
Datum: 29.10.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 3605/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1029.8K3605.06.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V R 39/14

Tenor:

Es wird festgestellt, dass die Anmeldung der Umsatzsteuer 2000 bis 2002 zur Insolvenztabelle in Höhe von

162.958,95 € (Jahr 2000),

26.337,85 € (Jahr 2001) und

73.298,80 € (Jahr 2001),

14.600 € (Jahr 2002)

zu Recht erfolgt ist.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten im Rahmen der Anmeldung von Beträgen zur Insolvenztabelle über die Rechtmäßigkeit der Umsatzsteuerbescheide 2000-2002.

Der Beklagte ist Insolvenzverwalter über das Vermögen des Herrn D. Herr D war in den Streitjahren als Steuerberater tätig. Dabei wurde er unter anderem als Treuhänder, Finanzierungsvermittler, Generalunternehmer i.V.m. Bautätigkeiten sowie als Bürge und Makler innerhalb seiner Unternehmensgruppe (D-Gruppe) tätig.

1

2

3

4

Im Jahr 2002 fand bei Herrn D eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung statt. Der Prüfungszeitraum umfasste die Besteuerungszeiträume **2000 und 2001**. Da für diese Jahre keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben worden waren, wurden die Besteuerungsgrundlagen unter Zugrundelegung von vorliegendem Kontrollmaterial unter Berücksichtigung eines Sicherheitszuschlags geschätzt. Die Auswertung dieser Feststellungen führte zu unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 vom 6.9.2002, in dem der Kläger (Finanzamt F) die Umsatzsteuer mit 50.950 DM (2000) bzw. 64.000 DM (2001) festsetzte.

Hiergegen erhob Herr D Einspruch und reichte Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2000 und 2001 ein, indem er folgende Werte deklarierte:

Jahr	2000	2001
Umsätze zum allg. Steuersatz	1.431.402,00 DM	-1.089.848,00 DM
Vorsteuern	20.471,61 DM	108.412,40 DM
Umsatzsteuer	208.552,71 DM	- 282.788,08 DM

Dem folgte der Kläger (Finanzamt F) nicht und berücksichtigte in geänderten Umsatzsteuerbescheiden vom 22.5.2003 für das Jahr 2000 die Umsätze antragsgemäß, kürzte die Vorsteuern aber auf den Betrag von 16.377,29 DM. Hierzu führte aus, die Vorsteuer sei wegen steuerfreier Umsätze um 20 % gekürzt worden. Bei der Berechnung der steuerpflichtigen Umsätze zur Kürzung der Vorsteuer seien 1,1 Millionen DM nicht berücksichtigt worden, da der Umsatz 2001 storniert und nicht ausgeführt worden sei. Für das Jahr 2001 berücksichtigte er Umsätze zum allgemeinen Steuersatz lediglich in Höhe von minus 836.317 DM und ließ Vorsteuern i.H.v. 71.552,18 DM zum Abzug zu. Hierzu führte er im Erläuterungsteil aus, die Umsätze seien um 165.000 DM erhöht worden; insoweit liege Kontrollmaterial vor. Die Vorsteuer sei wegen steuerfreier Umsätze um 34 % gekürzt worden. Bei der Berechnung der Kürzung sei der stornierte Umsatz i.H.v. 1,1 Millionen DM – wie im Vorjahr – nicht berücksichtigt worden. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieser Bescheide Bezug genommen.

Die Einsprüche wies der Kläger (das Finanzamt) mit Einspruchsentscheidung vom 27.10.2003 (ursprüngliches Datum 24.10.2003) als unbegründet zurück; die hiergegen erhobene Klage nahm Herr D zurück (Az. beim FG Köln: 8 K 5787/03 und 8 K 227/04).

Nachdem Herr D für das **Jahr 2002** keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben hatte, schätzte der Kläger (Finanzamt F) die Besteuerungsgrundlagen in dem ursprünglichen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheid vom 12. Mai 2004 und setzte die Steuer mit 25.647,32 € fest. Hiergegen legte Herr D Einspruch ein und deklarierte in der eingereichten Steuererklärung Umsätze zum allgemeinen Steuersatz in Höhe von 5.160 € und machte Vorsteuern in Höhe von 6.792,21 € geltend.

Im Mai 2006 fand bei Herrn D eine Betriebsprüfung betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2000-2002 statt, deren Ergebnisse der Prüfer im Prüfungsbericht vom 3.3.2006 festhielt.

- In **Tz. 2.7** „Rechnungen Rechtsanwalt H“ führte der Prüfer aus, der als Betriebsausgabe im Jahr 2000 verbuchte Gesamtbetrag i.H.v. 48.000 DM zzgl. 7.680 DM Vorsteuer sei nach Aussage von Herrn D privat veranlasst.

- In **Tz. 2.13** „Ausbietung B“ heißt es:

In der Schlussbesprechung wurde dahingehend Übereinstimmung erzielt, dass die Weiterberechnung des im Zusammenhang mit dem Objekt B und dessen Zwangsversteigerung seitens der „A KG“ der BfA am 7.12.2001 in Rechnung gestellten Betrages i.H.v. 600.000 DM zzgl. 96.000 DM Umsatzsteuer an die „E-GmbH“ versehentlich unterblieben ist.

Mit Schreiben vom 15.2.2006 beantragte Herr D nunmehr die umsatzsteuerneutrale Behandlung dieses Vorgangs, das sich um einen durchlaufenden Posten handeln soll. Nach den Bestimmungen des Abschnitts 152 Satz 2 UStG liegt ein durchlaufender Posten jedoch nur dann vor, wenn der Unternehmer, der die Beträge vereinnahmt und verauslagt keinen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden hat und auch nicht zur Zahlung an den Empfänger verpflichtet ist. Dies ist nach den vorliegenden Vereinbarungen jedoch nicht gegeben. Im Übrigen wäre dann auch der Vorsteuerabzug aus der Rechnung der „A KG“ vom 7.12.2001 zu versagen.

Ferner wird darauf hingewiesen, dass die Weiterberechnung an die GbR D GmbH/K GmbH (siehe Schreiben vom 15.2.06) nicht nachvollziehbar ist, da aus den vorliegenden vertraglichen Vereinbarung (24.08.2000 und 6.12.2001) keine Rechtsbeziehungen zu dieser Firma ersichtlich sind. (Anm: Dazu i.E. unten: SteuFA-Bericht Tz. 1.6.1)

Hinsichtlich der Umsatzsteuer führte die Prüfung zu folgenden Ergebnissen:

Jahr	2000	2001	2002
Umsätze zum allg. Steuersatz	1.431.402,00 DM	- 231.843,00 DM	- 39.189,00 €
Vorsteuern	7.097,29 DM	71.446,73 DM	6.452,60 €
Umsatzsteuer	222.642,87 DM	- 108.541,61 DM	- 12.722,84 €

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Betriebsprüfungsberichts – einschließlich der Anl. 5: „Umsatzsteuer laut Prüfung“ – Bezug genommen. Gemäß Tz. 1.1.3.2 des Berichts hat sich Herr D Einwendungen zu Tz 2.8, 2.10, 2.11, 2.12, 2.15 und 2.16 vorbehalten.

Der Beklagte folgte diesen Feststellungen und erließ unter dem 6.4.2006 entsprechende gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000?2002; die Vorbehalte der Nachprüfung hob er gleichzeitig auf. Für das Jahr 2002 wich er zusätzlich vom Betriebsprüfungsbericht ab und berücksichtigte weitere positive Umsätze in Höhe von 6.250 € wegen ungeklärtem Zahlungseingang. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt dieser Bescheide Bezug genommen.

Die hiergegen am 13.4.2006 erhobenen Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 18. 8.2006 als unbegründet zurück.

