
Datum: 25.09.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 1575/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0925.8K1575.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, V B 111/18

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Streitig ist die Haftungsinanspruchnahme des Klägers für Umsatzsteuerschulden der am 2
....2007 im Handelsregister (Amtsgericht S HRB 1) gelöschten M GmbH (im folgenden M GmbH), entstanden aus in Eingangsrechnungen ausgewiesener, vom Beklagten nicht zum Vorsteuerabzug zugelassener Umsatzsteuer.

Der Senat hat die Steuerakten der M GmbH sowie die Prozessakten 11 K 536/05 und 11 K 3
3754/07 (betreffend Umsatzsteuer 2000-2003 der M GmbH) zum Verfahren beigezogen.

Der Kläger war seit Gründung der M GmbH (Gesellschaftsvertrag datierend vom1998) 4
deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer.

Gegenstand des Unternehmens der M GmbH war die Lieferung und Verlegung vom 5

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung (BP Bericht vom 6.6.2005) im Anschluss an eine 6
Umsatzsteuersonderprüfung bei der M GmbH war der Abzug von für die Jahre 2000-2002 zunächst anerkannter Vorsteuern in folgender Höhe streitig:

	2000 DM	2001 DM	2002 €
Vorsteuerbeträge insgesamt	565.767,02	405.105,61	95.779,20
A GmbH	242.045,06	281.719,49	
B GmbH			49.617,60
C GmbH			46.161,60
D GmbH	323.721,96	123.386,12	

Anlässlich der Betriebsprüfung wurden im Betriebsprüfungsbericht vom 04.01.2006, auf den verwiesen wird, für den vorliegenden Rechtsstreit im Wesentlichen folgende erhebliche Feststellungen getroffen:

„Tz.: 2.3.3 A GmbH, F-Straße ... in E

Die Bfa. verbuchte Rechnungen der Firma A GmbH als Fremdleistungen bzw. Wareneinkauf. Abgerechnet wurden jeweils Tageslohnarbeiten nach geleisteten Stunden bzw. die Lieferung von Die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer wurde als Vorsteuer abgezogen. Insgesamt wurden im Prüfungszeitraum abgerechnet:

	20000	2001
Tageslohnarbeiten (netto)	1.512.781,65 DM	1.140.914,08 DM
...lieferungen (netto)	0,00 DM	619.832,41 DM
USt insgesamt	242.045,06 DM	281.719,49 DM
Gesamtleistung brutto	1.754.826,71 DM	2.042.465,93 DM

Zahlungen aufgrund der Rechnungen erfolgten ausschließlich bar.“

Bezüglich der Firma A GmbH stellte die Betriebsprüfung unter anderem fest:

„Die A GmbH wird steuerlich nicht beim Finanzamt E geführt. Sie wurde laut Notarvertrag vom1999 gegründet. Eine Eintragung ins Handelsregister erfolgte nicht. Gesellschafterin sollte Frau K, ..., mit Wohnsitz in den Niederlanden (... H, P-Straße ...) sein.

Des Weiteren bestand das auf den Rechnungen der A GmbH angegebene Bankkonto lediglich bis zum 28.08.2000. Verfügungsberechtigt war Frau K. Das Konto wurde danach weiterhin auf den Rechnungen angegeben. Die auf den Rechnungen aufgeführte Telefonnummer war zumindest ab Oktober 2000 an eine Frau Q vergeben.

8

9

10

11

12

13

14

15

16

Die Barquittungen sind mit Frau K unterschrieben. Die Unterschriften auf den Quittungen stimmen nicht mit den Unterschriften auf dem Gründungsvertrag und dem Personalausweis überein.

Auf die A GmbH waren im PZ lediglich zwei Arbeitnehmer sozialversicherungsrechtlich gemeldet. 17

Die Bezeichnung der A GmbH als Leistender in den Rechnungen ist nicht richtig, da die Firma rechtlich mangels Eintragung ins Handelsregister nicht existent ist. Die Vorsteuer aus den Eingangsrechnungen kann nicht nach § 15 UStG abgezogen werden. Die Vorsteuerkürzung wurde bereits teilweise durch die Umsatzsteuersonderprüfung vorgenommen. 18

Es ergeben sich folgende Vorsteuerkürzungen: 19

2000: 242.045,06 DM 20

2001 281,719,49 DM abzüglich bereits erfolgter Änderung in Höhe von 267.802,60 DM 21

= 2001: 13.916,89 DM.“ (= 7.115,59 €). 22

Der Beklagte folgte der Prüfungsfeststellung und erließ gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 vom 26.01.2006. 23

In Höhe der Vorsteuerkürzung von 267.802,60 DM für den Veranlagungszeitraum 2001 hatte der Beklagte zu diesem Zeitpunkt bereits den gesamten Betrag durch Verrechnungen mit Steuererstattungsansprüchen der M GmbH sowie im Wege der Kontenpfändung vereinnahmt. 24

Wegen des verbleibenden Betrages i.H.v. 7.115,59 € sowie wegen ebenfalls nicht anerkannter Vorsteuerbeträge aus Rechnungen der D GmbH i.H.v. 63.086,32 € (=123.386,12 DM) erging am 29.01.2007 der streitgegenständliche Haftungsbescheid gegenüber dem Kläger gemäß §§ 191, 69, 34 AO. 25

Auf den Haftungsbescheid wird verwiesen. 26

In dem Haftungsbescheid führte der Beklagte insbesondere aus, der Kläger habe mit dem späteren Ehemann der auf den Rechnungen der A GmbH als Geschäftsführerin aufgeführten Frau K1 seit Jahren geschäftliche Beziehungen unterhalten. Im Zeitraum von knapp drei Jahren habe der Kläger Kontakt mit weiteren drei Scheinfirmen gehabt, für die Herr W entsprechend seinen Angaben gegenüber der niederländischen Finanzbehörde Vollmachten besessen habe. Es spreche vieles dafür, dass der Kläger positiv gewusst habe, dass die A GmbH nicht der Leistungserbringer der unter ihrer Firma abgerechneten Leistungen gewesen sei. Ob der Kläger daher vorsätzlich falsche Rechnungen dem Vorsteuerabzug zugrunde gelegt habe, könne dahinstehen, denn er habe zumindest grob fahrlässig gehandelt. Als seit vielen Jahren in der ...branche Tätiger hätte der Kläger angesichts der hohen Barzahlungen an die A GmbH und der bekanntermaßen zahlreichen, in der ...branche auftretenden Scheinfirmen sowie der offensichtlichen Unregelmäßigkeiten in den Rechnungen der A GmbH, die A GmbH genauer überprüfen müssen. 27

