

Datum: 12.11.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 781/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:1112.14K781.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Vorsteuerabzug aus Subunternehmerrechnungen im Hinblick auf die unbekannte Identität der tatsächlich Leistenden rückgängig zu machen ist. 2

Die Klägerin ist eine GmbH, deren Gegenstand der Betrieb eines Bauunternehmens ist. In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr meldete die Klägerin Vorsteuerbeträge in Höhe von 214.707,39 DM an. Hiervon entfielen Teilbeträge von 79.527,52 DM auf Rechnungen, die unter der Firmenbezeichnungen "B GmbH", ... (nachfolgend: B GmbH), und 43.126,74 DM, die unter der Firmenbezeichnung "G GmbH", ... (nachfolgend: G GmbH), erstellt waren. 3

Im einzelnen liegen diesen Anmeldungen folgende Rechnungen zugrunde: 4

Datum	Seite Akte	Betrag netto	USt	Betrag brutto	Unter- schrift	Leistungsbezeichnung	Anm.
-------	---------------	-----------------	-----	------------------	-------------------	----------------------	------

5

		DM*	DM*	DM*	pauschal	Aufmaß	
--	--	-----	-----	-----	----------	--------	--

6

7

* Beträge in vollen DM ohne Pfennigbeträge

B GmbH ...

8

1	30.03.		14.050	2.248	16.298	--	Trockenbauarb. 1.150 DM	Unterputz 258 qmx50 DM	
2	04.04.		11.562	1.849	13.411	--	Rohbauarb. Fertigbausteine 282 Std.x41DM 11.562 DM		
3	14.04.		20.155	3.224	23.380	--		Unterputz 258 qm x 50DM Heizestrich 247,9 qm x11DM Sockel 88m x 7,20 DM Stufen 17,5 x 34 DM	2 Objekte
4	03.08.		16.687	2.670	19.357	--		Heizstrich 99qmx9 DM Schwimmend- estrich 270x9,50 DM Verbundestrich 1.110x8,90 DM Schwimmend-estrich 350,40qm x9,80DM	2 Objekte
5	14.08		16.800	2.688	19.488	--	Estricharbeiten		
6	24.08		10.797	1.727	12.525	--		Schwimmend-estrich 225qm x15,20DM Schwimmend-estrich 180qmx10,20 DM Verbundestrich 45qm x 8,70 DM Verbundestrich 459qm x11,22DM	3 Objekte
7	28.08		20.800	3.328	24.128	--		Innenputz 2.080qmx10DM	
8	29.08	26	13.772	2.203	15.975	--	48 Std.x58 DM 2784 DM 22 Std.x58 DM 1.276 DM 24 Std.x58 DM 1.392 DM	Fliesenarbeiten 55qm x 65 DM Fliesenarbeiten 35qm x 65 DM Fliesenarbeiten 38qm x 65 DM	3 Objekte
9	04.09.	23	29.000	4.640	33.640	--	Fliesenarbeiten 9.000 Fliesen- u. Tapezierarbeiten 1. A-Konto-Zahl. 20.000		2 Objekte keine Schluss- rechnung

10	06.09	27	37.444	5.991	43.435	--	Bausanierung 580 Std.x58 DM 33.640 DM 23 Std.x58 DM 1.334	Fliesenarbeiten 38 Std.x65 DM	2 Objekte
11	19.09		34.600	5.536	40.136	--	Trockenbauarb. 22.000	Innenputz 900qm x14 DM	2 Objekte
12	26.09.	28	24.175	3.868	28.043	--	Sanierung 24 Std.x58 DM 1.392 Maurerarbeiten 4.500 Demontage 276 Std.x58 DM	Fliesenarbeiten 35 qm x 58 DM	3 Objekte
13	10.10.		24.920	3.987	28.907	--		Innenputzarb. 880qmx14 DM Innenputzarb. 900 qm x 14 DM	2 Objekte
14	18.10.	24	20.000	3.200	23.200	--	Bürosanierung Abschlagszahlg.		Keine Schluss- rechnung
15	30.10.		23.870	3.819	27.689	--	Sockelputz 4.500	Außenputz 298 qm x 65 DM	3 Objekte
16	02.11.		13.837	2.213	16.050	--		Schwimmend-estrich 256qm x14,50DM Außenputz, Scheibenputz 225 qm x 45 DM	2 Objekte
17	08.11.		34.720	5.555	40.275	--		Innenputz 2.480qm x 14 DM	
18	14.11.		15.000	2.400	17.400	--	Stemm u. Verputzarbeiten Akontozahlung		
19	21.11.		15.722	2.515	18.237	--		Estricharbeiten 884,28qm x 14,50 DM Heizestrich 200qm x14,50DM	2 Objekte
20	04.12.		16.071	2.571	18.643	--		Heizestrich 310,94 qm x 8,90 DM Schwimmend-estrich 1.430,59 qm x 9,30 DM	2 Objekte
21	07.12.		18.466	2.954	21.421	--		Heizestrich 787,52qm x 8,90 DM 180,83 qm x 11,00 DM Schwimmend- estrich 704,04 qm x 8,90 DM 344,40 qm x 9,30 DM	4 Objekte

22	18.12.		13.770	2.203	15.973	--		Schwimmend-estrich 338,41 qm x 9,30 DM Verbundestrich 221,32qm x 48DM	2 Objekte
23	01.12.		35.000	5.600	40.600	--	Außenputzarb. Wärmedämm- system		

G GmbH ...