- Hierzu führte er zur **Umsatzsteuer 2000** aus, Herr D mache nunmehr geltend, dass die Rechnung des Rechtsanwalts H seiner unternehmerischen Tätigkeit als Steuerberater zuzuordnen sei. Dem könne nicht gefolgt werden. Herr D habe sich in diesem Zusammenhang vor dem Landgericht F wegen des Vorwurfs des Bankrotts verantworten müssen. Hierzu habe Herr D aber nicht substantiiert dargelegt, dass dieses Verfahren in einem kausalen Zusammenhang mit seiner unternehmerischen Tätigkeit als Steuerberater bzw. „Mittelverwender“ gestanden habe. 21
- Für die **Umsatzsteuer 2001** gelte, dass Herr D die von ihm ursprünglich erklärten negativen Umsätze i.H.v. 1.089.848 DM geltend mache. In diesem Zusammenhang verschweige er jedoch, dass diese Problematik bereits Gegenstand des Umsatzsteuerbescheides 2001 vom 22.5.2003 sowie Gegenstand der anschließenden Einspruchsentscheidung vom 24.10.2004 (gemeint wohl: 27.10.2003) gewesen sei. Deswegen habe im Rahmen der Betriebsprüfung keine Veranlassung bestanden, das Ergebnis der vorangegangenen Umsatzsteuer-Sonderprüfung abzuändern, zumal die Einspruchsentscheidung rechtskräftig geworden sei. Dass die Höhe der negativen Umsätze nunmehr von Herrn D „neu aufgewärmt“ werde, vermöge aus steuerlicher Sicht zwar verständlich sein, aber unter Berücksichtigung der Vorverfahren wenig zu überzeugen; Herr D hätte seine diesbezüglichen Einwendungen bereits im damaligen Einspruchsverfahren weiterverfolgen müssen. 22
- Hinsichtlich des Geschäftsvorfalles „Ausbietung B“ bestehe der begründete Verdacht, dass der ursprünglichen Rechnung keine Leistung zugrundeliege. Hierfür spreche unter anderem die Vereinbarung vom 6.12.2001 zwischen der A GmbH & Co. KG, Herrn D und der K GmbH. Um diesbezügliche Wiederholungen zu vermeiden, werde in diesem Zusammenhang inhaltlich auf die zutreffenden Ausführungen des Finanzgerichts Köln in seinem Beschluss vom 26.7.2006 verwiesen. Wie bereits auch in den anderen Verfahren der beteiligten Unternehmen der D-Gruppe vom Finanzamt wiederholt zum Ausdruck gebracht worden sei, verfolge Herr D vertraglich undurchsichtige Konstruktionen lediglich mit dem Ziel, die reinen „Vorsteuerbeschaffungsmaßnahmen“ im Rahmen der Unternehmensgruppe zu verschleiern, was durch die Personalunion des Herrn D ermöglicht werde. Die wenig überzeugenden Konstruktionen des Herrn D auf dem Papier hätten gemäß § 14 Abs. 3 UStG zur Folge, dass die unrichtig gesonderte ausgewiesene Umsatzsteuer geschuldet werde. Alternativ gelte zu diesem Geschäftsvorfall, dass bereits aus der Rechnung der A KG vom 7.12.2001 nach Abschnitt 192 Abs. 1 Satz 1 und 2 und Abs. 2 Nr. 1 UStR keine Vorsteuerabzugsberechtigung bestanden habe. 23
- Hinsichtlich der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 gelte schließlich, dass Herr D trotz Aufforderung sein Einspruch nicht begründet habe. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 24
- Bei dem oben genannten Beschluss des Finanzgerichts Köln vom 26.7.2006 handelt es sich um das Verfahren des Herrn D gegen den Kläger wegen Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuer 2000- 2002 (FG Köln, Az.: 8 V 2345/06). Darin hatte das u.a. Gericht ausgeführt: 25
- Gleiches gilt für die Rechnung des Rechtsanwalts H. Laut Betriebsprüfungsbericht soll die Rechnung laut eigener Aussage des Antragstellers privat veranlasst sein. Auch die Antragsbegründung im Verfahren 8 V 2289/06 ergibt nichts anderes. Zwar ergibt sich aus dem Protokoll der Sitzung in der Strafsache ... vor dem Landgericht F, dass der Begründung beigelegt war, dass der Antragsteller sich wegen Bankrotts verantworten musste. Dies lässt zwar eine gewisse Vermutung zu, dass die Strafverfahrenskosten betrieblich bzw. unternehmerisch veranlasst sein könnten (vergl. zum Betriebsausgabenabzug von 26

Strafverfahrenskosten: Schmidt/Heinicke, EStG, 24. Auflage § 4 Rz. 520 – Strafen/Geldbußen). Der Antragsteller hat diesen Zusammenhang aber nicht hinreichend glaubhaft gemacht. Er trägt hierzu vor, tangiert gewesen sei der Bereich der Mittelverwendungskontrolle und Steuerberatung bei den Fonds C KG und G KG. Er hat hierzu zwei Verträge zur Mittelverwendungskontrolle vorgelegt, die keinerlei Zusammenhang zum Strafverfahren erkennen lassen. Auch dem Protokoll der Sitzung in der Strafsache ... lässt sich nicht entnehmen, welche Tathandlungen dem Antragsteller vorgeworfen wurden. Es lässt auch keinerlei Bezug zu den beigefügten Verträgen zur Mittelverwendungskontrolle zu. Es lässt sich deshalb bei der hier gebotenen summarischen Prüfung nicht hinreichend sicher beurteilen, ob das Strafverfahren die unternehmerische Sphäre des Antragstellers betroffen hat. Dies geht zu Lasten des für den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG darlegungs- und nachweispflichtigen Antragstellers.

(...) 27

Gegen die Rechtmäßigkeit des Umsatzsteuerbescheids 2001 vom 6. April 2004 bestehen ebenfalls keine ernstlichen Zweifel. Zwar hatte der Antragsteller für dieses Jahr zu Recht geltend gemacht, die Höhe der ursprünglich berücksichtigten negativen Umsätze von – 836.317 DM im Bescheid vom 22. Mai 2003 – der Ausgangspunkt für die Berechnung der Umsatzsteuer 2001 im Betriebsprüfungsbericht – sei nicht nachvollziehbar, weil er – der Antragsteller – in der Umsatzsteuererklärung negative Umsätze in Höhe von 1.089.848 DM deklariert habe, Abweichungen aber nur in Höhe von 165.000 DM im Bescheid erläutert seien (verbleibende Differenz zu Lasten des Antragstellers: 88.531 DM). Bei der hier gebotenen summarischen Prüfung kommt der Senat aber zu dem Ergebnis, dass die Stornierung der 3 Rechnungen aus dem Jahr 2000 gegenüber der K GmbH in Höhe von insgesamt 1,1 Mio. DM, die offensichtlich den deklarierten Negativumsätzen zugrundeliegen, nicht zu Negativumsätzen führen können. Der Senat teilt nämlich die vom Antragsgegner in der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2003 geäußerten Auffassung, dass diesen Rechnungen bereits ursprünglich keine umsatzsteuerlich relevante Leistungen zugrundelagen. Der Senat verkennt dabei nicht, dass er in seinem Beschluss vom 9. Januar 2004 in Sachen 8 V 4927/03, in dem es um die Vorsteuerberechtigung des Rechnungsempfängers dieser Rechnungen ging, bei der dortigen summarischen Prüfung zum Ergebnis gelangt war, dass der Antragsteller eine Leistung in Form der Vermittlung eines Ausbietungsgaranten erbracht hatte. Der Senat rückt hiervon aber aufgrund der danach gewonnenen Erkenntnisse in anderen Verfahren mit Beteiligung von Unternehmen des Antragstellers ab.

Bereits in seinem Beschluss vom 22. Oktober 2004 in Sachen 8 V 4920/04, in dem es im Rahmen einer einstweiligen Anordnung um die Anerkennung eines Umsatzsteuerguthabens aus stornierten Rechnungen ging, hat der Senat ausgeführt, das Geschäftsgebaren der dortigen Antragstellerin - ein Unternehmen, in welchem ebenfalls der Antragsteller als Geschäftsführer fungierte - und der mit ihr verbundenen Unternehmen zeichne sich, wie dem Senat inzwischen aus einer Vielzahl von Eilverfahren bekannt sei, vor allem dadurch aus, dass im Rahmen des Unternehmensverbundes des Herrn D verschiedene Gesellschaften anderen Gesellschaften des Unternehmensverbundes Rechnungen für komplexe und nicht immer auf Anhieb zu durchschauende Geschäftsvorfälle (Garantieleistungen, übernommene und teils weitergeleitete Werkleistungen und dergl.) ausstellten, die bei dem Rechnungsempfänger zu zum Teil beträchtlichen Vorsteuerüberhängen führten, dann aber in einer Vielzahl von Fällen wieder storniert wurden, um die Umsatzsteuerpflicht des Rechnungsausstellers zu vermeiden. Dabei drängten sich dem Senat inzwischen erhebliche Zweifel auf, ob die entsprechenden, den Vorsteueranspruch zunächst begründenden

Vereinbarungen und die Vereinbarung zur späteren Stornierung der entsprechenden Rechnungen jeweils zeitecht abgeschlossen würden, wobei zu berücksichtigen war, dass eine Vielzahl solcher Vereinbarungen Herr D in Personalunion für zwei oder mehrere Vertragspartner abschloss. Feststellungen des Vollziehungsbeamten, der anlässlich des Vollstreckungsversuchs im Büro des Herrn D verschiedene Briefbögen der diversen Firmen aufgefunden habe, deuteten darauf hin, dass die Vertragsgestaltungen nachträglich den steuerlichen Bedürfnissen jeweils dergestalt angepasst würden, dass die tatsächliche Zahlung der jeweiligen Umsatzsteuer verhindert werde. Es drängten sich, nachdem Herr D erklärt habe, die dortige Antragstellerin verfüge über keine Bankverbindung, auch Zweifel auf, ob den jeweiligen Vereinbarungen ernsthafte Leistungen zugrundelägen oder solche nur dem Schein nach vereinbart würden.

