
Datum: 06.12.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1356/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1206.4K1356.02.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 21.02.2002 wird der Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 24.08.2001 geändert und die Umsatzsteuer auf DM 137.200 festgesetzt. Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen der Kläger zu 67% und der Beklagte zu 33%.

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

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten nach einer außergerichtlichen Einigung für das Kalenderjahr 1997 über die Berechtigung des Klägers zum Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Firmen X und T.

2

Der Kläger betrieb in den Streitjahren als Einzelunternehmer einen Gebrauchtwagenhandel in F unter dem Namen "M" (mit Namenszusatz). Er erwarb im Streitjahr zwischen dem 6.1.1998 und dem 13.2.1998 von der Firma X-Automobile verschiedene Fahrzeuge und machte aus den erteilten Rechnungen Vorsteuerbeträge in Höhe von DM 63.482,60 geltend. Außerdem erwarb der Kläger von der Firma T-Automobile zwischen dem 31.03.1998 und dem 28.7.1998 verschiedene Fahrzeuge und machte aus den erteilten Rechnungen Vorsteuerbeträge in

3

Höhe von DM 127.669,43 geltend.

Nach Ermittlungen des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung (im folgenden: 4
Steufa) waren die Beschuldigten Herr X, Herr I und Herr U Initiatoren eines
Umsatzsteuerbetrugs. Die Vorgehensweise der Beschuldigten habe darauf beruht – so das
Ermittlungsergebnis der Steufa -, Fahrzeuge mittels eines vorgetäuschten
innergemeinschaftlichen Erwerbs im Inland netto ohne Umsatzsteuer zu erwerben und bei
der Weiterveräußerung der Fahrzeuge die ausgewiesene und vom Abnehmer gezahlte
Umsatzsteuer für sich zu vereinnahmen. Bei den angekauften und weiterveräußerten
Fahrzeugen habe es sich um hochwertige neue oder neuwertige Kraftfahrzeuge der Marken
A, B und C gehandelt. Die beim Weiterverkauf durch die Beschuldigten in Rechnung gestellte
und ausgewiesene Umsatzsteuer sei weder erklärt noch abgeführt worden.

Die Veräußerung im Inland habe durch Scheinfirmen stattgefunden, da nicht die Absicht 5
bestanden habe, mit diesen am "ehrlichen" wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilzunehmen.
Die von den Scheinfirmen weiterveräußerten Fahrzeuge seien jeweils tatsächlich geliefert
worden, da diese als Tatwerkzeuge notwendig gewesen seien, um von den jeweiligen
Abnehmern eine Auszahlung der Brutto-Rechnungsbeträge zu erreichen. Es handele sich
aber trotz der tatsächlich durchgeführten Lieferungen umsatzsteuerlich um
Scheinlieferungen, da die Beschuldigten auf Basis der Netto-Einkaufspreise regelmäßig die
Fahrzeuge zu billig und mit Verlust verkauft hätten, um Abnehmer zu finden.

Die Weiterveräußerung der angekauften Fahrzeuge sei unter anderem durch die Firmen X- 6
Automobile, mit Sitz V-Straße in Y und die Firma T-Automobile mit Sitz in der G-Straße in E
erfolgt.

Die Firma X-Automobile mietete im Jahr 1997 unter der Anschrift V-Straße in Y teilmöblierte 7
Räume mit sechs PKW-Stellplätzen an und übte von dort ihre Geschäftstätigkeit aus. Die
Räume waren mit Schreibtisch, Computer und Telefon ausgestattet. Bis zu einem nicht näher
bezeichneten Zeitpunkt im Dezember 1997 wurden die Geschäftsräume von der Firma X
tatsächlich genutzt, danach war in den Büroräumen niemand mehr anzutreffen. Der Verwalter
und Mitmieter der Immobilie, Herr G, konnte die Stromabrechnung vom 15.12.1997 nicht
mehr kassieren und auch danach in den Geschäftsräumen niemanden mehr erreichen. Der
Umsatzsteuer-Sonderprüfer des Finanzamts W suchte am 16.01.1998 zu einem mit X
telefonisch vereinbarten Prüfungstermin und am 22.02.1998 die Geschäftsräume der Firma X
vergeblich auf. Herr X konnte in der Folgezeit telefonisch nicht mehr erreicht werden. Am
Gebäude war zu diesem Zeitpunkt noch ein Schild mit dem Hinweis auf die Räume der Firma
X-Automobile in der 1. Etage angebracht gewesen, die Klingel war ebenfalls gekennzeichnet.
Auf der Briefkastenanlage war kein Hinweis auf die Firma X vorhanden. Gebrauchte oder
neue Kraftfahrzeuge waren auf dem Gelände nicht abgestellt.

Der Beklagte hat unter Berücksichtigung der obigen Feststellungen, die unter anderem auf 8
dem Ergebnis der Beweisaufnahme in einem Verfahren beim 3. Senat des FG Köln (3 K
4383/02) beruhen, eine geschäftliche Tätigkeit der Firma X in Y bis zum 15.12.1997
angenommen und der Klage für das Kalenderjahr 1997 abgeholfen.

Der Geschäftspartner des Klägers, der Kläger im parallelen Verfahren 4 K 1354/02, traf am 9
13.2.1998 Herrn X vor dem Gebäude V-Straße, um dort einen Pkw der Marke A zu erwerben
und abzuholen. Im übrigen wurden die Fahrzeugkäufe zwischen X und dem Kläger am
Betriebssitz des Klägers abgewickelt und die Fahrzeuge dort übergeben.

Der Zeuge T war von Beruf Gelegenheitsarbeiter, im Streitjahr arbeitslos und besaß keinen Führerschein. Er mietete ab dem 19.02.1998 in dem von der Zeugin J geführten Büroservicecenter in der G-Straße in der Stadt E eine Geschäftsadresse ohne Räume an. Bei der Vertragsunterzeichnung waren der Zeuge T und X anwesend. Zudem meldete der Zeuge T am 20.02.1998 bei der Stadt E ein Gewerbe "An- und Verkauf, Vermittlung von Kfz" unter der Anschrift G-Straße in E an. Unter dieser Anschrift stellte die Firma T vom 12.02.1998 bis zum 13.10.1998 Rechnungen aus. Zum 19.06.1998 kündigte die Zeugin J auf Grund nicht gezahlter Mieten das Vertragsverhältnis fristlos. Rückwirkend zum 20.02.1998 wurde vom Zeugen T am 02.10.1998 das Gewerbe in der G-Straße in E wieder abgemeldet.

