchsentscheidung zu treffende Entscheidung, ob eine innergemeinschaftliche steuerfreie Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 1 UStG) im Streitfall vorliegt, bedarf es einer sicheren Beurteilungsgrundlage zu einer Reihe von Fragen, die sich aus der Vorschrift des § 6 a UStG ergeben. Unter anderem müssen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung durch den Lieferer nach § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG durch Belege (§ 17a UStDV) und Bücher (§ 17c UStDV) nachgewiesen werden. Beleg- und Buchnachweis sind materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (BFH-Beschluss vom 2. April 1997 V B 159/96, BFH/NV 1997, 629; Hessisches Finanzgericht, Beschluss vom 18. Februar 2003 6 V 216/03, JURIS-Nr.: STRE 2000).	50

Für den Buchnachweis ist gem. § 17 c UStDV bestimmt, dass durch diese Aufzeichnung der innergemeinschaftlichen Lieferung die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers buchmäßig nachzuweisen sind.

Davon, dass dieser Buchnachweis in vollem Umfang erbracht wurde, konnte sich der Beklagte -aus Gründen, die sich nicht in seiner Sphäre befinden- bisher noch nicht hinreichend überzeugen. Insoweit ist die angemessene Frist, innerhalb derer der Beklagte in diesem konkreten Fall eine Entscheidung fällen kann, noch nicht abgelaufen. 52

aa. 53

Dabei würdigt der erkennende Senat fristverlängernd insbesondere den erhöhten Aufwand bei grenzüberschreitenden Ermittlungen, der nach Kenntnissen des Gerichts -insbesondere bei Rechtshilfeersuchen nach Großbritannien- regelmäßig nicht unter zwei Jahren beträgt. 54

Dies ist deswegen zu berücksichtigen, weil eine Vielzahl von Erkenntnissen, die der Beklagte seiner zu treffenden Entscheidung zugrunde legen möchte, nur im Ausland zu erlangen sind. Insoweit sind Ermittlungen, die die tatsächlichen Umstände (Frage des Scheinunternehmens) betreffen und auch nach Auffassung des erkennenden Senats nach wie vor von Bedeutung für die Entscheidung des Falles sind, durch den Beklagten nur im Wege der Rechts- und Amtshilfe anderer (ausländischer) Behörden zu gewinnen. Dazu wurde der Weg von Rechtshilfeersuchen beschritten, die aufgrund eigener umfangreicher Ermittlungen der britischen Behörden wie auch von Besonderheiten des britischen Rechtssystems derzeit nicht beantwortet werden können. 55

bb. 56

Der Informationsaustausch zwischen den Ländern wird zudem auch dadurch erschwert, dass die Klägerin bzw. die Prozessvertreter ihres Geschäftsführers gegen sämtliche Rechtshilfeersuchen der britischen Behörden Rechtsmittel eingelegt haben und somit zunächst gerichtliche Entscheidungen abzuwarten sind. Nach Auffassung des erkennenden Senates ist es selbstverständlich der Klägerin, ihrem Prozessbevollmächtigten wie auch dem Geschäftsführer der Klägerin und dessen Prozessbevollmächtigten unbenommen, alle Rechtsschutzmöglichkeiten gegen staatliche (Ermittlungs-)Maßnahmen auszuschöpfen, ohne dass ihnen daraus Nachteile erwachsen. Der erkennende Senat vertritt jedoch die Auffassung, dass Verzögerungen bei den Ermittlungen, die sich aus der Einlegung dieser Rechtsmittel ergeben, sich auch nicht zu Lasten des Beklagten auswirken dürfen. Damit jedoch gleichzeitig der Klägerin keine Rechtsschutzmöglichkeit genommen wird, kann, solange weder positiv noch negativ über diese Rechtsmittel entschieden wurde, auch keine Entscheidung in dieser Sache selbst ergehen. Vielmehr ist es Auffassung des erkennenden Senats, dass in dem Falle, wenn laufende Rechtsbehelfe der Klägerin weitere Ermittlungsmöglichkeiten des Beklagten zur Zeit vereiteln, die Klägerin sich bis zur Entscheidung über die von ihr initiierten Rechtsbehelfe und bis zur Möglichkeit der Aufnahme der Ermittlungen durch die Beklagte oder der Erkenntnis, dass weitere Ermittlungen wegen erfolgreicher Rechtsbehelfe der Klägerin nicht möglich sind, -schon wegen des fehlenden Ablaufs der angemessenen Frist im Sinne des § 46 Abs. 1 FGO- nicht auf eine Untätigkeit der Beklagten berufen kann. 57

