

FG Nürnberg
30.9.2008
II 133/2003

Kein Vorsteuerabzug bei Scheinrechnungen: Beteiligung des Geschäftsführers an rechnungsausstellenden Gesellschaften

1. Ist die Geschäftsführerin einer GmbH an rechnungsausstellenden Gesellschaften beteiligt und als deren faktischer Geschäftsführer tätig, ist der Vorsteuerabzug aus Rechnungen der Gesellschaften zu versagen, wenn hinsichtlich der Lieferungen bei den Gesellschaften keine Einkaufsbelege existierten und auch die Verkäufe an die GmbH nicht gebucht wurden und hinsichtlich der nachweislich erbrachten sonstigen Leistungen keine Möglichkeiten zu deren tatsächlichen Ausführung durch die Rechnungsaussteller bestand (sog. Abdeckrechnungen), mithin Scheinrechnungen anzunehmen sind.

Nichtzulassungsbeschwerde (Az. des BFH: V B 3/09).

In dem Rechtsstreit...

wegen Umsatzsteuer 1988 bis 1992

hat der 2. Senat des Finanzgerichts Nürnberg aufgrund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 30.09.2008 für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Rechtsmittelbelehrung

...

Tatbestand

Streitig ist, ob das Finanzamt in den Streitjahren zu Recht Lieferungen und sonstige Leistungen sowie Entnahmen den Umsätzen hinzugerechnet und Vorsteuern versagt hat.

Die Klägerin führte seit 1982 das von ihrem Vater übernommene Unternehmen B in A als Einzelunternehmen.

Aufgrund einer bei der Oberfinanzdirektion eingegangenen Anzeige, wonach die Buchführung der Firma B mittels Rechnungen von Scheinfirmen manipuliert sei, leitete die Steuerfahndungsstelle des Finanzamts C am 22.09.1994 eine Steuerfahndungsprüfung für die Jahre 1988 bis 1992 gem. § 208 Abs. 1 AO ein. Der Fahndungsprüfer stellte insbesondere das Vorliegen von Scheinrechnungen bzw. Gefälligkeitsrechnungen der Firmen D-E GmbH, F GmbH und D GmbH zugunsten der Klägerin fest. Für die Umsatzsteuer ergaben sich nachfolgende Auswirkungen (vgl. Bericht der Steuerfahndung C über die Fahndungsprüfung bei der Klägerin vom 28.01.1999, Tz. 6):

1) Lieferungen und sonstige Leistungen zu 14 %

	1988	1989	1990	1991	1992
	DM	DM	DM	DM	DM
Veranlagt	1.104.403	1.805.219	2.267.309	3.267.030	3.636.163
Festgestellt durch Bp	<u>1.104.403</u>	<u>1.798.974</u>	<u>2.273.627</u>	<u>3.267.030</u>	<u>3.636.163</u>
Unterschied:	0	-6.245	6.318	0	0

Entstehung des Unterschieds:					
gebuchte Erlöse der D GmbH		-667.692			
nicht gebuchte Erlöse von der D GmbH		643.947			
Scheck G auf Privatk.		17.500			
Stromabrechnung H			3.598		
Stromabrechnung I			<u>2.720</u>		
Summe	<u>0</u>	<u>-6.245</u>	<u>6.318</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

1) Entnahme von Gegenständen zu 14 %

	1988 DM	1989 DM	1990 DM	1991 DM	1992 DM
Veranlagt	0	0	0	0	0
Festgestellt durch Fp	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>25.000</u>	<u>0</u>	<u>25.000</u>
Unterschied	0	0	25.000	0	25.000
Entstehung des Unterschieds:					
I/H			25.000		25.000
Summe	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>25.000</u>	<u>0</u>	<u>25.000</u>

2) Abziehbare Vorsteuer

	1988 DM	1989 DM	1990 DM	1991 DM	1992 DM
Veranlagt	156.342,19	261.370,11	237.349,13	418.691,10	447.137,48
Festgestellt durch Fp	<u>131.482,08</u>	<u>220.223,22</u>	<u>230.692,32</u>	<u>412.253,55</u>	<u>412.286,30</u>
Unterschied	-24.860,11	-41.146,89	-6.656,81	-6.437,55	-34.851,18
Entstehung des Unterschieds:					
Preisnachlass LKW		-8.068,78			
Scheinrechnung J			-1.703,88		
Scheinrechnung vom 30.09.1988	-5.554,08				
Rechnung	1.050,00				
Scheinrechnung vom 15.12.1988	-2.282,00				
Scheinrechnung vom 07.12.1988	-1.890,00				
Scheinrechnung vom 30.05.1988	-4.900,00				
zutreffender Kaufpreis	1.771,25				
Scheinrechnung vom 27.07.1989		-4.695,94			
zutreff. Kaufpreis		980,00			
zutreff. Kaufpreis		560,00			
Scheinrechnung vom 09.03.1989		-861,78			
Scheinrechnung PC vom 15.12.1988	-5.857,32				
Scheinrechnung PC vom 28.12.1991				-4.305,00	
Scheinrechnung Autotelefon				-922,60	

zutreff. Kaufpreis Autotelefon überhöht gebuchter Warenein- kauf D H .			618,09	
Gabelst. ohne Rechnung Scheinrechnung F vom 05.12.1988	-12.920,00			-20.745,93
vom 15.12.1989				-1.956,35
vom 12.09.1989	-7.197,96			
vom 16.03.1992				-10.679,90
Scheinrechnungen K nicht geb. Rech. K		-1.699,33	-797,75	
Scheinrechnungen L			1.723,71	
Summe	<u>-24.860,11</u>	<u>-41.146,89</u>	<u>-6.656,81</u>	<u>-34.851,18</u>

Die Klägerin war an den die Rechnungen ausstellenden Firmen wie folgt beteiligt:

	D-E GmbH	F GmbH	D GmbH
Gründungsdatum			
Stammkapital	50.000,00 DM	50.000,00 DM	50.000,00 DM
Geschäftsführer	M	B N	M
bis 20.12.1989:		M	
ab 20.12.1989:			
Gesellschaftsanteile:			
- B N	20 v.H.	33,4 v.H.	
- O P	32 v.H.	33,2 v.H.	4 v.H.
- D-Q GmbH	48 v.H.		96 v.H.
- R S		33,4 v.H.	

An der Firma D Q GmbH waren die Klägerin mit 38 v.H. sowie die Eheleute O mit 62 v.H. beteiligt. Der Geschäftsführer der drei Gesellschaften, M, ist der 1981 geschiedene Ehemann der Klägerin, der an allen GmbHs beteiligte Gesellschafter P O ist der Vater ihres am 26.04.1988 geborenen Sohnes.

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen erließ das Finanzamt am 14.06.1999 gem. § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bzw. § 164 Abs. 2 AO geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1992 und setzte die Umsatzsteuer 1988 auf 23.679 DM, die Umsatzsteuer 1989 auf 31.827 DM, die Umsatzsteuer 1990 auf 19.762 DM, die Umsatzsteuer 1991 auf 45.371 DM und die Umsatzsteuer 1992 auf 100.861 DM fest.

Die Klägerin legte Einsprüche ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 27.02.2003 erkannte das Finanzamt die Rechnungen J, K und L an und verminderte den Entnahmewert für H/I auf 14.510 DM bzw. 15.000 DM. Es änderte daraufhin die Umsatzsteuerbescheide 1990 bis 1992 und setzte die Umsatzsteuer 1990 auf 5.949,90 € (11.637 DM), die Umsatzsteuer 1991 auf 21.382,23 € (41.820 DM) und die Umsatzsteuer 1992 auf 50.102,51 € (97.992 DM) herab. Im Übrigen wies es die Einsprüche als unbegründet zurück.

Die Klägerin hat Klage erhoben und beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide vom 14.06.1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.02.2003 dahin zu ändern, dass die Umsatzsteuer 1988 um 24.860 DM, die Umsatzsteuer 1989 um 40.273 DM, die Umsatzsteuer 1990 um 2.916

DM, die Umsatzsteuer 1991 um 2.886 DM und die Umsatzsteuer 1992 um 35.483 DM herabgesetzt wird.

Zur Begründung trägt sie im Wesentlichen vor:

Ihre Buchführung sei als ordnungsgemäß anzuerkennen, weil sie bei der vom Finanzamt C am 05.10.1993 angeordneten und am 24.11.1993 begonnenen Betriebsprüfung für die Jahre 1988 bis 1991 nicht beanstandet worden sei (vgl. Bericht des Finanzamts C über die Betriebsprüfung bei der Klägerin vom 23.02.1994). Es sei unrichtig, dass Scheinrechnungen erstellt und gebucht worden seien. Die streitigen Lieferungen und sonstigen Leistungen seien tatsächlich von den Firmen D E GmbH, F GmbH und D GmbH für das Unternehmen der Klägerin ausgeführt und in zutreffender Höhe in Rechnung gestellt worden. Ihre gesellschaftsrechtliche Beteiligung an den drei GmbHs sei unerheblich, da sie zu keinem Zeitpunkt beherrschende Gesellschafterin gewesen sei. Bei der Firma F GmbH sei sie nur kurze Zeit Geschäftsführerin gewesen. Sie habe als weisungsgebundene Buchhaltungskraft und Gesellschafterin die Buchführungsarbeiten, hier im Wesentlichen die Abschlussarbeiten, für die Gesellschaften regelmäßig an deren Geschäftssitz in T und nur gelegentlich auf Weisung des Geschäftsführers M in A vorgenommen. Daher sei auch nur ein geringer Teil der Buchführungsunterlagen der GmbHs bei der Durchsichtung ihrer Geschäftsräume in A aufgefunden worden. Die übrigen Unterlagen seien in T 1996 bei der Räumung der Geschäftsräume und Zwangsversteigerung aller Büroeinrichtungen verloren gegangen.

1. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1988

Sie habe von der Firma D GmbH, deren Geschäftszweck im Wesentlichen die Vermittlung von Lieferungen gewesen sei, verschiedene Wirtschaftsgüter erworben. Aus dem Fehlen eines Fertigungsbetriebs einschließlich Betriebsgelände und Betriebsgebäude könne nicht geschlossen werden, dass das Unternehmen kein eigenes Interesse am Ankauf von Maschinen etc. gehabt habe. Denn das Unternehmen habe stets Gewinnchancen wahrgenommen, wenn sich durch den Ankauf und den sofortigen Weiterverkauf von Wirtschaftsgütern ein Gewinn habe erzielen lassen.

a) Rechnung vom 30.09.1988 über 39.672 DM netto zuzüglich 5.554,08 DM USt (45.226,08 DM brutto)

Wegen des Aufbaus einer neuen Produktlinie, nämlich der Produktion von Kisten für die Verpackung von Produktionsteilen der Autoindustrie, habe sie eine größere Hobelmaschine benötigt. Da die auf Vermittlung der Firma D GmbH bei der Firma U aus V mit Rechnung vom 08.10.1988 gekaufte Maschine für die vorgesehenen Zwecke zunächst nicht einsetzbar gewesen sei, hätten Subunternehmer der Firma D GmbH die erforderlichen Umbauarbeiten ausgeführt. Es sei im Geschäftsverkehr durchaus üblich, dass der Verkäufer einer noch zu reparierenden Maschine zunächst eine Anzahlung für die Maschine verlange und seine kalkulierten Umbaukosten in der Rechnung an den Endabnehmer ausweise, auch wenn der Einbau und die Instandsetzungsarbeiten erst am Einsatzort vorgenommen würden. Es entspreche ebenfalls kaufmännischen Gepflogenheiten, dass sie die Anzahlung unmittelbar an die Firma U bezahlt und eine Endabrechnung am 30.09.1988 bereits vor der Lieferung erhalten habe. Keineswegs könne aus dieser Vorgehensweise geschlossen werden, dass sie die Maschine tatsächlich unmittelbar von der Firma U für 7.500 DM netto zuzüglich 1.050 DM bezogen habe. Die neue Maschine habe zum Ersatz der alten Maschine gedient, die - um die Hälfte kleiner und erheblich älter - 1983 bereits 13.000 DM gekostet habe.

b) Rechnung vom 07.12.1988 für einen Gabelstapler über 13.500 DM netto zuzüglich 1.890 DM USt (15.390 DM brutto)

Den Elektrogabelstapler der Marke Ameise, Baujahr 1978, habe sie auf Vermittlung der Firma D GmbH erworben. Die Tatsache, dass später eine Batterie für 8.000 DM angeschafft worden sei, beweise, dass der Gabelstapler tatsächlich in ihrem Betrieb vorhanden gewesen und der Kaufpreis

in der Rechnung zutreffend gewesen sei. Der Gabelstapler könne in Augenschein genommen werden.

c) Rechnung vom 15.12.1988 über 16.300 DM netto zuzüglich 2.282 DM USt (18.582 DM brutto)

Sie habe die Säge bei einem Kunden gesehen und die Firma D GmbH beauftragt, ihr diese Maschine zu vermitteln. Die Säge sei zwischenzeitlich veräußert worden.

d) Rechnung vom 30.05.1988 für einen LKW über 35.000 DM netto zuzüglich 4.900 DM USt (39.900 DM brutto)

Der LKW mit Anhänger, Erstzulassung 1983, habe sich in fahrbereitem Zustand mit TÜV Abnahme befunden und sei keinesfalls zu einem überhöhten Kaufpreis von der Firma D GmbH erworben worden. Die Existenz des LKW werde dadurch belegt, dass für das Fahrzeug ein neues Fahrerhaus und neue Reifen angeschafft worden seien. Der Umbau sei auf dem Gelände erfolgt, die einzelnen Arbeiten seien nicht dokumentiert worden. Umsatzsteuerlich käme es nicht darauf an, ob ein anderer Autohändler einen niedrigeren Kaufpreis verlangt hätte. Im Vergleich zu dem ein Jahr später für 135.000 DM erworbenen LKW Y mit Anhänger, sei der Kauf dieses Fahrzeugs geradezu ein Schnäppchen gewesen. Auch sei es im kaufmännischen Geschäftsverkehr nicht unüblich, dass ein Fahrzeug bereits dann in Rechnung gestellt werde, wenn sich die Vertragsparteien über den Kaufpreis geeinigt und einen Kaufvertrag abgeschlossen hätten.

e) Rechnung vom 15.12.1988 für Computer, Monitore, Drucker und Software über 41.838 DM netto zuzüglich 5.857,32 DM USt (47.695,32 DM brutto)

Sie habe von der Firma D E GmbH für ihr Unternehmen Computer mit Monitoren und Druckern sowie jeweils einem Softwarepaket zu einem marktüblichen Preis erworben. Mit Ausnahme des inzwischen verschrotteten Matrixdruckers seien die Geräte noch vorhanden. Die Preise seien angemessen gewesen. Das Finanzamt stelle zu Unrecht darauf ab, dass im Jahr 1988 bei der Verkäuferin keine Warenzugänge in dieser Größenordnung festgestellt worden seien. Es könne aber nicht ausgeschlossen werden, dass sie die gelieferten Geräte aus Einzelkomponenten zusammengesetzt habe.

f) Rechnung vom 05.12.1988 für Leistungen über 51.414 DM netto zuzüglich 7.197,96 DM (58.611,96 DM brutto)

Es sei unzutreffend, dass die berechneten Leistungen nicht erbracht worden seien. Die Inzensanierung könne durch ein Sachverständigengutachten belegt werden. Ob die Firma F GmbH die Rechnung als Ausgangsrechnung gebucht habe, sei ihr nicht bekannt und habe für ihren Vorsteuerabzug ohnehin keine Bedeutung. Die Geschäftsunterlagen hätten sich am Geschäftssitz T befunden und seien wegen der Zwangsräumung verloren gegangen. Ebenso könne ihr nicht vorgehalten werden, dass bei der Firma F GmbH für die Jahre 1988 und 1989 keine Lohn- und Personalkonten oder Rechnungen von Subunternehmern, mit deren Hilfe die Arbeiten hätten ausgeführt werden können, gefunden worden seien. Sie habe im Übrigen zu keinem Zeitpunkt behauptet, dass die GmbH die Umbauarbeiten mit eigenen Maschinen und Personal ausgeführt habe.

2. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1989

a) Lieferung an die Firma G für 17.500 DM netto zuzüglich 2.450 DM USt (19.950 DM brutto)

Das Finanzamt habe zu Unrecht den Umsatz "G" ihrem Betrieb zugerechnet. Tatsächlich habe ihre Mutter den Umsatz getätigt und daher sei der Scheck auch auf deren Konto eingelöst worden. Ihre zwischenzeitlich verstorbene Mutter habe über einen eigenen ca. 5 ha großen Forst verfügt. Im Übergabevertrag vom 23.07.1982 sei ein Rückforderungsrecht an Waldgrundstücken für den Übergeber im Ausmaß von 15 Tagwerk begründet worden. Ihre Mutter habe von diesem Rück-

forderungsrecht Gebrauch gemacht und deswegen habe sie, die Klägerin, ihrer Mutter kurz nach der Übergabe die Grundstücke zurückübertragen; notariell sei der Vertrag am 18.06.1997 geschlossen worden. Vom Privatkonto der Mutter seien Zahlungen für Zwecke des Gesellschafters O vorgenommen worden, weil dieser über kein Konto verfügt und er der Mutter die zu überweisenden Beträge in bar zurückgegeben habe.

b) Rechnung vom 27.07.1989 für einen LKW Y 19280 F einschließlich Anhänger über 33.542,45 DM netto zuzüglich 4.695,94 DM USt (38.238,39 DM brutto)