Vor der Aufnahme der Geschäfte des Klägers mit der Firma T im März des Streitjahres stellte X den Zeugen T persönlich als seinen Nachfolger beim Kläger vor und erklärte, er selbst werde zukünftig als vertretungsberechtigter Geschäftsführer für den Zeugen T arbeiten. In der Folgezeit wickelte der Kläger seine Fahrzeugankäufe weiterhin mit X regelmäßig an seinem Geschäftssitz ab. Der Zeuge T erschien nur einmal per Taxi am Betriebssitz des Klägers, um Unterschriften zu leisten. 11

Der Beklagte führte eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung beim Kläger durch. Der Prüfer kürzte die Vorsteuer aus den Rechnungen der Firmen X und T. Der Beklagte erließ für das Streitjahr am 22.02.2000 und 24.8.2001 gemäß § 164 Abs. 2 AO Änderungsbescheide. 12

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat der Kläger die vorliegende Klage erhoben. Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firmen X und T im Streitjahr sei zu gewähren. 13

Er habe im Rahmen der Geschäftsanbahnung mit den Firmen X und T alle ihm zur Verfügung stehenden Informationsquellen ausgenutzt, um sich über die Leistenden ein Bild zu machen. 14

Er habe sich für die Firma X-Automobile eine Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanzamts H vom 01.07.1997 zusenden lassen, in der bestätigt worden sei, dass Herr X als umsatzsteuerpflichtiger Unternehmer geführt werde. Zum 08.09.1997 habe er eine gleichlautende Bestätigung des Bundesamts für Finanzen nach § 18 UStG erhalten. 15

Hinsichtlich der Firma T-Automobile habe er deren Gewerbeanmeldung angefordert, um sich von deren Unternehmereigenschaft zu überzeugen. Ihm lägen sowohl die Gewerbeanmeldung in der Stadt E vom 20.02.1998 als eine Gewerbeanmeldung in der Stadt N vom 24.03.1998 vor. Zudem habe er eine Auskunft über die Eintragung in das Gewerberegister der Stadt N und den Bescheid des Bundesamts für Finanzen über die Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhalten. 16

Bei persönlichen Fahrten zur Geschäftsadresse des Herrn X habe er das dort angebrachte Firmenschild "X-Automobile", die dazugehörige Klingel und die entsprechenden Büroräume im Gebäude gesehen. Auf dem Parkplatz dieses Geschäftshauses hätten mehrere Kraftfahrzeuge gestanden, die zum Verkauf angeboten worden seien. Zur Identitätsfeststellung der Herren X und T habe er deren Personalausweise in Kopie angefordert und bekommen. 17

Der Kläger überreicht die Bescheinigung des Finanzamts H vom 01.07.1997 zur Firma X (Bl. 18 der GA), die Kopie einer Auskunft des Bundesamts für Finanzen vom 08.09.1997 (Bl. 19 der GA), die Kopie der Anordnung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung bei der Firma X vom 18.11.1997 (Bl. 39 der GA) und die Kopie des Personalausweises von Herrn X (Bl. 20 der GA). Er überreicht zudem die Gewerbeanmeldungen der Firma T-Automobile zum 20.02.1998 und 24.03.1998 in Kopie, deren Gewerberegistereintragung bei der Stadt N (Bl. 18

21-23 der GA), eine Auskunft des Bundesamts für Finanzen vom 17.10.1998 (Bl. 24 der GA) und eine Kopie des Personalausweises von Herrn T (Bl. 25 der GA). Für die weiteren Einzelheiten wird auf die in der Gerichtsakte abgelegten Kopien Bezug genommen.

Es sei mit beiden Firmen unter deren angegebenen Geschäftsadressen Schriftverkehr geführt worden. Er habe auch unter den angegebenen Telefonnummern für die Rechnungsanschriften mit den Firmen X und T Telefonate geführt. Der Zahlungsverkehr sei branchenüblicherweise in bar abgewickelt worden. Einen Teil des Zahlungsverkehrs habe er auch über Bankkonten abgewickelt, die jeweils auf den Namen der rechnungsausstellenden Unternehmen lauteten. Überdies habe er sich bei einem Geschäftsfreund erkundigt, ob die Firmen X und T als zuverlässige Geschäftspartner bekannt seien und er habe dies bestätigt erhalten. 19

Eine Aufgabe des Geschäftssitzes der Firma X im Streitjahr sei für ihn nicht nicht erkennbar gewesen. Zuletzt habe sein Geschäftspartner, der Kläger im parallelen Verfahren 4 K 1354/02, am 13. Februar 1998 am Geschäftssitz der Firma X einen Pkw der Marke A zum Preis von 50.000 DM erworben und abgeholt. Bis Ende März 1998 seien ansonsten in der üblichen Weise bei Ankäufen von X die Fahrzeuge von X an seinem Betriebssitz an ihn veräußert und geliefert worden. 20

Im Bezug auf die Firma T verhalte es sich ähnlich wie mit der Firma X. Die persönlichen Kontakte hätten auch zum Zeugen T unmittelbar bestanden. Die Angaben in den Rechnungen der Firma T hätten mit den Daten der Dokumente übereingestimmt, die er dem Gericht im Verfahren übergeben habe. Der Betriebssitz in E sei vom Kläger in der Sache 4 K 1354/02 am 02.05.1998 aufgesucht worden, um ein Kfz abzuholen und sich vom Betriebssitz zu überzeugen. Unter der Geschäftsadresse sei Schriftverkehr geführt worden, es habe eine Bankverbindung bestanden. Daneben habe er Informationen bei Geschäftspartnern eingeholt und unter der Telefonnummer aus den Rechnungen zahlreiche Telefonate geführt. Die Fahrzeuge seien regelmäßig an seinem Geschäftssitz an ihn veräußert und übergeben worden. 21

Die Einlassungen des Zeugen T gegenüber der Steuerfahndung, er habe weder Fahrzeuge erworben noch Verfügungsmacht an Fahrzeugen verschafft, verfolge nur den Zweck, sich als involviertes und passives Opfer der betrügerischen Handlungen darzustellen, um so für sich eine vermeindlich bessere Ausgangslage für das Strafverfahren zu erreichen. T habe im Auftrag des Herrn T Kraftfahrzeuge an ihn verkauft. Die Handlungen des X seien dem Zeugen T als Betriebsinhaber zuzurechnen, da X als Beauftragter in dessen Namen gehandelt und vertretungsbefugt gewesen sei. 22

Er habe alle im normalen Geschäftsverkehr üblichen Vorkehrungen getroffen, um die Unternehmereigenschaft und das Vorhandensein eines Betriebssitzes der Firmen T und X zu überprüfen. Die grundsätzlich bestehende Pflicht zur Überprüfung der Unternehmereigenschaft des Leistenden habe auch eine Zumutbarkeitsgrenze. Hierzu verweise er auf die Ausführungen von *Horn* (Umsatzsteuerrundschau 1993, S. 79). Es sei dabei zu berücksichtigen, dass er auch nur bestimmte Möglichkeiten der Überprüfung habe und nicht die Möglichkeiten, die der Steuerfahndung zur Verfügung ständen. Würde man an den Entlastungsbeweis so hohe Anforderungen knüpfen, wie die Nachforschungsmöglichkeiten für eine staatliche Ermittlungsbehörde seien, könne ein Privater niemals einen Entlastungsbeweis führen. Ein solches Ergebnis könne weder unter dem Gesichtspunkt einer fairen Beweislastrisiko- Verteilung noch des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes zutreffend sein. 23

Den Anforderungen in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG, § 31 Abs. 2 Satz 2 UStDV an die Ordnungsmäßigkeit von Rechnungsangaben sei genügt, wenn sich auf Grund der in Rechnung aufgenommenen Bezeichnung der Name und die Anschrift des Leistungsempfängers eindeutig feststellen ließen. Er verweise auf die Ausführungen von *Stadie* in Rau/Dürwächter (UStG, § 14 Anm. V 169), der ebenfalls vertrete, dass die tatsächlichen Verhältnisse beim Rechnungsaussteller nicht ständig überprüft werden müssten, wenn die gemachten Angaben nicht offensichtlich falsch seien. Der Gesetzgeber habe eine Haftung des Erwerbers überdies erst ab dem 01.01.2002 in § 25 d UStG eingeführt. Diese Regelung habe für die Streitjahre keine Geltung, so dass die verschärfenden Voraussetzungen des § 25 d UStG nicht in die Beweislastverteilung, die für die Streitjahre heranzuziehen sei, hereingelesen werden könnten.