9

24	03.04.		17.250	2.760	20.010	W	Trockenbauarb. Versorgungs- schächte u. Dachschräge 4 Häuser 4.600 DM		15 Häuser
25	03.04.		15.480	2.476	17.956	W		Unterputz 258 qm x 60 DM	
26	07.04.	29	2.580	412	2.992 ./ 89 2.903	--		Oberputz 258 qm x 10 DM	
27	07.04.	31	2.580	412	2.992 ./ 89 2.903	--		Oberputz 258 qm x 10 DM	
28	11.04.	33	4.386	701	5.087 ./ 152 4.935	--		Oberputz Spezialfertigung 258 qm x 17 DM	
29	02.06.		13.719	2.195	15.914	W	Fliesen Std. 21, 19, 21, 21, 21	Fliesen qm x 65 DM 27, 26, 28, 28, 26	5 Häuser in 2 Straßen
30	08.06.		10.046	1.607	11.653	W		Schwimmend-u. -trennestrich 502qm x 8,50 DM 201qm x 7,40 DM 268qm x11,20DM 41 qm x 7,40 DM 200qm x 8,50 DM	3 Objekte

10

31	15.05.		30.960	4.953	35.913	W		Unter- u. Oberputz 2x 258qm x60DM	4 Häuser
32	19.05.		20.080	3.212	23.292	W	Trockenbauarb. Versorgungsschächte u. Dachschräge 4 Häuser 4.600 DM	Unterputz incl. Schienen 258 qm x 60 DM	4 Häuser
33	15.06.		25.800	4.128	29.928 ./ 598 29.329	W.		Innenputz 2.150qm x12DM	
34	07.07.		30.000	4.800	34.800	W	1. Akontozahlung Umbau		Schlussrechnung fehlt
35	11.07.		8.797	1.407	10.205	W.		Schwimmend-estrich 430qm x13,00DM 337qm x 9,50DM	2 Objekte
36	17.07.		8.500	1.360	9.860	--	Innenputz		
37	24.07.		19.950	3.192	23.142	W		Schwimmend-estrich 2100qm x9,20DM	
38	20.08.		16.161	2.585	18.746	W		Schwimmend-estrich 370qm x10,00DM 161qm x11,20DM 1146qm x9,30DM	3 Objekte
39	12.10.		10.866	1.738	12.605	W		Schwimmend-estrich 700qm x10,20DM 257qm x14,50DM	2 Objekte

**W = W

G ...

11

40	13.03.		7.740	1.238	8.878 ./ 179 8.798	--	Außenputz 258 qm x 30	
----	--------	--	-------	-------	--------------------------	----	-----------------------	--

12

41	13.03.	7.740	1.238	8.878 ./. 179 8.798	--	Außenputz 258 qm x 30	
42	21.03.	7.740	1.238	8.878	--	Unterputz 258qm x 30 DM	Selbe Leistung abgerechnet mit Rg. 3
43	21.03.	7.740	1.238	8.878	--	Unterputz 258qm x 30 DM	

Bis auf einen Fall enthalten die Rechnungen keine Angaben zur Leistungszeit.

13

Die Rechnungen der B GmbH liegen im Original vor. Dazu liegen drei handschriftlich ausgefüllte Originalquittungen auf Zweckformformularen über Barzahlungen zu den Rechnungen Nr. 1 bis 3 vor, die mit Firmenstempel und einer nicht leserlichen in den Stempelaufdruck gesetzten Unterschrift versehen sind. Zu den anderen Rechnungen der B GmbH liegen Kopien vor. Zu einer dieser Kopien ist handschriftlich vermerkt: "Originale im Strafverfahren eingezogen". Auf allen Kopien sind der Stempelaufdruck und die darin angebrachte Unterschrift identisch aufgebracht und entsprechen dem Original der Quittung zu Nr. 2.

14

Die Rechnungen der G GmbH liegen im Original vor. Die Rechnungen enthalten, soweit sie mit der Unterschrift des W versehen sind, unterhalb des Rechnungstextes und oberhalb der Unterschrift den maschinenschriftlichen Zusatz "Rechnung am....Bar erhalten" unter jeweiliger Angabe eines Datums. Dabei liegt dieses Datum jeweils einige Tage nach dem angegebenen Rechnungsdatum und entspricht der Rechnungsnummer. Der Zusatz ist mit derselben Maschine wie der übrige Rechnungstext geschrieben. Zusätzlich zu der Unterschrift ist unterhalb des Zusatzes jeweils ein Stempelaufdruck der "G GmbH" angebracht. Soweit nicht die Barzahlung auf den Rechnungen quittiert ist, hat die Klägerin teilweise Kopien von Schecks und von Auszügen ihres Kontos über deren Verbuchung vorgelegt.

15

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung gelangte der Prüfer unter Berufung auf Ermittlungen des Finanzamts für Steuerfahndung L und der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts I zu dem Ergebnis, dass die Firmen, unter deren Namen die Rechnungen ausgestellt wurden, lediglich Strohmännfunktion gehabt hätten und der tatsächlich leistende Unternehmer nicht bekannt bzw. dass es sich bei den Rechnungen um sog. Abdeckrechnungen ohne tatsächliche Leistung handele. Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen sei deshalb zu versagen. Die Fa. G GmbH sei eine "Strohmangesellschaft", die dazu genutzt werde, Schwarzarbeiterkolonnen mit Papieren auszustatten und Rechnungen zu verkaufen. Es würden keine Baumaterialien gekauft. Arbeitnehmer würden nur zum Teil und mit geringen Löhnen angemeldet. Bei einer Ortsbesichtigung in ... sei festgestellt worden, dass es sich nicht um einen Firmensitz handeln könne.