Sie habe den gebrauchten LKW Y, Erstzulassung am 01.10.1979, und einen Anhänger, Erstzulassung am 18.06.1971, von der Firma D GmbH zu einem marktüblichen Preis erworben. Der LKW sei von der Verkäuferin wieder verkehrstüchtig gemacht worden und noch ca. 110.000 km in ihrem Betrieb gefahren. Warum bei der Firma D GmbH unter dem gleichen Datum eine Ausgangsrechnung in Höhe von lediglich 24.542,45 DM netto zuzüglich 3.435,94 USt vorgefunden worden sei, sei ihr nicht bekannt.

c) Rechnung vom 09.03.1989 für eine Säge über 6.155,60 DM netto zuzüglich 861,78 DM USt (7017,38 DM brutto)

Wegen der erheblich ausgeweiteten Kistenproduktion habe sie von der Firma D GmbH eine weitere Säge erworben.

d) Überhöht gebuchter Wareneinkauf der Firma D GmbH mit Vorsteuerauswirkung in Höhe von 12.920 DM

Alle Rechnungen für Einkäufe bzw. -verkäufe von, an oder über die Firma D GmbH seien ordnungsgemäß gebucht worden. Die Differenz könne deshalb entstanden sein, weil sie die Rechnungen der Firma D GmbH unmittelbar an die Lieferanten gezahlt habe bzw. andere Lieferanten ihr unmittelbar Rechnungen gestellt hätten. Diese seien dann aber nicht bei der Firma D GmbH verbucht worden. Im Übrigen könne es sich bei der Differenz zwischen den Ausgangsrechnungen bei der Firma D GmbH und den Eingangsrechnungen bei ihr um Provisionen an die Firma D GmbH handeln.

e) Rechnung vom 12.09.1989 für Umbauarbeiten in den Büroräumen über 16.416 DM netto zuzüglich 2.298,24 DM USt (18.714,24 DM brutto)

Die Firma F GmbH habe ihre Büroräume umgebaut und hierüber zutreffend abgerechnet. Im Rahmen der 1993/1994 durchgeführten Betriebsprüfung seien die Investitionsmaßnahmen geprüft worden. Die tatsächlich erbrachten Leistungen könnten durch Sachverständigengutachten belegt werden. Es sei unschädlich, dass bei der rechnungsausstellenden GmbH keine Lohn- und Personalkonten vorgefunden worden seien. Der Gesellschafter O habe beim Finanzamt in T die Eingangsrechnungen der Subunternehmer vorgelegt.

f) Rechnung vom 15.12.1989 für Instandsetzungsarbeiten (Umbau einer Produktionshalle) über 98.872,50 DM netto zuzüglich 13.842,15 DM USt (112.714,65 DM brutto)

Der wegen der Ausweitung der Kistenproduktion erforderliche Umbau sei von der Firma F GmbH ausgeführt worden.

g) Kauf LKW Y / Provisionszahlung an P O über 57.635,12 DM netto zuzüglich 8.068,78 DM USt (65.703,90 DM brutto)

Sie habe mit Rechnung vom 25.07.1989 ab Werk einen LKW Y gekauft und den vollen Kaufpreis in Höhe von 219.853,56 DM brutto bezahlt. Der Verrechnungsscheck der Firma Y in Höhe von 65.703,90 sei ihr nicht zugute gekommen. Es habe sich um eine Provision ihrerseits an den

Gesellschafter O für die Geschäftsanbahnung mit der Firma Y zur Kistenproduktion gehandelt. Die Provisionszahlung sei gerechtfertigt, weil durch seine Vermittlung Umsätze mit der Firma Y und anderen Autoherstellern zwischen 360.000 DM und einer Million DM ermöglicht worden seien.

3. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1990

a) Stromlieferungen an die Schwestern H/I

Das Finanzamt habe fälschlicherweise Stromlieferungen an ihre Schwestern, die ein Wohnrecht auf ihrem Betriebsgelände hatten, in Höhe von 3.598 DM netto bzw. 2.720 DM netto zum 31.12.1990 als zusätzliche Umsätze erfasst und der Umsatzsteuer unterworfen. Aus der späteren Geltendmachung entsprechender Forderungen auf Rat ihrer Mutter könne nicht geschlossen werden, dass Stromlieferungen tatsächlich in dieser Höhe erfolgt seien. Außerdem seien die Forderungen im Gerichtswege bestritten worden, so dass bereits im Streitjahr festgestanden habe, dass die Forderungen uneinbringlich seien. Eine Umsatzbesteuerung der bereits zum damaligen Zeitpunkt nicht durchsetzbaren Forderungen sei aber unzulässig.

b) Holzlieferung an die Schwester H

Zwar treffe zu, dass sie ihrer Schwester H 1990 Holz geliefert habe. Das Holz habe entweder aus ihrem eigenen oder aus dem Forst ihrer Mutter gestammt. Die Sägearbeiten zu Bauholz seien in einem Sägewerk vorgenommen worden, da sie aufgrund der Ausstattung in ihrem Betrieb hierzu nicht in der Lage gewesen sei. Ihre Mutter habe alles organisiert, da sie sich mit ihren Schwestern nicht verstanden habe. Das Holz habe nicht einen Wert von 14.510 DM netto, sondern höchstens von 4.000 DM gehabt. Die Behauptung des Finanzamts, dass es sich bei der Rechnung der Firma G vom 16.05.1990 um die Bauholzlieferung an ihre Schwester gehandelt habe, werde als Spekulation zurückgewiesen.

4. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1991

a) Rechnung vom 28.12.1991 für Computersoft- und hardware über 30.750 DM netto zuzüglich 4.305 DM USt (35.055 DM brutto)

Zu Unrecht würden die Vorsteuern aus der Lieferung von Computersoft- und hardware nicht anerkannt. Der Kaufpreis sei angemessen und die Computer tatsächlich vorhanden gewesen. Sie habe nicht zu verantworten, dass der Prüfer keine entsprechenden Eingangsrechnungen bei der Firma D E GmbH vorgefunden habe.

b) Rechnung vom 24.05.1991 für ein Autotelefon mit Einbau über 6.590 DM netto zuzüglich 922,60 DM USt (7512,60 DM brutto)

Auch der Erwerb des Autotelefons von der Firma D E GmbH sei nicht zu beanstanden. Es könne einem Unternehmer nicht vorgeschrieben werden, zu welchem Preis er erworbene Ware weiterveräußere. Der Rechenfehler, der zu dem höheren Preis geführt habe, sei ihr bzw. der Buchführungskraft nicht aufgefallen.

5. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1992

a) Überhöht gebuchter Wareneinkauf der Firma D GmbH mit Vorsteuerauswirkung in Höhe von 20.745,93 DM

Es liege kein überhöht gebuchter Wareneinkauf vor. Die Differenzen zwischen den Ausgangsrechnungen bei der GmbH und den Eingangsrechnungen bei ihr beruhten auf Provisionen an die Firma D GmbH für deren Vermittlungsleistungen.

b) Anschaffung eines Gabelstaplers ohne Rechnung (USt 1.956,35 DM)

Der Gabelstapler sei tatsächlich angeschafft worden, der Grund für das Nichtauffinden der Rechnung könne nicht mehr geklärt werden. Möglicherweise sei die Rechnung durch die Beschlagnahme der Unterlagen im Rahmen der Steuerfahndung im September 1994 verloren gegangen.

c) Rechnung der Firma F GmbH vom 16.03.1992 für Brückenarbeiten, Befestigung Lagerplatz, Ausbau Halle über 76.285 DM netto zuzüglich 10.679,90 DM USt (86.964,90 DM brutto)

Die Firma F GmbH habe die Arbeiten zur Verstärkung einer Brücke und andere Reparaturen tatsächlich durchgeführt. Dies könne durch Sachverständigengutachten nachgewiesen werden. Der Gesellschafter S R habe die Arbeiten überwacht.

d) Holzlieferung an die Schwester I

Die Umsatzerhöhung um 15.000 DM netto wegen der Holzlieferung an ihre Schwester sei fehlerhaft, der Wert des Holzes habe höchstens 4.000 DM betragen (vgl. unter 3b).

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt es aus:

Eine Änderungssperre aufgrund der vorausgegangenen Betriebsprüfung sei nicht eingetreten, da bei den durch die Steuerfahndung festgestellten Sachverhalten der Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllt sei (§ 173 Abs. 2 AO).

Die Klägerin habe durchaus Einfluss auf die Geschäfte der GmbHs nehmen können und auch tatsächlich genommen.

