FINANZGERICHT BADEN-WÜRTTEMBERG

Im Namen des Volkes
Urteil

Az.: 9 K 3708/11

In dem Finanzrechtsstreit

P

- Kläger -

prozessbevollmächtigt:

gegen

Finanzamt

- Beklagter -

wegen Umsatzsteuer 2009 und 2010

hat der 9. Senat des Finanzgerichts Baden-Württemberg aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 21. Juli 2014 durch

Richterin am Finanzgericht
Richterin am Finanzgericht
Richter am Finanzgericht
Ehrenamtlicher Richter
Ehrenamtliche Richterin

für Recht erkannt:

1. Der Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 11. April 2011 und die Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2011, soweit diese die Umsatzsteuer 2009 betrifft, werden ersatzlos aufgehoben.

2. Der Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 11. Oktober 2013 wird dahingehend abgeändert, dass die festgesetzte Umsatzsteuer um 37.760,78 € herabgesetzt wird.

Anschrift: Finanzgericht Baden-Württemberg - Senate in Stuttgart -, Postfach 10 14 16, 70013 Stuttgart
Dienstgebäude: Börsenstr. 6, 70174 Stuttgart
Fernsprecher: 0711 6685 707, Fax: 6685 799, E-Mail: Poststelle@FGStuttgart.justiz.bwl.de
Verkehrsverbindung: Stadtmitte

3. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
4. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
5. Die Revision wird nicht zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch **Beschwerde** angefochten werden.

Die Beschwerde ist **innerhalb eines Monats** nach Zustellung des vollständigen Urteils **beim Bundesfinanzhof** schriftlich einzulegen *). Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigefügt werden. Die Beschwerde ist **innerhalb von zwei Monaten** nach der Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist beim Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 des Steuerberatungsgesetzes, die durch solche Personen handeln. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. **Innerhalb eines Monats** nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch beim Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.

Postanschrift des Bundesfinanzhofs:	Postfach 86 02 40, 81629 München
Hausanschrift:	Ismaninger Str. 109, 81675 München
Telefax-Anschluss:	(0 89) 92 31-2 01

*) Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofes eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite "www.bundesfinanzhof.de" lizenzkostenfrei herunter geladen werden. Hier befinden sich auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens, das nach der Verordnung der Bundesregierung über den elektronischen Rechtsverkehr beim Bundesverwaltungsgericht und beim Bundesfinanzhof vom 26. November 2004 (BGBl. I S. 3091) einzuhalten ist.

Tatbestand

Streitig ist, ob dem Kläger der Vorsteuerabzug aus von der Firma X GmbH erstellten Rechnungen vom Beklagten zu Recht versagt wurde.

Der Kläger betrieb in den Streitjahren einen internationalen Kraftfahrzeughandel und wurde in den Besteuerungszeiträumen 2009 und 2010 als Zwischenhändler in ein so genanntes Umsatzsteuerkarussell einbezogen, also in ein Organisationssystem, das – im Zusammenhang mit dem Handel von hochwertigen Kraftfahrzeugen – die Hinterziehung von Umsatzsteuer zum Gegenstand hatte. Als Hintermänner des Umsatzsteuerkarussells ermittelte die Staatsanwaltschaft unter anderem den belgischen Staatsangehörigen Y und einen W.. (auch genannt "W.. "; nachfolgend: **W**).

Ausgangspunkt der auf die Hinterziehung von Umsatzsteuer angelegten Lieferbeziehungen war die in A im Handelsregister eingetragene Firma X GmbH (nachfolgend: **X-GmbH**). Die X-GmbH nahm in dem Umsatzsteuerkarussell die Funktion eines so genannten "Missing Traders" wahr, also eines Unternehmens, welches – wie von vornherein beabsichtigt – seinen steuerlichen Verpflichtungen, insbesondere zur Abführung von Umsatzsteuern nicht nachkam.