Gegen den Haftungsbescheid legte der Kläger am 27.02.2007 Einspruch ein. 28

29

Wegen Rechtsbehelfs- und Klageverfahren der M GmbH betreffend Umsatzsteuer 2000-2003 (diesbezügliche Klageverfahren: 11 K 536/05 und 11 K 3754/07) ruhte das Einspruchsverfahren gegen den Haftungsbescheid zunächst.	
Die M GmbH legte, vertreten durch den Kläger, am 15.2.2006 Einspruch gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 vom 26.01.2006 ein.	30
Während des Einspruchsverfahrens stellte der Kläger als Geschäftsführer der M GmbH am ...2006 Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der M GmbH.	31
Bezüglich der Rechnungen der A GmbH (im Folgenden A GmbH) trug die M GmbH im Einspruchsverfahren gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 vor, die A GmbH sei ordnungsgemäß notariell errichtet worden. Der entsprechende Notarvertrag liege dem Finanzamt vor. Frau W-K habe ihren späteren Ehemann, Herrn W, schriftlich bevollmächtigt, für sie tätig zu werden und Zahlungen zu vereinnahmen. Barzahlungen seien in dieser Branche üblich, da die Nachunternehmer regelmäßig in kurzen Zeitabständen ihren Arbeitnehmern Abschlagzahlungen leisten müssten und in der Regel nicht über die Bonität verfügten, Bankkredite aufnehmen zu können. Ferner werde auf die im Klageverfahren vor dem FG Köln unter Az. 11 K 536/05 erfolgten Schriftsätze Bezug genommen. Die A GmbH habe berichtigte Rechnungen ausgestellt unter der Adresse Z-Straße ..., ... S, mit dem Vermerk „in Gründung“ und die Gesellschafterin Frau K als Rechnungsausstellerin bezeichnet. Durch die berichtigten Rechnungen sei der Vorsteueranspruch im Veranlagungszeitraum 2003 entstanden.	32
Die berichtigten Rechnungen ergingen zunächst unter dem Datum 31.08.2003 und unter dem Datum 31.12.2003. Beispiele für die unter dem 31.08.2003 berichtigten Rechnungen sowie eine Tabelle der mit Datum 31.08.2003 berichtigten Rechnungen finden sich auf Bl. 5-8 der Umsatzsteuersonderakte USt 2003 der M GmbH. Berichtigte Rechnungen unter dem Datum 31.12.2003 befinden sich auf Bl. 108-114 der Umsatzsteuersonderakte USt 2003 der M GmbH.	33
Auf die Rechnungen und die Tabelle wird verwiesen.	34
Auf die in dem vom Beklagten eingereichten Aktenordner in Fach 2001 befindlichen Rechnungen der A GmbH mit Rechnungsdaten aus dem gesamten Jahr 2001, auf deren Grundlage der Kläger für die M GmbH die Umsatzsteuervoranmeldungen 2001 abgegeben hat, wird verwiesen. Die Rechnungen richten sich ausgehend von ihren Rechnungsdaten für den Zeitraum 03.01.2001-22.01.2001 an die M1 GmbH, V-Strasse ..., in N, für den Zeitraum 21.02.01 bis 06.06.2001 an die M GmbH GmbH, V-Strasse ..., ... N und für den Zeitraum 20.06.2001-28.12.2001 wiederum an die M1 GmbH, V-Strasse ..., ... N1 (gemeint wohl ... N). Sämtliche Rechnungen aus dem Jahr 2001 führen folgende Daten der A GmbH auf: als Sitz die Adresse F-Straße ... in E mit Fax ..., Tel. ..., als Geschäftsführer Frau K1. Vermerkt ist ferner für die A GmbH die Handelsregister Nr. 2 E, „Meisterbetrieb“ und als Bankverbindung das Konto G-Bank in E Blz.: ..., Kto.-Nr.	35
Mit Urteil des FG Köln vom 13.06.2007 - 11 K 536/05 -, bestätigt durch das Urteil des BFH vom 08.10.2008 – V R 63/07, wurde der Antrag der M GmbH auf Anerkennung des Vorsteuerabzugs aus den im Jahr 2003 zuletzt mit Voranmeldung 12/2003 unter dem Datum 31.12.2003 endgültig berichtigten Rechnungen der A GmbH aus dem Jahr 2001 abgewiesen.	36
Hierzu führte der BFH, soweit für den vorliegenden Rechtsstreit von Bedeutung (siehe S. 4 des Urteils, Bl. 221 Prozessakte 11 K 536/05), aus, nach dem Vortrag der M GmbH habe der	37

Kläger den in den Niederlanden wohnenden Ehemann von Frau K, später verheiratete W-K, Herrn W, seit 1994/1995 gekannt. In 1996 habe der Kläger die Geschäftsanteile einer ihm gehörenden Gesellschaft, der M GmbH I, an W verkauft. Nachdem dieses Unternehmen Insolvenz habe anmelden müssen, habe sich W erneut mit dem Kläger in Verbindung gesetzt und gefragt, ob er mit einem neu gegründeten Unternehmen für ihn tätig sein könne. Auf diese Weise sei der Geschäftskontakt zu der A GmbH zustande gekommen. W sei später auch für andere Unternehmen gegenüber der M GmbH tätig geworden. Ferner stellte der BFH unter Tz.: 4, 5a seines Urteils fest (S. 18 des Urteils, Bl. 228R, Prozessakte 11 K 536/05), dass für den Fall eines sich an den entschiedenen Rechtsstreit anschließenden Rechtsstreits über eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO zu beachten sei, dass sich die M GmbH hinsichtlich der Rechnungsangaben der A GmbH i. Gr. nicht auf – nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt nicht naheliegenden – Vertrauensschutz berufen habe.

Die Ausführungen des BFH zu den Verbindungen zwischen Herrn W und dem Kläger geben verkürzt den Inhalt eines Aktenvermerks des Beklagten vom 04.03.2004 über eine Vernehmung des Herrn W durch die niederländischen Steuerbehörden (dort Frau H) am 23.02.2004 (Umsatzsteuersonderakte USt 2003 Bl. 103) und eines Schreibens der niederländischen Steuerbehörden an das Bundesamt für Finanzen vom 10.05.2004 nebst einer amtseidlichen Erklärung des Herrn W vom 28.04.2004 (Umsatzsteuersonderakte USt 2003, hinterer Teil des Faches “§ 69 FGO“, siehe auch Prozessakte 11 K 536/05, Bl. 51) wieder. 38

Auf den Aktenvermerk vom 04.03.2004 und das Schreiben vom 10.05.2004 nebst der Erklärung vom 28.04.2004 wird verwiesen. 39

Das Finanzgericht Köln führte in seinem Urteil 11 K 536/05 unter anderem im Tatbestand (Bl. 196 Prozessakte 11 K 536/05) aus, „hinsichtlich des Geschäftssitzes der A GmbH ermittelte die Umsatzsteuersonderprüfung, dass es sich bei der angegebenen Geschäftsadresse in E um eine Halle handelte und diese ein Herr U an Herrn Y vermietet hatte, wobei dieser wiederum eine Untervermietung an die A GmbH aufgrund eines mündlichen Vertrages vorgenommen hatte. Im Januar 2000 seien sowohl Herr Y als auch die GmbH spurlos verschwunden. Es sei ein alter Computer, Werkzeuge und Müll hinterlassen und von Herrn U entsorgt worden (Aussage des U vom 11.03.2003 vor dem Beklagten). 40

Ermittlungen bei der G-Bank hätten ergeben, dass auf den Namen der A GmbH ein Konto bei der G-Bank (Nr. ...) vor 2000 eröffnet und bis Ende August 2008 unterhalten wurde; verfügungs- und vertretungsberechtigt seien Frau K sowie Herr W. 41

Den Einspruch der M GmbH gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 vom 26.01.2006 wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 06.09.2007 als unbegründet zurück. 42

Hierzu führte er in Ergänzung der Feststellungen in dem BP-Bericht vom 06.06.2005 unter anderem aus, die A GmbH werde steuerlich nicht bei ihm geführt. Sie sei laut Notarvertrag vom1999 gegründet worden (Notar R in L, Urkundenrolle Nr. .../1999), alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der GmbH sei die in Holland (... P?Straße ...) wohnhafte Frau K. Die aufgrund des Gründungsvertrages erfolgte Anmeldung zum Handelsregister sei durch Beschluss des Amtsgerichts E vom07.2000, Az. ... zurückgewiesen worden. Eine Eintragung ins Handelsregister erfolgte nicht. 43

Nach den bisherigen Feststellungen sei die A GmbH niemals existent gewesen. Die im Streitfall erbrachten Leistungen könnten somit nur der hinter ihr stehenden und handelnden 44

Person zugerechnet werden. Unabhängig hiervon scheitere der Vorsteuerabzug aus den strittigen Rechnungen daran, dass keine Klarheit über den tatsächlichen Unternehmenssitz bestehe. Ein Sitz des leistenden Unternehmens, sei es in Gestalt von der A GmbH oder als Einzelunternehmen der Frau W-K, könne unter der in den Rechnungen angegebenen Anschrift nicht festgestellt werden.

Zwischenzeitlich war der Antrag des Klägers vom 17.02.2006 auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der M GmbH mit Beschluss des Amtsgerichts S vom12.2006 (... IN ...) mangels Masse abgelehnt worden. 45

Der Kläger wurde von Gesetzes wegen Liquidator der M GmbH, die am 12.10.2007, vertreten durch die Prozessbevollmächtigten des Klägers, wegen Umsatzsteuer 2000 - 2002 im Anschluss an die Einspruchsentscheidung vom 06.09.2007 Klage beim Finanzgericht Köln erhob (11 K 3754/07). 46

Am2007 erfolgte die Löschung der M GmbH im Handelsregister wegen Vermögenslosigkeit. 47

Zur Begründung ihrer Klage in Sachen 11 K 3754/07 wies die M GmbH unter Hinweis auf BFH, Urteil vom 19.04.2007 – V R 48/04 – darauf hin, dass ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen habe, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden könnten, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug oder eine Steuerhinterziehung einbezogen seien, auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen dürfe, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. 48

Die Rechnungen der A GmbH wiesen als Rechnungsaussteller mit Unternehmereigenschaft die A GmbH i. Gr. bzw. Frau W-K als leistenden Unternehmer aus. 49