Seine Argumente liefen nicht auf einen Schutz seines guten Glaubens hinaus, sondern auf die Abgrenzung der zumutbaren von den unzumutbaren Ermittlungsmaßnahmen, die der Kläger habe treffen müssen. Auch ließen die gesetzlichen Angaben in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG nicht erkennen, dass ein Betriebssitz des Geschäftspartners zum Leistungszeitpunkt bestanden haben müsse. Es sei dort nirgendwo vom Gesetzgeber ausgesagt worden, dass bei jedem abgeschlossenen Rechtsgeschäft der Unternehmer die Gewissheit haben müsse, dass der Betriebssitz des Leistenden noch existent sei. Die im BFH-Urteil vom 27.06.1996 (V R 51/93, BStBl II 1996, 620) im Einzelnen genannten Obliegenheiten des Leistungsempfängers, sich für den Zeitraum der Durchführung der zivilrechtlichen Leistungsverpflichtungen vom Beginn der Ausführung der Leistung bis zur Erteilung der Rechnung über die Richtigkeit der Geschäftsdaten zu vergewissern, könnten nur bis zum Abschluss der jeweiligen Rechtsgeschäfte Bedeutung haben und müssten auch Situationen Rechnung tragen, in denen die Liefergeschäfte weitgehend am Ort des Erwerbers durchgeführt würden. Zudem habe der BFH entschieden, dass der Vorsteuerabzug nicht daran scheitere, dass sich der Leistende nach oder während der Leistungsausführung und Rechnungsausstellung dem Zugriff der Finanzbehörden entziehe. Er verweise hierzu auf die BFH-Urteile vom 27.06.1996 (V R 51/93, BStBl II 1996, S. 620) und vom 28.11.1997 (V B 61/97, BFH/NV 1998, S. 750). Es sei daher nach diesen Grundsätzen unbeachtlich, wenn sich bei Vorliegen von tatsächlichen Lieferungen nachträglich herausstelle, dass die ausgestellte Rechnung falsche Angaben enthalte.

25

Der Vorsteuerabzug könne auch nicht dann versagt werden, wenn der Liefernde entweder ein Strohmännchen oder eine Scheinfirma sei, der Leistungsempfänger dies aber nicht erkennen könne. Hierzu verweise er auf die Ausführungen von *Jakob* (Umsatzsteuer, 2. Aufl. 1998, § 10 Rz. 71) und *Heidners* (in Umsatzsteuerrundschau 2002, S. 445). Die Firmen X und T seien auch nicht als Strohmänner, sondern unmittelbar selbst als Leistende anzusehen. Die Steuerfahndung habe festgestellt, dass die beiden Firmen Pkws gekauft und verkauft sowie in Deutschland ausgeliefert hätten. Im Übrigen komme nach der Rechtsprechung des BFH auch ein Strohmännchen als tatsächlich leistender Unternehmer in Betracht. Hierzu verweise er auf das BFH-Urteil vom 31.01.2002 (V B 108/01, BStBl II 2004, 622). Im Streitfall seien Rechnungsaussteller und Leistender identisch, da die X und T persönlich aufgetreten und die Verfügungsmacht an den Kraftfahrzeugen verschafft hätten. X sei später zwar nur noch als berechtigter Vertreter des Herrn T aufgetreten. Dies ändere aber nichts daran, dass auch T ihm bei den einzelnen Rechtsgeschäften Verfügungsmacht verschafft habe.

26

Die Voraussetzungen der 6. Richtlinie für einen Vorsteuerabzug seien ebenso erfüllt, da Lieferungen i. S. des Art. 5 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie und eine wirtschaftliche Tätigkeit i. S. des Art. 4 Abs. 2 der Richtlinie im Streitfall vorgelegen hätten. Der EuGH habe in seiner Rechtsprechung klargestellt, dass diese Regelungen einen objektiven Charakter hätten und

27

unabhängig von Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anzuwenden seien. In seinem Urteil vom 12.01.2006 (in den Rs. C-354/03; C-355/03 und C-484/03, DB 2006, 316) habe der EuGH unter Rz. 52 ausgeführt, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nicht dadurch berührt werde, dass in der Lieferkette, zu der Umsätze gehörten, ohne dass ein Steuerpflichtiger hiervon Kenntnis habe oder haben könne, ein anderer Umsatz, der den vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausgehe oder nachfolge, mit einem Mehrwertsteuerbetrug behaftet sei. Mangels Kenntnis in diesem Sinne habe er danach ein Recht auf Vorsteuerabzug. Die Firmen X und T seien geschickt getarnt gewesen, so dass es nicht möglich gewesen sei, mit seinen Vorsichtsmaßnahmen deren betrügerisches Handeln zu durchschauen. Er habe seit Jahren mit den Ermittlungsbehörden in E zusammen gearbeitet. Anhaltspunkte für ein eigenes strafbares Verhalten seien in dieser langandauernden Ermittlung nicht aufgetaucht.

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG enthalte einen Katalog erforderlicher Angaben von Namen und Anschrift des Leistungsempfängers. Wenn der Beklagte nunmehr behaupte, die mittels eines Stempels vom Kläger aufgebrachten Daten seiner Firma, seiner Inhaberstellung sowie der Anschrift der Firma, wären mit den gesetzlichen Anforderungen nicht zu vereinbaren, sei diese Gesetzesauslegung unzutreffend. Bezeichnung als Leistungsempfänger unter der Firma "M" (ohne Namenszusatz) sei mit § 31 Abs. 3 UStDV vereinbar. Die beteiligten Vertragsparteien hätten diese Abkürzung anhand anderer Unterlagen eindeutig auf den Kläger als Leistungsempfänger schließen können. 28

Die Tatsache, dass erst bei der Abwicklung eines jeden Verkaufsgeschäfts er seinen Stempel in die Rechnungen von T und X eingesetzt habe, führe auch nicht dazu, dass er als Teilnehmer der betrügerischen Rechnungserstellung mitgewirkt habe. 29

Auch die branchenübliche Abwicklung von Bargeschäften könne nicht zu seinen Lasten gewertet werden. Im Jahr 1997 habe er Bar-Ankäufe i. H. v. insgesamt 2.202.206,00 DM brutto und im Streitjahr i. H. v. 4.443.291,00 DM (brutto) getätigt. In 1997 habe der Bareinkauf vom gesamten Kraftfahrzeug-Einkauf auf Bruttobasis 46,81 % ausgemacht. In 1998 seien $\frac{3}{4}$ (64,13 % aller Pkw-Ankäufe über die Kasse abgewickelt worden. Hierzu überreicht der Kläger eine Anlage, auf die für die weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 174). Es sei die Behauptung des Beklagten damit widerlegt, dass Bar-Ankäufe unüblich wären. Auch sei es branchenüblich, dass die Einkaufs- und Verkaufsrechnungen vom selben Tag stammten. Dies beruhe darauf, dass die Pkw von ihm oft nur unter Eigentumsvorbehalt hätten erworben werden können und er erst im Fall des Weiterverkaufs den Restkaufpreis habe entrichten können, da zu diesem Zeitpunkt das Eigentum an dem Pkw auf ihn übergegangen sei. Da die Käufer von Fahrzeugen und deren Liquidität unbekannt seien, bestehe er bei größeren Summen grundsätzlich auf einer Barzahlung des Käufers. 30