Als Geschäftsführer der X-GmbH trat gegenüber dem Kläger Herr ... (nachfolgend: **S**) auf, der tatsächlich jedoch nicht die Geschäfte der X-GmbH führte, sondern nur als deren Geschäftsführer auftrat und hierfür eine einmalige Zahlung von 8.000 € erhielt. Im Laufe des Jahres 2010 bezog er Sozialhilfe in Höhe von 13.000 €. Er eröffnete für die GmbH ein Konto und unterschrieb einen Vertrag über die Anmietung eines Büros bei einem Büroserviceunternehmen. In der Zeit von Januar 2010 bis August 2010 wurde er fast wöchentlich von W kontaktiert, um Geldbeträge vom Konto der GmbH bei der Q-Bank in C abzuheben und an diesen herauszugeben. Die an die X-GmbH adressierte Post wurde an den niederländischen Wohnsitz von S weitergeleitet und dort von W ungeöffnet abgeholt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Aussagen von S in den Ermittlungsakten verwiesen (Ermittlungsakten S, Bl. 586-592 und 622-628).

Über die X-GmbH wurden in der Zeit von Dezember 2009 bis August 2010 insgesamt 90 Fahrzeuge, hauptsächlich der Marke ..., zu einem Gesamtkaufpreis von brutto

9.785.600,13 € an den Kläger verkauft. In den Rechnungen wies die X-GmbH Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 1.562.246,83 € gesondert aus, führte diese jedoch nicht ab. Wegen der genauen Gestaltung und des Inhalts wird auf die in den Ermittlungsakten befindlichen Rechnungen verwiesen. Der Kläger zog die ausgewiesenen Beträge als Vorsteuer in seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen wie folgt ab:

Besteuerungszeitraum	**Vorsteuerbetrag**
Dezember 2009	12.495,54 €
Januar 2010	51.635,11 €
Februar 2010	109.952,39 €
März 2010	135.490,27 €
April 2010	226.169,45 €
Mai 2010	202.607,85 €
Juni 2010	214.986,14 €
Juli 2010	382.107,56 €
August 2010	226.802,52 €

Sämtliche Fahrzeuge bestellten drei Anschlusskäufer beim Kläger, nämlich die Firmen D... mit Sitz in E, Belgien (nachfolgend: **D**), G... mit Sitz in F, Belgien (nachfolgend: **G**) und H... mit Sitz in I, Niederlande (nachfolgend: **H**, D, G und H nachfolgend gemeinsam bezeichnet als: **Anschlusskäufer**). Die Bestellung erfolgte in der Weise, dass die Verantwortlichen der Anschlusskäufer in der Firma des Klägers anriefen und auf ein Angebot der X-GmbH hinwiesen. Die Angebote der X-GmbH waren jedoch nicht allgemein im Internet verfügbar, insbesondere erfolgte kein Angebot auf einer Internetplattform (z.B. Mobile.de oder Ähnliches). Es fanden sich in den Unterlagen des Klägers – im Gegensatz zu den sonst an andere ausländische Abnehmer erfolgten Verkäufen – auch keine vom Anschlusskäufer vorab übermittelten Angebote oder andere Korrespondenz zwischen der Firma des Klägers und der X-GmbH. Vielmehr erhielt der Kläger vom jeweiligen Anschlusskäufer regelmäßig die Kaufverträge der X-GmbH. Die Anschlusskäufer unterwarfen den angeblichen Erwerb der Fahrzeuge in Belgien/in den Niederlanden nicht der Erwerbsbesteuerung und berechneten diese auf dem Papier weiter an die Firma K mit Sitz in Polen. Im Anschluss schleusten die Hintermänner mindestens 32 der an den Kläger verkauften Fahrzeuge über weitere Missing Trader (z.B. die Autohaus L GmbH) erneut in den Kreislauf ein, um sie an andere Händler (z.B. das Autohaus V) zu verkaufen.