Die von ihr, der M GmbH, angestellten Ermittlungen hätten ergeben, dass die A GmbH in dem Zeitraum vor der Rechnungsausstellung unter der angegebenen Anschrift Geschäftsräume angemietet habe. Zum Zeitpunkt der Leistungserbringung habe die A GmbH unter der Anschrift Z-Straße ... in ... S ihren Geschäftssitz gehabt. Frau W-K habe im Leistungszeitraum in der Zeit von Juli 2000 bis Dezember 2001 unter dieser Adresse Räume angemietet und einen Telefondienst unterhalten. Sie, die M GmbH, habe sich von Frau W-K sämtliche Unterlagen und Nachweise über die Anmietung von Räumen unter der Adresse Z-Straße für den Zeitraum Juli 2000 bis Dezember 2001 vorlegen lassen. Herr X habe bestätigt, Telefondienst für die Firma unter dieser Adresse übernommen zu haben. Zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung sei ein veralteter Rechnungsvordruck verwendet worden mit der Anschrift in E. 50

Herr J und Herr T hätten im Zeitraum 1991-2001 für die A GmbH mit Firmensitz in E (Bl. 172, 11 K 3754/07) ... und ... ausgeführt. Bis zum 28.08.2000 habe ein Konto der A GmbH bei der G-Bank bestanden (Bl. 188, 11 K 3754/07). Bezüglich der Leistungsbeschreibung und des Leistungszeitpunkts seien die Rechnungen der A GmbH nicht zu beanstanden. 51

Dem hielt der Beklagte entgegen, die M GmbH habe widersprüchliche Angaben über den Sitz des Unternehmens gemacht. Die Anschrift Z-Straße in S sei erst zwei Jahre nach der ursprünglichen Rechnungserteilung anlässlich der zweiten Rechnungsberichtigung anlässlich der Umsatzsteuervoranmeldung IV/2003 ausgewiesen worden und widerspreche der Bestätigung der Herren J und T über einen Firmensitz der A GmbH in den Jahren 1999-2001 in E, der ja auf den Rechnungen der A GmbH an die M GmbH aus den Jahren 2000 und 2001 aufgeführt sei. 52

- Im Rahmen des Klageverfahrens erließ der 11. Senat am 15.08.2012 einen Beweisbeschluss gegenüber dem Kläger, nachdem dieser über die geschäftlichen und wirtschaftlichen Aktivitäten der D GmbH in der Zeit zwischen 1999-2002 vernommen werden sollte (Bl. 372, 11 K 3754/07). 53
- In der mündlichen Verhandlung vom 25.10.2012 – 11 K 3754/07 – sagte der Kläger unter anderem aus, er ließe sich von allen Firmen Handelsregistrauszüge und Gewerbebescheinigungen vorlegen, wenn er sie beauftrage (Bl. 443, Prozessakte 11 K 3754/07). Auf die Zeugenaussage des Klägers wird verwiesen. 54
- Der 11. Senat regte in der mündlichen Verhandlung eine außergerichtliche Einigung an, die dahin gehen könnte, die Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der D anzuerkennen, nicht hingegen aber die ebenfalls streitigen Vorsteuerbeträge der übrigen Firmen (A GmbH, B GmbH und C GmbH). Hiermit erklärten sich die Beteiligten einverstanden (Bl. 451, 11 K 3754/07). 55
- Der Beklagte änderte daraufhin unter anderen den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2001 am 30.11.2012 unter Anerkennung der Vorsteuern aus den Rechnungen der D GmbH. Bei der Vorsteuerkürzung aus den Rechnungen der A GmbH verblieb es. Der geänderte Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 30.11.2012 wurde bestandskräftig. 56
- In Folge der Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2001 entsprechend der außergerichtlichen Erledigung des Klageverfahrens 11 K 3754/07 nahm der Beklagte den Haftungsbescheid i.H.v. 63.086,32 € bezüglich der Vorsteuerbeträge aus den Rechnungen der D GmbH im Rahmen der Einspruchsentscheidung vom 13.05.2016 über den Haftungsbescheid zurück, setzte die Haftungssumme auf 7.115,14 € fest und wies den Einspruch des Klägers insoweit als unbegründet zurück. 57
- Hierzu führte der Beklagte in Ergänzung seines bisherigen Vortrags im Einspruchsverfahren gegen die M GmbH und gegen den Kläger an, die Barquittungen bezüglich der von der A GmbH in Rechnung gestellten Leistungen seien mit Frau K unterschrieben. Jedoch stimmten die Unterschriften auf den Quittungen nicht mit den Unterschriften von Frau W-K auf dem Gründungsvertrag und dem Personalausweis überein. In diesem Zusammenhang sei zu vermerken, dass Herr W, der Ehemann von Frau W-K, gegenüber den niederländischen Steuerbehörden angegeben habe, die Zahlungen an die A GmbH vereinnahmt und dann sofort an die Subunternehmer weiter bezahlt zu haben. 58
- Der Kläger sei laut Handelsregistrauszug seit Gründung der M GmbH am1998 Geschäftsführer der GmbH; mit Beschluss des Amtsgerichts S vom ...12.2006 sei der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse abgewiesen worden. Ab diesem Zeitpunkt sei die GmbH kraft Gesetzes aufgelöst, der Kläger sei der Liquidator der GmbH gewesen. Er habe daher gemäß § 34 Abs. 1 S. 1 AO i.V.m. § 35, 64, 66 GmbHG die der M GmbH obliegenden steuerlichen Pflichten zu erfüllen gehabt. Insbesondere habe er nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO die Verantwortung dafür gehabt, dass fristgerecht ordnungsgemäße Steuererklärungen und Steueranmeldungen eingereicht und die geschuldeten Steuern dem Finanzamt pünktlich entrichtet würden. Dies sei im Streitfall nicht geschehen. Wie bereits geschildert, sei die A GmbH nie im Handelsregister eingetragen gewesen und deshalb auch nie existent gewesen. Sie sei daher umsatzsteuerrechtlich kein leistender Unternehmer, der zur Ausstellung von Rechnungen im Sinne des § 14 UStG berechtigt gewesen wäre. Der Kläger habe seine ihm obliegende Erklärungspflicht nach § 34 Abs. 1 S. 1 AO verletzt, denn er habe für den Veranlagungszeitraum 2001 unter Zugrundelegung der unrichtigen, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen der A GmbH unzutreffende 59

Umsatzsteuervoranmeldungen und eine unrichtige Umsatzsteuerjahreserklärung abgegeben. Dadurch seien die durch die Betriebsprüfung festgesetzten Umsatzsteuerschulden der M GmbH erst zum 28.02.2006 fällig geworden. Die gesetzlichen Forderungen seien von der M GmbH bis heute nicht gezahlt, so dass auch eine Verletzung der Entrichtungspflicht des Klägers nach § 34 Abs. 1 S. 2 AO gegeben sei.

Dabei sei dem Kläger zumindest grob fahrlässiges Verhalten anzulasten, denn er hätte sich in ausreichendem Maße vergewissern müssen, dass die A GmbH tatsächlich existiert. In seiner Zeugenaussage vor dem Finanzgericht Köln im Klageverfahren der M GmbH – 11 K 3754/07 – habe der Kläger deutlich gemacht, dass er sich sämtliche verfügbaren Bescheinigungen, insbesondere Handelsregisterauszüge und Gewerbeanmeldung vorlegen lasse, um sicherzustellen, dass die leistende Firma tatsächlich bestehe. Somit stelle sich die Frage, welche Unterlagen er sich von der A GmbH habe zeigen lassen, da diese mangels Existenz derartige Bescheinigungen nie habe vorlegen können. Es existiere lediglich ein Notarvertrag vom1999. Da der Kläger vor Gericht jedoch selbst ausgesagt habe, dass er sich Notarverträge nicht vorlegen lasse, scheine er also noch nicht einmal das einzig offizielle Dokument der A GmbH gesichtet zu haben. Seine Zeugenaussage habe der Kläger bewusst auf alle Firmen bezogen, die er beauftragt habe und nicht nur speziell auf die D GmbH. Da dem Kläger die oben genannten Bescheinigungen nicht vorgelegt worden seien, wäre er als ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsmann verpflichtet gewesen, weitere Erkundigungen über den leistenden Unternehmer einzuholen. Hätte er den in den Rechnungen ausgewiesenen Sitz der A GmbH in E aufgesucht, hätte er feststellen können, dass auf den Rechnungen die falsche Adresse angegeben war, da die A GmbH in E seit Januar 2000 nicht mehr ansässig gewesen sei. Die Bescheinigung des Herrn X, dass ein Geschäftssitz in der Z-Straße ... in S war, sei erst im Dezember 2003 ausgestellt und könne daher dem Kläger nicht im Veranlagungszeitraum 2001 bekannt gewesen sein (siehe Bl. 53 der Prozessakte).