16

Bei der Fa. B GmbH handele es sich nicht um ein in kaufmännischer Weise geführtes Unternehmen. Bei der Anschrift in ... handele es sich um einen nicht besetzten Büroraum, also eine Briefkastenadresse. Der Geschäftsführer, der an der selben Anschrift seinen Hauptwohnsitz gemeldet habe, sei dort ebenfalls nicht erreichbar. Bei der Durchsuchung seien dort keine Grundaufzeichnungen wie Verträge, Aufmaße etc. gefunden worden. Der für die Zulassung als Handwerksbetrieb angegebene Handwerksmeister habe von den Baustellen keine Kenntnis. Der Geschäftsführer sei für ihn nicht erreichbar gewesen. Es lägen Anhaltspunkte dafür vor, dass die B GmbH nur als Tarnung gegründet worden sei, um

17

Schwarzarbeiter zum Einsatz zu bringen und fremde Schwarzarbeiterkolonnen mit Papieren auszustatten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 14.1.2002 und den Zwischenbericht des Finanzamts I - Steuerfahndungsstelle - vom 6.3.2002 (s. Prüferhandakte) und das Schreiben des Finanzamtes für Steuerfahndung L vom 9.10.2001 (s. Prüferhandakte) Bezug genommen.

Auf der Grundlage des Prüfungsergebnisses erging der geänderte Umsatzsteuerbescheid, mit dem Vorsteuerbeträge abweichend von der Anmeldung (Jahreserklärung) nur noch in Höhe von 92.053,10 DM berücksichtigt wurden. Die Steuer wurde auf 91.652,14 EUR (179.256,00 DM) erhöht. In der Abrechnung ergab sich unter Berücksichtigung der bereits erfolgten Zahlungen ein Nachzahlungsbetrag von 62.691,40 EUR. 18

Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, sowohl die G GmbH als auch die B GmbH seien leistende Unternehmer gewesen. Sie hat Kopien folgender auf die Anschrift der B GmbH in ... ausgestellter Unterlagen eingereicht, die ihr von der B GmbH vorgelegt worden seien: die Gewerbeanmeldung vom 11.11.1999, die Betriebsnummernzuteilung der Bundesanstalt für Arbeit vom 23.3.2000, die Unbedenklichkeitsbescheinigung der ... vom 13.4.2000, den Aufnahmebescheid der ... vom 25.4.2000, die Erteilung USt-IdNr. durch das Bundesamt für Finanzen vom 4.5.2000 und die Eintragung ins Handelsregister des I-Kreises vom 23.8.2000. 19

Über die G GmbH hat die Klägerin Kopien folgender Unterlagen eingereicht, die ihr von dieser vorgelegt worden seien: Gewerbeanmeldung vom 4.2.2000 bei der Gemeinde ..., Mitteilung über die Eintragung im Handelsregister vom 18.2.2000, Anmeldung des Wechsels des Geschäftsführers zum Handelsregister vom 3.3.2000, Bescheinigung des Finanzamts O vom 9.5.2000, dass das Unternehmen seit dem 1.1.2000 geführt und die steuerlichen Pflichten bis zum Tag der Ausstellung der Bescheinigung erfüllt habe. 20

Die Klägerin bestreitet, dass es sich um Strohmannfirmen gehandelt habe. Diese treffe jedenfalls für ihre Geschäftsbeziehungen mit den beiden Firmen nicht zu. Sie habe alles in ihren Möglichkeiten Stehende getan, um sich über ihre Subunternehmer zu informieren. Im Hinblick auf die ihr vorgelegten Unterlagen, die bestehenden Kontakte und die ordnungsgemäß erbrachten Leistungen habe sie guten Glaubens darauf vertrauen dürfen, dass sich der Sitz der B GmbH in ... und derjenige der G GmbH in ... befunden habe. Die Originalrechnungen erfüllten alle gesetzlichen Anforderungen. 21

Nach der Zurückweisung des Einspruchs als unbegründet verfolgt die Klägerin ihr Begehren mit der Klage weiter. Ergänzend zu ihrem Vorbringen im Verwaltungsverfahren macht sie geltend, sie habe an der Seriosität der beiden Subunternehmer nicht zweifeln können. Im Computerzeitalter komme der Existenz fester Büroeinrichtungen nicht mehr eine derart entscheidende Bedeutung wie noch vor einigen Jahren zu. Die 2001 getroffenen Feststellungen der Steuerfahndung seien kein Beweis für die Verhältnisse des Jahres 2000. 22

Die Klägerin habe konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Firmen B GmbH und G GmbH die der Klägerin in Rechnung gestellten Arbeiten auch tatsächlich ausgeführt habe. So habe die Auftraggeberin der Klägerin für das Bauvorhaben in ..., die L Grundstücksverwaltung GbR, mit Schreiben vom 08.08.2000 der Beauftragung der B GmbH als Nachunternehmerin für Entkernungsarbeiten und die Innensanierung zugestimmt. Der Geschäftsführer der L Grundstücksverwaltung GbR könne sich an zwei bis drei auf der Baustelle tätige Arbeitnehmer in Overalls mit der Beschriftung "B" und ein von diesen genutztes Fahrzeug mit entsprechender Beschriftung erinnern. Auf einer Baustelle in ... seien über einen Zeitraum von drei Monaten ebenfalls Arbeitnehmer der B GmbH und auch der G GmbH tätig 23

geworden. Dies könne durch einen - namentlich benannten – Angestellten der Klägerin, der die Baustellen wöchentlich beliefert und mit den Arbeitnehmern gesprochen und Terminvereinbarungen getroffen habe, bestätigt werden. Auf der großen Baustelle in ... seien ebenfalls Arbeiter der G GmbH eingesetzt worden. Auch der Bruder des Klägers könne sich an Arbeiter in entsprechend beschrifteten Arbeitsanzügen erinnern. Dieser sei auch anwesend gewesen, als gemeinsam mit dem Verantwortlichen der G GmbH das Aufmaß genommen worden sei. Der Bruder des Klägers habe keine Zweifel daran gehabt, dass dieser berechtigt gewesen sei, für die G GmbH zu handeln und nach erfolgter Abstimmung die Abschrift des Aufmaßes entgegen zu nehmen. Telefonisch seien Absprachen mit Personen mit den Vornamen "N" und "T" getroffen worden. Die Preise seien jeweils im Büro der Klägerin verhandelt worden. Dies entspreche den üblichen Gepflogenheiten. Der Geschäftsführer der Klägerin habe mit Scheinfirmen keinerlei Erfahrungen. Es seien nicht nur Bar-, sondern auch Scheckzahlungen erfolgt. Diese seien den jeweils verantwortlichen Herren, die erkennbar zu deren Entgegennahme befugt gewesen seien, teils direkt auf der Baustelle, teils im Büro der Klägerin ausgehändigt worden. An die Klägerin dürften bezüglich der Nachweise keine unmöglich zu erfüllenden Anforderungen gestellt werden. Aufgrund der vorgelegten Rechnungs- und Zahlungsnachweise sowie des Schreibens der L Grundstücksverwaltung und der sonstigen Unterlagen stehe fest, dass die zurückgeforderten Vorsteuerbeträge tatsächlich entstanden seien und nicht auf Scheinrechnungen, Scheinfirmen oder Luftbuchungen beruhten.