Ob insoweit schon wegen Treu und Glauben die Erhebung einer Untätigkeitsklage ausgeschlossen war, lässt der erkennende Senat dahinstehen (so u.a. der BFH im Falle eines Aussetzungsantrags des Klägers im Beschluss vom 27. September 1968 VII B 129/67, DB 1969,98). 58

cc.	59
Auch soweit gleichzeitig aufgrund der fehlenden Möglichkeit, Ermittlungen im Ausland durchzuführen, derzeit eine Steuerfahndungs- bzw. eine Außenprüfung des Beklagten nicht abgeschlossen werden kann, hat der Beklagte hinreichend dargelegt, dass ihm möglicherweise entscheidende Ermittlungsergebnisse fehlen. Da es sich tatsächlich um einen Sachverhalt mit starkem Auslandsbezug handelt und die Ermittlungen in beiden Ländern betrieben werden, muss es dem Beklagten freistehen, sämtliche nach seiner Auffassung notwendigen und nach Auffassung des erkennenden Senats erforderlichen Ermittlungen durchzuführen, um hinreichende Erkenntnisse für eine fundierte Entscheidung in der Sache zu gewinnen. Anders als die Klägerin meint, hat der Beklagte auch hinreichend dargelegt, dass insoweit auch weitere Ermittlungsmöglichkeiten sowie weiterer Ermittlungsbedarf besteht.	60
Die Frage, ob der Beklagte darüber hinaus auch in anderen Ländern als Großbritannien weitere Ermittlungen (z.B. zur Person des Geschäftsführers der Firma O) durchführt oder durchführen möchte -wie es nach dem Schriftsatz des Beklagten vom 07.10.2003 den Anschein hat- lässt der erkennende Senat für seine Entscheidung dahinstehen.	61
dd.	62
Neben den beiden entscheidenden Argumenten "noch vorzunehmende Ermittlungen im In- wie im Ausland (Großbritannien)" und "abwarten auf Entscheidungen über von der Klägerin bzw. ihrem Geschäftsführer eingelegte Rechtsmittel" lassen auch der Umfang des Streitstoffs, die Bedeutung des Falles wie der Umfang der dem Beklagten obliegenden Sachaufklärung und Ermittlungen eine Frist von rund 1 Jahr und 7 Monaten zwischen Zeitpunkt der Einlegung des Einspruchs (25.07.2001) und der Erhebung der Untätigkeitsklage (16.01.2003) für eine Entscheidung als zu kurz erscheinen.	63
ee.	64
Der erkennende Senat hat bei seiner Entscheidung insbesondere auch berücksichtigt, dass die Klägerin keine Argumente dafür vorgetragen, warum die schnelle Entscheidung für sie von besonderer Dringlichkeit ist. Dagegen hat der Beklagte ausführlich vorgetragen, auf welche Ursachen es zurückzuführen ist, dass noch keine Entscheidung ergangen ist und er weitere Zeit für die Durchführung von Ermittlungen braucht, um die Sache entscheidungsreif zu machen.	65
2.	66
Unabhängig davon, dass schon die bisher abgelaufene Zeit als Frist für die Erhebung der Untätigkeitsklage dem erkennenden Senat in Anbetracht der Umstände dieses Falles als zu kurz erscheint, hat der Beklagte der Klägerin jedenfalls auch seine hinreichenden Gründe für die noch andauernde Entscheidungsfindung mitgeteilt.	67
Dabei hat nicht nur der Beklagte die Klägerin laufend durch schriftliche Mitteilungen vom 28.09.2001, vom 28.01.2002 wie vom 28.03.2002 informiert, sondern die Klägerin hatte zudem selbst Kenntnis über die von ihr eingelegten Rechtsmittel und den Verfahrensstand insoweit.	68
Hinreichende Gründe ergeben sich einerseits schon aus den unter Punkt 1. gemachten Ausführungen. Schon aus diesen Gründen geht der erkennende Senat davon aus, dass -	69

sowohl zum Zeitpunkt der Erhebung der Untätigkeitsklage wie auch heute- weitere Ermittlungen in der Sache erforderlich sind.