Der hier zu beurteilende „Geschäftsvorfall“ fügt sich im Lichte dieser Ausführungen nahtlos in die Vorgehensweise des Antragstellers ein. Wie dem Senat aus den Verfahren 8 V 4927/03 und 8 V 2292/05 bekannt ist, lag dem Vorgang „Ausbietung B“ eine Vereinbarung zwischen der GbR D GmbH/K GmbH und der K GmbH – später umbenannt in E GmbH – vom 29. März 2003 zugrunde, wonach die K GmbH sich verpflichtete, für ein der GbR D GmbH/K GmbH gehörendes und sich in der Zwangsversteigerung befindliches Grundstück eine Ausbietungsgarantie zu übernehmen bzw. einen Ausbietungsgaranten zu vermitteln, der das Mindestgebot von 5/10 überschreite, wobei die K GmbH berechtigt war, Subunternehmer zu beauftragen. Im Juni 2000 bestätigte sodann die K GmbH ein Schreiben des Antragstellers vom 5. Juni 2000, ausweislich dessen der Antragsteller die A GmbH u Co KG als Ausbietungsgaranten vermittelte. Ist bis dahin der Geschäftsvorfall noch klar und die Ausstellung von Rechnungen hierfür für eine solche Leistung noch schlüssig, wird dieser gesamte Geschäftsvorfall konterkariert durch die Vereinbarung vom 6. Dezember 2001 zwischen der A GmbH & Co KG, dem Antragsteller und der K GmbH. Denn nunmehr ist es nicht mehr der Antragsteller, der eine Leistung abrechnet, sondern vielmehr seine Rechnungen storniert. Umgekehrt stellt – obschon der Antragsteller eine Leistung erbracht haben will – nunmehr die A GmbH u Co KG dem Antragsteller eine Rechnung über 600.000 DM aus, so dass der Antragsteller als angeblicher Leistender kein Entgelt erhält, sondern seinerseits Belasteter einer Rechnung bleibt und damit in den Genuss eines entsprechenden Vorsteueranspruchs kommen soll. Soweit der Senat im Beschluss 8 V 4927/03 darin noch eine Abkürzung eines Zahlungswegs erblickt hatte, die die eigentliche Leistung des Antragstellers – der Nachweis eines Ausbieters – unberührt lasse, rückt er von dieser Auffassung ausdrücklich ab. Er ist vielmehr inzwischen zur Überzeugung gelangt, dass dem gesamten Geschäftsvorfall überhaupt keine Leistungen zwischen den Vertragsbeteiligten zugrundeliegen, sondern er allein dem Zweck diene, eine rechtlich undurchsichtige Konstruktion „auf dem Papier“ zu schaffen, um auf dieser Grundlage beliebig Rechnungen zwischen allen beteiligten Gesellschaften erteilen zu können, die auch nach Belieben wieder storniert werden können. Dies dient nach den bis heute vorliegenden Erkenntnissen nach Überzeugung des Senats alleine dem Zweck, einerseits Vorsteuerguthaben bei den Rechnungsempfängern zu generieren, die korrespondierende Umsatzsteuerschuld des Rechnungsausstellers aber zu vermeiden, sei es, indem entweder weitere vom Antragsteller gesteuerte Unternehmen entsprechende Rechnungen mit Vorsteuerausweis zur Kompensation der Umsatzsteuerschuld ausstellen, sei es, dass über Stornierungen im Folgejahr Umsatzsteuerguthaben generiert werden, die dann zur Verrechnung dienen sollen. Die letztgenannte Vorgehensweise ist insbesondere in den Verfahren 8 V 4920/04 deutlich geworden, in welchem es gegenüber der dortigen Antragstellerin, der A GmbH & Co KG, in 2001 zu einer Umsatzsteuerfestsetzung in Höhe von 1.445.235,53 € gekommen war, welches die dortige Antragstellerin durch die Generierung eines Guthabens in Höhe von 1.135.848,14 € zu kompensieren suchte, indem sie – ohne Angabe von Gründen – kurzerhand insgesamt

30

10 Rechnungen gegenüber verschiedenen vom Antragsteller gesteuerten Unternehmen im Gesamtrechnungswert von 7.075.655,31 € stornierte.	
Rechtsfolge der Annahme, dass dem Geschäftsvorfall „Ausbietung B“ keine Leistungen zugrundelagen, ist einerseits, dass der Antragsteller die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14 Abs 3 Satz 2 des im Streitjahr geltenden Umsatzsteuergesetzes - UStG - schuldet, weil er in den Rechnungen wie ein leistender Unternehmer abrechnet, obwohl er weder eine Lieferung noch eine sonstige Leistung ausgeführt hat. Insofern ist die Erfassung dieser Umsätze in 2000 rechtlich zutreffend	31
(...)	32
Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des genannten Beschlusses Bezug genommen.	33
Herr D hat am 6.9.2006 unter Angabe der Adresse „... N-Straße ..., F ... M“ die vorliegende Klage erhoben, mit der er ankündigte, im Rahmen der mündlichen Verhandlung werde beantragt, seinem Einspruch vom 13.4.2006 zu entsprechen; eine weitergehende Klagebegründung liegt bis heute nicht vor.	34
Mit Beschluss vom 23.6.2008 beschloss das Amtsgericht F im Insolvenzeröffnungsverfahren über das Vermögen des Herrn D (Az.: 1) die Bestellung des Rechtsanwalts P zum vorläufigen Insolvenzverwalter. Mit dem Beschluss wurde dem Schuldner ein allgemeines Verfügungsverbot aufgelegt (§ 21 Abs. 2 Nr. 2 1. Alt. InsO). Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Beschlusses Bezug genommen.	35
Bereits zuvor, nämlich im Mai 2007 hatte bei Herrn D eine Prüfung der Finanzämter F und für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung F begonnen, die zu einem Teilbericht vom 25. September 2008 über die umsatzsteuerlichen Feststellungen führte. Darin heißt es, soweit hier von Belang:	36
1.2 Prüfungsanlass Steufa	37
Gegenüber Herrn D besteht der Verdacht der Umsatzsteuerhinterziehung durch die im Anhang 1 genannten missbräuchlichen Gestaltungen zwischen den verschiedenen D-Firmen. Als D-Firmen werden in diesem Zusammenhang die Firmen bezeichnet, die von Herrn D beherrscht wurden bzw. werden. Bei den Firmen handelt es sich um GmbH, GmbH & Co. KG oder GbR. Die Firmen werden häufig umbenannt oder verlegt. Die Namen der Firmen sind teilweise sehr ähnlich. Die Firmen waren fast ausschließlich im Immobilienbereich tätig. Einige kauften Grundstücke, bebauten diese - hauptsächlich mit Einkaufszentren- und veräußerten die bebauten Grundstücke nachdem sie vermietet wurden. Zielgruppe beim Verkauf waren Immobilienfonds. Andere Firmen waren in der Immobilienverwaltung tätig oder verwalteten eigenen Grundbesitz.	38
(...)	39
1.5 Besteuerungsgrundlagen 2000	40
1.5.1 Rechnungen an die J marktbau Projektentwicklungs- und Grundstücksverwaltungs GmbH & Co. Einkaufszentrum R KG (J "R" KG)	41
Herr D hat im Jahr 2000 folgende Rechnungen an die J "R" KG gestellt, die dort auch zum Vorsteuerabzug geführt haben.	42

<u>Datum</u>	<u>Netto DM</u>	<u>Umsatzsteuer DM</u>	<u>angeblicher Leistungsgegenstand</u>
05.07.2000	292.000,-	46.720,-	Finanzierungsvermittlung
05.07.2000	325.000,-	52.000,-	gemäß Vereinbarung
28.07.2000	1.275.000,-	204.000,-	dänische Fondgesellschaft

43

Die gleichen Rechnungen liegen statt von Herrn D auch von der Objektverwaltung V GmbH (V GmbH) vor. Laut sichergestellter Unterlagen waren die Rechnungen vom 05.07.00 zuerst von Herrn D geschrieben worden und sollten dann auf die Firma Objektverwaltung V GmbH abgeändert werden. Bei der Rechnung vom 28.07.00 verhält es sich genau andersherum, hier wurde von der V GmbH auf Herrn D umgeschrieben. Bei der V GmbH handelt sich um ein verbundenes Unternehmen der D-Gruppe. Geschäftsführer waren bis zum 6.8.1998 Herr D und Herr S und ab 6.8.1998 bis zum 8.11.2004 Herr O. Herr D hatte eine Generalhandlungsvollmacht. Eine Umsatzversteuerung liegt bisher weder bei Herrn D noch bei der V GmbH vor. Ebenfalls wurde die Stornierung der Rechnung vom 15.03.01 bei Herrn D steuerlich nicht umgesetzt. Die Vorsteuern bei der J "R" KG wurden in 2001 auch nicht korrigiert und nicht zurückbezahlt.