Die Klägerin beantragt, den Umsatzsteuerbescheid vom 10.07.2000 und die Einspruchsentscheidung vom 12.01.2004 aufzuheben. 24

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 25

Ergänzend zu seinen Ausführungen im Vorverfahren beruft er sich auf die Stellungnahme der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts I vom 17.11.2004 (Bl. 47 ff. d.A.). Danach hat die B GmbH keinen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhalten, war der Geschäftsführer an dem angegebenen Wohn- und Geschäftssitz nicht erreichbar und überdies der deutschen Sprache nicht mächtig, der als Konzessionsträger beschäftigte Handwerksmeister nicht tätig und hatte keinen Kontakt zum Geschäftsführer, die Arbeitnehmer waren von dieser nicht kontrolliert oder angeleitet, Grundaufzeichnungen (Verträge, Aufmaße, Bauzeichnungen) nicht vorhanden. Löhne wurden ausschließlich bar bezahlt. Die kriminaltechnische Überprüfung der Schreibmaschine habe ergeben, dass nur zwei Ausgangsrechnungen, jedoch auch fünf Eingangsrechnungen unter der Bezeichnung B GmbH auf der in dem Geschäftsraum vorgefundenen Schreibmaschine geschrieben wurden. Über das Konto der GmbH verfügte neben dem Geschäftsführer eine weitere Person als Alleinverfügungsberechtigter. Der größte Teil der Einzahlungen wurde bar abgehoben. 26

Bezüglich der G GmbH beruft der Beklagte sich auf das gegen deren Geschäftsführer W ergangene Strafurteil (Kopie Bl. 81 ff. d.A.). Er hat in der mündlichen Verhandlung die Abschrift der Beschuldigtenvernehmung des W durch die Staatsanwaltschaft L1 – Az. ... – vom 20.04.2005 vorgelegt, die verlesen worden ist. 27

Die Klägerin hat zu den vom Beklagten nachgereichten Unterlagen nicht Stellung genommen. Sie hat sich auch nicht zu den vom Berichterstatter mit Schreiben vom 14.03.2007 (Bl. 63 ff. d.A.) dargelegten Bedenken gegen den Inhalt der vorliegenden Rechnungen bezüglich der Leistungsbezeichnung geäußert. Weiter hat sie außer den Rechnungen und Zahlungsbelegen die in dem Schreiben angeforderten Unterlagen (Vertragsunterlagen, Ausschreibungen, Aufmaße, Stundenzettel etc.) nicht vorgelegt. Der Bevollmächtigte der Klägerin wurde am 09.11.2007 telefonisch auf die Identität der Stempelaufdrucke und 28

Unterschriften auf den Quittungskopien der B GmbH hingewiesen.

Die drei Originalquittungen und die Quittungskopien sind zum Gegenstand der mündlichen Verhandlung gemacht worden. Der Geschäftsführer der Klägerin hat hierzu erklärt, er habe diese Quittungskopien bisher nicht gesehen. Die Unterlagen hätten sich beim Steuerberater befunden. Es müssten noch Originale zu den Kopien vorhanden sein. Auf Vorhalt, dass es keine Originale zu den Quittungen geben könne, da diese gefälscht seien und die Unterlagen auf irgendeine Weise zum Steuerberater gelangt seien, hat der Geschäftsführer der Klägerin erklärt, er habe die Quittungskopien von der Firma B GmbH erhalten und an den Steuerberater weitergegeben. Die Nachfrage des Gerichts, ob er Kopien als Quittungen akzeptiere, hat er sodann nicht beantwortet. Die Klägerin hält trotz der zusätzlichen Bedenken, die sich aus den Quittungskopien ergeben, auch soweit Vorsteuern aus Rechnungen unter der Bezeichnung der Firma B GmbH betroffen sind, an ihrem Klagebegehren fest. 29

Zu dem Vorhalt, dass in den Rechnungen der B GmbH vom 14.04.2000 und derjenigen der G GmbH vom 21.03.2000 dieselbe Bauleistung abgerechnet worden sei (Bauvorhaben ..., Unterputz 258 qm) hat der Geschäftsführer der Klägerin in der mündlichen Verhandlung erklärt, es habe eine Mängelrüge gegeben. Deshalb habe die Arbeit noch einmal ausgeführt werden müssen. Auf den weiteren Vorhalt, dass die Klägerin mit dem Schreiben des Berichterstatters vom 12.03.2007 aufgefordert worden sei, Unterlagen u.a. über Mängelrügen vorzulegen, hat er sich nicht weiter geäußert. 30

Entscheidungsgründe 31

Die Klage ist unbegründet. 32

Der Beklagte hat im Ergebnis zu Recht die streitigen Vorsteuerbeträge in dem angefochtenem Bescheid nicht mehr berücksichtigt. Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen unter den Bezeichnungen B GmbH und G GmbH sind nicht erfüllt. Weder ist nachgewiesen, wer tatsächlicher Rechnungsaussteller ist, noch dass der Klägerin überhaupt bzw. die in den Rechnungen abgerechneten Bauleistungen erbracht worden sind. Teilweise sind die rechnungsmäßigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht erfüllt bzw. nicht nachgewiesen. 33

1. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung kann der Unternehmer die in Rechnungen im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStG müssen die Rechnungen u. a. die Angabe des Namens und der Anschrift des leistenden Unternehmens enthalten. 34

a) Aus dem Erfordernis der Angabe des Namens und der Anschrift des leistenden Unternehmers wird hergeleitet, dass die Identität zwischen dem Rechnungsaussteller und dem leistenden Unternehmer bestehen muss. Für die Bestimmung des tatsächlich leistenden Unternehmers sind die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen maßgeblich. Demgegenüber ist der bloße "Rechnungsschreiber", der selbst keine Lieferungen oder Leistungen außer dem Schreiben der Rechnungen erbringt, nicht Leistender (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteil vom 04.09.2003, V R 10/02, BFH/NV 2004, 149 m. w. N.; Beschluss vom 15.07.2004 V B 164/03, BFH/NV 2004,1676). 35

b) Im Streitfall sind die rechnungsmäßigen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bezüglich der unter der Fa. B GmbH ausgestellten Rechnungen nicht erfüllt, weil die Identität des Rechnungsausstellers nicht festgestellt werden kann.

aa) In Würdigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens kann schon nicht festgestellt werden, wer Rechnungsaussteller ist. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei der Fa. B GmbH um ein reines Scheinunternehmen oder um ein Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts – wozu auch ein reines Serviceunternehmen gehören würde – handelte. Jedenfalls kann nicht festgestellt werden, dass die Rechnungen der Fa. B GmbH zugeordnet werden könnten. Zwar weisen die Rechnungsformulare die Fa. B GmbH als Rechnungsaussteller aus. Gleichwohl kann nicht festgestellt werden, ob die Rechnungen dem Unternehmen – sollte es existiert haben – zuzurechnen waren. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Rechnungen von für die Firma vertretungsberechtigten Personen ausgestellt wurden. Die Rechnungen tragen keine Unterschrift. Alleiniger gesetzlicher Vertreter der Fa. B GmbH war nach der Eintragung im Handelsregister deren Geschäftsführer E. Die Klägerin hat nicht dargelegt, dass dieser die Rechnungen ausgestellt habe oder ihr gegenüber aufgetreten sei. Sie hat lediglich vorgetragen, sie habe telefonisch mit Personen mit den Vornamen "N" und "T" verhandelt. Damit sind konkret identifizierbare Personen nicht hinreichend bezeichnet. Insbesondere kann mangels näherer Angaben nicht unterstellt werden, dass es sich bei diesem "T" um den Geschäftsführer E handelte. Dagegen spricht schon, dass dieser nach dem Bericht der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts I der deutschen Sprache nicht mächtig war. Die Klägerin hat nicht dargelegt, dass sie mit "T" nicht auf deutsch sondern auf türkisch bzw. nur unter Hinzuziehung dolmetschender Personen verhandelt habe. Sie hat lediglich in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht, dass es die Masche mancher Ausländer gegenüber deutschen Behörden sei, Unkenntnis der deutschen Sprache vorzutäuschen. Damit hat sie aber weder substantiiert dargelegt, dass der Geschäftsführer der Fa. B GmbH deutsch konnte, noch dass sie tatsächlich mit diesem verhandelt hat.

37

bb) Zweifel daran, dass die vorgelegten Rechnungen tatsächlich von der Fa. B GmbH ausgestellt worden sind, bestehen auch, weil nach den Feststellungen der Steuerfahndung die meisten Rechnungen unter der Firmenbezeichnung nicht auf der in dem Geschäftsraum der Firma vorgefundenen Schreibmaschine geschrieben worden sind.

38

cc) Auch aus der behaupteten Abwicklung von Zahlungsvorgängen lässt sich nichts anderes herleiten. Vielmehr kann nicht festgestellt werden, dass aufgrund der vorgelegten Rechnungen überhaupt Zahlungen geleistet wurden.

39

Die Zahlungen zu den vorgelegten Rechnungen wurden nach dem Vorbringen der Klägerin bar geleistet. Hierzu liegen drei Original-Quittungen auf Zweckformformularen vor (zu den Rechnungen Nrn. 1 bis 3 der Liste im Tatbestand). Diese sind mit Stempelaufdruck der Fa. B GmbH versehen. Die in den Stempelaufdruck gesetzte Unterschrift ist nicht leserlich. Die Klägerin hat auch keine Person benannt, der diese Unterschrift zugeordnet werden könnte. Die Angabe der Klägerin, sie habe die Zahlung den jeweils verantwortlichen Herren, die erkennbar zu deren Entgegennahme befugt gewesen seien, auf der Baustelle oder in ihrem Büro geleistet, ist unsubstantiiert und deshalb nicht überprüfbar. Insbesondere kann nicht festgestellt werden, dass die nach Vortrag der Kläger für die Fa. B GmbH aufgetretenen nicht namentlich benannten Personen vertretungsbefugt waren. Der Umstand allein, dass diese Personen, unterstellt dass der Vortrag der Klägerin zutrifft, für die Firma B GmbH aufgetreten sind, begründet noch nicht die Vertretungsbefugnis, da sie als Vertreter ohne Vertretungsvollmacht aufgetreten sein können. Jedenfalls hat die Klägerin nicht dargelegt und