Er und sein Geschäftspartner, welcher Kläger in der Sache 4 K 1354/02 sei, hätten in den Jahren 1997 und 1998 jeweils zusammen ca. 1.200 Kfz verkauft. Hiervon seien 600 Fahrzeuge auf ihn entfallen. Das Geschäftsmodell habe darin bestanden, Weiterverkäufe mit einer niedrigeren Gewinnmarge zu tätigen und die Wagen nicht länger auszustellen, um einen eventuell höheren Verkaufspreis zu erzielen. Im Einzelnen hätten die Margen zwischen 500,00 und 1.000,00 € pro Fahrzeug betragen. Es sei im Gebrauchtwagenhandel entscheidend, einen hohen Umschlag an Pkws zu haben, so dass er Fahrzeuge oft bereits gezielt im Hinblick auf ein sofort abschließbares Verkaufsgeschäft angekauft und dies am selben Tag abgeschlossen habe. Der Warenbestand sei fast einmal im Monat vollständig gedreht worden. 31

Es stimme auch nicht, wenn der Beklagte unterstelle, dass die von den Firmen X und T angekauften Fahrzeuge besonders günstig gewesen seien. Er habe nach dem Zufallsprinzip 32

sechs Kraftfahrzeugankäufe und Weiterveräußerungen von Pkws, die von den Firmen X und T erworben worden seien mit sechs Fahrzeugan- und verkäufen verglichen, die er von anderen Lieferanten erworben habe. Für die Vergleichbarkeit habe er darauf geachtet, dass die Vergleichsfälle auch dem oberen Preissegment der Marken A, D und E angehört hätten. Bei beiden Vergleichsgruppen sei die Zeitspanne zwischen An- und Verkauf auf Grund der hohen Nachfrage sehr gering gewesen. Er habe bei diesem Vergleich ermittelt, dass der durchschnittliche Gewinn bei den Geschäften mit Fahrzeugen von den Firmen X und T DM 2.365,54 und seine durchschnittliche Gewinnmarge 4,47 % betragen habe. Die durchschnittliche Gewinnmarge bei Verkäufen von Fahrzeugen anderer Lieferanten habe bei DM 1.446,69 gelegen und einer Gewinnmarge von 3,57 % entsprochen. Hierzu überreicht der Kläger eine Anlage, auf die für die weiteren Einzelheiten Bezug genommen wird (Bl. 176 der GA).

Der Kläger beantragt,

33

den Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 24.8.2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21.2.2002 zu ändern und Mehr-Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der Firmen X und T in Höhe von DM 191.152,03 zu berücksichtigen.

Der Beklagte beantragt,

35

die Klage abzuweisen.

36

Der Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Firma T sei nicht zu gewähren, weil ein entsprechender Firmensitz zu keinem Zeitpunkt existiert habe. Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma X sei spätestens ab dem 15.12.1997 nicht mehr zu gewähren.

37

Für die Voraussetzungen der Vorsteuerberechtigung in § 15 UStG trage der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer die Feststellungslast. Der Beklagte habe die Angaben in den Rechnungen auf Grund seiner Ermittlungsergebnisse erschüttert. Unter der Anschrift der Firma T habe sich nur ein Büroservice-Unternehmen befunden, dessen Inhaberin (die Zeugin J) bestätigt habe, dass dort niemals Geschäfte der Firma T getätigt worden seien. Später sei die Geschäftsadresse an der Wohnung der Mutter des Herrn T in N angemeldet worden. Der Zeuge T selbst habe bei seiner Steufa-Vernehmung ausgesagt, dass es sich bei beiden Adressen in der Stadt E und in der Stadt N um Wohnungen ohne Kfz-Stellplätze gehandelt habe und von diesen aus kein Handel mit Pkws betrieben worden sei.

38

Am Sitz der Firma X am V-Str. in Y habe nach den weitgehend unstrittigen Feststellungen der Steufa im Streitjahr keine regelmäßige Anwesenheit oder Geschäftstätigkeit von Mitarbeitern der Firma X mehr bestanden.

39

Nach der Rechtsprechung des BFH und des EuGH sei zwar zutreffend, dass der Lieferungsbegriff nach objektiven Kriterien zu bestimmen sei und der Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren sei, wenn Leistender ein Strohmann sei. Nach der Rechtsprechung des BFH müsse aber der in der Rechnung angegebene Sitz eines Unternehmers bei Rechnungsausstellung bestehen. Hierzu werde auf das Urteil des BFH vom 31.01.2002 (V B 108/01, BStBl II 2004, 622) verwiesen. Strohmannesgeschäfte seien unbeachtlich, wenn diese nur zum Schein i. S. des § 41 Abs. 2 AO abgeschlossen würden und der Leistungsempfänger wusste oder hätte wissen müssen, dass der Strohmann keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen wolle. Hierzu verweise er auf das BFH-Urteil vom 07.07.2005 (V R 60/03, BFH/NV 2006, 139). Der Beklagte gehe davon aus, dass der Kläger i. S. der Rechtsprechung habe "wissen müssen" dass er mit den Firmen X und T keine gewöhnlichen

40

Geschäfte getätigt habe.

Das Finanzgericht Düsseldorf habe in einem Urteil vom 28.02.2006 1 K 6267/01 U zu Ankäufen eines anderen Händlers von den Firmen X und T festgestellt, dass zumindest im Jahr 1998 weder ein Geschäftssitz der Firmen X noch T bestanden habe. 41

Die Rechnungen seien gemäß § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG mit einem Formfehler behaftet. Nach dieser Vorschrift müssten zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen vom Rechnungsaussteller herrührende Angaben zu Namen und Anschrift des Leistungsempfängers enthalten. Dies sei im Streitfall nicht der Fall, da in den Rechnungen die Angaben durch einen Stempel des Leistungsempfängers bei der Übergabe aufgedruckt worden seien. Dieser Formfehler betreffe die Rechnungen vom 02.10., 07.10., 10.10. und 13.10.1998 an den Kläger sowie Rechnungen vom 23.03., 28.03., 16.05. und 12.06.1998, sowie drei Rechnungen vom 16.05.1998 und eine Rechnung vom 24.06.1998 durch Herrn T an den Kläger. Eine weitere Rechnung vom 02.12.1997, die Herr X ausgestellt habe, enthalte im Hinblick auf den Leistungsempfänger nur die Angabe "M" (ohne Namenszusatz). Unter diesem Namen sei aber auch der Kläger in der verbundenen Sache 4 K 1356/02 tätig gewesen. 42

Darüber hinaus stehe dem Vorsteuerabzug des Klägers aus den Rechnungen der Firma X und T entgegen, dass Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer nicht identisch seien. Nach der Rechtsprechung des BFH in den Urteilen vom 05.04.2001 (V R 5/00, BFH/NV 2001, 1307) und vom 04.09.2003 (V R 9, 10/02, BStBl II 2004, 627) sei für die Frage, wer leistender Unternehmer sei, dass der Lieferung zugrunde liegende schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft maßgeblich. Eine von den vertraglichen Vereinbarungen abweichende Bestimmung des Leistenden durch eine Person, die nicht Vertragspartner sei, sei nur möglich, wenn der Empfänger der Lieferung erkennbar keinen geschäftlichen Kontakt mit dem angeblich Liefernden habe oder nach den erkennbaren Umständen durch das Handeln des im eigenen Namen nach außen Auftretenden lediglich verdeckt werde, dass eine oder mehrere andere Personen und nicht der nach außen tätig werdende Leistender sei. Hinsichtlich der Rechnungen der Firma T fehle es an der Identität zwischen Rechnungsaussteller und tatsächlichem Lieferanten. Denn der Zeuge T sei nicht aus schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäften zur Übergabe und Übereignung der Pkws verpflichtet gewesen, sondern habe lediglich ihm vorgelegte Verträge in Erfüllung seiner Abreden mit den Beschuldigten Herren I und X unterschrieben. Es habe kaum geschäftlicher Kontakt des Zeugen T mit den Klägern stattgefunden. T habe nach seiner eigenen Aussage vor der Steufa niemals Fahrzeuge erworben oder verkauft, sondern ausschließlich Blankoformulare unterzeichnet. Er sei nur ein einziges Mal auf Weisung zum Geschäftssitz des Klägers gefahren. 43