Für die Beurteilung der Frage eines "zureichenden Grundes" im Sinne des § 46 FGO hält der erkennende Senat es zudem für entscheidend, dass nach den bisherigen Erkenntnissen es jedenfalls nicht ausgeschlossen scheint, dass es sich bei dem Unternehmen O um ein Scheinunternehmen handelt. Ein Scheinunternehmen kann aber -schon mangels Geschäftstätigkeit- nicht Abnehmer einer Lieferung sein. Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des § 6 a UStG ist jedoch eine Voraussetzung, dass Beleg- und Buchnachweise i.S.v. §§ 17 a bis 17 c UStG -die auch Aussagen zur Person des Abnehmers enthalten- erbracht werden. Diese sind materiell-rechtliche Voraussetzungen der Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung (vgl. dazu auch Beschluss des FG Düsseldorf vom 23. April 1998 5 V 7015/97 A (U), nicht veröffentlicht, Juris-Nr. STRE 987095770). Die nach § 17c Abs. 1 Satz 1 UStDV buchmäßig nachzuweisende Umsatzsteueridentifikationsnummer des Abnehmers ist die richtige Umsatzsteueridentifikationsnummer des wirklichen Abnehmers. Nur der buchmäßige Nachweis des wirklichen Abnehmers mit seiner richtigen Umsatzsteueridentifikationsnummer ermöglicht die Kontrolle der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen (BFH-Beschluss vom 2. April 1997 V B 159/96, BFH/NV 1997, 629; Urteil des FG Hamburg vom 26. September 2001 VII 197/98, nicht veröffentlicht, JURIS-Nr: STRE200270466).

Da es sich auch bei der Geltendmachung einer Steuerbefreiung um steuerbegünstigende Umstände handelt, trifft grundsätzlich den Unternehmer die Beweislast. Zwar hat dieser im Streitfall die Anschrift einer Firma O als Abnehmer aufgezeichnet, da sich jedoch nicht unerhebliche Zweifel an der Aktivität und der tatsächlichen Abnehmereigenschaft dieses Unternehmens ergeben haben, besteht nach der Überzeugung des entscheidenden Senats insoweit jedenfalls noch Ermittlungsbedarf, als dieser Nachweis bisher -jedenfalls nicht unstreitig- in vollem Umfang erbracht worden ist. Der erkennende Senat erachtet dazu zwei vom Geschäftsführer der Klägerin im Termin der mündlichen Verhandlung erneut vorgelegte Protokolle zu telefonischen Anfragen an das "Companies House" bezüglich des "Status Active" eines Unternehmens nicht als hinreichende Beweismittel für die tatsächliche Geschäftstätigkeit eines Unternehmens. Die Auskünfte bezogen sich insoweit lediglich darauf, dass diese Firma beim "Companies House" weiterhin als aktiv und nicht in Liquidation (oder ähnliches) gemeldet ist. Nach Auffassung des Gerichts entzieht es sich der Kenntnis des "Companies House" ebenso wie der eines deutschen Registergerichts, ob eine Firma tatsächlich Geschäftstätigkeit entfaltet oder nicht. Eine dahingehende Aussagekraft kann diesen Protokollen nicht beigemessen werden. Genausowenig kann aber -entgegen der Auffassung der Klägerin- die von dem Beklagten im Rahmen eine Entscheidung über eine Aussetzung der Vollziehung getroffene Feststellung " Die Feststellungsergebnisse reichen aus, bei ... und O von Scheinunternehmen auszugehen." dahingehend gewertet werden, dass der Beklagte sich zum Thema "Scheinunternehmen" bereits eine endgültige Meinung gebildet hat und sämtliche Voraussetzungen für die Annahme eines Scheinunternehmens bei der Fa. O als erbracht ansieht. Dieser Satz ist vielmehr im Zusammenhang der gesamten Einspruchsentscheidung zu lesen. Dabei ging es ausschließlich um die Frage, ob die Erfolgsaussichten der Klägerin zu obsiegen überwiegend wahrscheinlich seien. Bei der vorgenommenen summarischen Betrachtung erachtete der Beklagte die Indizien für ausreichend, um -im Rahmen eines summarischen Verfahrens- von einem Scheinunternehmen auszugehen. Dies beinhaltet aber anders als eine Einspruchsentscheidung in der Hauptsache gerade keine abschließende Prüfung der vorhandenen Indizien. Das Ergebnis ergibt sich vielmehr aus einer Abwägung der Erfolgsaussichten unter Berücksichtigung des vorhandenen Materials.