40

zu Beweis gestellt, dass eine rechtsgeschäftliche Vertretungsbefugnis bestand. Ein Handeln als Vertreter ohne Vertretungsmacht wäre der Firma B GmbH indessen nur zuzurechnen, wenn das Auftreten entweder nachträglich genehmigt worden ist (siehe § 177 Abs. 1 BGB in der für das Streitjahr gültigen Fassung) oder die Firma B GmbH nach den Grundsätzen der Duldungs- oder Anscheinsvollmacht zuzurechnen gewesen wäre. Beides ist weder dargelegt oder aus den Akten anderweitig ersichtlich noch zu Beweis gestellt. Eine Genehmigung wird von den Klägern nicht behauptet. Eine Duldungs- oder Anscheinsvollmacht würde voraussetzen, dass die Firma B GmbH durch aktives Verhalten oder durch ihr zurechenbares Nichteinschreiten den Rechtsschein dafür gesetzt hätte, dass die Rechnungsaussteller für sie vertretungsbefugt waren. Dies behauptet die Klägerin aber jedenfalls nicht substantiiert. Sie hat vielmehr jegliche Identitätsprüfung unterlassen und Kontakte nach eigenen Angaben lediglich mit ihr namentlich nicht bzw. nur mit Vornamen bekannten Personen unterhalten. Die Vorlage von Kopien von Unbedenklichkeitsbescheinigungen und anderen Unterlagen allein ist nicht geeignet, einen Anschein zu begründen, da solche Unterlagen auch ohne Kenntnis des gesetzlichen Vertreters der Fa. B GmbH in Umlauf gelangt sein können. Auch das behauptete Auftreten von Arbeitern in Overalls mit der Aufschrift "B" und die Nutzung eines entsprechend beschrifteten Fahrzeugs kann ohne größere Schwierigkeiten von Dritten inszeniert worden sein. Hierfür bedarf es eines ähnlich geringen Aufwands wie für die Erstellung von Rechnungsvordrucken. Kleidung kann schon für geringe Beträge bedruckt werden, Fahrzeugbeschriftungen erfolgen heute üblicherweise kostengünstig und einfach im Folienverfahren.

Für die übrigen Rechnungen wurden dem Gericht Zahlungsquittungen in Kopie vorgelegt, bei denen es sich um offensichtliche Fälschungen handelt. Dies folgt aus dem Umstand, dass der Stempel und die Unterschrift auf allen Kopien völlig identisch sind. Es ist aber bei original gestempelten Belegen ausgeschlossen, dass der Stempel immer stets an derselben Stelle angebracht ist. Erst recht ist es unmöglich, eine Unterschrift immer identisch und zudem an der selben Stelle zu leisten. Nach dem Erscheinungsbild ist die Originalquittung zur Rechnung Nr. 2 der Liste des Tatbestands als Grundlage für die Quittungskopien verwandt worden. Die Fälschungen können nur zu dem Zweck angefertigt worden sein, den Beklagten und das Gericht darüber zu täuschen, dass tatsächlich Zahlungsbelege nicht vorhanden sind. Der Geschäftsführer der Klägerin hat zwar in der mündlichen Verhandlung behauptet, die Unterlagen so vom Steuerberater erhalten zu haben und nicht zu kennen. Das Gericht sieht dies jedoch als bloße Schutzbehauptung an und hält es insbesondere für unwahrscheinlich, dass die Fälschungen vom Steuerberater ausgeführt worden sind. Die Vorlage gefälschter Zahlungsbelege rechtfertigt Zweifel dahingehend, dass die geltend gemachten Zahlungen an die Fa. B GmbH überhaupt erfolgt sind. 41

c) Für die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen G GmbH kann, soweit sie unter der Sitzangabe ... erstellt sind, ebenfalls die Identität des Rechnungsausstellers nicht festgestellt werden. Entsprechendes gilt für die Rechnungen unter der Sitzangabe ... Nrn. 26 bis 28 der Aufstellung des Tatbestands. Es kann nicht festgestellt werden, dass diese Rechnungen der Fa. G GmbH – deren Existenz als Unternehmen unterstellt – zugerechnet werden können. Die Rechnungen sind nicht unterschrieben. Besteller Geschäftsführer der Fa. war W. Legt man zugrunde, dass dieser – entgegen seiner Aussage gegenüber der Staatsanwaltschaft – tatsächlich Geschäfte der Fa. G GmbH geführt hat, kann nicht unterstellt werden, dass der Rechnungen von ihm ausgestellt worden sind. Dagegen spricht schon, dass er die anderen Rechnungen unter der Fa. G bzw. den dort angebrachten Quittungsvermerk unterschrieben hat. Die Klägerin hat keine substantiierten Angaben dazu gemacht, wer die Rechnungen geschrieben hat. Sie hat auch nicht dargelegt, wem die Schecks, mit denen sie ihrem Vortrag nach zur Bezahlung ausgestellt hat, übergeben wurden und wem die Beträge zugeflossen 42

sind. Im übrigen gelten die nachfolgenden Ausführungen auch für die Rechnungen ohne Unterschrift.

d) Für die Rechnungen unter der Fa. G GmbH kann, auch soweit sie die Unterschrift des W tragen, insgesamt nicht die Identität zwischen dem leistenden Unternehmen und dem Rechnungsaussteller festgestellt werden. 43

aa) Der Aussage des W bei der Staatsanwaltschaft vom 20.04.2005 folgend war die Fa. G GmbH nicht selbst mit Arbeitnehmern auf irgendwelchen Baustellen tätig. Ihre Aufgabe habe darin bestanden, Arbeitnehmer mit Papieren auszustatten. Er selbst hatte lediglich die Funktion, als Scheingeschäftsführer aufzutreten und musste vereinnahmte Gelder weiterleiten. Es kann dahingestellt bleiben, ob die Firma danach überhaupt Unternehmer i.S. des UStG war. Jedenfalls hat sie danach nicht die in Rechnung gestellten Bauleistungen erbracht. 44