Die komplette Buchhaltung der GmbHs sei ausschließlich von der Klägerin und nach dem Ergebnis der Durchsuchungen durch die Steuerfahndung nicht an deren Sitz in T, sondern am Geschäftssitz der Klägerin erstellt und aufbewahrt worden. Am 22.09.1994 seien sowohl die Geschäftsräume der GmbHs in T, die Geschäfts- und Wohnräume der Klägerin als auch die Wohnräume des M durchsucht worden. In den Büroräumen der Klägerin hätten sich Geschäftunterlagen der GmbHs befunden, während in der Wohnung des M keinerlei geschäftliche Unterlagen gefunden worden seien. In den Büroräumen der GmbHs in T seien nur sehr wenige Geschäftunterlagen vorgefunden worden. Vollständige Buchführungen für die GmbHs seien nicht vorhanden gewesen, insbesondere hätten Einkaufsbuchungen bzw. Belege im Zahlungsverkehr über Einkäufe gefehlt. Teilweise sei die aktive Mitwirkung der Klägerin bei den Manipulationen sogar durch ihre eigene Handschrift dokumentiert. Im Übrigen hätten sich alle steuerlichen Vorteile aus den vorgenommenen Manipulationen ausschließlich zum Vorteil der Klägerin ausgewirkt. Der Geschäftsführer M habe bei seiner Vernehmung durch die Steuerfahndung ausgesagt, dass er weder die Buchhaltung, Steuererklärungen oder Bilanzen erstellt noch die Post erledigt habe. Von Ausgangsschreiben habe er grundsätzlich erst in fertigem Zustand erfahren und diese dann unterschrieben. Im Rahmen seiner Vernehmung habe er bei einigen ihm vorgelegten Schreiben sogar bestritten, dass er selbst diese Unterschriften eigenhändig geleistet habe.

1. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1988

Es werde nicht bestritten, dass die Firma D GmbH auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen habe. Einzelne Geschäftsvorfälle zwischen dieser GmbH und der Einzelfirma der Klägerin hätten aber nachweislich nicht in der dargestellten Form stattgefunden. Auch könne im Regelfall davon ausgegangen werden, dass die erworbenen Wirtschaftsgüter tatsächlich für das Einzelunternehmen der Klägerin angeschafft worden bzw. in Rechnung gestellte Baumaßnahmen

zumindest teilweise auch ausgeführt worden seien. Bestritten werde lediglich der in Rechnung gestellte Wert dieser Lieferungen und Bauleistungen und, dass derartige Lieferungen und Leistungen tatsächlich von den Rechnungsausstellern erbracht worden seien.

Im Rahmen der Steuerfahndung seien nur solche Vorgänge aufgegriffen worden, bei denen eine Anschaffung durch die die Rechnung ausstellende GmbH überhaupt nicht feststellbar oder bei denen die im Weiterverkauf auftretenden erheblichen Wertsteigerungen nicht nachvollziehbar gewesen seien. Es sei bezeichnend, dass die Wirtschaftsgüter dem Unternehmen der Klägerin teilweise bereits zu einem Zeitpunkt in einem angeblich generalüberholten Zustand in Rechnung gestellt worden seien, in dem sie von der liefernden GmbH noch gar nicht erworben worden seien. Dies entspreche keinesfalls kaufmännischen Gepflogenheiten, denn wer vor der Lieferung eine Rechnung erstelle, schaffe einen Gefährdungstatbestand und hafte bei Nichtausführung der Leistung gemäß § 14 Abs. 2 und 3 UStG (1999).

Hinsichtlich der strittigen Bauleistungen der Firma F GmbH sei darauf hinzuweisen, dass die Klägerin noch bis zum 20.12.1989 alleinige Geschäftsführerin dieser GmbH gewesen sei und daher Kenntnis über die Art und Weise der Bauausführungen gehabt habe. Drei der strittigen Rechnungen dieser Gesellschaft (05.12.1988, 12.09.1989, 15.12.1989) seien während ihrer Tätigkeit als alleinige Geschäftsführerin ausgestellt worden. Darüber hinaus zeige sich ihr Einfluss auf die Geschäfte der GmbH darin, dass sie selbst noch 1992 in der Lage gewesen sei, sich Rechnungen über Bauleistungen dieser GmbH in einer Größenordnung von ca. einer Million DM für ihren eigenen Betrieb auszustellen bzw. ausstellen zu lassen (vgl. Aussage der Klägerin in dem Strafverfahren wegen Subventionsbetrugs).

2. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1989

a) Lieferung an die Firma G für 17.500 DM netto zuzüglich 2.450 DM USt (19.950 DM brutto)

Die Einreichung des Schecks auf dem Konto der Mutter sowie die Verwendung des Geldes für Zwecke des Gesellschafters O sprächen dafür, dass die Klägerin versuche, einen eigenbetrieblichen Veräußerungsvorgang dem außerbetrieblichen Bereich (Entnahme des Holzes aus dem eigenen Forst bzw. dem Forst der Mutter) zuzuordnen.

b) Rechnung vom 27.07.1989 für einen LKW Y einschließlich Anhänger über 33.542,45 DM netto zuzüglich 4.695,94 DM USt (38.238,39 DM brutto)

Die Klägerin habe von dem Erwerb des Fahrzeugs und dessen tatsächlichen Anschaffungskosten von 7.000 DM unmittelbar nach dem Kauf durch die Firma D GmbH am 28.01.1989 Kenntnis gehabt, denn sie habe das Fahrzeug bereits zwei Tage später am 30.01.1989 und damit ca. ein halbes Jahr vor dem angeblichen Kauf durch ihre Einzelfirma am 27.07.1989 bei der von ihr selbst unterschriebenen Bestellung des Neufahrzeugs LKW Y für 6.000 DM in Zahlung gegeben. Dies belege zum einen, dass die Klägerin ohne Geschäftsführerin dieser GmbH gewesen zu sein, uneingeschränkt über die dortigen Anschaffungen habe verfügen können. Zum anderen zeige es, dass der tatsächliche Wert des Fahrzeugs von dem Betrag in der Rechnung erheblich abweiche.

c) Rechnung vom 12.09.1989 für Umbauarbeiten in den Büroräumen über 16.416 DM netto zuzüglich 2.298,24 DM USt (18.714,24 DM brutto) und Rechnung vom 15.12.1989 für Instandsetzungsarbeiten über 98.872,50 DM netto zuzüglich 13.842,15 DM USt (112.714,65 DM brutto)

Im Rahmen der Fahndungsprüfung sei festgestellt worden, dass die ausgewiesenen Umbauten zu Büroräumen nicht erfolgt seien. In der Produktionshalle seien zwar tatsächlich Umbauarbeiten durchgeführt worden, es habe aber nicht geklärt werden können, wer diese Arbeiten ausgeführt habe. Die Baumaßnahmen könnten keineswegs von der Firma F GmbH durchgeführt worden sein, denn sie habe nicht über das nötige Personal verfügt. Dies habe die Klägerin aufgrund ihrer zum Zeitpunkt der Rechnungserstellung noch bestehenden Funktion als Geschäftsführerin auch gewusst.

d) Provisionszahlung an P O über 57.635,12 DM netto zuzüglich 8.068,78 DM USt (65.703,90 DM brutto)

Die Darstellung der Klägerin, es handele sich hier um eine Provisionszahlung, werde aufgrund der tatsächlichen Geschehensabläufe und der Art der Verbuchung zurückgewiesen. Es sei nicht glaubhaft, dass die Klägerin auf einen steuerlichen Vorteil verzichtet habe, auch habe sie den Preisnachlass für den Kauf des LKW bisher steuerlich nicht als Provision behandelt. Aber selbst wenn die Ausführungen der Klägerin zuträfen, sei der Vorsteuerabzug zu Recht versagt worden, denn es würde sich in diesem Fall um eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe ohne Vorsteuerabzug handeln.

3. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1990

a) Stromlieferungen an die Schwestern H und I

Eine Ausbuchung der Forderungen in 1990 und 1992 sei nicht gerechtfertigt, weil die Klägerin diese noch 1994 durch einen Rechtsanwalt geltend gemacht habe. Die Klägerin habe darzulegen, wann und in welcher Höhe die Forderungen ausgefallen seien. Diesen Nachweis habe sie bisher nicht erbracht.

b) Holzlieferungen an die Schwestern H und I

Der Vortrag, das gelieferte Holz sei ihrem eigenen oder dem Forst ihrer Mutter entnommen, sei eindeutig widerlegt. Aufgrund vorgefundener Unterlagen sei nachgewiesen, dass die Klägerin den Anspruch der Schwester H auf Holzlieferung in 1990 durch den gebuchten Wareneinkauf bei der Firma G erfüllt habe. Aufgrund des ähnlichen Geschehensablaufs sei davon auszugehen, dass auch die Holzlieferung an die Schwester I in 1992 aus dem Unternehmen der Klägerin stamme. Der Entnahmewert hier orientiere sich an dem Wert der an die Schwester H erfolgten Holzlieferung, der laut Rechnung der Firma G 14.510,16 DM betragen habe.

4. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1991

Der Einwand der Klägerin, die von der Firma D E GmbH in Rechnung gestellten Computer etc. seien aus Einzelkomponenten zusammengesetzt worden, sei nicht haltbar. Denn es gebe bei dieser Gesellschaft keine Belege über Einkäufe entsprechender Einzelkomponenten. Außerdem seien wohl allenfalls die Computer selbst aus solchen Komponenten zusammensetzbar gewesen, nicht jedoch die ebenfalls berechneten Monitore und Drucker.