Der Haftungszeitraum beginne am 10.03.2001. Unter Berücksichtigung der bestehenden Dauerfristverlängerung habe die Voranmeldung für Januar 2001 bis zum 10.03.2001 eingereicht werden müssen. Hätte der Kläger als Geschäftsführer der GmbH nicht die Pflichtverletzung der Abgabe unzutreffender Voranmeldungen für den Veranlagungszeitraum 2001 begangen, wären die richtig festgesetzten Umsatzsteuervoranmeldungen des Veranlagungszeitraums bereits zum Zeitpunkt ihrer jeweiligen Fälligkeit zu entrichten gewesen. Als Ende des Haftungszeitraums werde der ...02.2006 angenommen, der Tag, an dem der Antrag der GmbH auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens bezüglich der M GmbH beim Amtsgericht S eingegangen sei.

Für die Umsatzsteuer gehe die Rechtsprechung davon aus, dass Steuerschulden grundsätzlich in etwa demselben Verhältnis zu tilgen seien wie die übrigen Schulden. Diese Verpflichtung verletze der gesetzliche Vertreter dann, wenn er andere Gläubiger befriedige und damit gegenüber dem Finanzamt bevorzuge. Um ermitteln zu können, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe der Kläger die privaten Gläubiger gegenüber dem Finanzamt vorrangig befriedigt habe und mit welchem Betrag er schließlich hafte, habe er unter Hinweis auf seine Mitwirkungspflicht mit Schreiben vom 12.07.2006 einen Berechnungsbogen zur Ermittlung der Haftungssumme erhalten. Angaben zur Vermögenssituation der M GmbH im Haftungszeitraum habe der Kläger jedoch nicht gemacht und auch den Berechnungsbogen nicht ausgefüllt. Es sei ihm, dem Beklagten daher nicht möglich, den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsatz der anteiligen Tilgung anzuwenden. Aufgrund des Akteninhalts betreffend die M GmbH sei er, der Beklagte, zu der Überzeugung gelangt, dass der GmbH im Haftungszeitraum ausreichende finanzielle Mittel

zur Tilgung der rückständigen Umsatzsteuerschulden zur Verfügung standen, denn aus sämtlichen vorliegenden Bilanzen für die Jahre 2001-2004 ergebe sich ein Überhang der Aktivposten über die Passivposten. Danach ergäben sich keine Anhaltspunkte für Zahlungsschwierigkeiten oder über eine Überschuldung der M GmbH im Haftungszeitraum. Auch sei der Gutachter in dem Insolvenzeröffnungsverfahren über das Vermögen der M GmbH zu dem Ergebnis gekommen, dass neben den rückständigen Steuern nur noch Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung i.H.v. 10.062,00 € und Bankverbindlichkeiten i.H.v. 1.538,94 € bestanden hätten. Somit stehe fest, dass die GmbH im Haftungszeitraum nahezu sämtliche Verbindlichkeiten ausgeglichen habe. Damit seien die Tatbestandsmerkmale der Haftungsvorschrift nach § 69 AO erfüllt. Die Haftungsinanspruchnahme erfolge auch innerhalb der gemäß § 191 i.V.m. § 5 AO zu beachtenden Ermessensgrenzen. Die Haftungsinanspruchnahme des Klägers sei erst erfolgt, nachdem festgestanden habe, dass die Einziehung der Umsatzsteuerforderungen gegenüber der M GmbH nicht realisiert werden konnte. Es sei auch ermessensgerecht, alleine den Kläger als Haftungsschuldner für die Umsatzsteuerschulden der M GmbH eintreten zu lassen. Denn neben ihm sei kein weiterer Geschäftsführer oder anderweitiger Vertreter für die Belange der M GmbH verantwortlich gewesen.

Mit der vorliegenden Klage trägt der Kläger vor, nach der EuGH-Rechtsprechung (C?271/06 63 „Netto-Supermarkt GmbH & OHG, Urteil vom 21.02.2008) gelte, dass der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer im Billigkeitsverfahren ausnahmsweise aus dem allgemeinen Rechtsgrundsatz des Vertrauensschutzes einen Vorsteuerabzug begehren könne, wenn er gutgläubig gewesen sei und alle Maßnahmen ergriffen habe, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sich von der Richtigkeit der Angaben in der Rechnung zu überzeugen und seine Beteiligung an einem Betrug ausgeschlossen ist.

Ein Erlass der Umsatzsteuernachzahlung 2001 der M GmbH aus sachlichen 64 Billigkeitsgründen sei gemäß §§ 163, 227 AO geboten gewesen und folglich auch im Rahmen seiner, des Klägers, Haftungsinanspruchnahme zu berücksichtigen. Er sei als Geschäftsführer der M GmbH aus folgenden Gründen gutgläubig gewesen:

Die Rechnungen der A GmbH ließen den Unternehmer erkennen. Die Unsicherheit über den 65 wahren Leistungserbringer ändere nichts an der Unternehmereigenschaft der in sämtlichen Rechnungen ausgewiesenen A GmbH bzw. Frau W-K. Auch im Übrigen enthielten die Rechnungen die erforderlichen Angaben. Die Art der sonstigen Leistung würde ausreichend mit der Leistungsbeschreibung Tagelohn i.V.m. einem explizit genannten Projekt angegeben. Auch der Zeitpunkt der sonstigen Leistung sei ausreichend anhand des Rechnungsdatums erkennbar. Er, der Kläger, habe auch keinerlei Anlass gehabt, an der Existenz der Gesellschaft und ihrem tatsächlichen Sitz zu zweifeln. Von den als Zeugen benannten Herren J und T habe er gewusst, dass die Gesellschaft ihren tatsächlichen Sitz zunächst in der F-Straße ... in E gehabt habe.

Hierzu legt der Kläger eine Bestätigung der Herren J und T vor, die ihm am 13.03.2003 66 ausgehändigt worden ist. Zudem habe auch der als Zeuge benannte Kundenberater der I-Krankenkasse, Herr O, die A GmbH unter ihrer Adresse in der F-Straße aufgesucht. Unter dieser Adresse habe die A GmbH auch ihre Arbeitnehmer angemeldet. Insoweit werde auch auf eine Gesprächsnotiz des Beklagten vom 04.03.2004 über ein Gespräch mit einer Frau H (Mitarbeiterin der niederländischen Steuerbehörde) zu der Vernehmung des Herrn W vom 04.03.2004 verwiesen.

Der Kläger trägt des Weiteren vor, ihm habe auch der Gesellschaftsvertrag der A GmbH 67 vorgelegen, aus dem sich ergebe, dass die Gesellschaft ihren Sitz in E habe.