Selbst wenn der Beklagte zum Zeitpunkt des Erlasses dieser Entscheidung -kurzfristig- davon 72
ausgegangen sein sollte, die vorliegenden Indizien wären zum Erlass einer Entscheidung in
der Hauptsache ausreichend -wofür nach Auffassung des erkennenden Senats keine
hinreichenden Anzeichen sprechen-, könnten spätere bessere Erkenntnisse -auch z.B.
aufgrund innerdienstlicher Absprachen- diese Auffassung verändert haben, ohne dass dies
die Erhebung einer Untätigkeitsklage rechtfertigen würde.

Abgesehen davon wurden -wie schon zuvor- auch nach dem 28.03.2002 bis zur Erhebung 73
der Untätigkeitsklage weitere Ermittlungen durchgeführt. So wurde z.B. am 30.04.2002
Mitarbeiter der Firma F vernommen, sowie festgestellt, dass Rechtshilfemaßnahmen weder
von Deutschland nach Großbritannien noch umgekehrt zulässig sind, solange nicht die
Generalstaatsanwaltschaft über die Zulässigkeit des Rechtshilfeersuchens entschieden habe.

Anders als die Klägerin meint, ist vorliegend nicht entscheidend, ob auch die Klägerin weitere 74
Ermittlungen in Großbritannien für notwendig hält. Sie hat Geschäftsbeziehungen zum
Ausland aufgebaut und aufrecht erhalten, nunmehr ist es nicht nur das Recht, sondern die
Pflicht des Beklagten, bestehende Unklarheiten dieser Geschäftsbeziehungen, die die
Klägerin (trotz einer erhöhten Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO) nicht aufklären kann,
selbst im Rahmen seiner Ermittlungspflicht (§ 88 AO) aufzuklären.

Insoweit dringt die Klägerin weder mit ihrem Argument durch, der Beklagte sei ohnehin schon 75
der Auffassung, dass ein Scheinunternehmen vorläge und könne mithin jedenfalls abschlägig
entscheiden. Wollte der Beklagte nach dieser Prämisse vorgehen, würde er gegen den ihm -
von Gesetzes wegen- obliegenden Untersuchungsgrundsatz nach § 88 Abgabenordnung -
AO- verstoßen. Noch kann sie mit ihren Argumenten, dass englische Gerichte in
vergleichbaren Fällen entschieden hätten, dass diese Lieferungen nicht steuerbar seien,
gehört werden. Einerseits steht bezüglich der Klägerin selbst nicht die Frage des
Scheinunternehmens im Raum. Andererseits ist eine solche Entscheidung weder für den
Beklagten noch für deutsche Gerichte bindend. Vielmehr ist die zu entscheidende Frage der
Steuerfreiheit der Umsätze der Klägerin allein anhand des in Deutschland geltenden Rechts,
das EU-konform auszulegen und anzuwenden ist, zu entscheiden. Dabei können sehr wohl
Erkenntnisse, die bei Ermittlungen in anderen Staaten gewonnen wurden, von Bedeutung
sein.

Im Übrigen widersprächen sie auch dem bisherigen Sachvortrag, der sich darauf bezieht, 76
dass die Lieferungen nach England tatsächlich ausgeführt worden seien, die Ware in England
abgenommen und auch bezahlt worden sei. Der erkennende Senat geht in Übereinstimmung
mit den bisherigen Erkenntnissen des Beklagten wie aufgrund des klägerischen Vortrags
davon aus, dass jedenfalls eine Lieferung (und nicht lediglich ein Scheingeschäft) vorlag, die
damit -zunächst unabhängig von der Person des tatsächlichen Abnehmers- auch steuerbar
wäre.