5. Prüfungsfeststellungen für das Jahr 1992

a) Überhöht gebuchter Wareneinkauf Firma D GmbH mit Vorsteuerauswirkung in Höhe von 20.745,93 DM

Im Rahmen der Fahndungsprüfung habe sich zweifelsfrei und bisher unwidersprochen ergeben, dass mehrere Ausgangsrechnungen der Firma D GmbH mit exakt denselben Rechnungsbeträgen unter verschiedenen Datumsangaben doppelt oder gar dreifach als Wareneinkäufe im Einzelunternehmen der Klägerin verbucht worden seien. Dies gelte auch für die Feststellung das Jahr 1989 betreffend.

b) Anschaffung eines Gabelstaplers ohne Rechnung (USt 1.956,35 DM)

Die Klägerin treffe die objektive Beweis- bzw. Feststellungslast für Tatsachen, mit denen sie eine steuerliche Vergünstigung begehre. Gerade bei Barzahlungsgeschäften treffe sie eine erhöhte Beweisvorsorge. Es genüge nicht, dass ein Gabelstapler im Unternehmen der Klägerin tatsächlich

vorhanden sei. In Anbetracht der festgestellten Manipulationen sei es abwegig, den Verlust der Rechnung für den Gabelstapler als Folge der Fahndungsmaßnahme darzustellen.

c) Rechnung der Firma F GmbH vom 16.03.1992 für Brückenarbeiten über 76.285 DM netto zuzüglich 10.679,90 DM USt (86.964,90 DM brutto)

Es werde nicht bestritten, dass Reparaturen an der Brücke bzw. dem Lagerplatz tatsächlich durchgeführt worden seien. Es stehe jedoch zweifelsfrei fest, dass die Firma F GmbH zur Durchführung dieser Arbeiten weder personell noch aufgrund ihrer Ausstattung in der Lage gewesen und auch die Einschaltung von Fremdfirmen nicht feststellbar sei.

Im Übrigen werde hinsichtlich der einzelnen Feststellungen, Sachverhaltsdarstellungen und Begründungen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung wegen Einkommensteuer 1988 bis 1992 vom 27.02.2003 verwiesen.

Wegen der Einzelheiten verweist das Gericht auf die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze.

Das Gericht hat die Ermittlungsakten des Finanzamts C einschließlich Beweismittelakten sowie die Strafakten der Staatsanwaltschaft C mit Beschluss vom 03.07.2008 beigezogen.

Die mit Schreiben vom 30.06.2008 beantragte Akteneinsicht wurde dem Prozessbevollmächtigten gewährt durch Übersendung der dem Finanzgericht vorliegenden Akten an das Amtsgericht, das der Klägervorteiler in einem Telefonat mit dem Vorsitzenden des 7. Senates am 02.07.2008 ausdrücklich benannt hat.

Ausweislich eines bei den Akten befindlichen Vermerks des Amtsgerichts wurde der Klägervorteiler am 08.07.2008 telefonisch informiert, dass Akteneinsicht beim Amtsgericht möglich ist und darauf hingewiesen, dass ein Handkopiergerät für Kopien mitzubringen ist. Am 22.07.2008 wurde der Klägervorteiler telefonisch an die Akteneinsicht erinnert.

Entscheidungsgründe

Die Klage bleibt ohne Erfolg. Das Finanzamt hat die Umsatzsteuer aufgrund der vorgefundenen Unterlagen und der Feststellungen im Prüfungsverfahren zutreffend festgesetzt.

1. Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 AO entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Gemäß § 146 Abs. 1 AO, § 239 Abs. 2 HGB sind die Eintragungen in den Büchern und den sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen. Der Grundsatz der Wahrheit schließt das Verbot ein, erdichtete Geschäftsvorfälle zu verbuchen oder wahre Geschäftsvorfälle mit falschen Werten zu erfassen (Drüen in Tipke/Kruse, AO/FGO, Kommentar, § 146 AO, Tz. 6). Kann die Buchführung der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden, hat die Finanzbehörde die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, § 162 Abs. 2 Satz 2 AO.

Aufgrund der Feststellungen der Steuerfahndung sowie des Ergebnisses der mündlichen Verhandlung ist das Gericht der Überzeugung, dass die Klägerin einzelne Umsätze nicht und mehrfach Vorsteuern aufgrund von Scheinrechnungen geltend gemacht hat. Den Scheinrechnungen lagen entweder keine Lieferungen oder nur Lieferungen mit einem wesentlich geringeren Wert zu Grunde. Die bewussten Falschbuchungen berühren das Wesen der Buchführung und stellen einen wesentlichen Mangel der ordnungsgemäßen Buchführung sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht dar.

Die Manipulationen waren der Klägerin auch bekannt, denn sie war an den rechnungsausstellenden GmbHs nicht nur unmittelbar, sondern auch mittelbar über die Firma D Q GmbH beteiligt. Insgesamt hat somit ihre Beteiligung bei der Firma D E GmbH 38,24 v.H., bei der Firma F GmbH 33,4 v.H. und bei der Firma D GmbH 36,48 v.H. betragen. Sie hat auch keineswegs nur Buchführungsarbeiten ausgeführt, sondern hat bei allen drei Firmen die Position einer faktischen Geschäftsführerin innegehabt, wie sich u.a. aus einem Aktenvermerk des Finanzamts T vom 05.11.1991 ergibt. Diese Einschätzung deckt sich mit der Aussage des bei allen drei GmbHs als Geschäftsführer eingetragenen M, dem geschiedenen Ehemann der Klägerin. Bei seiner Vernehmung am 21.12.1998 durch die Steuerfahndung C hat er ausgesagt, keine Kenntnisse über die tatsächlichen Geschäftsabläufe bei den GmbHs gehabt zu haben. Hinzu kommt, dass die Klägerin alleinige Nutznießerin der Manipulationen war.

2. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG (1993) unterliegen der Umsatzsteuer die Umsätze aus Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt sowie gem. § 1 Nr. 2 UStG der Eigenverbrauch im Inland.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

a) Die Lieferung an die Firma G für 17.500 DM netto in 1989 ist ein gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbarer Umsatz der Klägerin. Das Gericht vermag nicht der Darstellung der Klägerin zu folgen, dass es sich hier um einen Umsatz der Mutter gehandelt habe. Denn die Klägerin hat nicht nachgewiesen, dass die Mutter über einen forstwirtschaftlichen Betrieb verfügte, aus dem sie das Holz hätte entnehmen können. Mit Übergabevertrag vom 23.07.1982 wurde der Klägerin der gesamte Grundbesitz ihrer Mutter übertragen. Zwar hat sich die Mutter ein Rückforderungsrecht an Waldgrundstücken im Umfang von 15 Tagwerk zurückbehalten. Dieses Recht hat sie aber erst mit notariellem Rückübertragungsvertrag vom 18.06.1997 verwirklicht. Für den erst im Klageverfahren geltend gemachten Vortrag, die Klägerin habe bereits kurz nach der Übergabe ihrer Mutter bestimmte Waldgrundstücke zurückübertragen, die die Mutter dann bewirtschaftet habe, bestehen keine Anhaltspunkte. Auch das Finanzamt hat keine Kenntnis über die behauptete Nutzung forstwirtschaftlicher Grundstücke durch die Mutter.

Die Umstände sprechen vielmehr für einen eigenbetrieblichen Umsatz der Klägerin. Denn die Holzlieferung erfolgte an die Firma G, mit der die Klägerin im Rahmen ihres Betriebs in ständiger geschäftlicher Beziehung stand. Auch reichte sie, die Klägerin, den Scheck, mit dem die Bezahlung der Holzlieferung erfolgte, bei der Raiffeisenbank A ein. Offenbar um die Einnahmen zu verschleiern, löste sie den Scheck aber nicht auf ihrem eigenen, sondern auf dem Konto ihrer Mutter ein (vgl. Einreichungsbeleg vom 22.09.1989). Es steht fest, dass die Klägerin Zugang zu dem Konto der Mutter hatte, denn deren Kontounterlagen wurden in den Geschäftsräumen der Klägerin gefunden. Das Geld wurde anschließend für private Zwecke des P O, des Vaters ihres Kindes, ausgegeben. Die Einlassung der Klägerin, dieser habe der Mutter im Gegenzug das Geld in bar übergeben, ist lebensfremd.

b) Die Umsätze im Jahr 1990 sind zutreffend um die Differenz zwischen abgerechneten und tatsächlich erfolgten Stromlieferungen an die Schwestern H und I gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Höhe von 3.598 DM und 2.720 DM netto erhöht worden. Hinsichtlich der Höhe der Zuschätzung hat die Klägerin keine Einwendungen erhoben. Soweit sie vorträgt, das Entgelt sei uneinbringlich i. S.d. § 17 UStG gewesen, kann dem nicht gefolgt werden. Da die Klägerin noch 1994 einen Rechtsanwalt beauftragte, das Entgelt für die Stromlieferungen gerichtlich geltend zu machen, lag im Streitjahr offensichtlich keine Uneinbringlichkeit vor. Auch die Klägerin ging im Streitjahr nicht von Uneinbringlichkeit des Entgelts aus, denn sie wies durchaus Umsätze aus Stromlieferungen in ihrer Buchführung aus, wenn auch nicht in zutreffender Höhe.