bb) Allerdings lässt sich dem Strafurteil gegen W nicht entnehmen, dass er dieses Geständnis in der Strafverhandlung wiederholt hätte. Das Urteil stützt sich zwar auf dessen Geständnis, enthält aber keine näheren Angaben zu dessen Inhalt. Soweit das Urteil aufführt, die Fa. G GmbH sei nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen, ist dem Urteil nicht zu entnehmen, auf welchem konkreten Sachverhalt diese Annahme beruht. Indes braucht der Senat nicht von Amts wegen die konkrete Tätigkeit des W aufzuklären. Die Klägerin hat selbst nicht behauptet, dass sie mit diesem in Kontakt getreten sei. Sie hat vielmehr ihre Kontaktpersonen weder benannt noch identifizierbar beschrieben. Hinzu kommt, dass unter der Bezeichnung Fa. G GmbH unter zwei angeblichen Firmensitzen Rechnungen geschrieben wurden, die keinen Hinweis auf W enthalten. Weiter wurde kein für eine Bauunternehmung erforderlicher Betrieb geführt, insbesondere war kein Betriebsgelände vorhanden, auf dem Baufahrzeuge hätten abgestellt und Baumaterial hätte gelagert werden können. Schließlich weisen die Rechnungen, soweit sie von W unterschrieben sind, die Auffälligkeit auf, dass die Zahlung schon im Voraus mit dem Rechnungstext unter Angabe eines späteren Datums quittiert wurde. All diese Gesichtspunkte begründen gewichtige Zweifel daran, dass die Fa. G GmbH tatsächlich leistende Unternehmerin war. 45

Es hätte der Klägerin obliegen, diesen Zweifeln durch substantiierten Vortrag zu begegnen. Insbesondere hätte die Klägerin die näheren Umstände der Auftragsvergabe und -abwicklung darlegen müssen, wozu sie ausdrücklich mit Schreiben des Berichterstatters vom 12.03.2007, unter 3.c, aufgefordert worden ist. Entsprechendes Vorbringen ist aber unterblieben. 46

e) Soweit die Rechnungsaussteller bzw. die Identität zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer nicht festgestellt werden können, trägt die Klägerin die Feststellungslast. Dies folgt schon aus der unterbliebenen Mitwirkung bzw. der Vorlage gefälschter Unterlagen. Weiter ergibt sich die Feststellungslast aus den allgemeinen Beweislastregeln, da die Klägerin die Berücksichtigung steuermindernder Umstände begehrt. 47

2. Die Klage kann auch deshalb keinen Erfolg haben, weil nicht festgestellt werden kann, dass die Firmen B GmbH und G GmbH – ihre Unternehmereigenschaft unterstellt – die in Rechnung gestellten Bauleistungen tatsächlich erbracht haben. Zwar dürften die Bauleistungen, mit denen die Klägerin ihrerseits als (Sub-)Unternehmerin beauftragt worden ist, tatsächlich erbracht worden sein. Es kann jedoch nicht festgestellt werden, dass die Firmen B GmbH und G GmbH als Subunternehmer für die Klägerin tatsächlich tätig geworden sind. Es lässt sich schon nicht feststellen, dass die Firmen über eine Unternehmensstruktur verfügten, die die Erbringung solcher Bauleistungen ermöglicht hätte. 48

Die örtlichen Feststellungen der Steuerfahndungen bezüglich der Geschäftssitze deuten darauf hin, dass Einrichtungen für unternehmerische Leistungen im Bausektor von einem gewissen Umfang nicht vorhanden waren (s. auch o. 1.d.bb). Gravierender ist indes, dass mangels Vorlage von Ausschreibungs- und Abrechnungsunterlagen in keiner Weise nachvollziehbar ist, welche Leistungen die Klägerin vertragsgemäß zu erbringen hatte und welche Leistungen davon weitergegeben sein sollen. Dies begründet hinreichende Zweifel dahingehend, dass Firmen B GmbH und G GmbH überhaupt irgendwelche Bauleistungen erbracht haben.

Die Zweifel werden dadurch bestärkt, dass auch keine der Rechnungen detaillierte Einzelleistungen aufführt, wie es bei tatsächlich erbrachten Bauleistungen üblich und für eine Nachprüfung unerlässlich ist. Anhand der Rechnungen ist nicht nachvollziehbar, wie die stets nur in der Gesamtsumme ermittelten Flächen ermittelt wurden. Die Behauptung des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung, es sei zusammen mit dem jeweiligen Vertreter der Firmen B GmbH und G GmbH vor Ort das Aufmaß genommen worden, ist nicht nachvollziehbar. Umfangreichere Aufmäße erfordern detaillierte Aufzeichnungen in der Regel nach Maßgabe der Verdingungsordnung für Bauleistungen – VOB. Solche Aufmäße hat die Klägerin aber weder vorgelegt noch behauptet erstellt zu haben. Keine der Rechnungen nimmt auf solche Unterlagen Bezug. Entsprechendes gilt für die angegebenen Arbeitsstunden. Stundenaufzeichnungen hat die Klägerin nicht vorgelegt. Bis auf eine Rechnung enthalten die Rechnungen auch nicht die Angabe der Leistungszeit, was insbesondere Zweifel daran begründet, dass nach Stundensätzen abgerechnete Leistungen tatsächlich erbracht worden sind. Schließlich ist es bei tatsächlich erbrachten Bauleistungen völlig unüblich, mehrere Bauvorhaben in einer Rechnung abzurechnen, da dies die Zuordnung zum einzelnen Bauvorhaben erschwert.