Als Geschäftsführer der Anschlusskäufer traten gegenüber dem Kläger die Herren B... (für D, nachfolgend: **B**) und Herr M... (für G und H, nachfolgend: **M**) auf. Tatsächlich waren beide jedoch nicht Geschäftsführer dieser Firmen, sondern waren lediglich als Fahrer eingesetzt worden. Unstreitig waren B bei der Abholung der Fahrzeuge für die D und M bei der Abholung der Fahrzeuge für die Firmen G und H persönlich anwesend. Holten sie mehrere Fahrzeuge gleichzeitig ab, so wurden sie von weiteren Fahrern begleitet. Gegenüber den Ermittlungsbehörden hat B ausgesagt, seine Aufgabe sei es gewesen, Anzahlungen für die Fahrzeuge über eine Bank zu leisten, beim Kauf von Fahrzeugen die erforderlichen Dokumente zu unterschreiben und den Restkaufpreis in bar zu übergeben. Dafür habe er zu Beginn 1.250 €, später 1.500 € erhalten. Das Geld habe er von W erhalten, der beim Kauf der Fahrzeuge immer dabei gewesen sei. Beim Kauf eines Fahrzeugs habe er sich mit W, dessen Vater oder gelegentlich auch mit ihm unbekannten Personen getroffen. Oft seien Sie mit einem oder zwei Fahrzeugen zum Kläger gefahren, welche dann erst von der Firma des Klägers angekauft worden seien. Die Autos hätten in einem Gewerbezentrum in J bereit gestanden. Dann sei man von dort mit dem Fahrzeug bzw. den Fahrzeugen zur Firma des Klägers gefahren. Dort seien die Unterlagen überprüft worden, insbesondere Fahrgestellnummer und Kilometerstand. Dann habe er Dokumente in Bezug auf das Fahrzeug unterschreiben müssen. Welche Dokumente er unterschrieben habe, könne er nicht sagen, da sie auf Deutsch abgefasst worden seien und er kein Deutsch verstehe. Anschließend seien sie mit dem gleichen Fahrzeug wieder weggefahren. Die insgesamt 19 an D veräußerten Fahrzeuge habe er nicht gesehen. Er sei höchstens zehnmal beim Kläger gewesen, manchmal allerdings auch mit zwei Fahrzeugen. Die Namen der X-GmbH kenne er von den Papieren, die W mit sich geführt hatte, wenn ein Auto gekauft werden sollte. Wegen der Einzelheiten wird auf die in den Ermittlungsakten vorhandenen Vernehmungen verwiesen (Ermittlungsakten, Bl. 641-651). M hat bei seiner Vernehmung durch die Ermittlungsbehörden angegeben, seine Aufgabe habe darin bestanden, allein oder in Begleitung anderer Fahrer zu bestimmten Exportfirmen in Deutschland zu fahren, unter anderem zur Firma des Klägers. Getroffen habe man sich an einer Tankstelle in der Nähe von N in den Niederlanden. Dort habe er ein Fahrzeug – zumeist der Marke ... – erhalten. Anfangs habe er dieses Fahrzeug selbst zu Exportfirmen gebracht, später seien die Geschäfte so gut gelaufen, dass bei seiner Ankunft in der Firma des Klägers bereits einige Autos dort gestanden hätten. Er sei dann in ein Büro gegangen, wo er von der Zeugin T einige Dokumente – unter anderem eine Geldwäschebescheinigung – zur Unterschrift