Auf den auszugsweise vorgelegten Gesellschaftsvertrag wird verwiesen.	68
Auch über den späteren Geschäftssitz der A GmbH unter der Adresse Z-Straße ... in ... S in den Jahren 2000 und 2001 hätten ihm sämtliche Unterlagen und Nachweise über die Anmietung der Räume unter der genannten Adresse durch die alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin W-K vorgelegen. Auch hätten ihm Unbedenklichkeitsbescheinigungen der A GmbH vorgelegen. Ob diese Bescheinigungen echt gewesen seien, entziehe sich seiner Kenntnis. Er habe daran jedenfalls keinerlei Zweifel gehabt. Diese Bescheinigungen aus dem Jahr 2001 habe er nach seiner Erinnerung im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegt und diese seien auch nicht beanstandet worden. Herr W sei ihm, dem Kläger, aufgrund langer geschäftlicher Beziehungen seit 1994/1995 als zuverlässiger ...leiter bekannt gewesen. An eine mögliche Verwicklung der A GmbH in einen Umsatzsteuerbetrug sei aus seiner Sicht nicht zu denken gewesen. Nachdem er Kenntnis davon erhalten habe, dass die A GmbH nicht zur Eintragung in das Handelsregister gelangt sei, habe er sofort korrigierte Rechnungen für die M GmbH beschafft. Vor dem Hintergrund seiner Gutgläubigkeit seien die Umsatzsteuernachzahlungen aus dem Haftungsbescheid vom 26.01.2006 ermessensfehlerhaft.	69
Der Relevanz seines Vortrages stehe auch § 166 AO nicht entgegen.	70
Er könne mangels eigener Vertretungsbefugnis für die M GmbH nach deren Löschung keinen Antrag auf Erlass der Umsatzsteuer des Jahres 2001 für die M GmbH aus Billigkeitsgründen stellen.	71
Da er als Geschäftsführer der M GmbH keine steuerlichen Pflichten verletzt habe, habe er überhaupt keinen Anlass gehabt, Nachforschungen über die Person des wirklichen Leistungserbringers der in den Rechnungen der A GmbH bezeichneten Leistungen anzustellen, denn es hätten sich keine vernünftigen Zweifel an der Existenz der A GmbH und ihres Geschäftssitzes für ihn aufgedrängt. Er habe demzufolge auch die Umsatzsteuervoranmeldungen und die Umsatzsteuerjahreserklärungen des Jahres 2001 pflichtgemäß abgegeben und die Steuer auch erklärungskgemäß in korrekter Höhe an den Beklagten abgeführt. Für eine etwaige Zahlungspflichtverletzung könne nur der Zeitpunkt der Fälligkeit des geänderten Umsatzsteuerbescheides vom 26.01.2006 maßgeblich sein. Die dort festgesetzte Zahlung sei jedoch erst am 28.02.2006 fällig gewesen und läge deshalb außerhalb des Haftungszeitraumes, welcher am ...02.2006 mit Eingang des Antrags auf Eröffnung der Insolvenz bezüglich der M GmbH beim Amtsgericht S geendet habe. Seine, des Klägers, Inhaftungsnahme aufgrund einer behaupteten Zahlungspflichtverletzung sei somit nicht möglich. Selbst wenn man eine Erklärungspflichtverletzung bejahe, habe er zumindest nicht grob fahrlässig gehandelt. Er habe, wie dargelegt, zahlreiche Erkenntnisquellen, aufgrund derer er keine Zweifel an der Existenz der A GmbH und ihrem tatsächlichen Sitz hätte haben müssen, vorliegen gehabt, so dass man ihm nicht vorwerfen könne, er hätte weitere Nachforschungen über die tatsächliche Existenz der A GmbH unterlassen und damit grob fahrlässig gehandelt.	72
Der Kläger beantragt,	73
den Haftungsbescheid vom 26.01.2007 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 13.05.2016 aufzuheben.	74
Der Beklagte beantragt,	75
die Klage abzuweisen.	76

Zur Begründung seines Klageabweisungsantrags trägt der Beklagte vor, er halte an der Auffassung fest, dass sich der Kläger als Geschäftsführer der M GmbH nicht in ausreichendem Maße nach der tatsächlichen Existenz der A GmbH erkundigt habe, so dass der für eine Haftung ausschlaggebende Tatbestand der groben Fahrlässigkeit vorliege. Die A GmbH sei durch notariellen Vertrag vom1999 gegründet worden. Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin solle die in den Niederlanden ansässige Frau W-K sein. Gemäß den ausgestellten Rechnungen war der Geschäftssitz in der F-Straße ... in E. Eine Eintragung in das Handelsregister sei nicht erfolgt. Ebenso sei die A GmbH beim Finanzamt E steuerlich nicht geführt worden. Bei einer Ortsbesichtigung am 06.11.2001 habe man unter der Anschrift keinen Geschäftssitz feststellen können. Die auf den Rechnungen angegebene Bankverbindung der A GmbH habe nur bis zum 28.08.2000 bestanden. Das Konto sei auch nach dem 28.08.2000 im Streitjahr auf den Rechnungen angegeben worden. Die Barquittungen seien mit Frau K unterschrieben. Jedoch stimmten die Unterschriften auf den Quittungen nicht mit den Unterschriften von Frau W-K auf dem Gründungsvertrag und in ihrem Personalausweis überein. Im Einspruchs- und Klageverfahren der M GmbH wegen Umsatzsteuernachforderung 2000-2002 (11 K 3754/07) habe der Kläger angegeben, bei der erstmaligen Beauftragung der A GmbH im Jahr 2000 den Gesellschaftervertrag vom1999 vorgelegt bekommen zu haben. Der Grund für die noch fehlende Eintragung in das Handelsregister habe darin gelegen, dass aus finanziellen Gründen kein Meister habe eingestellt werden können. In der mündlichen Verhandlung im Rahmen des Klageverfahrens 11 K 3754/07 habe der Kläger als Zeuge ausgesagt, dass es in der ...branche üblich sei, einen Ansprechpartner oder eine Kontaktperson zu haben, die man beim Namen nennen könne. Die dahinter stehenden Firmen würden nicht benannt. Wichtig sei für ihn allerdings immer gewesen, dass alle Unterlagen bezüglich dieser Firmen vorgelegen hätten, wie z.B. Berufsgenossenschaft, Krankenkasse, Auskünfte in Steuersachen, Zusatzversorgungskassen. Weiterhin habe der Kläger angegeben, dass er sich von allen Firmen Handelsregistrauszüge und Gewerbebescheinigungen vorlegen lasse, wenn er sie beauftrage. Vorliegend sei unzweifelhaft, dass dem Kläger mangels Eintragung kein Handelsregistrauszug der A GmbH vorgelegen haben kann. Diesen habe er auch während seiner weiteren Zusammenarbeit mit der A GmbH entgegen der Sorgfalt eines gewissenhaften Kaufmannes nicht angefordert. Dabei biete die Eintragung in das Handelsregister einen umfassenden Verkehrs- und Vertrauensschutz nach § 15 HGB. Das Handelsregister sei ein öffentliches Verzeichnis mit Eintragungen über die angemeldeten Kaufleute im Bezirk des zuständigen Registergerichts. Es informiere über wesentliche rechtliche und wirtschaftliche Verhältnisse des angemeldeten Unternehmens und könne von jedermann eingesehen werden. Es stelle damit die einfachste zugängliche Möglichkeit dar, um sich zu vergewissern, ob eine Gesellschaft überhaupt existiere. Der Leistungsempfänger könne auf eigene Veranlassung hin tätig werden und sei nicht nur darauf angewiesen, was ihm seitens des Rechnungsausstellers vorgelegt werde. Die Einsicht in das Handelsregister sei somit der geringste Aufwand, den ein gewissenhafter Geschäftsführer auf sich nehmen könne und daher das mindeste, was von ihm verlangt werden müsse (so auch FG Köln vom 15.03.1994, Az. 5 K 2558/89, juris Rz. 8).

Der Kläger könne zu seiner Entlastung auch nicht geltend machen, dass er angesichts des vorgelegten Gründungsvertrages auf die Eintragung in das Handelsregister zu einem späteren Zeitpunkt vertraut habe. Dieser Einwand könne ihn nur einen sehr kurzen Zeitraum entlasten. Tatsache sei jedoch, dass der Kläger als Geschäftsführer der M GmbH mit der A GmbH bis in das Jahr 2003 hinein und damit über einen Zeitraum von mehr als drei Jahren in vertraglichen Beziehungen gestanden habe, ohne dass die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen wurde. Bei einer solchen Sachlage würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter weitere Erkundigungen über den leistenden Unternehmer