44

Die Rechnungen, denen keine tatsächlichen Leistungen des Herrn D zu Grunde liegen, dienten lediglich dem Vorsteuerabzug bei der Rechnungsempfängerin. Es handelt sich vielmehr um Scheinrechnungen im Sinne von A 191 (2) Nr. 2 S. 1 UStR, vgl. Anhang 1. Herr D schuldet daher gemäß § 14 (3) S. 1 UStG den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag.

45

Umsatzsteuer nach § 14 (3) UStG: 302.720,- DM

46

1.5.2 Rechnungen an die D Treuhand- und Steuerberatungs GmbH, später E

47

Treuhand GmbH vom 08.07,18.07. und 10.10.2000

48

Für Verkaufsbemühungen im Zusammenhang mit dem Objekt B stellte Herr D die im folgenden aufgeführten Rechnungen an die E Treuhand GmbH.

49

- 08.07.00	- Abschlagszahlung 300.000,- + 48.000,- DM USt
- 18.07.00	- Abschlagszahlung 500.000,- + 80.000,- DM USt
- 10.10.00	- Abschlagszahlung 300.000,- + 48.000,- DM USt

50

1.100.000,- + 176.000,- DM USt

51

Die E Treuhand GmbH hatte diese Vorsteuerabzugsbeträge bereits in den USt-Voranmeldungen 2000 geltend gemacht. Herr D wiederum hatte diese Umsätze selbst nicht in den entsprechenden USt-Voranmeldungen des zweiten Halbjahres 2000 erklärt, sondern erst mit der Jahressteuererklärung 2000 am 03.09.02. Mit der Umsatzsteuererklärung für 2001, ebenfalls vom 03.09.02, hat Herr D als angeblich Leistender die o.g. Rechnungen alle storniert und entsprechend die Umsätze gekürzt um netto 1.100.000,-DM. Per Saldo blieb damit bei Herrn D keine Umsatzversteuerung.

52

UStG den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag schuldet. Die Kriterien des Anhang 1 sind erfüllt.

Die Rechnung des Herrn D ist bis heute auch noch nicht bezahlt und es sind keine Maßnahmen erkennbar mit denen Herr D tatsächlich eine Durchsetzung der Forderung erwirken wollte.

Zum Bilanzstichtag 31.12.2002 wurde die noch bestehende Forderung umsatzsteuerwirksam ausgebucht, da am 29.02.02 der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens für die Firma J marktbau GmbH mangels Masse abgewiesen wurde. Somit ist zu diesem Zeitpunkt der Finanzverwaltung ein Steuerschaden entstanden, da die Umsatzsteuer bei Herrn D aufgehoben ist und eine Vorsteuerkorrektur nach § 17 UStG bei der J marktbau GmbH aufgrund der Insolvenz nicht mehr durchführbar war, bzw. zu keinem wirtschaftlichen Erfolg geführt hätte. Mit einer USt-Festsetzung nach § 14 (3) UStG für die hier beschriebene Scheinrechnung kann der Steuerschaden abgewendet werden, da dann keine umsatzsteuerwirksame Ausbuchung der Forderung in 2002 mehr möglich ist, ohne dass der Schaden auf der Gegenseite beseitigt wird.

Ergebnis:

Minderung der "normalen" USt:	- 14.600,- DM
Umsatzsteuer nach § 14 (3) UStG:	+ 14.600,- DM
Erhöhung der "normalen" USt in 2002:	+ 14.600,- DM

(Rückgängigmachung der Ausbuchung)

1.5.4 Rechnungen vom 12.10. und 28.12.00 an die K GmbH für Büroorganisation und Verkaufsberatung

Herr D hat auch der K GmbH mit Datum vom 12.10. und 28.12.00 zwei Rechnungen für die Büroorganisation und Verkaufsberatung über 100.000,- DM zzgl. 16.000,- DM USt, bzw. 70.000,- DM zzgl. 11.200,- DM USt ausgestellt. Die Erlöse wurden in seiner Buchhaltung berücksichtigt und die K GmbH hat hieraus in den USt-Voranmeldungen die Vorsteuer geltend gemacht.

Die betreffende Rechnung des Herrn D vom 12.10.00 verweist auf eine getroffene Vereinbarung, die bei der Durchsuchung nicht vorgefunden wurde. Ein Zeitraum, in dem die besagten Leistungen der Büroorganisation und Verkaufsberatung erbracht worden sein sollen, sowie ein Hinweis auf die Ermittlung der Rechnungsbeträge anhand der hierfür maßgeblichen Steuerberatergebührenverordnung fehlen in den Rechnungen ebenfalls.

Es handelt sich daher offensichtlich nur um Schein- oder Gefälligkeitsrechnungen im Sinne des A 190 (2) Nr. 2 S.1 UStR, aus der Herr D gemäß § 14 (3) UStG den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag schuldet. Die Kriterien des Anhang 1 sind erfüllt. Des Weiteren wurden auch diese Rechnungen bis heute noch nicht bezahlt und es sind keine Maßnahmen erkennbar mit denen Herr D tatsächlich eine Durchsetzung der Forderungen erwirken wollte.

Zum 24.10.06 ist die K Beteiligungs GbR als Gesamtrechtsnachfolgerin der K GmbH an den Strohmann Herrn O übergegangen. Auf Seiten der Rechnungsempfängerin ist nun eine

Vorsteuerkorrektur gemäß § 17 UStG nicht mehr zu realisieren. Somit entsteht dann - im Falle einer Forderungsabschreibung auf Seiten von Herrn D - insgesamt ein Steuerschaden (USt bei Herrn D wäre neutralisiert, der Vorsteuerabzug bei der K GmbH würde verbleiben bzw. nicht zurückbezahlt). Diesem ist mit der Festsetzung nach § 14 (3) UStG schon hier jetzt entgegenzuwirken. Zudem ist eine Forderungsabschreibung in 2006 auf die Scheinrechnung gar nicht möglich, weil die fingierte Forderung schon ab Beginn in 2000 in der Bilanz nicht zu berücksichtigen ist.

Ergebnis:

77

Minderung der "normalen" USt	- 27.200,- DM
Umsatzsteuer nach § 14 (3) UStG:	+ 27.200,- DM

78

1.5.5 Rechnung vom 12.10.00 an die GbR D Treuhand- und Steuerberatungs GmbH (D GmbH) und K GmbH für Büroorganisation

79

Herr D hat auch der GbR D GmbH/K GmbH mit Datum vom 12.10.00 eine Rechnung für die Büroorganisation über 100.000,- DM zzgl. 16.000,- DM USt ausgestellt. Der Erlös wurde in seiner Buchhaltung jedoch *nicht* berücksichtigt. Die GbR D GmbH/K GmbH hat aber hieraus in den USt-Voranmeldungen die Vorsteuer geltend gemacht.

80

Auch diese betroffene Rechnung des Herrn D vom 12.10.00 verweist auf eine getroffene Vereinbarung, die bei der Durchsuchung nicht vorgefunden wurde. Ein Zeitraum, in dem die besagte Leistung für Büroorganisation erbracht worden sein soll, sowie ein Hinweis auf die Ermittlung des Rechnungsbetrages anhand der hierfür maßgeblichen Steuerberatergebührenverordnung fehlte in der Rechnung ebenfalls.

81

Es handelt sich ebenfalls nur um eine Schein- oder Gefälligkeitsrechnung im Sinne des A 190 (2) Nr. 2 S.1 UStR, aus der Herr D gemäß § 14 (3) UStG den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag schuldet. Die Kriterien des Anhang 1 sind erfüllt. Des Weiteren wurde auch diese Rechnung bis heute noch nicht bezahlt und es sind keine Maßnahmen erkennbar mit denen Herr D tatsächlich eine Durchsetzung der Forderung erwirken wollte.