c) Zur Überzeugung des Gerichts steht weiter fest, dass die Klägerin entsprechend ihrer Verpflichtung aus dem Übergabevertrag vom 23.07.1982 den Schwestern H und I in den Jahren 1990 bzw. 1992 Holz für deren Hausbau zur Verfügung gestellt hat. Ihr Nichtwissen, ob das Holz aus dem Wald ihrer Mutter oder ihrem eigenen Wald gestammt habe und wo es genau bearbeitet worden

sei, überzeugt angesichts der familiären Bedeutung der Angelegenheit nicht. Vielmehr belegen die von der Steuerfahndung aufgefundenen Unterlagen, dass das Bauholz für die Schwester H nicht aus dem Wald der Klägerin, sondern von der Firma G bezogen und als Wareneinkauf gebucht wurde. Dies ergibt sich aus dem Schreiben der Klägerin an ihre Schwester vom 23.02.1990 mit dem Angebot, 33 cbm zu liefern, der Aufstellung der Firma W vom 13.04.1990 über einen Bauholzbedarf von 34,39 cbm, der Rechnung der Firma G vom 16.05.1990 über eine Holzlieferung von 34,54 cbm für 16.541,58 DM brutto, dem Schreiben der Klägerin an ihre Schwester vom 09.07.1990, dass das Bauholz seit 18.05.1990 zur Abholung bereit liege und der Bestätigung der Schwester vom 24.07.1990 über den Empfang des Bauholzes laut Liste der Firma W. Aufgrund der zeitlichen und mengenmäßigen Übereinstimmung hat das Gericht keinen Zweifel, dass es sich hier um die Abwicklung der geschuldeten Bauholzlieferung an die Schwester H handelt.

Mit Schreiben vom 12.04.1992 bzw. 22.04.1992 forderte auch die Schwester I die Klägerin zur Bauholzlieferung auf. Nach Übersendung einer Holzliste wurde das Bauholz zum 02.06.1992 von der Klägerin bereit gestellt. Auch wenn die Steuerfahndung hier keine Rechnung des liefernden Unternehmers vorgefunden hat, ist das Gericht aufgrund des übereinstimmenden Sachverhalts und Ablaufs der Überzeugung, dass die Holzlieferung an die Schwester I ebenfalls über den Betrieb der Klägerin erfolgte. Denn auch hier konnte die Klägerin keine genaue Auskunft über die Herkunft des Bauholzes geben. Entgegen der Darstellung der Klägerin hatte die Mutter der Klägerin keine Veranlassung und mangels Waldgrundstücken wohl auch keine Möglichkeit, die von ihrer Tochter im Rahmen des Übergabevertrags übernommenen Verpflichtungen zu erfüllen. Objektive Anhaltspunkte dafür, dass die Mutter das Holz geliefert hat, liegen jedenfalls nicht vor. In diesem Zusammenhang ist auch zu würdigen, dass die gesamte Korrespondenz wegen der begehrten Holzlieferungen allein mit der Klägerin geführt worden ist. Das Finanzamt hat den Wert dieser Lieferung zutreffend in Höhe von 15.000 DM in Anlehnung an den Wert der vorangegangenen Holzlieferung an die Schwester H geschätzt. Die Angemessenheit der Schätzung ergibt sich bereits daraus, dass die Schwester I mit Schreiben vom 12.04.1992 ihre Forderung selbst mit 25.000 DM beziffert hat.

3. Gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG setzt der Vorsteuerabzug voraus, dass ein Unternehmer Lieferungen und sonstige Leistungen an einen anderen Unternehmer ausführt und hierfür in Rechnungen i.S.d. § 14 UStG die Steuer gesondert ausweist. Zwischen Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer muss Identität bestehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 04.09.2003 V R 9, 10/02, BFH/NV 2004,149). Die objektive Beweislast bzw. Feststellungslast für das Vorliegen der den Rechtsanspruch auf Vorsteuerabzug begründenden Tatsachen trägt nach ständiger Rechtsprechung des BFH der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer (vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, UStG, Kommentar, § 15 UStG Rz. 82 m.w.N.).

Das Finanzamt hat im Streitfall den Vorsteuerabzug zu Recht versagt, weil keine ordnungsgemäßen Rechnungen vorliegen. Die geltend gemachten Umsätze sind nicht, nicht in dieser Höhe oder nicht von dem jeweiligen Rechnungsaussteller ausgeführt worden.

a) Hinsichtlich der Rechnungen der Firma F GmbH vom 05.12.1988 für Umbau der Halle, vom 12.09.1989 für Umbau der Büroräume, vom 15.12.1989 für Instandsetzungsarbeiten und vom 16.03.1992 für Brückenerneuerung, Befestigung des Lagerplatzes und Ausbau der Halle gilt Folgendes:

Das Gericht ist der Überzeugung, dass - soweit die in den Rechnungen aufgelisteten Arbeiten tatsächlich ausgeführt worden sind - diese Leistungen jedenfalls nicht von der Rechnungsausstellerin erbracht worden sind. Es handelt sich vielmehr um Scheinrechnungen (sog. Abdeckrechnungen), die die Firma F GmbH der Firma B ohne Erbringung von Leistungen erteilt hat, um dieser einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Denn im Rahmen der Fahndungsprüfung wurde festgestellt, dass die GmbH mangels Personal nicht zur Durchführung der in Rechnung gestellten Bauleistungen in der Lage war. Bei der Durchsichtung ihrer Büroräume wurden für die Streitjahre weder Lohn- noch Personalkonten oder Rechnungen von Subunternehmern, mit deren Hilfe die Arbeiten hätten ausgeführt werden können, vorgefunden. Auch entsprechen die Aufwendungen für bezogene Bauma-

terialien (5.770 DM) nicht den abgerechneten Arbeiten. Für den berechneten Abtransport von Bauschutt wurde kein Aufwand gebucht, obwohl keine eigenen Fahrzeuge zur Verfügung standen (vgl. Bericht über die Fahndungsprüfung bei der Firma F GmbH vom 28.01.1999). Die Klägerin, die bei der Firma F GmbH noch bis zum 20.12.1989 als alleinige Geschäftsführerin bestellt war und daher Kenntnis von den in diesen Zeitraum fallenden Geschäftsvorfällen hatte, hat nicht bzw. nicht überzeugend dargelegt, durch wen die Arbeiten ausgeführt worden sein sollen und warum hierüber keine Unterlagen aufgefunden worden sind. Entgegen ihrem Vorbringen sind alle bekannten Geschäftsräume der Firma F GmbH ohne Erfolg durchsucht worden. Für das Vorliegen von Scheinrechnungen spricht auch, dass die Rechnungen vom 05.12.1988 und 15.12.1989 bei der GmbH nicht als Ausgangsrechnungen und die behaupteten Barzahlungen der Klägerin nicht als Einnahmen gebucht worden sind. Die Rechnung vom 12.09.1989 wurde offensichtlich nur zum Zwecke der Verrechnung mit einer Scheinrechnung der Klägerin als Ausgangsrechnung gebucht. Bei Erstellung der Rechnung vom 16.03.1992 war die Klägerin zwar nicht mehr Geschäftsführerin, sie konnte aber aufgrund ihrer Beteiligung an der GmbH auf deren Geschäfte Einfluss nehmen. Die tatsächliche Beherrschung der Geschäfte der GmbH durch die Klägerin wird auch dadurch belegt, dass diese sich noch 1992 zum Zwecke der Verschaffung von KfW-Krediten Rechnungen der GmbH in Höhe von über ca. 545.000 DM (brutto) verschaffen konnte (vgl. Aussage der Klägerin in ihrem Strafverfahren wegen Subventionsbetrugs, Vernehmungsniederschrift der Steuerfahndung C vom 08.04.1997).

Diese Würdigung wird bestätigt durch die Aussage des ab 20.12.1989 bestellten Geschäftsführers der Firma F GmbH und geschiedenen Ehemanns der Klägerin, M, in seiner Vernehmung durch die Steuerfahndung C. Danach sind Buchhaltung, Bilanzen und Steuererklärungen der GmbH allein von der Klägerin erstellt worden. Die streitgegenständlichen Ausgangsrechnungen der GmbH aus den Jahren 1988 bis 1992 seien ihm nicht bekannt, seit ca. 1990 habe er sich um die GmbH nicht mehr gekümmert (vgl. Vernehmungsniederschrift vom 21.12.1998). Diese Aussage erscheint glaubhaft, weil die Geschäftsunterlagen überwiegend in den Geschäfts- und Wohnräumen der Klägerin vorgefunden wurden und allein die Klägerin den Nutzen der Scheinrechnungen hatte.