erhalten habe. Vor jeder Fahrt habe er das zur Zahlung der Fahrzeuge notwendige Bargeld erhalten, welches die Mitarbeiterin, die Zeugin T... (nachfolgend: **Zeugin T**), gezählt habe. Nach der Kontrolle der Fahrzeuge habe er eine Rechnung und eine Empfangsbestätigung für den übergebenen Geldbetrag vom Kläger erhalten. Alle Fahrzeuge seien kontrolliert worden. Anschließend sei er mit dem Fahrzeug wieder zur Tankstelle bei N zurückgekehrt und von dort mit dem eigenen Fahrzeug nach Hause gefahren. Grundsätzlich habe er immer selbst die Fahrzeuge zum Kläger gebracht und dann – nach Ausfertigung der Unterlagen – auch wieder mitgenommen. Die verwendeten EG-Übereinstimmungsbescheinigungen (sog. Certificates of Conformity, nachfolgend: **COC-Papiere**) seien bei der Abfahrt in N im Fahrzeug gewesen. Diese habe er an die Zeugin T übergeben, die sie mit dem Fahrzeug verglichen und anschließend zurückgegeben habe. Bei der Rückgabe seien die Papiere im Fahrzeug verblieben. In verschiedenen Fällen habe er für die Abholung von Fahrzeugen unterschrieben, die er tatsächlich nicht gesehen habe. Diese seien von einer Mitarbeiterin des Klägers vor seinem Erscheinen kontrolliert und abgewickelt worden. Das Geld für diese Fahrzeuge habe er dabei gehabt. Er habe pro Fahrzeug 200 € und Auslagenersatz erhalten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Aussagen von M in den Ermittlungsakten verwiesen (Ermittlungsakten, Bl. 521-540).

Finanziell wurden die Geschäfte wie folgt abgewickelt: Im Unterschied zu der sonst praktizierten Vorgehensweise, nämlich den Erhalt des vollen Kaufpreises im Voraus per Überweisung, erhielt der Kläger von den Anschlusskäufern zunächst für jedes Fahrzeug eine Akontozahlung von 5.000 € bzw. 10.000 €. Der Restkaufpreis wurde für den jeweiligen Anschlusskäufer von M oder B in der Firma des Klägers in bar übergeben. Nach Erhalt des Barkaufpreises überwies der Kläger per Blitzüberweisung den Kaufpreis an die X-GmbH. Vom Konto der X-GmbH hob S in regelmäßigen Abständen die eingegangenen Geldbeträge in bar ab. Wegen der weiteren Einzelheiten betreffend die Abwicklung der Geschäfte wird auf den Sachstandsbericht der Steuerfahndungsstelle vom 24. Oktober 2011, das rechtskräftige Urteil des Amtsgerichts R gegenüber M vom 28. Februar 2013 und die Aussagen von B in den Ermittlungsakten verwiesen.

Die in der Firma des Klägers aufbewahrten COC-Papiere stellten sich nach einer Überprüfung bei den Fahrzeugherstellern ..... und ……. in den meisten Fällen als gefälscht heraus. Wer die COC-Papiere fälschte, konnte nicht ermittelt werden. Alle COC-

Papiere, die in der Firma des Klägers bei der Vorführung der Fahrzeuge vorgelegt worden sind, stimmten mit den Daten der gleichzeitig auf das Betriebsgelände verbrachten Fahrzeuge überein. Ein Teil der angeblich an den Kläger verkauften Fahrzeuge befand sich tatsächlich nicht in Deutschland, wurde erst nach dem Weiterverkauf durch den Kläger an die Anschlusskäufer vom Hersteller ausgeliefert oder war bereits vor der Veräußerung an den Kläger auf Privatpersonen zugelassen und von diesen auch benutzt worden. Wegen der Einzelfeststellungen zu den Fahrzeugen wird auf den Aktenvermerk der Steuerfahndungsstelle vom 25. Juli 2011 (Ermittlungsakten Ordner VII, Bl. 2847) und die Fahrzeugtabelle der Steuerfahndung (Ermittlungsakten S, Bl. 848-875) verwiesen.

Die Steuerfahndungsstelle des Beklagten leitete am 17. Januar 2011 gegen den Kläger, ein Strafverfahren wegen des Verdachts auf Umsatzsteuerhinterziehung sowie gegen dessen Sohn, den Zeugen AA, und am 9. Februar 2011 gegen die Ehefrau des Klägers, die Zeugin BA.. (nachfolgend: **Zeugin BA**), Strafverfahren wegen des Verdachts auf Beihilfe zur Umsatzsteuerhinterziehung ein. Sie vertrat die Auffassung, die Vorsteuer aus den Rechnungen der X-GmbH sei nicht abziehbar. Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Steuerfahndung an und lehnte im geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 vom 11. April 2011 und in den geänderten Bescheiden über die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate Januar 2010 bis August 2010 vom 5. April 2011 den Abzug der Vorsteuer ab. Die sowohl gegen die Festsetzungen wie auch gegen die Ablehnung des Antrags auf Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitswege eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2011 als unbegründet zurück.