82

Ergebnis:

83

Umsatzsteuer nach §14 (3) UStG: + 16.000,-DM

84

1.5.6 Rechnung vom 20.10.00 an die A Grundstücksverwaltungs GmbH & Co. Vermietungs- und Verpachtungs KG (A KG) für Buchhaltung und Bearbeitung

85

Herr D hat auch der A KG mit Datum vom 20.10.00 eine Rechnung für die Buchhaltung und Bearbeitung für das erste Halbjahr 2000 über 60.000,- DM zzgl. 9.600,-DM USt ausgestellt.

86

Die Erlöse wurden in seiner Buchhaltung berücksichtigt und die A KG hat hieraus in den USt-Voranmeldungen die Vorsteuer geltend gemacht.

87

Auch diese betroffene Rechnung des Herrn D vom 20.10.00 verweist auf eine getroffene Vereinbarung, die bei der Durchsuchung nicht vorgefunden wurde. Ein Zeitraum, in dem die besagte Leistung für Buchhaltung und Bearbeitung erbracht worden sein soll, sowie ein Hinweis auf die Ermittlung des Rechnungsbetrages anhand der hierfür maßgeblichen

88

Steuerberatergebührenverordnung fehlt in der Rechnung ebenfalls.

Es handelt sich ebenfalls nur um eine Schein- oder Gefälligkeitsrechnung im Sinne des A 190 (2) Nr. 2 S.1 UStR, aus der Herr D gemäß § 14 (3) UStG den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag schuldet. Die Kriterien des Anhang 1 sind erfüllt. Auch diese Rechnung wurde bis heute noch nicht bezahlt und es sind keine Maßnahmen erkennbar mit denen Herr D tatsächlich eine Durchsetzung der Forderung erwirken wollte.

Zum 07.12.2005 ist die L Verwaltungs GmbH & Co KG Gesamtrechtsnachfolgerin geworden und die Haftung auf das zugefallene Gesellschaftsvermögen beschränkt. Die A KG hatte zu diesem Zeitpunkt bereits erhebliche Steuerrückstände, sodass die angebliche Forderung des Herrn D aus der Scheinrechnung mangels Liquidität nicht mehr durchsetzbar ist. Auf Seiten der Rechnungsempfängerin ist damit eine Vorsteuerkorrektur gemäß § 17 UStG nicht mehr zu realisieren. Somit entsteht dann im Falle einer Forderungsabschreibung auf Seiten von Herrn D insgesamt ein Steuerschaden (USt bei Herrn D wäre neutralisiert, der Vorsteuerabzug bei der A KG würde verbleiben bzw. nicht zurückbezahlt). Diesem ist mit der Festsetzung nach § 14 (3) UStG schon hier jetzt entgegenzuwirken. Zudem ist eine Forderungsabschreibung in 2005 auf die Scheinrechnung gar nicht möglich. Die fingierte Forderung ist ab Beginn schon in 2000 in der Bilanz nicht zu berücksichtigen.

Ergebnis:

Minderung der "normalen" USt	- 9.600,- DM
Umsatzsteuer nach § 14 (3) UStG:	+ 9.600,- DM

1.6 Besteuerungsgrundlagen 2001

1.6.1 Rechnung vom 07.12.01 der A KG an Herrn D für die übernommene Ausbietung beim Objekt B

Die A KG hatte beim Amtsgericht B unter dem Aktenzeichen 2 gemäß einer Vereinbarung mit Herrn D im Zwangsversteigerungsverfahren der Firma GbR D GmbH/K GmbH das Objekt B W-Straße angesteigert. Für die übernommene Ausbietungsleistung stellte sie Herrn D am 07.12.01 dann 600.000,-DM zzgl. 96.000,-DM in Rechnung. In der Buchführung der A KG für 2001 ist dieser Erlös unter den Provisionserlösen erklärt worden. Im Jahr 2003 hat die A KG diese Rechnung jedoch bezüglich der USt-Option widerrufen. Bei Herrn D führte diese Rechnung in 2001 zum Vorsteuerabzug. In der Einspruchsentscheidung (EE) vom 18.08.2006 wurde diese Rechnung bereits als Scheinrechnung bewertet. Im nachfolgenden Klageverfahren begehrt Herr D weiterhin den Vorsteuerabzug. Eine Entscheidung in diesem Verfahren und damit zum endgültigen Vorsteuerabzug 2001 steht noch weiter aus. Somit steht noch nicht fest, ob hier ein Steuerschaden für die Finanzverwaltung entsteht, dadurch dass bei der A KG bzgl. dieses Vorgangs die Option zur Umsatzsteuerpflicht widerrufen worden ist, während bei Herrn D diese Korrektur nicht umgesetzt wurde.

Da die Rechnung im übrigen aber die Kriterien gemäß Anhang 1 erfüllt, handelt es sich bei der Rechnung von vorneherein um eine Schein- oder Gefälligkeitsrechnung laut A 191 (2) Nr. 2 Satz 1 UStR, der keine tatsächliche Leistungserbringung zu Grunde liegt. Ein Vorsteuerabzug bei Herrn D ist nicht zulässig nach A 191 (6) S.2 UStR.

Ergebnis:	Umsatzkürzung 2001:	600.000,- DM
Vorsteuerkürzung:	66% von 96.000,- DM	

(vergleiche Tz. 2.13. des BP-Berichts vom 03.03.2006 und Erläuterungen zum Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 22.05.2003 sowie die EE vom 18.08.2006) 98

1.6.2 Rechnung vom 21.09.01 an die GbR D GmbH/K GmbH für die steuerliche Konzeption, Betreuung und Verkauf beim Objekt X 99

Die Rechnung vom 21.09.01 beläuft sich auf einen Betrag in Höhe von 165.000,-DM zzgl. 26.400,-DM USt. Im Jahr 2001 wurde die Rechnung von Herrn D nicht in den Umsätzen angegeben. Erst im Rahmen der Umsatzsteuersonderprüfung und dem damit ergangenen Änderungsbescheid vom 22.05.03 wurde der Umsatz berücksichtigt. Die Umsatzsteuer 2001 befindet sich derzeit im Klageverfahren. Eine Entscheidung steht noch aus (siehe auch Tz. 1.6.1). 100

Bei der GbR D GmbH/K GmbH wurde zunächst die Vorsteuer aus der o.g. Rechnung im Rahmen der Umsatzsteuererklärung 2001 beantragt. Nach erfolgter Betriebsprüfung ist die Vorsteuer jedoch nicht anerkannt worden. Auch hier bei der GbR D GmbH/K GmbH ist hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 noch immer ein Klageverfahren anhängig, in dem weiterhin die Vorsteuer begehrt wird. 101

Da jedoch auch diese Rechnung im übrigen die Kriterien gemäß Anhang 1 erfüllt, ist sie von Beginn an als Schein- oder Gefälligkeitsrechnung laut A 191 (2) Nr. 2 Satz 1 UStR zu bewerten, der keine tatsächliche Leistungserbringung zu Grunde liegt. Die Steuer wird daher bei Herrn D gemäß § 14 (3) UStG geschuldet. Gleichzeitig ist bei der GbR D GmbH/K GmbH ein Vorsteuerabzug nicht zulässig nach A 191 (6) S.2 UStR. 102

Ergebnis: Minderung der "normalen" USt:	- 26.400,- DM	103
Umsatzsteuer nach § 14 (3) UStG:	+ 26.400,- DM	

1.7 Besteuerungsgrundlagen 2002 - 2005 104

Es wurden, außer den nachfolgend genannten, keine weiteren Feststellungen als die bisher geschilderten Folgeänderungen aus den Feststellungen 1998 - 2001 getroffen, die zu umsatzsteuerlichen Änderungen führen. 105

(...) 106

I. Scheinrechnungen Anhang 1 107

Die Prüfung wurde hauptsächlich auf Rechnungen beschränkt, bei denen der Verdacht besteht, dass es sich um Scheinrechnungen handelt. Anhaltspunkte für Scheinrechnungen ergeben sich aus den folgenden Kriterien: 108

a. Der größte Anteil an den Eingangsrechnungen stammt jeweils von anderen D-Firmen, wobei sowohl der Rechnungsinhalt als auch die tatsächliche Leistungserbringung zweifelhaft sind. Es besteht der Verdacht, dass die den Rechnungen zugrunde liegenden Verträge 109

ausschließlich zur Erschleichung eines ungerechtfertigten Vorsteuerabzuges dienen.