Auch die -bisher bekannten- Feststellungen der britischen Finanzbehörden schließen nicht 77
aus, dass es sich um ein Scheinunternehmen handelt. Aktuelle Informationen zu den
britischen Ermittlungen liegen nicht vor. Die vorliegenden Erkenntnisse (vgl. dazu die
Zusammenfassung in der Einspruchsentscheidung über den Antrag auf Aussetzung der
Vollziehung vom 28.03.2002) könnten den Schluss auf ein Scheinunternehmen sehr wohl
zulassen. Ob insoweit der britische Begriff des "missing trader" gleichbedeutend, enger oder
weiter zu fassen ist, ist für die vorliegende Entscheidung nicht von Bedeutung.

Soweit sich die Klägerin auf Treu und Glauben i.S.d. § 6 a Abs. 4 UStG berufen möchte - 78
durch die laufende Abfrage bzgl. der Existenz und Gültigkeit der umsatzsteuerlichen ID-

Nummer des Abnehmers- erscheint dem erkennenden Senat dies nach dem bisherigen Erkenntnisstand nicht möglich. Die umsatzsteuerliche ID-Nummer besagt lediglich, dass ein Unternehmen mit diesem Namen und unter der angegebenen Adresse im Ausland steuerlich angemeldet ist, nicht aber, dass es sich um ein aktiv tätiges Unternehmen -in Abgrenzung zu einem Scheinunternehmen- handelt. Es obliegt weiterhin dem Steuerpflichtigen, sich über die tatsächliche Existenz und Aktivität seines Vertragspartners zu versichern. Insoweit ist der erkennende Senat auch der Auffassung, dass sich jedenfalls der gute Glaube nicht auf die Richtigkeit der nach § 6a Abs. 3 UStG i. V. m. § 17c Abs. 1 UStDV buchmäßig aufzuzeichnenden Umsatzsteueridentifikationsnummer bezieht. Denn § 6a Abs. 4 UStG gewährt keinen Vertrauensschutz für die Annahme, dass der angebliche Abnehmer mit dem wirklichen identisch ist. Der Senat ist mit der Finanzverwaltung der Auffassung, dass sich der liefernde Unternehmer hierüber vergewissern muss. Falls der Nachweis des wirklichen Arbeitnehmers scheitert, muss diese Tatsache dem Bereich des allgemeinen Unternehmerrisikos zugeordnet werden (vgl. dazu FG Bremen vom 18. August 2003 2 V 593/02 - 2 V 595/02, StE 2003, 638; Verfügung der OFD Hannover in DB 2002, 820). So ist auch -nach Auffassung des erkennenden Senats- ein erhöhter Sorgfaltsmaßstab im Sinne des § 6 a Abs. 4 UStG geboten, wenn individuelle Besonderheiten der jeweiligen Geschäftsbeziehung bzw. des jeweiligen Geschäftspartners zu weiteren bzw. genaueren Erkundigungen Anlass geben (vgl. auch Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 05. Januar 2001 6 V 4543/00, EFG 2003, 890). Im Streitfall waren solche individuellen Besonderheiten gegeben. Das Geschäftsgefahren des Abnehmers (trotz eines großen Lieferumfangs kein persönlicher Kontakt vor Ort, keine persönlichen Vertragsverhandlungen, kein direkter -persönlich bekannter- Ansprechpartner, Zahlung durch Dritten, Lieferung der Waren nach Deutschland von einem Warenlager, an das dieselben Waren ohne Änderung wieder zurückgeliefert werden, Geschäftsadresse, unter der mehr als 800 Firmen gemeldet sind, abweichende Adresse für die steuerliche Erfassung, etc.) war unüblich und konnte Zweifel an dessen aktiver Tätigkeit begründen.