Mit der form- und fristgerecht erhobenen Klage begehrt der Kläger, den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der X-GmbH. Ein kollusives Zusammenwirken mit der X-GmbH und den Anschlusskäufern liege nicht vor. Er sei von den Mitwirkenden des Umsatzsteuerkarussells genauso betrogen worden wie andere Autohäuser in Deutschland. Die Verantwortlichen seitens der X-GmbH und seitens der Anschlusskäufer hätten ihn als "undoloses Werkzeug" missbraucht. Aus den Ermittlungsakten seien keine objektiven Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass er (der Kläger) mit den ausländischen Abnehmern zusammen gewirkt habe, um die Bundesrepublik Deutschland zu schädigen. Er habe auch nicht erkennen können, dass die X-GmbH in A keine wirtschaftliche Geschäftstä-

tigkeit entfaltet habe. Im Gegensatz zur Behauptung des Beklagten sei die X-GmbH im Internet als Fahrzeughändler aufgetreten. Die umfangreichen Verkäufe seien ihm gegenüber dadurch gerechtfertigt worden, dass die X-GmbH aufgrund eines besonderen Geschäftsmodells bei der Firma ... Vorzugskonditionen für Neufahrzeuge (insbesondere Neufahrzeuge ohne die sonst üblichen Haltefristen) aufgrund der hohen Abnahmemenge erhalte, aber eine Direktlieferung an den im Ausland ansässigen Anschlusskäufer deshalb ausscheide, weil der X-GmbH die Vorfinanzierung der Vorsteuerbeträge (für den Erwerb der Fahrzeuge) bis zur Erstattung durch das Finanzamt nicht möglich sei. S habe dem Kläger gegenüber angegeben, er erhalte die Fahrzeuge direkt vom Werk in ……., weshalb sich eine Prüfung der Geschäftsräume vor Ort in A erübrigt habe. Sämtliche Fahrzeuge seien auf den Betriebshof des Klägers verbracht und dort geprüft worden. Bei ordnungsgemäßer Eintragung im Handelsregister und der Lieferung von 90 Fahrzeugen im Wert von mehr als 8,2 Millionen Euro (netto) könne nicht von einer Scheinfirma ausgegangen werden. Auch sei ein Fahrzeug auf die X-GmbH zugelassen worden. Man habe sich in dieser Beziehung auch darauf verlassen können, dass die X-GmbH von der Firma ... oder der ihre Konten führenden Bank genau unter die Lupe genommen werden würde.

Offensichtlich seien die Fahrzeug-Identifizierungsnummern von den Betreibern des Umsatzsteuerkarussells manipuliert worden. Für den Kläger habe keine Möglichkeit bestanden, die gefälschten COC-Papiere anhand eines Abgleichs der Fahrzeug-Identifizierungsnummern mit dem zentralen Fahrzeugregister zu erkennen. Eine solche Möglichkeit existiere zwar, sie sei jedoch kostenpflichtig und nehme zwischen 8 und 14 Tagen in Anspruch. Der Fahrzeugumschlag sei im Streitfall jedoch regelmäßig innerhalb weniger Stunden erfolgt, so dass hierfür keine Zeit geblieben sei.

Bezüglich der Durchführung der Verkäufe sei Folgendes anzumerken: Man habe auch von den Anschlusskäufern eine vollständige Vorabüberweisung erhalten wollen, die als Geschäftsführer aufgetretenen B und M hätten jedoch erklärt, dass diese die Fahrzeuge vor der Bezahlung sehen wollten. Deshalb habe man sich auf eine Anzahlung geeinigt. Wegen der Einzelheiten zum Vortrag der Klägerseite wird auf die in den Verfahren 9 V 2958/11 und im vorliegenden Verfahren eingereichten Schriftsätze verwiesen.

