
Datum: 27.01.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1139/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0127.10K1139.04.00

Tenor:

Unter Änderung des Umsatzsteueränderungsbescheides 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2004 wird die Umsatzsteuer 1999 auf ... EUR (... DM) festgesetzt.

Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin zu 2/3 und dem Beklagten zu 1/3 auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand:

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist die umsatzsteuerliche Behandlung von vier Geschäftsvorfällen zwischen der Klägerin und der Firma ... streitig. | 2 |
| Die Klägerin betreibt in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung Lohnarbeiten, Groß- und Einzelhandel, Im- und Export von Waren aller Art sowie den Handel von Kraftfahrzeugen. | 3 |
| Die Klägerin erwarb am 30. Dezember 1998 von der Firma ... drei gebrauchte PKW der Marke BMW. Zu der Firma ... hatten bereits zuvor Geschäftsbeziehungen bestanden. Der | 4 |

Kaufpreis betrug jeweils ... DM zuzüglich ... DM Umsatzsteuer, d.h. brutto ... DM. Wegen der Einzelheiten wird auf die Rechnungen vom 30. Dezember 1998 Bezug genommen. Den Kaufpreis von insgesamt ... DM zahlte die Klägerin am 12. Februar 1999 mit Verrechnungsscheck. Bereits zuvor hatte sie jedoch die PKW an die Firma ... Niederlande, deren Inhaber ebenfalls ... war, verkauft. Diese Verkäufe wurden von der Klägerin als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt. Über die Veräußerung an die Firma ... wurden bereits am 10. Januar 1999 Rechnungen über je ... DM ohne Ausweis von Umsatzsteuer erteilt. Auf den Rechnungen wird - in zwei Fällen ohne Datumsangabe, im dritten Fall unter dem Datum 12.02.1999 - vom Abnehmer bestätigt, dass das jeweilige Fahrzeug gemäß § 17 UStDV in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert bzw. ausgeführt werde. Die Rechnungen sehen auch eine Bestätigung über den Erhalt des Fahrzeugbriefs, der Schlüssel und der zum Fahrzeug gehörenden Dokumente vor. Die Firma ... hatte die Rechnungen ebenfalls am 12.02.1999 per Scheck bezahlt. ... legte beim "Erwerb" der drei gebrauchten Fahrzeuge jeweils seine von der niederländischen Finanzbehörde erteilten niederländische Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IDNr.) vor. Wegen der Einzelheiten wird auf die Rechnungen Bezug genommen.

Ein weiteres, am 27. August 1999 von einer dritten Firma erworbenes Fahrzeug veräußerte die Klägerin am 2. September 1999 für ... DM an die Firma Die Bestätigung nach § 17a UStDV wurde unter dem 02.09.1999 erteilt. Auch hier wird wegen der Einzelheiten auf die Rechnung Bezug genommen. Die Klägerin behandelte diesen Umsatz ebenfalls als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. 5

Für die Jahre 1998 bis 2000 wurde bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei versagte der Betriebsprüfer den vorgenannten Lieferungen die Steuerfreiheit gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG. Zur Begründung führte der Prüfer unter Punkt 3.1 des Prüfungsberichts vom 15. Mai 2003 aus, dass es sich bei der Firma .. nach den Feststellungen der niederländischen Finanzverwaltung um eine Scheinfirma des ... handele. Anlässlich einer Ortsbesichtigung in 2000 sei keine feste Geschäftseinrichtung unter der verwendeten Anschrift vorgefunden worden. Es handele sich dabei um den Sitz des steuerlichen Beraters von Durch die Aufzeichnung der UStIDNr. des Scheinunternehmens und nicht des wirklichen Abnehmers (...) werde der erforderliche Buchnachweis für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht erbracht. 6

Nach den von der niederländischen Finanzverwaltung getroffenen Feststellungen waren steuerbare Handlungen in den Niederlanden aus der Buchführung des ... nicht ersichtlich. Die niederländische Finanzbehörde hat die angemeldeten Umsätze nach den von ... erteilten Auskünften als in Deutschland (Betriebsstätte in ...) beginnende Beförderungslieferungen (Verbringen der Fahrzeuge auf einen Parkplatz in der Nähe von Venlo zur Übergabe an in andere EU-Länder liefernde Abnehmer) gewertet. Mit Schreiben vom 03.07.2000 wurde behördlicherseits die Beendigung der Steuerklärungspflicht in den Niederlanden erklärt und die UStIDNr. rückwirkend aberkannt. Seit dem 01.01.2001 besteht für die Firma ... unter anderer Anschrift wieder eine gültige UStIDNr. ... wurde 2001 vom Landgericht ... wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer im Zusammenhang mit dem Kraftfahrzeughandel zu einer mehrjährigen Haftstrafe verurteilt. 7

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erhöhte in dem Umsatzsteueränderungsbescheid für 1999 vom 2. Juli 2003 die Umsatzsteuer um ... DM. Dabei sah er die Kaufpreise von 3 x ... DM und 1 x ... DM jeweils als Bruttokaufpreis an, aus dem er die Umsatzsteuer herausrechnete (3 x ... DM + ...DM = ... DM). 8