Die Durchführung der Bauvorhaben konnte im Wesentlichen weder bei einer Inaugenscheinnahme noch anlässlich der Durchsuchung bei der Klägerin am 22.09.1994 bzw. im Rahmen der Ermittlungen wegen Subventionsbetrugs am 08.04.1997 festgestellt werden. Die Firma F GmbH war nach Erkenntnissen der Steuerfahndung mit Ausnahme eines Auftrags in den Streitjahren nicht auf dem Markt tätig und diente offensichtlich nur dazu, der Klägerin einen erhöhten Vorsteuerabzug zu ermöglichen.

b) Hinsichtlich der Rechnungen der Fa. D E GmbH gilt Folgendes:

Bei der Rechnung vom 15.12.1988 über 3 PC, 3 Drucker, 1 Zentraleinheit, 1 Bildschirm und Zubehör für 41.838 DM netto handelt es sich um eine Scheinrechnung, weil der Verkauf dieser Geräte weder aus dem Warenbestand 1988 in Höhe von 2.668 DM netto noch aus dem Warenanfangsbestand 1988 in Höhe von 512,44 DM erfolgt sein kann. Das Gleiche gilt für die Rechnung vom 28.12.1991 über 3 Harddisc, 1 Monitor, 1 Drucker und Software für 30.750 DM netto, weil nach den Feststellungen der Steuerfahndung auch dieser Verkauf weder aus dem Warenanfangsbestand 1991 noch aus den gebuchten echten Zukäufen stammen kann (vgl. Bericht über die Fahndungsprüfung vom 28.01.1999). Auf dem Wareneinkaufskonto war am 28.12.1991 zwar ein Wareneinkauf in Höhe von 42.789 DM gebucht worden, angeblicher Lieferant soll die Firma B gewesen sein. Nachdem jedoch weder eine Eingangsrechnung über diesen Betrag bei der Firma D E GmbH noch eine entsprechende Ausgangsrechnung bei der Klägerin gefunden wurde, hat der Fahndungsprüfer diesen Wareneinkauf zutreffend als Scheingeschäft beurteilt. Dies gilt umso mehr, als sich beim Buchungsbeleg zu diesem Betrag der handschriftliche Vermerk befand: "Einkauf Verschiedenes, noch auszudenken". Der Einwand der Klägerin, die gekauften Computer seien möglicherweise aus Einzelkomponenten zusammengesetzt worden, ist nicht stichhaltig, denn es sind auch für Einzelkomponenten keine Einkaufsbelege vorhanden und außerdem sind Monitore und Drucker nicht als Einzelkomponenten lieferbar.

Die Rechnung vom 24.05.1991 über ein Autotelefon einschließlich Zubehör und Einbau über 6.590 DM netto ist als überhöhte Scheinrechnung zu werten. Die Gegenstände sind laut vorgefundener Rechnung von der Firma D E GmbH am 23.05.1991 für 5.033 DM brutto gekauft, aber erst am 27.05.1991 eingebaut worden. Die Rechnungserteilung liegt vor dem Einbau und es ist im Übrigen kein wirtschaftlich sinnvoller Grund für die Beauftragung der Rechnungsausstellerin zu erkennen. Zwar kann dem Käufer grundsätzlich nicht ein bestimmter Verkäufer und dem Verkäufer nicht ein bestimmter Preis vorgeschrieben werden. Auch hier sind aber die Beteiligungsverhältnisse zu berücksichtigen, die der Klägerin ermöglichten, auf die Geschäfte und Preisgestaltungen der GmbH Einfluss zu nehmen.

In seiner Beschuldigtenvernehmung hat der Geschäftsführer der Firma D E GmbH M erklärt, er habe sich um die Geschäfte dieser Gesellschaft nicht gekümmert. Ebenso wie bei der Firma F GmbH sei allein die Klägerin für die Buchhaltung, die Bilanzen und die Steuererklärungen zuständig gewesen. Unter diesen Umständen hat das Finanzamt die Rechnung zutreffend als Scheinrechnung behandelt und nur den angemessenen Wert berücksichtigt. Im Übrigen ist die Vorsteuerkürzung bereits deswegen zutreffend, weil die Rechnung einen Rechenfehler aufweist, denn die Einzelposten ergeben einen Nettopreis von 5.033 DM. Die geltend gemachte Vorsteuer von 922,60 DM wurde danach zutreffend um 304,51 DM gekürzt.

c) Hinsichtlich der Rechnungen der Firma D GmbH an die Klägerin gilt Folgendes:

Es steht zur Überzeugung des Gerichts fest, dass es sich bei den Rechnungen an die Klägerin vom 30.09.1988 für eine Maschine (USt 5.554,08 DM), vom 07.12.1988 für einen Gabelstapler (USt 1.890,00 DM), vom 15.12.1988 für eine Säge (USt 2.282,00 DM) und vom 09.03.1989 für eine weitere Säge (USt 861,78 DM) um Scheinrechnungen handelt. Denn es sind bei der Firma D GmbH für die in Rechnung gestellten Maschinen und Gegenständen keine Einkaufsbelege gefunden worden und die GmbH hat die vermeintlichen Verkäufe auch nicht gebucht. In ihrer Umsatzsteuererklärung für 1988 hat sie lediglich 2.095 DM Umsatzsteuer und 587 DM Vorsteuer ausgewiesen. Auch hat der Geschäftsführer der GmbH glaubhaft ausgesagt, dass die Maschinen- und Fahrzeuglieferungen nicht von ihm abgewickelt worden sind (vgl. Vernehmungsniederschrift vom 21.12.1998).

Aufgrund ihrer Beteiligung an der D GmbH und ihrer Zuständigkeit für die Buchhaltung der GmbH war die Klägerin in der Lage, Scheinrechnungen zugunsten ihres Einzelunternehmens zu erstellen. Nach Aussage des Geschäftsführers der GmbH, M, war die Klägerin für die Buchhaltung und die Bilanzen der GmbH allein verantwortlich. Weiterhin ergibt sich aus dem Aktenvermerk des Finanzamts T vom 05.11.1991, dass die Klägerin als faktische Geschäftsführerin der Firma D GmbH aufgetreten ist. Für die inhaltliche Richtigkeit dieses Aktenvermerks spricht, dass sich die Klägerin gegenüber dem Bearbeiter durch Sachkunde hinsichtlich der steuerlichen Angelegenheiten der verschiedenen "D"-Gesellschaften ausgewiesen hat. Auch stimmen die schriftlich festgehaltenen Äußerungen der Klägerin mit den Feststellungen der Steuerfahndung überein, so zum Beispiel, dass der eingetragene Geschäftsführer M für die Gesellschaften tatsächlich nicht tätig sei, die drei Gesellschaften praktisch ohne Vermögen seien und lediglich über eine Räumlichkeit mit Telefonanschluss verfügten. Diese tatsächlichen Verhältnisse konnte der Bearbeiter des Finanzamts aber nicht kennen.

Entgegen dem Vortrag der Klägerin entspricht die vorgenommene Handhabung der Geschäfte auch nicht kaufmännischen Gepflogenheiten. So hat sich die Klägerin beispielsweise dahingehend eingelassen, auf Vermittlung der GmbH am 30.09.1988 eine Maschine für 39.672 DM netto gekauft zu haben. Gleichzeitig ist aber eine an das Unternehmen der Klägerin gerichtete Rechnung der Firma U vom 08.10.1988 über eine Maschine für 7.500 DM vorgefunden worden. Die Klägerin hat nicht bestritten, dass es sich hier um dieselbe Maschine handelt. Die Darstellung, sie habe den in der Rechnung der Firma U ausgewiesenen Kaufpreis als Anzahlung auf die Rechnung der Firma D GmbH bezahlt, ist nicht glaubhaft. Denn es ist keineswegs üblich, dass der Käufer eine Rechnung vom Erstverkäufer erhält und bezahlt, wenn er die Maschine über einen Dritten bezieht. Der Zweitverkäufer hat regelmäßig kein Interesse daran, seine Bezugsquelle und den bezahlten

Preis zu offenbaren, insbesondere dann nicht, wenn der verlangte Preis so erheblich von dem ursprünglich gezahlten Preis abweicht. Auch ist keineswegs üblich, dass Umbau- bzw. Instandsetzungskosten ohne nähere Darstellung bereits abgerechnet werden, bevor die Arbeiten ausgeführt worden sind. Im Übrigen ist für die Einschaltung der Firma D GmbH bei der Beschaffung von Maschinen auch kein Grund ersichtlich. Soweit die Klägerin vorträgt, sie sei vielfach selbst auf die benötigten Maschinen bei Geschäftspartnern aufmerksam geworden, wäre der direkte Einkauf ohne Zwischenschaltung der GmbH preisgünstiger gewesen. In Anbetracht dessen, dass die Klägerin für die Buchhaltung der GmbH zuständig war und daher auch etwaige Einkaufspreise hätte kennen müssen, ist umso unglaubwürdiger, dass sie die überhöhten Preise der GmbH akzeptiert haben soll. Außerdem hätte ihr im Rahmen der Buchführungsarbeiten auffallen müssen, dass für die an sie verkauften Maschinen und Gegenstände keine Einkaufsbelege existierten.