Der Kläger hätte im Zusammenhang mit den mit X abgeschlossenen Kaufverträgen erkennen müssen, dass es sich nur um vorgeschobene Scheingeschäfte gehandelt habe. Tatsächlich Liefernder sei die kollusiv mit X zusammenhängende Gruppe aus den mitbeschuldigten I und U. Anhaltspunkte für Scheingeschäfte ergäben sich bereits aus der Tatsache, dass die Vertragsabwicklung ohne jeglichen Schriftverkehr nur auf mündlicher Basis erfolgt sei. Dieses Gebaren entspreche schon im Hinblick auf etwaige Erfüllungs- und Gewährleistungsansprüche nicht dem branchenüblichen Vorgehen. Dies gelte erst recht, wenn man sich vor Augen führe, dass die gehandelten Pkw überwiegend Fahrzeuge der Firmen A und D gewesen seien. Er verweise hierzu auf einen Beschluss des FG Saarland vom 13.05.2003 (1 V 22/03, EFG 2003, 1049). 44

In einer Gesamtschau des Ablaufs der einzelnen Verkäufe zeige sich, dass die Geschäfte nahezu ausschließlich in den Räumen des Klägers abgewickelt worden seien und der Kläger seinen Firmenstempel auf vorgefertigte Rechnungen zur Bestimmung des Leistungsempfängers aufgesetzt habe. Es könne bereits wegen dieser Vorgehensweise nicht mehr von branchenüblichen Verkaufsverhandlungen gesprochen werden.

Die BFH-Rechtsprechung lasse für subjektive Aspekte bei den Rechnungsformalien keinen Raum. Ein Gutglaubensschutz oder Vertrauensschutz dergestalt, dass der Leistungsempfänger auf die Richtigkeit der Rechnung vertrauen dürfe, habe der BFH mehrfach verneint, z.B. im BFH-Beschluss vom 30.10.01 (V B 92/01, BFH/NV 2002, 381) und BFH-Urteil vom 2.1.01 (V R 6/00, BFH/NV 2001, 941). 46

Der Senat hat in der mündlichen Verhandlung vom 6.12.2006 Beweis erhoben. Für die Einzelheiten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung in der Gerichtsakte Bezug genommen. 47

Entscheidungsgründe 48

Die Klage ist teilweise begründet. 49

Der angefochtene Bescheid ist rechtswidrig und verletzt den Klägern in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), soweit der Beklagte den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma X versagt hat. Der Beklagte hat den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma T zu Recht versagt. 50

I. Die Firmen T und X sind Leistende im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG und haben an den Kläger Lieferungen im Sinne der Vorschrift ausgeführt. Die von den Firmen X und T ausgestellten Rechnungen enthielten im Streitjahr zwar jeweils unzutreffende Anschriften für den Leistenden, da die in den Rechnungen der Firma X genannte Anschrift im Streitjahr aufgegeben worden war und es sich bei der in den Rechnungen der Firma T angegebenen Anschrift um einen Scheinsitz handelte. Der Kläger durfte jedoch auf die Richtigkeit der Rechnungsangaben in den Rechnungen der Firma X vertrauen. Ein Gutglaubensschutz in die Richtigkeit der Rechnungsangaben der Firma T war nicht zu gewähren, da der Kläger nicht alle ihm zumutbaren Ermittlungen angestellt hat. 51

1. Ein Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. 52

a) Sowohl X als auch T sind als leistende Unternehmer in diesem Sinne anzusehen. 53

Die Person des leistenden Unternehmers bestimmt sich grundsätzlich nach den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt und somit als Leistender nach außen auftritt. 54

Tritt jemand im Rechtsverkehr im eigenen Namen aber für Rechnung eines anderen auf, der nicht selbst als berechtigter und verpflichteter Vertragspartner in Erscheinung treten will, ist zivilrechtlich grundsätzlich nur der "Strohmann" aus dem Rechtsgeschäft berechtigt und verpflichtet. Der "Strohmann" erfüllt auch für Zwecke der Umsatzsteuer eine eigene Verpflichtung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.01.1999 V R 4/98, BStBl. II 1999, 628, 629), so 55

dass ihm auch Leistungen zuzurechnen sind, die der sog. "Hintermann" berechtigterweise im Namen des Strohmanns tatsächlich ausgeführt hat (vgl. BFH-Beschlüsse v. 18.07.2001 V B 198/00, BFH/NV 2002, 78, 80 und v. 25.06.1999 V B 107/98, BFH/NV 1999, 1649, 1650). Aus welchen Gründen der Hintermann im Verhältnis zum Dritten, dem Vertragspartner des Strohmanns und Leistungsempfänger, als Leistender nicht in Erscheinung treten will, ist für die Beurteilung der Rechtsbeziehungen zwischen den Vertragspartnern regelmäßig ohne Bedeutung (vgl. BFH-Beschluss v. 31.01.2002 V B 108/01 a.a.O.). Unbeachtlich ist ein "vorgeschobenes" Strohmangengeschäft nur dann, wenn es zum Schein (§ 41 Abs. 2 AO) abgeschlossen wird, d.h. wenn die Vertragsparteien – der Strohmann und der Leistungsempfänger – einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäftes gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem Hintermann eintreten sollen. Hierfür reicht bereits aus, dass der Leistungsempfänger davon ausgehen musste, dass der Strohmann keine eigene – ggf. auch durch einen Subunternehmer auszuführende – Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen und dementsprechend auch keine eigenen Leistungen versteuern will (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 7.7.2005 V R 60/03, BFH/NV 2006, 139; BFH-Beschluss v. 26.08.2004 V B 243/03, BFH/NV 2005, 255, 257).

Im Streitfall sind X und der Zeuge T nach diesen Grundsätzen als leistende Unternehmer aus den mit dem Kläger abgeschlossenen Kaufverträgen anzusehen. Selbst wenn X und T nur von anderen, hinter ihnen stehenden Personen (Herr X für die Herren X / I / U und Herr T für Herrn X), vorgeschoben worden sind, führt dies - entgegen der Auffassung des Beklagten - nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs. In diesem Fall sind X und T im Streitfall jeweils als "Strohmann" ebenfalls Leistende und Unternehmer gewesen. Es gibt im Streitfall auch keine Anhaltspunkte dafür, dass zwischen dem Kläger und dem jeweils ihm gegenüber auftretenden Vertragspartner - T oder X - ausdrücklich oder zumindest stillschweigend Einverständnis darüber bestanden hat, dass ein Hintermann aus den einzelnen Geschäften berechtigt und verpflichtet sein sollte. Im Gegenteil: Es entsprach nach den zwischen den Beteiligten weitgehend unstreitigen Feststellungen der Steuerverwaltung gerade der Vorgehensweise der Beschuldigten X, I und U, die angekauften PKW tatsächlich an Händler zu veräußern, um den wirtschaftlichen Vorteil in Höhe der vom Erwerber mitgezählten Umsatzsteuer für sich zu vereinnahmen, d.h. es war jedes einzelne Liefergeschäft auch in der Person der jeweiligen "Hintermänner" so gewollt, wie es von den Stroh Männern abgeschlossen wurde. 56

b) Die ausgeführten Verkäufe sind auch Lieferungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG. 57