Die Klägerin legte gegen den Umsatzsteueränderungsbescheid rechtzeitig Einspruch ein. In der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2004 verböserte der Beklagte nach vorherigem Hinweis an die Klägerin die Umsatzsteuerfestsetzung. Zur Begründung führte er im wesentlichen aus:

Abweichend von der Beurteilung im Rahmen der Betriebsprüfung habe die Klägerin hinsichtlich der ersten drei Fahrzeuge keine steuerpflichtigen Lieferungen ausgeführt. Vielmehr seien die Lieferungen der Firma ... an die Klägerin rückgängig gemacht worden mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug gemäß § 17 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 3 UStG zu berichtigen sei. Dies führe zu einer Erhöhung der Umsatzsteuer um ... DM (Minderung der Umsatzsteuer um ... DM ./ Minderung der Vorsteuer um ... DM). Eine Rückgängigmachung einer Lieferung liege dann vor, wenn aus der Sicht des Leistungsempfängers das der Hinlieferung zugrunde liegende Umsatzsteuergeschäft beseitigt werde, die zuvor begründete Erwartung des Lieferers auf ein Entgelt dadurch entfalle und der Leistungsempfänger den empfangenen Gegenstand in Rückabwicklung des Umsatzsteuergeschäfts zurückgebe. Dies sei im Streitfall insbesondere deshalb gegeben, da die Klägerin die drei Fahrzeuge ohne Aufschlag innerhalb von 13 Tagen zurückgegeben habe. Die Rückgabe sei nach Angaben der Klägerin auf ihren Wunsch erfolgt, weil sich andere Verkäufe nicht hätten realisieren lassen. 10

Die Lieferung des vierten Fahrzeugs sei vom Betriebsprüfer zu Recht als steuerpflichtig behandelt worden. Die Lieferung des Fahrzeugs habe nicht beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat des Gemeinschaftsgebiets der Umsatzbesteuerung unterlegen. Die niederländische Finanzbehörde habe die von der Firma ... angemeldeten Umsätze in Abstimmung mit ... als in Deutschland beginnende Beförderungsleistung gewertet. Eine Steuerpflicht in den Niederlanden sei verneint worden. Die Klägerin könne sich nicht auf die Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG berufen. Nach Verwaltungsauffassung gewähre diese Vorschrift keinen Vertrauensschutz für die Annahme, dass der angebliche Abnehmer mit dem wirklichen identisch sei. Hierüber müsse sich der liefernde Unternehmer vergewissern. Das Risiko der fehlenden Identität des vermeintlichen Geschäftspartners sei nicht auf den Fiskus abwälzbar. 11

Mit der Klage trägt die Klägerin vor: 12

Bei der Firma ... habe es sich um einen in den Niederlanden ansässigen Unternehmer gehandelt. ... habe nach den von der niederländischen Finanzbehörde erteilten Auskünften am 10.01.1999 den Geschäftsbetrieb dort aufgenommen. ... habe auch mitgeteilt, dass er in den Niederlanden eine Betriebsstätte unterhalte. Obwohl ihr Geschäftsführer bereits länger mit ... bekannt gewesen sei, sei vor Aufnahme der Geschäftsbeziehungen mit der Firma ... eine qualifizierte Bestätigung der UStIDNr. angefordert worden. Das Bundesamt für Finanzen habe die Ordnungsmäßigkeit der UStIDNr. bestätigt. Nach den vorliegenden Unterlagen und den von ... erteilten Auskünften sei eine Erwerbsbesteuerung der Fahrzeuge bei den Letztabnehmern in Luxemburg erfolgt. 13

Die Klägerin beantragt, 14

unter Änderung des Umsatzsteueränderungsbescheides für 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2004 die Umsatzsteuer 1999 auf ... EUR herabzusetzen; 15

hilfsweise die Revision zuzulassen. 16

17

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

18

Entscheidungsgründe:

19

Die zulässige Anfechtungsklage ist in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.

20

Der angefochtene Umsatzsteueränderungsbescheid 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2004 ist rechtswidrig, soweit der Beklagte die Lieferung des BMW am 2. September 1999 der Umsatzsteuer unterworfen hat und verletzt deshalb die Klägerin in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Soweit der Beklagte hingegen den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der drei Pkw rückgängig gemacht hat, ist die Steuerfestsetzung rechtmäßig.

21

1. Rückgabe der drei Pkw im Januar 1999

22

Nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 des Umsatzsteuergesetzes - UStG - gilt Abs. 1 sinngemäß, wenn eine steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht worden ist. Die sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG bedeutet, dass der für die Lieferung in Anspruch genommene Vorsteuerabzug rückgängig gemacht wird, § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG.

23

Im Streitfall ist die Lieferung der drei Pkw von der Firma ..., an die Klägerin rückgängig gemacht worden. Entgegen der Auffassung der Klägerin liegt eine Rückgabe und keine Rücklieferung vor.