einholen. Bei einer Kontrolle des in den Rechnungen ausgewiesenen Sitzes der A GmbH wäre dem Kläger aufgefallen, dass dort keine Betriebsstätte vorhanden war. Dass der Geschäftssitz in der Z-Straße ... in S war, habe der Kläger erst im Dezember 2003 und nicht bei Rechnungserteilung im Veranlagungszeitraum 2001 erfahren. Der Vortrag des Klägers, er habe der Betriebsprüfung Unbedenklichkeitsbescheinigungen der A GmbH vorgelegt, werde bestritten. Er habe entsprechende Unterlagen im Rahmen des Haftungsverfahrens nicht eingereicht. Aufgrund seiner Zeugenaussage in dem Klageverfahren 11 K 3754/07, er lasse sich einen Handelsregisterauszug von jedem Vertragspartner vorlegen, habe der Kläger sogar gegen die von ihm selbst aufgestellten Sorgfaltsmaßstäbe evident verstoßen. Im Übrigen werde auf den ADV-Beschluss des FG Hamburg vom 11.02.2014 (3 V 241/13) sowie das darauf folgende Urteil vom 16.07.2014 (Az. 3 K 240/13) Bezug genommen. In diesen Entscheidungen sei ausgeführt, dass auch die Vorlage von diversen Bescheinigungen nicht ausreiche, um den jeweiligen Kläger von einer Verletzung der Erkundigungspflicht freizusprechen. Der Kläger könne sich nicht auf Vertrauensschutz berufen, weil er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der M GmbH nicht alle Maßnahmen ergriffen habe, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden konnten, um sich von der wahren Identität des Rechnungsausstellers und der Richtigkeit der Angaben in den Eingangsrechnungen zu überzeugen.	
Die Prozessbevollmächtigten des Klägers haben am 15.08.2016 Akteneinsicht genommen.	79
Der Beklagte hat dem Gericht auf Nachfrage mitgeteilt, dass es einen weiteren Haftungsbescheid gegen den Kläger wegen der nicht entrichteten Umsatzsteuern der M GmbH im Veranlagungszeitraum 2000 gebe. Auch dort ginge es um die Rechnungen der A GmbH. Der dort festgesetzte Haftungsbetrag sei wesentlich höher als der Haftungsbetrag im vorliegenden Verfahren. Das Verfahren ruhe im Einspruchsverfahren im Hinblick auf den vorliegenden Rechtsstreit.	80
Weder die A GmbH, die nie eine Steuernummer gehabt habe, noch Herr W oder Frau W-K hätten die von der M GmbH laut den Rechnungen der A GmbH aus dem Jahr 2001 an sie entrichtete Umsatzsteuer an die Finanzverwaltung abgeführt.	81
Aus dem Handelsregister folgt, dass neben der gelöschten M GmbH (HRB 1, Amtsgericht S) eine M1 GmbH zum 15. 01.1998 in das Handelsregister beim AG AA, später AG BB unter HRB 3 bis zu ihrer Löschung am10.2000 eingetragen war. Geschäftsführer war Herr W.	82
Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird verwiesen.	83
Entscheidungsgründe	84
Die Klage ist unbegründet.	85
Der Haftungsbescheid vom 26.01.2007 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 13.05.2016 ist rechtmäßig.	86
Der Beklagte durfte den Kläger im Rahmen der sogenannten Geschäftsführerhaftung gemäß §§ 191, 69, 34 AO in der erfolgten Höhe für Umsatzsteuerschulden 2001 der erloschenen M GmbH in Anspruch nehmen.	87
Gemäß § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kann durch Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden, wer kraft Gesetzes für eine Steuer haftet. Die Entscheidung über die Inanspruchnahme eines Haftungsschuldners ist zweigliedrig.	88

Das Finanzamt hat zunächst zu prüfen, ob in der Person, die es zur Haftung heranziehen möchte, die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Haftungsvorschrift erfüllt sind. Dabei handelt es sich um eine vom Finanzgericht in vollem Umfang überprüfbare Rechtsentscheidung.	89
Sind die tatsächlichen Voraussetzungen einer Haftungsvorschrift zu bejahen, schließt sich auf einer zweiten Stufe die nach § 191 Abs. 1 Satz 1 AO zu treffende Ermessensentscheidung des Finanzamtes an, ob es einen Haftungsbescheid überhaupt erlassen und einen Haftenden in Anspruch nehmen will (sogenanntes Entschließungsermessen, vergleiche Loose in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 191 AO Rz. 37) und falls ja, welchen von mehreren Verantwortlichen es als Haftenden in Anspruch nimmt (sogenanntes Auswahlermessen, vergleiche Drüen in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 5 AO Rz. 15).	90
Diese auf der zweiten Stufe zu treffende Entscheidung ist gerichtlich nur im Rahmen des § 102 Satz 1 FGO auf Ermessensfehler überprüfbar (vergl. Boeker, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 191 Rn. 29).	91
1. Die Voraussetzungen der Haftungsvorschrift des § 69 AO liegen vor.	92
Gemäß § 69 Satz 1 AO haften die in §§ 34 und 35 AO bezeichneten Personen, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§ 37 AO) infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden.	93
Nach § 34 Abs. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Steuer aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten.	94
a) Der Kläger war als Geschäftsführer der M GmbH gemäß § 35 Abs. 1 GmbHG seit deren Gründung im Jahr 1998 deren gesetzlicher Vertreter. Mit Beschluss des Amtsgerichts S vom12.2006 (... IN ...), durch den die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der M GmbH mangels Masse abgelehnt worden und die GmbH aufgelöst worden ist (§ 60 Abs. 1 Nr. 5 GmbHG), ist der Kläger bis zur Löschung der GmbH im Handelsregister am2007 gemäß § 66 Abs. 1 GmbHG als Liquidator gesetzlicher Vertreter der M GmbH i.L. gewesen.	95
b) Der Kläger hat seine steuerlichen Pflichten gemäß § 34 AO als Geschäftsführer der M GmbH wenn nicht vorsätzlich, so zumindest grob fahrlässig verletzt. Hierdurch ist es zu Steuerausfällen gekommen.	96
aa) Gemäß § 34 AO ist der Geschäftsführer einer GmbH verpflichtet, alle steuerlichen Pflichten der GmbH zu erfüllen. Durch die Abgabe falscher Umsatzsteuervoranmeldungen der GmbH für den Veranlagungszeitraum 2001 hat der Kläger gegen seine Pflicht, Steuererklärungen richtig abzugeben, verletzt.	97
Die vom Kläger abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen der GmbH für den Voranmeldungszeitraum 2001 waren unrichtig, weil den dort erklärten Vorsteuern Rechnungen der A GmbH zugrunde lagen, die die M GmbH nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten.	98
	99

Dass die M GmbH nicht zum Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der A GmbH berechtigt war, steht als Ergebnis des aufgrund der außergerichtlichen Einigung in dem Klageverfahren 11 K 3754/07 erlassenen geänderten, bestandskräftigen und unanfechtbaren Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 30. 11.2012 fest.

Gemäß § 166 AO hat der Kläger die gegenüber der M GmbH unanfechtbar festgesetzte Umsatzsteuer 2001 gegen sich gelten zu lassen, weil er den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 21.01.2006 als gesetzlicher Vertreter der M GmbH, zunächst als Geschäftsführer mit Einspruch vom 15.02.2006 und sodann als deren Liquidator mit Klage vom 12.10.2007, erfolglos angefochten hat. 100

Das Haftungsverfahren soll dem von § 166 AO erfassten Haftungsschuldner keine erneute Überprüfungsmöglichkeit hinsichtlich der Steuerfestsetzungen verschaffen, weil er bereits zur Anfechtung der Steuerfestsetzung befugt war. Dies gilt erst recht, wenn er – wie vorliegend der Kläger – die Steuerfestsetzung bereits – erfolglos - angefochten hat (BFH, Urteil vom 06.04.2016 – I R 19/14, BFH/NV 2016,1491; juris, Rn. 15). 101

bb) Die dem Kläger vorzuwerfende Pflichtverletzung ist kausal für den mit dem streitgegenständlichen Haftungsbescheid geltend gemachten Steuerausfall. 102

Hätte der Kläger zutreffende Umsatzsteuervoranmeldungen 2001 abgegeben, wäre die vorangemeldete Umsatzsteuer 2001 bereits bei Fälligkeit im Jahr 2001 bzw. Anfang 2002 ohne die aus den Rechnungen der A GmbH gezogenen Vorsteuern festgesetzt und abgeführt worden bzw. wären keine Erstattungen erfolgt. 103

cc) Die in der Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen zu erkennende Pflichtverletzung des Klägers ist nach Überzeugung des erkennenden Senats wenn nicht vorsätzlich, so doch zumindest grob fahrlässig erfolgt. 104

(1) Vorsätzlich im Sinne des § 69 AO handelt, wer seine steuerlichen Pflichten gemäß § 34 AO gekannt und ihre Verletzung gewollt hat. Dafür genügt, dass der Betreffende die Pflichtverletzung vorausgesehen und in Kauf genommen hat (Loose in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 69 AO, Rz. 24 m.w.N., so genannter dolus directus und dolus eventualis). 105

Der Kläger hat zur Überzeugung des erkennenden Senats vorausgesehen und in Kauf genommen, dass er als Geschäftsführer der M GmbH aus den ihm von Herrn W übergebenen Rechnungen der A GmbH aus dem Veranlagungszeitraum 2001 nicht zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG berechtigt war. Dabei waren die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug, die Identität zwischen Rechnungsaussteller und Leistendem, dem Kläger als Geschäftsführer einer GmbH bekannt. 106

Der Kläger hat die unter Geltendmachung der Vorsteuern aus den Rechnungen der A GmbH abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für den Veranlagungszeitraum 2001 vorsätzlich unrichtig abgegeben und die sich hieraus ergebenden Vorauszahlungen vorsätzlich in falscher Höhe geleistet bzw. die erfolgenden Umsatzsteuererstattungen vorsätzlich zu Unrecht vereinnahmt. 107

Aus den Steuerakten ergibt sich, dass der Kläger Herrn W seit Mitte der 90iger Jahre kannte und mit ihm auf dem ...sektor lange zusammenarbeitete. So folgt aus den Ermittlungsergebnissen der niederländischen Steuerverwaltung entsprechend dem Aktenvermerk des Beklagten vom 04.03.2004 über eine Vernehmung des Herrn W und dem Schreiben der niederländischen Steuerbehörden an das Bundesamt für Finanzen vom 108