b. Eine Bezahlung dieser Rechnungen erfolgte so gut wie nie. Vereinzelt wurden Aufrechnungen vorgenommen. Zunächst wurde jedoch alles über Verrechnungskonten gebucht. 110

c. Mehrere Firmen hatten keine eigenen Bankkonten und nutzen die Bankkonten anderer Firmen. 111

d. Nach angeblichem Vertragsabschluss erfolgten häufig umfangreiche Rechnungsberichtigungen, Erlasse und Optionsverzichte innerhalb der D-Gruppe. Bei den Firmen, bei denen sich aufgrund dieser Sachverhalte Nachzahlungen ergeben hätten, fand in den seltensten Fällen eine Korrektur der Umsätze bzw. der schon gezogenen Vorsteuern statt. 112

e. Es wurden im Rahmen der Durchsuchung keine Unterlagen sichergestellt, aus denen hervorgeht, dass den Vereinbarungen auch wirtschaftliche Aktivitäten folgten. So wurden z.B. zahlreiche Finanzierungsvermittlungen vereinbart, über die jedoch keinerlei Schreiben an, noch Antworten von Banken vorlagen. 113

Gleiches gilt für Besprechungsvermerke oder ähnliches. 114

f. Nahezu sämtliche Rechnungen, die Gegenstand dieser Prüfung waren, wurden jahrelang nicht bezahlt. Trotzdem erfolgten keine Mahnungen. 115

Des weiteren fehlten jegliche Dokumente, die darauf hinweisen, dass eine der Vertragsparteien versucht hätte, eine Vertragserfüllung durchzusetzen. 116

In den Fällen, bei denen eine Gesamtleistung in Einzelabschnitten abgerechnet wurde, konnte keine Überprüfung dieser Einzelleistungen seitens der Auftraggeber festgestellt werden. Es wurden sogar Rechnungen akzeptiert und Vorsteuern daraus gezogen, bei denen sich die angeblich leistende Firma bereits im Gesamtvollstreckungs- bzw. Insolvenzverfahren befand. 117

g. Es wurden Umsatzsteuerguthaben in erheblicher Höhe an D-Firmen erstattet. Die Vorsteuern stammten aus Rechnungsstellungen zwischen den verschiedenen D-Firmen. Demgegenüber wurden die korrespondierenden Umsatzsteuerabschlusszahlungen der rechnungsausstellenden Firmen - wenn überhaupt- erst viel später festgesetzt. Hierzu wurden die folgenden zwei Methoden rechtswidrig genutzt: 118

-1. Soweit einzelne Firmen auf Umsatzsteuerjahreszahler umgestellt wurden (z.B. wegen Erstattungen im Vorjahr) stellten genau diese Firmen hohe Ausgangsrechnungen an andere D-Firmen, die sich im laufenden Voranmeldungsverfahren diese Vorsteuern erstatten ließen. Die entsprechenden Steuererklärungen bei den Jahreszahlern wurden erst etwa drei Jahre später oder gar nicht (bei Insolvenz/Übertragung auf den Strohmännchen O) abgegeben. 119

-2. Weiteren D-Firmen wurde auf Antrag die Ist-Besteuerung genehmigt. Diese stellten nunmehr hohe Ausgangsrechnungen an andere D-Firmen aus, die sich im laufenden Voranmeldungsverfahren diese Vorsteuern erstatten ließen. Da die Rechnungen in der Regel nicht bezahlt wurden, erfolgte keine Versteuerung bei den die Rechnungen ausstellenden Firmen. 120

h. Der Rechnungsaussteller - und damit der angebliche Leistungserbringer - wurde häufig nachträglich beliebig ausgetauscht. Manchmal erfolgte dies mit einer zeitgleich erstellten Rechnung in gleicher Höhe einer anderen D-Firma. Es erscheint ausgeschlossen, dass einem Steuerberater innerhalb der von ihm selbst beherrschten Firmengruppe nicht bekannt ist, welche Firma welche Leistung erbracht hat.

i. Anhand der bei den Durchsuchungsmaßnahmen beschlagnahmten Unterlagen und Computerdaten konnte nachgewiesen werden, dass einige Dokumente und Rechnungen nicht zu dem Zeitpunkt erstellt worden sind, auf den sie datieren. So liegen Computerdaten vor, wonach Dokumente erst Jahre nach dem Vertragsdatum erstmals erstellt wurden. 122

j. Es wurde außerdem festgestellt, dass Verträge erst bis zu fünf Jahre später von Herrn S, einem weiteren Geschäftsführer in der D-Gruppe für die Vertragsgegenseite unterzeichnet wurden, was sich aus den Faxdaten ergibt. Hier wurden die Verträge, die nur die Unterschrift von Herrn D enthielten, Jahre später an Herrn S zur Unterschrift gefaxt. Dieser faxte den Vertrag mit seiner Unterschrift an Herrn D zurück. So lagen keine Verträge mit den Originalunterschriften aller Beteiligten vor. Dem Finanzamt F wurden daher fast ausschließlich Kopien vorgelegt. Dies war auf Grund der jetzt festgestellten Vorgehensweise auch nur so möglich, da ja erstens keine Originalverträge mit allen Unterschriften im Original vorlagen und zweitens aus den von Herrn S zurückgesendeten Faxen die tatsächlichen Sendedaten hervorgingen. Bei den dem Finanzamt F vorgelegten Kopien wurden die Sendezeilen nicht mitkopiert. 123

Von daher ist das gesamte Vertrags- und Rechnungswesen innerhalb der D-Gruppe in Zweifel zu ziehen und es ist unerlässlich auf die Vorlage von Originalunterlagen zu bestehen. 124

II. Strohmann O 125

Für die Strohmanntätigkeit des Herrn O liegen folgende Beweise vor: 126

Herr O hat bereits mehrfach die eidesstattliche Versicherung abgegeben, sodass Vollstreckungsversuche oder Zwangsmaßnahmen ihm gegenüber wirkungslos sind. 127

Herr O gab in den eidesstattlichen Versicherungen an, seinen Lebensunterhalt mit Mitteln von Herrn D zu bestreiten. Bei der Durchsuchung der Steuerfahndung wurden Schreiben des Herrn O an Herrn D gefunden, in denen er um Übersendung von Geld per Post an sein Postfach bittet. Weiterhin wurden Listen über Barzahlungen, Überweisungen oder Zahlungen per Post an Herrn O bei der Durchsuchung beschlagnahmt. Danach erhielt Herr O in 2003 und 2004 monatlich etwa 1.400,-€ bis 2.200,-€. Außerdem liegen Aufstellungen vor, wonach Herr O monatlich 1.025,-€ brutto als Arbeitslohn von der A KG erhalten sollte, unklar ist hierbei, ob diese Beträge tatsächlich geflossen sind. 128

In den meisten Fällen ist unklar, wofür die Gelder an Herr O gezahlt wurden. 129

Es konnten keinerlei selbstbestimmte Handlungen des Herrn O als Geschäftsführer festgestellt werden: 130

Jeder in U eingehende, entscheidende Schriftverkehr wurde an die Y-Straße in F weitergeleitet. 131

Herr O ist nie beim Finanzamt F persönlich wegen „seiner“ Firmen in Erscheinung getreten, es ist kein Telefonat oder eine Vorsprache von ihm persönlich bekannt. Auch gibt es Feststellungen von fremden Dritten, die Herrn O befragten und Auskunft von Herrn D 132

bekamen, so z.B.:

1. Im Bericht vom 18.11.1998 des Rechtsanwaltes I wegen des Gesamtvollstreckungsverfahrens der Z Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH wurde angegeben, dass der Geschäftsführer, Herr O, keinerlei Kenntnis von den Geschäften der Gemeinschuldnerin hat und faktisch nur Herr D Auskunft über die Geschäfte geben kann. Dies hätte sich auch im weiteren persönlichen, telefonischen und schriftlichem Verkehr mit der Gemeinschuldnerin bestätigt. Sobald Herr O angeschrieben oder angerufen wurde, meldete sich Herr D. Briefe, die von Herrn O unterschrieben wurden, waren teilweise unter dem Diktatzeichen von Herrn D geschrieben worden. 133
 2. Im Bericht vom 15.7.2002 des Rechtsanwaltes AA wegen des Insolvenzeröffnungsverfahrens der J marktbau Projektentwicklungs- und Grundstücksverwaltungsgesellschaft mbH wurde angegeben, dass nicht der Geschäftsführer, Herr O, sondern ausschließlich der ebenfalls anwesende Herr D Auskünfte erteilte. 134
 3. Auch der Gerichtsvollzieher BB stellte in seinem Schreiben vom 28.8.2003 an die Rechtsanwälte CC u.a. fest, dass es sich bei der Anschrift U, DD-Straße ..., um eine leerstehende, ältere Villa ohne Stromanschluss handele. Auch er vermutete, dass es sich um eine Briefkastenadresse handele und wohl auch um einen Scheingeschäftsführer, da Herrn O offenbar keine Entscheidungskompetenzen zugebilligt würden. Die Geschäftstätigkeiten würden von einem Herrn D in F gesteuert, der eingetragene Geschäftsführer habe keinerlei Sachkenntnisse, jeweils sei Rücksprache mit Herrn D gehalten worden. 135
 4. Herr O verwies bei einer Befragung am 15.7.2004 durch den Vollziehungsbeamten des Finanzamtes EE auf Herrn D. Er selbst konnte keine Auskünfte z.B. zu den Bankverbindungen und dem Zweck „seiner“ Gesellschaft erteilen. Die Auskünfte hierzu könnten nur vom Steuerbüro D erteilt werden 136
- Demgegenüber ruft Herr D auch jetzt noch zeitweilig wegen der „O“- Firmen beim Finanzamt F an, obwohl er nicht mehr als Steuerberater tätig ist. 137
- Der o.g. Vollziehungsbeamte stellte am 15.7.2004 auch fest, dass sich in U, FF-Straße ..., kein eingerichteter Geschäftsbetrieb mit aktuellen Unterlagen befand, nicht einmal ein Telefon war vorhanden. Auch waren keine Firmenschilder am Haus befestigt. Am Briefkasten waren nur die Beschriftungen O und E GmbH angebracht, auf alle übrigen Firmen, die zu dieser Zeit ihren Sitz in U haben sollten, gab es keinen Hinweis. 138
- Dass sich kein eingerichteter Geschäftsbetrieb in U, FF-Straße ... befindet, wurde auch bei der Durchsuchung durch die Steuerfahndungsstelle am 14.5.2007 bestätigt. Die Unterlagen der Bfa wurden weitgehend vollständig im Büro des Herrn D in der Y-Straße ... in F vorgefunden. 139
- Herr O verschleierte auch seinen Wohnsitz. Er gab zunächst über längere Zeit als Adresse U, DD-Straße ... an. Dieses Gebäude stand jedoch seit Jahren leer, hatte keinen Stromanschluss und war nicht bewohnbar. Zustellungen sollten an ein Postfach erfolgen. 140
- Tatsächlich mietete Herr O ab dem 1.2.2004 eine Zweizimmerwohnung in U, FF-Straße ..., an. 141
- Dass Herr D Herrn O nur als Strohmann benötigte, zeigt sich daran, dass in den Büroräumen des Herrn D in der Y-Straße ... in F in größerem Umfang sowohl Unterschriften des Herrn O 142

auf leeren Briefbogen als auch auf noch nicht ausgefüllten Vordrucken aller Art vorgefunden wurden.

Es ist nahe liegend, dass diese Blankovordrucke dazu dienten, den wahren Urheber von Schreiben und Erklärungen problemlos verschleiern zu können. 143

Der Umstand der Blankounterschriften - sogar unter Steuererklärungen- dokumentiert eindeutig die Einstellung des Herrn O. Er interessiert sich offensichtlich nicht dafür, was in seinem Namen passiert. 144

Herr O „übernimmt“ Firmen des Herrn D (er wird GF und/oder übernimmt die Anteile), diese Firmen gehen dann nach nicht allzu langer Zeit in Insolvenz oder sie werden liquidiert. Bei diesen Firmen hätten meist erhebliche Steuerbeträge vorangemeldet oder erklärt werden müssen, dies wurde jedoch häufig unterlassen. 145

Die Steuerfestsetzungen erfolgten -soweit überhaupt- meist erst durch die Betriebs- oder Umsatzsteuersonderprüfungen oder durch Schätzungen des Veranlagungsbezirkes. 146

Die Übergabe der Firmen auf Herrn O geht teilweise mit einer Änderung des Firmennamens und stets mit einer Sitzverlegung einher. 147

Herr O kommt auch weiteren steuerlichen Pflichten nicht nach, so z.B. der Zahlung von Steuerschulden oder der Vorlage von Belegen im Rahmen einer Prüfung. Es wurde seitens des Finanzamtes F versucht, die Vorlage von Belegen durch Zwangsgeldandrohungen bzw. ersatzweise durch Zwangshaft durchzusetzen. Das Finanzgericht Köln geht in seinem Urteil vom 21.12.2005, Az. 8 K 4207/05 die Androhung von Zwangsgeld gegenüber einer Person, die bereits die eidesstattliche Versicherung abgegeben hat, für nicht angemessen. 148

Alle Auskunftersuchen laufen somit ins Leere. 149

Es gibt für fast alle Firmen Generalsvollmachten für Herrn D. 150

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Teilberichts vom 26.9.2008 Bezug genommen. 151

Der Kläger (Finanzamt) folgte auch diesen Prüfungsfeststellungen und erließ am 20.10.2008 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 2000-2002. Daran berücksichtigte er folgende Werte: 152

Jahr	2000	2001	2002	153
Umsätze zum allg. Steuersatz	10.152,00 DM	98.683,00 DM	56.005,00 €	
Unentgeltliche Wertabgaben	4.474,00 DM	4.474,00 DM	2.306,00 €	
Vorsteuern	7.097,29 DM	8.086,73 DM	6.452,60 €	
Umsatzsteuer gem. § 14 Abs. 2 und 3 UStG	546.120,00 DM	26.400,00 DM	---	

In den Erläuterungsteilen zu den Bescheiden heißt es, diese würden gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des bereits anhängigen Klageverfahrens. Wegen der weiteren Einzelheiten 154

hierzu wird auf den Inhalt dieser Bescheide Bezug genommen.

Am 6.11.2008 eröffnete das Amtsgericht F das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Herrn D. Darin führte es unter anderem zur Zulässigkeit des Antrags aus, es sei international für die Eröffnung des Verfahrens zuständig, weil nach dessen sicheren Überzeugung der Schuldner den Mittelpunkt seiner hauptsächlichen Interessen in F habe. Soweit der Schuldner darauf verweise, sein Wohnsitz befinde sich in Frankreich, stehe zur sicheren Überzeugung des Gerichts fest, dass er seinen Wohnsitz nur scheinbar nach Frankreich verlegt und sich dabei der Dienste eines professionellen Helfers bedient habe, dessen Hauptgeschäft es erklärtermaßen sei, einen solchen Schein zu erzeugen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt des Beschlusses (Bl. 35 ff. der Akte) Bezug genommen. 155

Mit Schreiben vom 11.5.2010 hat der Kläger (Finanzamt) mitgeteilt, es sei festzustellen, dass der Insolvenzverwalter gegen die angemeldeten Steuerbeträge zu den Umsatzsteuerfestsetzungen 2000-2002 Widerspruch erhoben habe. Es sei daher der Erlass eines Feststellungsbescheides im Sinne des §§ 251 Abs. 3 AO vorgesehen. 156

Am 7.6.2010 erließ der Kläger (Finanzamt) einen Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO, in dem er unter anderem die Umsatzsteuer 2000-2002 i.H.v. 162.958,95 € (2000), 26.337,85 € (2001), 73.298,80 € (2001) und 14.600 € (2002) feststellte; gegen diesen Feststellungsbescheid ist ein Klageverfahren anhängig (Finanzgericht Köln, Az. 8 K 3695/10). Hierzu teilte der Kläger (Finanzamt) am 29.12.2010 u.a. mit, die Umsatzsteuer 2000, fällig am 10.5.2006 i.H.v. 5.110,730 €, sei bereits vor der Anmeldung an die Insolvenztabelle ausgeglichen und daher nicht mit angemeldet worden. Die Umsatzsteuerfestsetzung 2002 vom 6.4.2006 habe zu einem Guthaben i.H.v. 37.370,16 € geführt. Eine Anmeldung an die Insolvenztabelle sei deswegen entfallen. 157

Mit Schreiben vom 12.9.2012 hat der Berichterstatter die Beteiligten unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 7. März 2006 VIIR 11/05, BStBl II 2006, 573 und vom 13.11.2007 VIIR 61/06, BStBl II 2008, 790 darauf hingewiesen, dass bei dem – hier vorliegenden – Passivprozess der Feststellungsbescheid gemäß § 251 Abs. 3 AO nicht hätte ergehen dürfen, weil insoweit Steuerfestsetzungen existiert hätten, hinsichtlich derer ein Klageverfahren anhängig sei. Stattdessen hätte der Beklagte (seinerzeit das Finanzamt) das Verfahren aufnehmen müssen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt dieses Schreibens Bezug genommen; der Kläger (Finanzamt) hat hierauf mit Schreiben vom 4.10.2012 die Aufnahme des vorliegenden Klageverfahrens erklärt und dazu mitgeteilt, er gehe davon aus, dass die an die Tabelle angemeldeten Beträge zu Umsatzsteuer 2000, 2001 und 2002 berechtigt seien. 158