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2011 den Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 11. April 2011 ersatzlos aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 11. Oktober 2013 dahin zu ändern, dass weitere Vorsteuerbeträge in Höhe von 1.549.751,29 € zum Abzug zugelassen werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen, sowie

die Zuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug lägen nicht vor. Die Rechnungen seien bereits formell nicht ordnungsgemäß. Es sei weder die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers noch die korrekte Anschrift des Leistungsempfängers angegeben. Diese Angaben seien auch erst im Mai 2011, also nach Ablauf des Streitzeitraums berichtigt worden. Die X-GmbH sei zu keinem Zeitpunkt wirtschaftlich aktiv gewesen. Beim Sitz des Unternehmens in A handele es sich um eine bloße Briefkastenanschrift. Unter dieser Adresse habe die X-GmbH zu keinem Zeitpunkt wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet. Jedenfalls ein Teil der Fahrzeuge habe nicht an den Kläger geliefert werden können, bei einem Großteil der Fahrzeuge seien die Fahrzeug-Identifizierungsnummern manipuliert worden. Eine Berücksichtigung der Vorsteuerbeträge sei auch nicht im Billigkeitswege geboten. Der Kläger hätte bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkennen können, dass es sich bei der X-GmbH um eine "Scheinfirma" gehandelt habe. Insbesondere sei die Geschäftsabwicklung deutlich von der sonst üblichen Vorgehensweise abgewichen. Die X-GmbH sei weder im Internet noch anderweitig als Kraftfahrzeughändler in Erscheinung getreten. Ein Verhandlungsspielraum habe für den Kläger als Zwischenhändler, anders als sonst üblich, nicht bestanden. Beim Transport seien teilweise völlig unwirtschaftliche Warenbewegungen erfolgt, so seien z.B. verschiedene Fahrzeuge von A zum Kläger und sodann in die Niederlande geliefert worden. Es wäre dem Kläger insbesondere zumutbar gewesen, jedenfalls stichprobenweise Mitarbeiter mit der Abholung der Fahrzeuge in A zu beauftragen, wie dies sonst häufig erfolgt sei. Schließlich seien keine Gründe erkennbar gewe-

sen, weshalb die ausländischen Abnehmer die Fahrzeuge nicht direkt von der X-GmbH erwerben hätten können. Wegen der einzelnen Umstände, die für eine Kenntnis des Klägers von der Beteiligung an einem Umsatzsteuerkarussell sprechen, wird auf die Auflistung auf Seite 7 der Einspruchsentscheidung vom 31. Oktober 2011 verwiesen (Gerichtsakten 9 K 3708/11, Bl. 40).

Das Amtsgericht R hat S mit rechtskräftigem Strafbefehl vom 1. März 2013 und M mit rechtskräftigem Urteil vom 28. Februar 2013 wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung zu Bewährungsstrafen verurteilt. Der Strafbefehl und das Urteil befinden sich in den Ermittlungsakten der Staatsanwaltschaft, die dem Kläger zur Verfügung gestellt wurden.

Mit erstmaligem Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 11. Oktober 2013 hat der Beklagte die Umsatzsteuer auf -15.153.907,32 € ohne Berücksichtigung der Vorsteuer aus den Rechnungen der X-GmbH in Höhe von 1.549.751,29 € festgesetzt.

Aufgrund des Beweisbeschlusses vom 7. Mai 2014 hat das Gericht in der mündlichen Verhandlung die Zeugen OAR HH.. (nachfolgend: **Zeuge HH**), T..., KK... (nachfolgend: **Zeugin KK**), Ü, Ä, BA.. und AA vernommen. Auf die auf Tonträger aufgenommenen Zeugenaussagen zur Sache wird verwiesen.