10.05.2004 nebst der amtseidlichen Erklärung des Herrn W (Umsatzsteuersonderakte Umsatzsteuer 2003, Bl. 103 sowie hinterer Teil des in der Umsatzsteuersonderakte Umsatzsteuer 2003 befindlichen Faches „§ 69 FGO“), dass Herr W eine Firma, die M I GmbH in AA, als Geschäftsführer und Anteilseigner führte. Der Kläger war nach Aussage des Herrn W zunächst Anteilseigner der M I GmbH. In diesem Zusammenhang hat Herr W Ausführungen über von der Bank in S an die M I GmbH gewährte Darlehen, wegen deren der Direktor der Bank in S entlassen und der Kläger verurteilt worden sei, gemacht. Nachdem die M I GmbH insolvent war, hat der Kläger laut Herrn W mit einer von ihm, Herrn W, als M II GmbH bezeichneten Firma den Auftragsbestand der M I GmbH übernommen. Laut Herrn W hat der Kläger ihm, Herrn W, deshalb und auch weil er, Herr W, von den Transaktionen mit der Bank Kenntnis hatte, weitere Aufträge zugesagt. Aus diesem Grund hat laut Herrn W seine spätere Ehefrau, Frau K1, ein Unternehmen, die A GmbH, für ihn, Herrn W, gegründet. Wegen einer Brustkrebserkrankung hat Frau K laut Herrn W keine Aktivitäten als Geschäftsführerin ausgeübt. Die Eintragung der A GmbH in das Handelsregister hat laut Herrn W nicht erfolgen können, weil die GmbH keinen Meister beschäftigen konnte.

Auf Vorhalt der Feststellungen der niederländischen Finanzverwaltung hat der Kläger dem erkennenden Senat erklärt, es gebe nur eine M und er habe keine Erinnerungen mehr an die hier maßgeblichen Zeiträume. Zudem hat er das Erinnerungsvermögen der Vorsitzenden hinterfragen wollen. 109

Der erkennende Senat bewertet die Aussagen und das Verhalten des Klägers auf den gerichtlichen Vorhalt der Ermittlungsergebnisse der niederländischen Finanzbehörde als Selbstschutz, da er die Feststellung der niederländischen Finanzverwaltung in ihren wesentlichen Teilen offensichtlich nicht zu widerlegen vermag. 110

Der erkennende Senat bewertet die Aussagen des Herrn W vor den niederländischen Finanzbehörden in ihrem wesentlichen Bestandteilen als glaubhaft. 111

Zum einen spricht die Eintragung der am10.2000 im Handelsregister BB (HRB 3) gelöschten M1 GmbH in AA, deren Geschäftsführer Herr W gewesen ist, für die Existenz und die Richtigkeit seiner Schilderungen über die so genannte M I GmbH in AA. Die Verbindung zwischen der sogenannten M I bzw. M1 GmbH einerseits und der sogenannten M II GmbH bzw. M GmbH zeigt sich auch in den Rechnungen der A GmbH vom 03.01.2001 bis 22.01.2001 und vom 22.06.2001 bis 28.12.2001, die an die M1 GmbH als Leistungsempfänger gerichtet und dennoch vom Kläger als Geschäftsführer der M GmbH bezahlt worden sind. Die offensichtlich falsche Bezeichnung des Leistungsempfängers als M1 GmbH in den Rechnungen der A GmbH lässt sich nur dadurch erklären, dass Herr W, der auch schon in den Jahren bevor er Anteilseigner der M1 GmbH wurde, gegenüber der M1 nach seiner eigenen Aussage abgerechnet hatte, hinter der Firma A GmbH als tatsächlicher Leistungserbringer steckte und die M GmbH entsprechend der Bemerkung des Klägers, es habe nur eine M gegeben, ebenso wie der Kläger als Kontinuum der M1 GmbH auffasste. 112

Weiteres Indiz für die Richtigkeit der niederländischen Ermittlungsmaßnahmen ist, dass der Kläger selbst auf den Aktenvermerk der niederländischen Finanzverwaltung vom 04.03.2004 in seinem Schriftsatz vom 30.09.2016 Bezug nimmt und diesen in das Verfahren eingeführt hat (Bl. 43, 50 der Prozessakte). Auch in dem Klageverfahren 11 K 536/05 der M GmbH wegen Umsatzsteuer 2003 ist die Vernehmung des Herrn W durch die niederländischen Finanzbehörden von der M GmbH, vertreten durch den Kläger als Liquidator, zur Bestätigung des Parteivortrages eingeführt worden (Bl. 203, Prozessakte 11 K 536/05). 113

Vor dem Hintergrund der aufgrund der niederländischen Ermittlungen zu Tage tretenden, unbestrittenen besonderen Beziehungen zwischen dem Kläger und Herrn W erklärt sich, weshalb der Kläger entgegen seinem sonst üblichen Vorgehen gegenüber ...leitern, die unter wechselnden rechnungslegenden GmbHs für ihn arbeiteten, entsprechend seiner Zeugenaussage in dem Verfahren 11 K 3754/07 (Prozessakte Bd. III, Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 25.10.2012, Bl. 442, 443) sich von der A GmbH anlässlich der Aufnahme der Geschäftsbeziehungen außer dem Gesellschaftervertrag und einer Kopie des Personalausweises der Frau K nachweislich keine Unterlagen betreffend die A GmbH hat vorlegen lassen und dennoch die unter den Rechnungen der A GmbH berechneten Leistungen stets in Höhe der beachtlichen Bruttobeträge bar bezahlte:

Der Kläger wusste nämlich positiv, dass die Rechnungsangaben auf den Rechnungen der A GmbH objektiv falsch waren, angefangen von dem angeblichen Rechnungsaussteller und Leistungserbringer über die Handelsregister-Nummer, die Bezeichnung als Meisterbetrieb, die Telefon- und Fax Nummer, die Bankverbindung bis zu der teilweise falschen Bezeichnung des Leistungsempfängers. 115

Soweit in den vom 03.01.2001 bis 22.01.2001 und vom 22.06.2001 bis 28.12.2001 erstellten Rechnungen der Leistungsempfänger, die M GmbH, wie bereits geschildert, falsch bezeichnet war, nämlich als M1 GmbH, tritt die vorsätzliche Pflichtverletzung besonders zu Tage, wusste der Kläger als Geschäftsführer der Leistungsempfängerin bei Rechnungsübergabe doch positiv von der von ihm vertretenen M GmbH als der tatsächlich korrekten Leistungsempfängerin und somit dass die Geschäftsdaten der von ihm gesetzlich vertretenen Leistungsempfängerin auf den Rechnungen teilweise falsch waren. Ferner verfügte der Kläger über Anhaltspunkte, die Unregelmäßigkeiten in der Sphäre der rechnungsausstellenden A GmbH vermuten ließen, die eine Erkundigungspflicht nach sich gezogen hätten, die allerdings vom Kläger bewusst zumindest im Sinne eines dolus eventualis ignoriert worden ist: 116

So wusste der Kläger, wie die von der niederländischen Finanzverwaltung dargestellte Beziehung zwischen ihm und Herrn W zeigt, dass sein zivilrechtlicher Vertragspartner für die in den Rechnungspapieren der A GmbH abgerechneten Leistungen nicht die A GmbH, die A GmbH iG oder Frau K als Einzelunternehmerin (vergl. bezüglich einer unechten Ein-Mann-Vor GmbH: BFH, Urteil vom 07.04.1998 – VII R 82/97, BStBl. II 1998, 531, Rn. 16, 23; Schmidt in Scholz, GmbH-Gesetz, 12. Aufl., 2018, § 11 GmbHG, Tz. 168) war, sondern einzig und allein Herr W selbst. Denn Herr W hatte die A GmbH zur Überzeugung des erkennenden Senats durch Frau K einzig für seine und des Klägers Zwecke gründen lassen, nämlich um Aufträge, die der Kläger ihm als Geschäftsführer der M GmbH bereits vor Gründung der A GmbH im Hinblick auf die gemeinsame Historie mit der M1 GmbH zugesagt hatte, ausführen zu können. Dem Kläger war auch aus der gemeinsamen Historie bekannt, dass Herr W im Nachgang zur Insolvenz der M1 GmbH nicht mehr ohne weiteres selbst Geschäftsführer einer GmbH werden wollte. 117