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in den verbundenen Rechtssachen C-439/04 und C-440/04 (Kittel/Recolta) durch Urteil vom 6.7.2006 (vgl. Urteil des EuGH vom 6.7.2006 C-439/04 und C-440/04, UR 2006, 594) entschieden, dass ein Umsatz, der seitens des Verkäufers mit einem Umsatzsteuerbetrug behaftet ist, als Lieferung im Sinne der Art. 2 Nr. 1, 5 Abs. 1 der Richtlinie EWG 77/388/EWG (im Folgenden: Sechste Richtlinie) anzusehen ist, da deren tatbestandliche Voraussetzungen sämtlich objektiven Charakter haben und unabhängig vom Zweck und Ergebnis der betroffenen Umsätze anwendbar sind (vgl. z.B. RandNr. 41 des EuGH-Urteils vom 6.7.2006, C-439/04 und C-440/04, UR 2006, 594). 58

Diese Auslegung ist nach Auffassung des Senats auch für das nationale Recht in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und im Streitfall maßgeblich, mit der Folge, dass dem Kläger der Vorsteuerabzug nicht unter dem Gesichtspunkt einer fehlenden umsatzsteuerlich relevanten Lieferung verweigert werden kann, weil diese seitens des Verkäufers (hier X und T) mit dem Ziel getätigt wurde, die entstehende Umsatzsteuer nicht abzuführen. Auch der BFH hat wiederholt ausgesprochen, der Umstand, dass ein Vorlieferant seinen umsatzsteuerlichen 59

Pflichten nicht nachkommt, dem Vorsteuerabzug nicht entgegensteht.

2.) Zwar lagen seitens der Firmen X und T keine Rechnungen im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStG vor, dem Kläger ist aber hinsichtlich der Rechnungen der Firma X ein Gutglaubensschutz an die Richtigkeit der Rechnungsangaben aus Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zu gewähren. 60

a) Eine Rechnung muss für den Vorsteuerabzug zwingend die Mindestangaben gemäß § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStG (in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung) und damit die zutreffende Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten. 61

aa) Im Streitfall war die Anschrift in den Rechnungen der Firmen X und T nicht zutreffend, da unter den angegebenen Anschriften im Zeitpunkt der Leistungserbringung und Rechnungserstellung keine geschäftliche Aktivität (mehr) stattfand. 62

Eine "Anschrift" im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStG verlangt, dass unter dem angegebenen Firmensitz wirtschaftliche Aktivität entfaltet wird. Der BFH hat im Urteil vom 27.6.1996 (V R 51/93, BStBl. II 1996, 620) ausgeführt, die Angabe der zutreffenden Anschrift diene der Überprüfbarkeit, damit die für den Vorsteuerabzug zwingende Voraussetzung der tatsächlichen Leistung eines anderen Unternehmers von der Finanzverwaltung nachvollzogen werden könne. Ob der in einer Rechnung angegebene Firmensitz nur zum Schein unterhalten werde, sei nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Ein reiner "Scheinsitz" liege vor, wenn am angegebenen Firmensitz weder Geschäftsleitungs- und Arbeitgeberfunktionen, Behördenkontakte und Zahlungsverkehr stattfänden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27.06.1996 V R 51/93, BStBl II 1996, 620 und BFH-Beschluss vom 11.03.1999 V B 135/98, BFH/NV 1999, 1253). 63

Die Richtigkeit der Anschrift muss nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 21.01.2002 VB 108/01, BStBl II, 2004, 622) in zeitlicher Hinsicht sowohl bei Ausführung der Leistung als auch bei Rechnungsstellung zutreffend sein (z.B. BFH-Urteile vom 1.2.2001 (V R 6/00, BFH/NV 2001, 941; vom 27. Juni 1996 V R 51/93, BStBl II 1996, 620; BFH-Beschlüsse vom 14. März 2000 V B 187/99, BFH/NV 2000, 1252; vom 11. März 1999 V B 135/98, BFH/NV 1999, 1253). Dem Vorsteuerabzug steht allerdings nicht entgegen, dass sich der Leistende nach Leistungsausführung und Rechnungsausstellung dem Zugriff der Finanzbehörde entzogen hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. Juni 1996 V R 51/93 BStBl II 1996, 620; vom 28. November 1997 V B 61/97, BFH/NV 1998, 750). 64

bb) Nach diesen Grundsätzen bestand ein Sitz der Firma X in der V-Straße in Y im Streitjahr nicht mehr. Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens steht zur Überzeugung des Senats fest, dass nur bis zu einem nicht näher ermittelbaren Zeitpunkt vor dem 15.12.1997 dort geschäftliche Aktivitäten nachweisbar durchgeführt worden sind. Für eine geschäftliche Aktivität im Streitjahr bestehen kaum Anzeichen. Weder der Hausmeister Herr G, noch der Umsatzsteuer-Sonderprüfer des Finanzamts W konnten X zu verschiedenen Zeitpunkten in den Geschäftsräumen antreffen. Zwar hat der Kläger in der Sache 4 K 1354/02 am 13.2.1998 X vor den Geschäftsräumen getroffen, um ein Fahrzeug abzuholen. Dies schließt aber nicht aus, dass die Geschäftsräume selbst nicht mehr benutzt wurden. Auch der Zusammenhang der angekündigten Sonderprüfung und des erstmaligen Auftretens der Firma T im März 1998 legt nahe, dass X ab Dezember 1997 zwar in seinen Ausgangsrechnungen für eine Übergangszeit bis Mitte März noch die Geschäftsräume in der Stadt Y angab, diese aber geräumt hatte, um der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu entgehen und ab Ende März 1998 das Geschäft über den Zeugen T als Strohmann unter der Firmenanschrift G-Straße fortgeführt hat. 65

Ein Sitz der Firma T bestand im Streitjahr unter der Anschrift G-Straße in E nicht. 66

Nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens, insbesondere nach der Beweisaufnahme in der mündlichen Verhandlung vom heutigen Tage, steht für den Senat fest, dass es sich bei der Anschrift G-Straße um einen Scheinsitz handelte, an dem keine geschäftliche Aktivität in Form von Geschäftsleitungs- oder Arbeitgeberfunktionen entfaltet wurde. 67

Zum einen hielten sich dort weder T noch der Zeuge X auf, da in der G-Straße überhaupt keine eigenen Räume für die Firma T angemietet worden waren. Der Zeuge T hat erklärt, nach der Anmietung im Februar des Streitjahres nicht mehr in der G-Straße gewesen zu sein. Er hat dies auch auf Vorhalt einer früheren Aussage des nicht erschienenen Zeugen Z vor der Steuerfahndung, mit ihm dort einen PKW-Verkauf abgewickelt zu haben, bestätigt. Das Aussageverhalten des Zeugen war bei konkreten Fragen ausweichend, da er weitgehend angab, sich an nichts mehr erinnern zu können, und er sich nur auf Vorhalt früherer Aussagen vor der Steuerverwaltung dahingehend einließ, dass seine frühere Aussage so zutreffend sei. Der Zeuge wirkte überdies nur bedingt glaubwürdig, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass er zur Vermeidung eigener strafrechtlicher Verfolgung möglichst vage aussagen wollte. Seine Aussage wird aber von der glaubhaften Aussage der Zeugin J bestätigt. Sowohl T als auch X als Hintermann stand in der G-Straße lediglich die Nutzung einer Geschäftsadresse zu, so dass sie sich im Gebäude überhaupt nicht ständig aufhalten konnten. Räume standen nur auf Anforderung nach gesonderter Vereinbarung in Form eines Besprechungszimmers zur Verfügung. Die Zeugin J konnte sich an keine Nutzung durch den Zeugen T erinnern. Im übrigen wurden nach der Aussage der Zeugin J lediglich 16 Telefon-Gespräche im April und 9 Gespräche im Mai des Streitjahres für die Firma T angenommen. Für die Zeugin, die sich täglich dort während des Streitjahres aufhielt, deutete auch im Außenauftritt der Firma T nichts darauf hin, dass die Firma T einen PKW-Handel unter der Anschrift betrieb. Im übrigen bestand selbst die Nutzung der Geschäftsadresse in der G-Straße nach den insoweit zwischen den Beteiligten unstreitigen Feststellungen der Steuerverwaltung nur während der Monate Februar bis Juni des Streitjahres, da die Zeugin J mangels Zahlungseingang das Vertragsverhältnis fristlos gekündigt hatte. 68