24

Eine Lieferung wird dann rückgängig gemacht, wenn aus der Sicht des Leistungsempfängers das der Hinlieferung zugrunde liegende Umsatzgeschäft beseitigt wurde, die zuvor begründete Erwartung des Lieferers auf ein Entgelt dadurch entfällt und der Leistungsempfänger den empfangenen Gegenstand in Rückabwicklung des Umsatzgeschäfts zurückgibt. Dagegen liegt eine Rücklieferung vor, wenn die Beteiligten ein neues Umsatzgeschäft eingehen und der Empfänger der Hinlieferung dieses dadurch erfüllt, dass er dem ursprünglichen Lieferer die Verfügungsmacht an dem hingelieferten Gegenstand in Erwartung einer Gegenleistung überträgt (Bundesfinanzhof - BFH - Urteil vom 27. Juni 1995 V R 27/94, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1995, 756). Für die Abgrenzung der Rückgängigmachung zur Rücklieferung kommt es maßgeblich auf die Position des rückgebenden Leistungsempfängers an, denn in seiner Person entscheidet sich, ob er eine entgeltliche Lieferung und damit eine Rücklieferung erbringt (BFH, a.a.O.; Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 23. Mai 2001 VI K 3717/98, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG -, 2001, 1244).

25

Im Streitfall war der Vertrag, mit dem die Klägerin die drei Pkw von der Firma ... erworben hatte, noch nicht vollständig abgewickelt. Die Klägerin hatte nämlich den Kaufpreis von insgesamt ... DM noch nicht gezahlt, als sie die Fahrzeuge bereits an ... zurückgab. Die Rückgabe erfolgte zu demselben Preis und ging nach den eigenen Angaben der Klägerin auf ihren Wunsch zurück, weil sich andere Verkäufe nicht realisieren ließen. Eine Gegenleistung für die Rückgabe der Fahrzeuge konnte die Klägerin eigentlich nicht erwarten, da sie ihrerseits den Kaufpreis noch nicht entrichtet hatte. Dies alles belegt, dass kein neues Umsatzgeschäft eingegangen werden sollte, sondern vielmehr die Wirkungen des ursprünglichen Geschäfts beseitigt werden sollten.

26

27

Das die Rückgabe nicht an die Firma ..., sondern an die Firma ... erfolgte, ist unschädlich. Vertragspartner der Klägerin war ... als Einzelkaufmann. Dass die Rückgabe an seine niederländische Betriebsstätte erfolgen sollte, spielt dafür, dass der ursprüngliche Kaufvertrag rückabgewickelt und nicht ein neuer Kaufvertrag geschlossen wurde, keine Rolle.	
2. Lieferung des vierten Fahrzeugs an die Firma ...	28
Insoweit ist die Klage begründet. Die Lieferung ist gemäß § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln.	29
Die Klägerin konnte im Streitfall auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen, dass die Angabe des ..., die Lieferung des Fahrzeugs sei für seine niederländische Betriebsstätte bestimmt, nicht stimmte. Die Existenz des Abnehmers und dessen Person ist nicht streitig. Insoweit unterscheidet sich der Fall von anders gelagerten Fällen, in denen zweifelhaft war, wer der tatsächliche Abnehmer des Gegenstandes war. Die Klägerin hat sich die Ordnungsmäßigkeit der UStIDNr. durch eine qualifizierte Abfrage nach § 18e UStG vom Bundesamt für Finanzen bestätigen lassen. Daraus ergab sich, dass ... über einen Betriebssitz in den Niederlanden verfügte. Es ist nicht erkennbar und vom Beklagten auch nicht vorgetragen, was die Klägerin noch mehr hätte ermitteln müssen. Es ist für einen Unternehmer zumindest nicht zumutbar und entspricht auch nicht den Anforderungen an einen ordentlichen Kaufmann, dass er vor der Lieferung sich vor Ort davon überzeugt, dass dort eine Betriebsstätte besteht. Dies ist Aufgabe der Finanzverwaltung, die vor Erteilen der UStIDNr. leicht die Angaben des die Nummer beantragenden Steuerpflichtigen überprüfen kann.	30
Entgegen der Auffassung des Beklagten spielt es im Streitfall keine Rolle, ob sich der gute Glaube auch auf die Richtigkeit der nach § 6a Abs. 3 UStG in Verbindung mit	31
§ 17c Abs. 1 UStDV buchmäßig aufzuzeichnenden UStIDNr. bezieht. Die von der Klägerin in der Rechnung aufgezeichneten UStIDNr. ist richtig. Sie war der Firma ..., erteilt worden (vgl. zu einem ähnlichen Fall BFH-Urteil vom 15. Juli 2004 V R 1/04, BFH/NV 2005, 81).	32
3. Neuberechnung der Umsatzsteuer	33
Umsatzsteuerfestsetzung bisher DM ...	34
./.. Umsatzsteuer aus der Lieferung	35
des vierten Pkw DM ...	36
neu festzusetzende Umsatzsteuer DM ... = ... EUR	37
4. Nebenentscheidungen	38
Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 155 FGO, 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	39
Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsfrage zu, welche Anforderungen an den Gutglaubenschutz des § 6a Abs. 4 UStG zu stellen sind..	40