Im Übrigen wird insoweit auf die Ausführungen im Rahmen der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 28. März 2002 verwiesen. 79

3. 80

Die Klage ist auch nicht seit dem Zeitpunkt der Erhebung der Klage bis heute in die Zulässigkeit hineingewachsen. 81

Einerseits gelten die oben genannten Gründe (lange Verfahrensdauer für Ermittlungen mit Auslandsbezug wie eingelegte Rechtsmittel und insoweit laufende Verfahren gegen diese Ermittlungsmaßnahmen) dafür, dass bisher nicht entschieden wurde, weiter. 82

Andererseits hat die Klägerseite keine neuen Unterlagen dafür vorgelegt, dass es sich bei O nicht um ein Scheinunternehmen handelt. Der Hinweis der Klägerseite auf die Ausführungen der ... in einem Schriftsatz aus dem Jahre 2001 gibt zu einer solchen Beurteilung keine hinreichenden Aufschlüsse. So ist dort zwar einerseits ausgeführt, dass die Steuerschulden aus "Geschäften" der O mit der T herrühren. Andererseits ist jedoch dargestellt, dass sich Anzeichen für irgendeine Geschäftstätigkeit des Unternehmens in den vorgefundenen Büroräumen des Unternehmens nicht finden ließen. 83

Insbesondere ist -anders als die Klägerin meint- nicht durch die Freigabeerklärung der Klägerin gegenüber einem Dritten (dem Inhaber des Warenlagers) der Nachweis erbracht, dass O kein Scheinunternehmen ist und damit Abnehmer der Ware. Vielmehr handelt es sich dabei um eine Handlung der Klägerin, die unabhängig von der Existenz bzw. Aktivität von O 84

erfolgt. Richtig ist, dass insoweit eine Ablieferung der Ware durch die Klägerin vorlag; an wen, bleibt aber offen. Insoweit ergibt sich aus dem Vortrag der Klägerin keine tatsächliche Handlung von O, die dieses Unternehmen als Abnehmer qualifizieren würde.

Auch die neuen Erkenntnisse des Beklagten -denen die Klägerin durch ein Gegengutachten entgegnet-, dass Unterschriften -möglicherweise- in erheblichem Umfang gefälscht wurden, zeigt nicht nur, dass der Beklagte laufend Ermittlungen durchführt, sondern stellt sich auch unabhängig von der Frage eines Scheinunternehmens dar. Möglicherweise hat sich ein Dritter der ID-Nummer des Unternehmens O bedient. Jedoch wäre auch in diesem Falle nicht O der wahre Abnehmer. Ob für den Fall, dass sich herausstellen sollte, dass ein Dritter die USt-ID-Nummer der O genutzt haben sollte, für die Frage der Anwendbarkeit der Vertrauensschutzregel des § 6 a UStG etwas anderes geltend könnte, braucht im vorliegenden Verfahren nicht entschieden zu werden. Es wird abzuwarten sein, welche weiteren Erkenntnisse sich im Laufe des Verfahrens zu diesem Umstand gewinnen lassen.

4. 86

Der erkennende Senat hält es für die hier zu klärende Frage der Untätigkeit des Beklagten im Sinne des § 46 Abs. 1 FGO nicht für entscheidend, ob es sich bei den Unterschriften des Herrn N um eine oder mehrere gefälschte Unterschriften handelt; auch wenn für diese Vermutung sicher die dreimal unterschiedliche Schreibweise des Vornamens spricht. Die insoweit gewonnenen oder noch zu gewinnenden Erkenntnisse werden möglicherweise in einem späteren Hauptsacheverfahren zu verwerten sein. Insoweit konnte der erkennende Senat auch auf eine Zeugenvernehmung des Rechtsanwalts C bzgl. seines Gesprächs mit dem Sachverständigen des Zollkriminalamtes verzichten.

Ebenso ist der erkennende Senat der Auffassung, dass die neuen Erkenntnisse des Beklagten, die dieser mit seinem Schriftsatz vom 07.10.2003 ins Verfahren einführt, für die hier zu treffende Entscheidung keine zusätzliche und entscheidende Bedeutung haben. Das Gericht hat in seiner Entscheidung diese Tatsachen unberücksichtigt gelassen, so dass sich ein Schriftsatznachlass bis zum 28.10.2003 für die Klägerseite insoweit erübrigte, ohne dass dadurch ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt wird.

5. 89

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 90