Wusste der Kläger somit, dass der Rechnungsaussteller, sei es vorliegend die A GmbH, die A GmbH iG oder Frau K als Einzelunternehmerin, ihm jedenfalls keine zum Vorsteuerabzug berechtigenden Rechnungen für die der M GmbH im Veranlagungszeitraum 2001 höchstwahrscheinlich erbrachten Leistungen erstellen konnte und zahlte er dennoch die ihm von Herrn W vorgelegten Rechnungen mit dem Bruttobetrag, ist sogar ein kollusives Handeln des Klägers und des Herrn W anzunehmen. 118

(2) Sollte der Kläger nicht vorsätzlich gehandelt haben, hat er zumindest grob fahrlässig gehandelt. 119

Grob fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt, zu der er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und im Stande ist, in ungewöhnlich hohem Maße verletzt. Dazu gehört, dass er unbeachtet lässt, was im gegebenen Fall jedem hätte einleuchten müssen oder die einfachste, ganz naheliegende Überlegung nicht anstellt (Loose in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 69 AO, Tz. 26). 120

Im Streitfall hätte jedem Geschäftsführer mit der Branchenerfahrung des Klägers klar sein müssen, dass er die bereits erwähnten Rechnungen der A GmbH im Veranlagungszeitraum 2001, die nicht an das von ihm gesetzlich vertretene Unternehmen, sondern an eine andere Firma gerichtet waren, hier: die Rechnungen der A GmbH an die M1 GmbH, vor Geltendmachung des Vorsteuerabzuges hätte neu erstellen lassen müssen (vergleiche Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG, 1/17, § 15, Rz. 896). Auch hätte sich ein sorgfältiger Geschäftsführer angesichts der an die A GmbH vergebenen Großaufträge für die berufliche Qualifikation der die beauftragten Arbeiten durchführenden Mitarbeiter der A GmbH bzw. der Mitarbeiter eventueller Subunternehmen interessiert. Dies hat der Kläger offensichtlich nicht getan, denn sonst wäre ihm aufgefallen, dass die A GmbH entgegen dem Vermerk auf ihren Rechnungen kein Meisterbetrieb war. Dies wiederum hätte den Kläger veranlassen müssen, die A GmbH weiter zu überprüfen, denn Betriebe, die fälschlicherweise behaupten, ein Meisterbetrieb zu sein, geben einen hinreichenden Anhaltspunkt dafür, dass Unregelmäßigkeiten oder Steuerhinterziehungen in ihrer Sphäre zu vermuten sind, weil die Handwerksausübung als falscher Meisterbetrieb bekanntermaßen meist mit Schwarzarbeit einhergeht. Bei dieser Überprüfung wäre dem Kläger nicht verborgen geblieben, dass die auf den Rechnungen der A GmbH angegebene Bankverbindung ebenso wie die Telefon- und Faxnummer ungültig waren. Ebenfalls hätte der Kläger feststellen müssen, dass die auf den Rechnungen angegebene HRB-Nummer nicht existent und die A GmbH zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung rechtlich ebenfalls nicht existent war. Auch hätte der Kläger nicht umhin gekonnt festzustellen, dass Frau K von Herrn W lediglich in Funktion einer Strohfrau als Gesellschafterin/Geschäftsführerin der A GmbH eingesetzt war sowie der auf den Rechnungen angegebene Sitz der A GmbH tatsächlich der Sitz des wirklichen Leistungserbringers W und seiner Mitarbeiter bzw. Subunternehmer war. 121

Demgemäß hätte der Kläger als ordnungsgemäß und sorgfältig agierender Geschäftsführer von Herrn W neue Rechnungen mit diesem als Leistungserbringer und Rechnungsaussteller in einer Person verlangen müssen. Bis zur Erstellung der neuen Rechnungen mit dem zutreffenden Leistungserbringer W als Rechnungsaussteller und der M GmbH als auf den Rechnungen durchgängig bezeichneter Leistungsempfänger hätte der Kläger die Bruttorechnungsbeträge nicht bezahlen dürfen. Stattdessen hat der Kläger aber Herrn W die Bruttobeträge ohne weiteres und damit unter grob fahrlässiger Verletzung seiner Sorgfaltspflichten als Geschäftsführer, zu denen er nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet gewesen war, bar ausgezahlt und die falschen Rechnungen im Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren 2001 damit grob fahrlässig dem Vorsteuerabzug zu Grunde gelegt. 122

2. Eine Beweiserhebung über die Geschäftssitze der A GmbH durch die Vernehmung der von dem Kläger mit Schriftsatz vom 30.09.2016 benannten Zeugen scheidet aus. Der Zeuge Herr J ist verstorben, der Zeuge Herr O ist unter der angegebenen Adresse nicht erreichbar und auch nicht zu ermitteln, für die Zeugen Frau W-K und Herr W hat der Kläger keine ladungsfähigen Adressen benannt. Die des Weiteren benannten Zeugen T und X sind als Beweismittel untauglich, da mit ihnen der Beweis eines Geschäftssitzes der A GmbH mit der Adresse F-Straße ... in E und Z-Straße ... in S geführt werden soll. Diese Beweisführung ist objektiv unmöglich, da die A GmbH im maßgeblichen Veranlagungszeitraum 2001 rechtlich 123

nicht existent war.

Dabei unterstellt der Senat als wahr, dass der tatsächliche Leistungserbringer der in den Rechnungen unter der Rechnungsausstellerin A GmbH oder A GmbH (iG) in Rechnung gestellten Leistungen, Herr W, unter den beiden Adressen zunächst in E und sodann in S, gegebenenfalls auch parallel, seinen Geschäftssitz hatte bzw. erreichbar war sowie dass seine Ehefrau, Frau K1, als Strohfrau, vorgebliche Geschäftsführerin und Gesellschafterin der vorgeblichen A GmbH für den jeweiligen Geschäftssitz mündliche Mietverträge abgeschlossen hat. 124

3. Die im Jahr 2003 berichtigten Rechnungen der A GmbH haben im Streitfall insbesondere unter Beachtung des BFH-Urteil vom 21.06.2018 – V R 25/15, BFH/NV 2018, 1053) keine Bedeutung für die Frage, ob dem Kläger eine vorsätzlich bzw. grob fahrlässige Pflichtverletzung vorzuwerfen ist, da durch die - wie dargestellt - in zwei Anläufen - hergestellten Rechnungen keine für den Streitfall relevanten Rechnungsberichtigungen erfolgt sind. 125

Die in dem Streitjahr 2001 ausgestellten Rechnungen waren nach § 31 Abs. 5 UStDV nicht berichtigungsfähig. Für die Berichtigungsfähigkeit der Rechnungen ist auf objektive Kriterien abzustellen. Die Voraussetzungen für die Berichtigungsfähigkeit von Rechnungen sind dabei nicht mit den Sorgfaltsanforderungen, die § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG an den Rechnungsempfänger stellt, zu vermengen. 126

Ein Dokument ist zwar dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (BFH, Urteil vom 20. 10. 2016 – V R 26/15; BFH, Beschluss vom 20. 07.2012 - V B 82/11, BStBl II 2012, 809, Rz. 33). Hierfür muss die Rechnung aber diesbezügliche Angaben enthalten und die Angaben dürfen nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder unzutreffend sein, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. 127

Der erkennende Senat hat bereits ausgeführt, dass die dem Kläger als Geschäftsführer der M GmbH von Herrn W im Verlaufe des Veranlagungszeitraums 2001 vorgelegten streitgegenständlichen Rechnungen durchgängig bezüglich der Identität des Rechnungsausstellers und in großem Umfang bezüglich der Identität des Leistungsempfängers offensichtlich unzutreffend und deshalb nicht korrigierbar waren. 128

Im Übrigen sind auch die zuletzt unter dem 31.12.2003 hergestellten Rechnungen offensichtlich unzutreffend, da sie als Rechnungsaussteller fälschlicherweise die A GmbH iG bzw. K1 ausweisen statt den Leistungserbringer W. 129

4. Die Entscheidung des Beklagten, den Kläger als alleinigen Gesellschafter/Geschäftsführer der M GmbH für die Steuerschulden der M GmbH in Haftung zu nehmen, ist ausweislich der Erwägungen des Beklagten in dem Haftungsbescheid vom 26.01.2007 und der Einspruchsentscheidung vom 13.05.2016 ermessensfehlerfrei erfolgt. 130

5. Ausweislich der Darlegungen des Beklagten zu den Vermögensverhältnissen der M GmbH, die der Kläger nicht bestritten hat, ist die Haftungssumme, die auf einer Haftungsquote von 100 % beruht, zutreffend festgesetzt. 131

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 132