Hierauf hat der Berichterstatter mit Schreiben vom 23.1.2013 mitgeteilt, nachdem das Finanzamt nunmehr ausdrücklich die Aufnahme des vorliegenden Verfahrens erklärt habe, sei dieses als Insolvenzfeststellungsverfahren weiter zu betreiben. Kläger sei nunmehr das Finanzamt F, Beklagter sei Herr Rechtsanwalt P als Insolvenzverwalter über das Vermögen des D. Der Insolvenzschuldner – Herr D –, der nach Aktenlage gegen die Anmeldung der Steuerbeträge aus den Umsatzsteuerfestsetzung 2000-2002 keinen Widerspruch erhoben habe, sei nicht mehr Beteiligter des Verfahrens. Nachdem der nunmehrige Kläger (Finanzamt F) mit Schreiben vom 4. Oktober 2012 geltend gemacht habe, er gehe davon aus, dass die zur Tabelle angemeldeten Beträge zu Umsatzsteuer 2000, 2001 und 2002 berechtigt seien, möge nunmehr der Beklagte (Rechtsanwalt P) zur Berechtigung der geltend gemachten Forderungen betreffend die Umsatzsteuer 2000, 2001 und 2002 Stellung nehmen. 159

Der Kläger beantragt,

festzustellen, dass die Anmeldung der Umsatzsteuer 2000 bis 2002 zur Insolvenztabelle in Höhe von 161

162.958,95 €	(Jahr 2000),	162
26.337,85 €	(Jahr 2001) und	
73.298,80 €	(Jahr 2001),	
14.600 €	(Jahr 2002)	

zu Recht erfolgt ist. 163

Der Beklagte beantragt, 164

die Klage abzuweisen. 165

Mit Schreiben vom 17.5.2013 hat Rechtsanwalt P mitgeteilt, zu der Berechtigung der Umsatzsteuerforderungen aus den Jahren 2000-2002 lägen ihm keinerlei Informationen vor. Er habe den Insolvenzschuldner aufgefordert, ihm diese vorzulegen. Er werde sich bis zum 10. Juni 2013 in dieser Angelegenheit bei Gericht melden. 166

Tatsächlich ist keine weitere Mitwirkung seitens des Insolvenzverwalters erfolgt. 167

Mit Beschluss vom 11.9.2013 hat der Senat beschlossen, den Rechtsstreit dem Berichterstatter als Einzelrichter zur Entscheidung zu übertragen. 168

Wegen der weiteren Einzelheiten zum Sach- und Streitstand wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 29.10.2013 verwiesen. 169

Entscheidungsgründe 170

Die Klage ist begründet. 171

1. 172

Zu Recht hat der Kläger die Beträge zur Umsatzsteuer 2000 bis 2002 zur Tabelle angemeldet. Sämtliche Anmeldungen laut Antrag des Klägers fußen auf den Umsatzsteuerbescheiden 2000 bis 2002 vom 6.4.2006 in Gestalt der Änderungsbescheide vom 20.10.2008, die sich zur Überzeugung des Gerichts als rechtmäßig erweisen. 173

Wird – wie hier – in einem Passivprozess das Verfahren wegen der Insolvenz des Steuerschuldners unterbrochen (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 240 ZPO), ist das Finanzamt als Beklagter befugt, das Verfahren gegenüber dem Insolvenzverwalter aufzunehmen, wenn dieser der Anmeldung von Steuerforderungen zur Tabelle widerspricht. Nach Aufnahme des Rechtsstreits durch das Finanzamt hat sich das (unterbrochene) Anfechtungsverfahren kraft Gesetzes in ein Insolvenzfeststellungsverfahren gewandelt. Liegt im Zeitpunkt der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens bereits ein angefochtener Steuerbescheid über die im Prüfungstermin vom Finanzamt angemeldete und vom Insolvenzverwalter bestrittene 174

Steuerforderung vor, so ist die Feststellung der Forderung durch Aufnahme des durch die Insolvenzeröffnung unterbrochenen Rechtsstreits gegenüber dem Insolvenzverwalter zu betreiben (§ 180 Abs. 2 der InsO). Mit der Wandlung vom Anfechtungsverfahren zum Insolvenzfeststellungsverfahren wandeln sich auch die Parteirollen der Beteiligten: Das Finanzamt tritt als Klagepartei des von ihm erhobenen Feststellungsantrags auf. Es wird kein Anfechtungsverfahren betrieben, sondern der Widerspruch soll mit dem Ziel der Feststellung der bestrittenen Forderung zur Tabelle beseitigt werden (vergl. zum Ganzen: BFH-Urteil vom 13.11.2007 VII R 61/06, BStBl II 2008, 790).

Kommt es deswegen im hier vorliegenden Insolvenzfeststellungsverfahren unter Umkehrung der ursprünglich bei Klageerhebung bestehenden Beteiligtenrollen nach wie vor auf die Rechtmäßigkeit der ursprünglich angefochtenen Steuerfestsetzungen für Zwecke der Beurteilung der Frage an, ob die entsprechenden Beträge zu Recht zur Tabelle angemeldet worden sind, ist hier festzustellen, dass die ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide 2000-2002 vom 6.4.2006 in Gestalt der gemäß § 68 FGO noch vor Insolvenzeröffnung zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Änderungsbescheide vom 20.10.2008 rechtmäßig sind: 175

a. Die ursprünglichen Bescheide fußen auf der Betriebsprüfung aus dem Jahre 2005, deren Ergebnisse der Prüfer im Prüfungsbericht vom 3.3.2006 festgehalten hat. Zur Rechtmäßigkeit dieser Bescheide hatte bereits der 8. Senat in dem o.g. Beschluss vom 26.7.2006 umfassend Stellung genommen, soweit der seinerzeitige Antragsteller ? Herr D - hiergegen Einwendungen erhoben hatte. Das erkennende Gericht nimmt auf dieses Ausführungen Bezug und macht sie sich vollumfänglich zu eigen. Soweit der Senat darin für das Jahr 2001 ausgeführt hatte, er vermöge die ursprünglich berücksichtigten negativen Umsätze in Höhe von 836.317 DM im Bescheid vom 23. Mai 2003 nicht nachvollziehen, gilt dies – ohne dass es indes hierauf ankäme, weil im Änderungsbescheid vom 20.10.2008 ohnehin nur Umsätze zum allgemeinen Steuersatz in Höhe von 98.683 DM berücksichtigt werden – mit der Maßgabe, dass dem Gericht dieser Betrag nach Aktenlage inzwischen nachvollziehbar erscheint: Er setzt sich zusammen aus den ursprünglich von Herrn D deklarierten – 1.089.848 DM zuzüglich nicht erklärter Erlöse in Höhe von 165.000 DM und weiteren Erlösen laut Gewinnermittlung des Herrn D in Höhe von 88.530,83 DM. 176

b. Soweit die ursprünglichen Umsatzsteuerfestsetzungen vom 6.4.2008 mit Änderungsbescheiden vom 20.10.2008 zu Lasten des Steuerschuldners abermals geändert worden sind, fußt dies auf dem Teilbericht der Steuerfahndung vom 25. September 2008 entsprechend der obigen Darstellung. Die Einzelfeststellungen in diesem Bericht einschließlich der Ausführungen im Anhang 1 bestätigen in beeindruckender Art und Weise die bereits vom Senat im o.g. Beschluss vom 26.7.2006 geäußerte Ansicht, dass die von Herrn D in Personalunion mit den von ihm gesteuerten Gesellschaften geschlossenen Vereinbarungen nicht der Besteuerung zugrundegelegt werden können, weil sie ersichtlich alleine dem Zweck dienen, Vorsteuerbeträge zu generieren bzw. getätigte Umsätze rückgängig zu machen und deswegen „nicht das Papier wert sind, auf dem sie geschrieben stehen.“ Das Gericht hält diese Prüfungsfeststellung vollumfänglich für zutreffend und macht sie sich ebenfalls zu eigen. 177

c. Nachdem der Beklagte sich weder mit den Gründen des o.g. Beschlusses vom 26.7.2006 noch mit dem Teilbericht vom 25. September 2008 auseinandergesetzt hat und seine Mitwirkung auch im Übrigen trotz Aufforderung des Gerichts auf das Vorbringen in der mündlichen Verhandlungen beschränkt hat, er bestreite die Berechtigung sämtlicher geltend gemachter Umsatzsteuerforderungen, sieht auch das Gericht von weiteren Ausführungen ab. 178

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.