Eine Aussage des nicht erschienenen Zeugen Z war angesichts des Ergebnisses der Beweisaufnahme entbehrlich, da der Senat sich bereits aus den Aussagen der Zeugen T und J ein ausreichendes Bild vom Ablauf der geschäftlichen Aktivitäten in der G-Straße machen konnte. Der Kläger hat die Vernehmung des Herrn Z als Zeugen auch nicht mehr beantragt. 69

Der Annahme eines für den Vorsteuerabzug nicht genügenden Scheinsitzes durch den Senat steht schließlich nicht entgegen, dass der BFH in einem Beschluss vom 02.07.1999 (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 2.7.1999 V B 171/98, BFH/NV 1999, 1652) die Anschrift eines Büroserviceunternehmens als zutreffende Rechnungsangabe hat ausreichen lassen. Der dort entschiedene Fall betraf die inländische Anschrift eines im Ausland ansässigen Unternehmers. Eine vergleichbare Konstellation indes ist im Streitfall nicht gegeben, da ein Sitz des Zeugen T im Streitfall an einem anderen Ort nicht bestanden hat. 70

b) Dem Kläger steht jedoch der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma x zu, da er vom Umsatzsteuerbetrug des X nichts wusste oder wissen musste und er alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise verlangt werden konnten, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht in einen Betrug einbezogen waren. Aus den Rechnungen der Firma T steht ihm der Vorsteuerabzug nicht zu, da er nicht alle erforderlichen Maßnahmen zur Sachverhaltsaufklärung getroffen hat. 71

aa) 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 (vgl. z.B. die BFH-Urteile vom 4.9.2003, V R 9,10/02, BFH/NV 2004, 149; vom 16. August 2001 V R 67/00, BFH/NV 2002, 223; BFH-Beschlüsse vom 12. Dezember 2001 V B 81/00, BFH/NV 2002, 553; vom 24. Juli 2002 V B 25/02, BFHE 199, 85; vom 26.8.2004 VB 243/03, BFH/NV 2005, 255?). Den Leistungsempfänger trifft eine Obliegenheit, sich über die Richtigkeit der Geschäftsdaten (Anschrift, Firma, Rechtsform u.ä.) des Leistenden zu vergewissern (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27.05.1996 V R 51/93, BStBl II 1996, 620).

Die dem den Vorsteuerabzug begehrenden Leistungsempfänger obliegende Feststellungs- und Darlegungslast bezieht sich nach der ständigen Rechtsprechung des BFH auf die Identität von Leistendem und Rechnungsaussteller sowie dessen Unternehmereigenschaft. Einen Schutz des guten Glaubens an das Vorliegen dieser Vorsteuerabzugsvoraussetzungen hat der BFH in ständiger Rechtsprechung abgelehnt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. April 1986 V R 110/76, BFH/NV 1987, 745; vom 19. Oktober 1978 V R 39/75 BStBl II 1979, 345; vom 8. Dezember 1988 V R 28/84, BStBl II 1989, 250; vom 1.2.2001 V R 6/00, BFH/NV 2001, 941; BFH-Beschluss vom 11. März 1994 V B 92/93; BFH/NV 1995, 653). 73

Hiernach scheidet ein Vorsteuerabzug trotz Gutgläubigkeit des Leistungsempfängers selbst dann aus, wenn – wie im Streitfall – feststeht, dass Leistender und Rechnungsaussteller identisch und die in Rechnung gestellten Leistungen tatsächlich durchgeführt worden sind, aber die in den Rechnungen angegebene Anschrift des Leistenden im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung und Leistungserbringung nicht oder nicht mehr besteht. 74

bb) Diese Auslegung des nationalen Rechts verlangt indes nach der Auffassung des Senats vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung in den Rs. C-439/04 und C 440/04 vom 6.7.2006 (a.a.O.) zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie nach einer Einschränkung, soweit ein Gutglaubensschutz an das Vorliegen der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen generell verneint wird. 75

Sie führt nach Ansicht des Senats zu einer "Gefährdungshaftung" redlicher Leistungsempfänger, die mit dem Neutralitätsgebot des Mehrwertsteuersystems, welches der EuGH zu Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie in seiner Entscheidung vom 6.7.2006 betont, nicht vereinbar ist. Denn der EuGH hat in Tz. 51 des genannten Urteils ausgeführt, dass Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen können, ohne Gefahr zu laufen, ihr Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren (vgl. in diesem Sinne auch EuGH-Urteil vom 11. Mai 2006 in der Rechtssache C384/04, Federation of Technological Industries, Slg. 2006 I, Randnr. 33). Dagegen sei ein Steuerpflichtiger, – so der EuGH in Tz. 56 und 57 der Entscheidung vom 6.7.2006, C-439/04 und 440/04, a.a.O. –, der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, für die Zwecke der Sechsten Richtlinie als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen, unabhängig davon, ob er aus dem Weiterverkauf der Gegenstände einen Gewinn erziele, da der Steuerpflichtige den Urhebern der Hinterziehung zur Hand gehe und sich ihrer mitschuldig mache. 76

Nach den vorstehenden Grundsätzen ist daher nach Auffassung des Senats ein Gutglaubensschutz für die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs unmittelbar auf der Grundlage des Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zu gewähren, wenn ein 77

Leistungsaustausch stattgefunden hat und die vom EuGH in seiner Entscheidung vom 6.7.2006 (C-439/04 und C-440/04, a.a.O.) geforderten Maßnahmen des Steuerpflichtigen ergriffen wurden und er gutgläubig im Sinne der EuGH-Rechtsprechung war.

Der Annahme eines solchen Gutglaubensschutzes für die Richtigkeit von unzutreffenden Rechnungsangaben steht nach Auffassung des Senats nicht entgegen, dass der EuGH in seinem Urteil vom 6.7.2006 (C-439/04 und C-440/04, a.a.O.) für die Anforderungen an eine Rechnung bei Erwerb von einem "missing trader" keine Aussage trifft. Es erschiene dem Senat aber angesichts der sehr offenen Formulierung in Tz. 51 des Urteils vom 6.7.2006 (C-439/04 und C-440/04, a.a.O.) als eine nicht plausible Einschränkung des Schutzes redlicher Erwerber, wenn dieser nur für solche gutgläubigen Erwerber gelten sollte, die von einem "missing trader" erwerben, dessen Ausgangsrechnungen im Zeitpunkt der Leistungserbringung und Rechnungsausstellung eine zutreffende Anschrift enthalten ist. Es ist nach Auffassung des Senats von dem gemeinschaftsrechtlichen Gutglaubensschutz auch der Fall erfasst, dass ein redlicher Erwerber vom "missing trader" eine Rechnung erhält, die den formale Anforderungen des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis Nr. 6 UStG genügt, aber eine unzutreffende Anschrift des Leistenden enthält, wenn im übrigen der Steuerpflichtige alle ihm zumutbaren Aufklärungsmaßnahmen unternommen hat und ihm dabei die falsche Anschrift nicht auffallen musste.