d) Die Rechnung vom 30.05.1988 über 35.000 DM netto für einen LKW ist ebenfalls als überhöhte Scheinrechnung zu werten. Dies ergibt sich daraus, dass der LKW erst am 09.06.1988 von der Firma X in München für einen weit niedrigeren Preis von 12.651 DM netto eingekauft wurde. Der niedrigere Preis ist auch realistisch, weil das Fahrzeug am 09.03.1978 zugelassen worden ist und nicht - wie in der Rechnung der GmbH ausgewiesen - erst am 09.03.1983. Offensichtlich wurde das Fahrzeug verjüngt, um den höheren Kaufpreis zu rechtfertigen. Von einem Versehen, wie die Klägerin meint, kann unter diesen Umständen nicht ausgegangen werden. Es ist weder die behauptete Wertsteigerung innerhalb weniger Tage noch der Zeitpunkt der Rechnungsstellung vor Bezug der berechneten Leistung nachvollziehbar. Entgegen dem klägerischen Vorbringen entspricht es auch keineswegs kaufmännischen Gepflogenheiten, ein Fahrzeug bereits im Zeitpunkt des Vertragsschlusses und noch vor Leistungserbringung in Rechnung zu stellen. Zutreffend weist das Finanzamt darauf hin, dass durch das Erstellen einer Rechnung grundsätzlich ein Gefährdungstatbestand geschaffen und bei Nichtausführung der Leistung ein Haftungstatbestand verwirklicht wird.

e) Ebenso ergibt sich aus den Umständen, dass es sich bei der Rechnung vom 27.07.1989 über 33.542,45 DM netto für einen LKW mit Anhänger um eine Scheinrechnung handelt. Bereits am 28.01.1989 wurde der LKW für 7.000 DM netto und am 11.02.1989 der Anhänger für 4.000 DM netto von der Firma X GmbH angekauft. Am 30.01.1989, mehrere Monate vor dem Kauf des LKW mit Anhänger für ihr Unternehmen, gab die Klägerin diesen LKW bereits bei der Bestellung eines Neufahrzeugs der Marke Y für ihr Einzelunternehmen für 6.000 DM netto in Zahlung. Danach liegt eine Scheinrechnung vor, weil offensichtlich die Klägerin selbst das Fahrzeug bei der Firma X GmbH zu einem weit niedrigeren als dem ausgewiesenen Preis erworben hat. Für das Vorliegen einer Scheinrechnung spricht auch, dass unter dem Datum 27.07.1989 zwei Rechnungen über denselben LKW mit Anhänger aufgefunden worden sind, die hinsichtlich des Kaufpreises aber variieren. So sieht die Ausgangsrechnung bei der D GmbH einen Kaufpreis von 24.542,45 DM netto vor, während bei der Klägerin eine zweite Rechnung mit einem Kaufpreis von 33.542,45 DM netto gebucht wurde.

f) Der Vorsteuerabzug i.H.v. 1.956,35 DM für einen von der Firma D E GmbH in 1992 angeschafften Gabelstapler ist gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 14 UStG ausgeschlossen, weil keine Rechnung vorliegt. Es ist nicht entscheidend, ob der Gabelstapler tatsächlich im Betrieb vorhanden ist oder war.

g) Das Finanzamt hat auch zutreffend i.H.v. 9.068,78 DM den Vorsteuerabzug aus der Auftragsbestätigung und Rechnung vom 31.07.1989 gekürzt, da sich aus dem Schreiben Niederlassung C vom 25.07.1989 eindeutig ergibt, dass der Kaufpreis für den neuen Y-LKW nicht 192.854 DM netto, sondern lediglich 135.219 DM netto betrug. Der Fahndungsprüfer hat in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass es nach seinen Erkenntnissen auch aus anderen Verfahren damaliger Geschäftspraxis entsprach, höhere Rechnungen auszustellen und die Differenz mittels Verrechnungsscheck auszugleichen. Durch diese Vorgehensweise sei dem Kunden ein höherer Vorsteuerabzug ermöglicht worden.

Die Darstellung der Klägerin, sie habe tatsächlich den vollen Kaufpreis bezahlt, ist durch das obige Schreiben eindeutig widerlegt. Ihr weiterer Vortrag, dass der Verrechnungsscheck in Höhe von 65.703 DM eine Provisionszahlung ihrerseits an P O darstelle, ist nicht glaubhaft und ändert auch nichts an der Sachlage. Weder ist ein Provisionsanspruch des P O nachgewiesen noch hat sie selbst die Zahlung in ihrer Buchhaltung als Provisionszahlung behandelt. Eine für den Vorsteuerabzug erforderliche Rechnung über die Provision liegt ebenfalls nicht vor.

h) Ein Vorsteuerabzug ist auch ausgeschlossen, soweit die Klägerin Wareneinkäufe bei der D GmbH in 1989 und 1992 überhöht gebucht hat. Die Steuerfahndung hat festgestellt, dass die Klägerin Ausgangsrechnungen der Firma D GmbH mit denselben Rechnungsbeträgen unter verschiedenen Datumsangaben doppelt oder gar dreifach als Wareneinkäufe für ihr Unternehmen verbucht hat. Die Einlassung der Klägerin, die Differenz zwischen Ausgangs- und Eingangsrechnungen könne deshalb entstanden sein, weil sie Rechnungen der Firma D GmbH unmittelbar an die Lieferanten gezahlt habe bzw. Lieferanten ihr unmittelbar Rechnungen gestellt hätten und diese dann nicht bei der GmbH verbucht worden seien, überzeugt ebenso wenig wie der Erklärungsversuch, dass es sich um Provisionszahlungen an die Firma D GmbH gehandelt habe. Hierfür finden sich keine Anhaltspunkte in der Buchführung.

4. Schließlich war das Finanzamt nicht gehindert, die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Umsatzsteuerbescheide zu ändern. Gemäß § 173 Abs. 2 AO können Steuerbescheide, soweit sie aufgrund einer Außenprüfung ergangen sind, nur aufgehoben oder geändert werden, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Zur Überzeugung des Senats hat die Klägerin nach Würdigung der Feststellungen der Steuerfahndung, Auswertung der dem Gericht vorliegenden Akten und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung die objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale einer Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO erfüllt, indem sie dem Finanzamt unrichtige und unvollständige Angaben über ihre Umsätze und zustehenden Vorsteuern gemacht und dadurch Steuern verkürzt hat. Für die Zulässigkeit der Änderung nach § 173 Abs. 2 AO ist nicht Voraussetzung, dass eine strafrechtliche Verurteilung wegen Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung erfolgt ist (von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO/FGO, Kommentar, § 173 AO Rz. 148, 149). Eine Bindung an Entscheidungen der Strafverfolgungsbehörden besteht nicht. Es ist deshalb unerheblich, dass das Strafverfahren gegen die Klägerin wegen Umsatzsteuer 1989 - 1994 zu eigenen Gunsten nach § 170 Abs. 2, § 154 StPO eingestellt worden sind (vgl. Schreiben Bußgeld- und Strafsachenstelle vom 07.07.2003)

Die Klage konnte danach keinen Erfolg haben.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, weil die Klägerin im vollen Umfang unterlegen ist.

Die Revision war nicht zuzulassen. Ein Revisionsgrund ergibt sich insbesondere nicht aufgrund fehlender Akteneinsicht. Dem Prozessbevollmächtigten wurde Akteneinsicht durch Übersendung der dem Gericht vorliegenden Akten an das vom Prozessbevollmächtigten benannte Amtsgericht gewährt. Kopien wurden von der Geschäftsstelle des Finanzgerichts, wie vom Klägervertreter beantragt, gefertigt und ihm übersandt.

Der Antrag der Klägerin im Schriftsatz vom 01.12.2008, die Vorsitzende Richterin wegen Befangenheit abzulehnen, bleibt ohne Erfolg. Der Antrag ist bereits unzulässig, da die Klägerin die nach ihrer Auffassung bestehenden Ablehnungsgründe nicht bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung am 30.09.2008 geltend gemacht hat (vgl. § 51 Abs. 1 FGO i.V.m. § 43 ZPO, Gräber/Stapperfend, FGO-Kommentar, § 51 Rz. 41). Denn Ablehnungsgründe, die während der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht entstehen, müssen bis zum Schluss dieser Verhandlung geltend gemacht werden, andernfalls geht das Rügerecht nach ständiger Rechtsprechung verloren (BFH-Beschluss vom 06.08.1999 X B 18/99, BFH/NV 2000, 73).

Im Übrigen wäre der Antrag auch unbegründet. Die Vorsitzende Richterin erklärt sich für nicht befangen. Die Übergabe des Entwurfes zum Tatbestand an die Parteien vor dem Verlesen des Tatbestandes durch die Berichterstatteerin war wegen des umfangreichen Sachvortrags und der Vielzahl der Einzelpunkte zweckmäßig. Das Deckblatt diene vorliegend nur der Bezeichnung der Parteien und des Verfahrens.

Über den Antrag auf Protokollberichtigung erfolgt eine gesonderte Entscheidung.