49

Indiz gegen die tatsächliche Durchführung der Bauleistungen ist auch, dass die gleichen Bauleistungen von Firmen B GmbH und G GmbH wiederholt zu unterschiedlichen Preisen abgerechnet wurden, etwa Schwimmdenstrich für zwischen 8,90 DM und 15,20 DM/qm, Unterputz zwischen 30,00 und 60,00 DM/qm. Bei tatsächlicher Durchführung wären solche Preisdifferenzen nicht ohne weiteres akzeptiert worden. Schließlich ist in einem Fall (Rechnungen Nrn. 3 und 42 der Liste laut Tatbestand) eine identische Leistung doppelt abgerechnet worden. Die Behauptung des Geschäftsführers in der mündlichen Verhandlung, es seien Mängelrügen erfolgt, ist trotz der Aufforderung im Schreiben des Berichterstatters vom 12.03.2007 nicht durch Vorlage entsprechender Unterlagen belegt worden. Gegen diese Behauptung spricht, dass nach den Rechnungen ein anderes Unternehmen beauftragt wurde. Wären aber die Leistungen des zunächst ausführenden Unternehmens, im Streitfall nach dem Rechnungsinhalt wohl die Fa. G GmbH, so mangelhaft gewesen, dass ein anderes Unternehmen beauftragt werden musste, ist nicht erklärbar, weshalb die Fa. G GmbH weiterhin für entsprechende Leistungen beauftragt wurde und weshalb keine Zahlungskürzungen erfolgt sind.

50

Auf für die tatsächliche Erbringung der abgerechnete Bauleistungen trägt die Klägerin die Feststellungslast. Die Ausführungen unter 1.e gelten entsprechend.

51

3. Schließlich war der Vorsteuerabzug auch zu versagen, soweit die vorgelegten Rechnungen nicht die Anforderungen an ordnungsgemäße Rechnungen erfüllen.

52

a) Nach § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UStG müssen die Rechnungen die Menge und die handelsübliche Bezeichnung des Gegenstands der Lieferung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung und nach Nr. 4 den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung enthalten.

53

Dem Erfordernis des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UStG genügen nur solche Bezeichnungen, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteile vom 23.04.1993 V R 118/89, BFH/NV 1994, 584; vom 17.09.1992 V R 41/89, BStBl II 1993, 205; vom 10.11.1994 V R 45/93, BStBl II 1995, 395; vom 26.04.2001 V R 50/99, BFHE 194, 536; Beschlüsse vom 02.07.1999 V B 171/98, BFH/NV 1999, 1652; vom 29.11.2002 V B 119/02, BFH/NV 2003, 518). Eine eindeutige und leicht nachprüfbare Identifizierbarkeit ist nicht möglich, soweit eine Rechnung lediglich pauschale Angaben zur Leistung oder Gattungsbezeichnungen ohne nähere Beschreibung enthält. Dies gilt insbesondere wenn es sich um höherpreisige Leistungen handelt. Dementsprechend hat die Rechtsprechung es als nicht ausreichend angesehen, wenn eine Abrechnung über Bauleistungen lediglich die Angabe "für Bauarbeiten berechnen wir ihnen lt. Vertrag nach gemeinsamen Aufmaß" enthält (BFH-Urteil in BStBl II 1995, 395) oder lediglich Leistungen "nach Absprache" ohne Terminangaben und ohne weitere eindeutige Beschreibung abgerechnet werden (BFH-Beschluss vom 22.12.2002 V B 53/02, BFH/NV 2003, 522) oder wenn höherpreisige Uhren und Armbänder mit Kaufpreisen von jeweils 5.000 DM und mehr mit den bloßen Gattungsbezeichnungen "Uhren" und "Armbänder" abgerechnet werden (BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 518).	54
Allerdings ist die genaue Bezeichnung in der Rechnung als solche entbehrlich, wenn in der Rechnung auf andere Geschäftsunterlagen verwiesen wird. Aber auch in diesen Fällen liegt eine hinreichende Leistungsbezeichnung in der Rechnung nur vor, wenn die in Bezug genommenen Unterlagen eindeutig bezeichnet werden (ständige Rechtsprechung, z. B. BFH-Urteile vom 24.09.1987 V R 50/85 und V R 125/86, BStBl II 1988, 688 und 694; Urteile in BStBl II 1995, 395; Urteile vom 01.08.1996 V R 9/96, BFH/NV 1997, 381; vom 12.12.1996 V R 16/96, BFH/NV 1997, 717; Beschluss in BFH/NV 2003, 518).	55
b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze scheidet der Vorsteuerabzug aus Rechnungen zu Nr. 2, 8 bis 10, 12, 14, 15, 18, 23, 24, 29, 34, 36 der Liste laut Tatbestand ganz aus. Die Rechnungsangaben sind jeweils zu pauschal, um angesichts der Höhe der abgerechneten Beträge eine konkrete Leistung feststellen zu können. Bezeichnungen wie "Rohbauarbeiten Fertigbausteine", "Estricharbeiten", "Bausanierung", "Sanierung", "Maurerarbeiten", "Bürosanierung" etc. ohne nähere Aufmaßangaben, Leistungszeit oder andere Einzelangaben bezeichnen keine näher konkretisierbaren Gewerke. Eine Bezugnahme auf andere Unterlagen, die eine Konkretisierung ermöglichen könnte, fehlt in den Rechnungen. Soweit Rechnungen über Abschlagszahlungen erteilt wurden (Nrn. 9, 18, 29), fehlen die zur Konkretisierung erforderliche Schlussrechnungen. Bei den Rechnungen über Fliesenarbeiten (Nrn. 9, 10) wurden nebeneinander Stunden- und Quadratmetersätze abgerechnet, was nur schlüssig wäre, wenn Material geliefert wurde oder nach Zeit abzurechnende Sonderleistungen erbracht wurden. Hierzu fehlen indes jegliche Angaben.	56
In den Rechnungen zu Nrn. 11, 15 und 32 entsprechen mangels hinreichender Konkretisierung Teilbeträge über 22.000 DM ("Trockenbauarbeiten"), 4.500 DM ("Sockelputz") und 4.600 DM ("Trockenbauarbeiten Versorgungsschächte und Dachschräge" für vier Häuser) nicht den zwingenden Rechnungsanforderungen.	57
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	58