78

c) Im Streitfall besteht nach diesen Maßstäben für den Kläger ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma X, nicht aber aus den Rechnungen der Firma T.

79

aa) Der Kläger hat alle zumutbaren und erforderlichen Anstrengungen unternommen, um sicherzustellen, dass die Umsätze mit der Firma X nicht in einen Umsatzsteuerbetrug einbezogen waren. Er hat anhand der im Verfahren vorgelegten Bescheinigungen, maßgeblich der Bescheinigungen des Finanzamts H zur Ansässigkeit der Firma X und des Bundesamtes für Finanzen geprüft, ob die Firma X umsatzsteuerlich geführt wurde. Überdies hat er sich den Personalausweis des X zur Überprüfung der Identität vorlegen lassen und sich von der Übereinstimmung seines Vertragspartners X und des Rechnungsausstellers überzeugt. Zudem hat er nochmals im Streitjahr den Firmensitz des X persönlich aufgesucht. Zwar hat er nicht für jede einzelne Lieferung überprüft, ob der Sitz der Firma X tatsächlich noch existierte. Diese Obliegenheit überstiege jedoch nach Auffassung des Senats die Zumutbarkeitsgrenzen im Wirtschaftsleben und würde zu einer nachhaltigen Beeinträchtigung führen, wenn ein Händler über die vom Kläger durchgeführten Aufklärungsmaßnahmen hinaus bei jeder Rechnung ermitteln sollte, ob die Rechnungsdaten noch zutreffend sind. Im Streitfall wurde der Geschäftspartner des Klägers im übrigen getäuscht, da er noch am 13.2.1998 von X vor dem Geschäftssitz in Y ein Fahrzeug erworben und übergeben bekommen hat. Dem Kläger musste es sich auch aus den Ankaufpreisen der von ihm erworbenen Fahrzeuge nicht aufdrängen, dass X als "missing trader" agierte. Die Feststellungen im Bericht der Steuerfahndung, dass X, U und I im Regelfall bei einem Vergleich der Netto-Ankauf- und Verkaufspreise Verluste erwirtschaftet haben und sich deren Vorteil erst aus der nicht abgeführten Umsatzsteuer ergab, lassen sich für die Verkäufe im Streitfall nicht nachweisen. Es handelte sich bei den erworbenen Fahrzeugen entweder bereits um Gebrauchtwagen, bei denen ein Vergleich zwischen einem Markt-Netto-Verkaufspreis und dem vom Kläger gezahlten Netto-Einkaufspreis beim Erwerb nur bedingt möglich ist. Der Kläger selbst hat stichprobenartig nachgewiesen, dass seine Marge beim anschließenden Weiterkauf nur um ca. 1% höher lag, wenn Fahrzeuge der Firma X weiterveräußert wurden. Darüberhinaus wurde vom Beklagten nicht dargetan und ist auch aus den Akten nicht ersichtlich, worin die für den Kläger offenkundigen günstigen Ankaufspreise begründet sein sollen.

80

bb) Bei den Ankäufen von der Firma T hat der Kläger keine ausreichenden Aufklärungsmaßnahmen getroffen, um sicherzustellen, dass die Umsätze mit der Firma T nicht in einen Betrug einbezogen waren. Zwar hat der Kläger auch hier bestimmte schriftliche Nachweise in Gestalt einer Gewerbeanmeldung in der G-Straße, einer Kopie des Personalausweises des Zeugen T und eine Bescheinigung des Bundesamtes für Finanzen eingeholt. Bereits das Fehlen einer Ansässigkeitsbescheinigung eines Finanzamts in der Stadt E für die Geschäftsadresse in E hätte beim Kläger aber Anlass für weitere Erkundigungen geben müssen. Er hätte hierdurch erfahren können, dass die Firma T umsatzsteuerlich nicht geführt wurde. Die Bescheinigung des Bundesamts für Finanzen vom 17.10.1998 weist überdies auch nicht die Anschrift G-Straße, sondern eine Anschrift in der Stadt N aus. Zwar behauptet der Kläger, sein Geschäftspartner, der Kläger in der Sache 4 K 1354/02, habe den Geschäftssitz des T in der G-Straße am 2.5.1998 aufgesucht. Ob dieser Vortrag eine reine Schutzbehauptung ist, läßt sich nicht mehr aufklären. Zumindest ist der Senat nach der Aussage der Zeugin J, es habe sich um ein Zweifamilienhaus in einer Wohngegend ohne Stellplätze gehandelt, davon überzeugt, dass dem Kläger bei einer Besichtigung des Gebäudes hätten Zweifel kommen müssen, warum ein Handel von PKWs nur mittels einer gemieteten Geschäftsadresse ohne eigene Räumlichkeiten und Parkplätze für PKWs ausgeübt wurde. Überdies hätte für den Kläger Anlass zu Fragen aufwerfen müssen, dass er ab März 1998 im Außenverhältnis eine Geschäftsbeziehung zum Zeugen T unterhielt, obwohl er alle geschäftlichen Dinge weiterhin mit X abwickelte. Dies gilt umso mehr, als der Zeuge T in der Hauptverhandlung auf den Senat einen derart unbedarften Eindruck machte, dass der Kläger gemerkt haben müsste, dass T einen Fahrzeughandel überhaupt nicht führen konnte. Dies war nach Überzeugung des Senats auch dem Kläger erkennbar, da der Zeuge T nach dem insoweit übereinstimmenden Klägervortrag und der Zeugenaussage auch am Geschäftssitz des Klägers persönlich zugegen war. Es hätte für den Kläger Anlass zu Nachforschungen geben müssen, warum X ab Ende März 1998 als Bevollmächtigter des Zeugen T auftrat, obwohl er noch bis Mitte März 1998 an den Kläger unter eigener Firma Fahrzeuge verkaufte. Der Kläger hat X hierzu offenbar überhaupt nicht befragt, jedenfalls hat er nicht dazu vorgetragen, welche Erklärung er für die plötzliche Änderung im Geschäftsablauf erhalten hat.

81

3. Der Senat vermag schließlich keinen den Vorsteuerabzug ausschließenden Mangel der Rechnungen der Firma X darin zu erkennen, dass die Anschrift des Klägers als Leistungsempfänger per Stempel bei Abwicklung des Vertragsabschlusses und der Übergabe und Übereignung des jeweiligen Fahrzeugs auf der Rechnung angebracht wurde. Eine Einschränkung dergestalt, dass nur eingedruckte oder vom Leistenden handschriftlich eingefügter Name und Anschrift des Leistungsempfängers den gesetzlichen Anforderungen genügen sollen, vermag der Senat dem Gesetz nicht zu entnehmen.

82

4. Hiernach ergab sich unter Berücksichtigung der Mehr-Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der Firma X folgende Steuerberechnung:

83

	DM
Umsatzsteuer	478.773,04
Vorsteuer laut Urteil	278.089,68 + 63,482,60 = 341.572,28
Umsatzsteuer	137.200,76
Umsatzsteuer gerundet	137.200

84

II. Die Kostenentscheidung beruht auf §136 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 85

Der Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen, weil nach der Entscheidung des EuGH vom 6.7.2006 in den Rs. C-439/04 und C-440/04 (a.a.O.) klärungsbedürftig ist, ob das Fehlen einer Rechnungsanschrift im Sinne der bisherigen Rechtsprechung des BFH dann unbeachtlich ist, wenn es sich um einen Erwerber handelt, der alle zumutbaren Maßnahmen getroffen hat, um sicherzustellen, dass die Umsätze nicht mit einem "missing trader" getätigt werden und er von dessen Betrug nichts wusste und nichts hätte wissen müssen. 86