Dem Sach- und Streitstand lagen neben den Gerichtsakten die den Streitfall betreffenden Akten des Beklagten (§ 71 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – **FGO**) zu Grunde. Das Gericht hat außerdem die Ermittlungsakten der Staatsanwaltschaft beigezogen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet, soweit der Kläger den Vorsteuerabzug aus den Geschäften bis einschließlich 20. Januar 2010 begehrt (I.). Im Übrigen ist die Klage unbegründet (II.).

I. Dem Kläger steht der Vorsteuerabzug für die am 8. Dezember 2009 (12.495,61 €), am 6. Januar 2010 (17.531,10 € und 10.650 €) und am 20. Januar 2010 (9.579,68 €) abgerechneten Fahrzeuge aus Billigkeitsgründen zu.

1. Der Beklagte hat zwar den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der X-GmbH in den Bescheiden vom 11. April 2011 und vom 11. Oktober 2013 zu Recht mit der Begründung versagt, dass die Rechnungen nicht die nach § 14 Abs. 4 Nr. 1 des Umsatzsteuergesetzes (**UStG**) erforderliche vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten.

   Nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Es sind tatsächlich 90 Fahrzeuge an den Kläger geliefert worden. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass jedes einzelne Fahrzeug, das vom Kläger gehandelt worden ist, auch auf dem Hof des Klägers körperlich vorgeführt wurde. Dies haben auch die Aussagen der Zeuginnen T, KK und BA bestätigt. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger an der Fälschung der vorgelegten COC-Papiere beteiligt war, haben sich weder aus den Akten noch aus der Befragung der Zeugen ergeben.

   Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt jedoch voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG). Nach § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG muss eine Rechnung den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers angeben. Zwar wurde der Leistungsempfänger in den Rechnungen hinreichend genau bezeichnet. Die fehlerhafte Bezeichnung des Einzelunternehmens als "P.. automobile GmbH" bei Angabe der korrekten Anschrift lässt hinreichend genau erkennen, dass Leistungsempfänger die Firma

des Klägers war. Eine Verwechslungsgefahr bestand im streitgegenständlichen Zeitraum nicht, denn in der Umgebung existierte im Streitzeitraum keine Firma mit ähnlichem Namen und Geschäftsinhalt. Insbesondere wurden das Einzelunternehmen des Sohnes und die GmbH der Ehefrau des Klägers erst später gegründet.

Die Rechnungen wiesen jedoch nicht die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers aus. Die Angabe einer Anschrift, an der zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keinerlei geschäftliche Aktivitäten des Rechnungsausstellers stattfinden, genügt grundsätzlich nicht, um den Vorsteuerabzug zu begründen (Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 14. März 2014, 1 K 4566/10 U, Entscheidungen der Finanzgerichte – **EFG** – 2014, 1526 mit weiteren Nachweisen; EuGH-Urteil Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:91). Die X-GmbH unterhielt in der A-Straße 1 in A keinen Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit. Dort befand sich ausschließlich deren statutarischer Sitz. Sie beschäftigte dort weder Personal noch verfügte sie über eigene Sachmittel. Nach den Feststellungen der Steuerfahndung ist die X-GmbH von dieser Adresse aus nicht wirtschaftlich tätig geworden. Insbesondere hat die X-GmbH nicht die 90 an den Kläger verkauften Fahrzeuge erworben, sondern nur eines. S hat bei seiner Vernehmung durch die Steuerfahndung ausgesagt, er sei in A lediglich zur Unterzeichnung des Büroservicevertrags und zur Eröffnung eines Bankkontos gewesen. Danach habe er nur noch Geld bei der Bankfiliale in C abgehoben. Die an die X-GmbH adressierte Post wurde an den niederländischen Wohnsitz von S weitergeleitet und dort ungeöffnet von W abgeholt. Auch andere geschäftliche Aktivitäten, wie die Versendung von Geschäftsbriefen, Telefaxschreiben oder ähnlicher Korrespondenz sind von dort nicht erfolgt. Sie ist auch nicht als Autoverkäuferin im Internet oder sonst am allgemeinen Markt aufgetreten. Weder in den sichergestellten Unterlagen des Klägers noch im Internet fanden sich Angebote für Fahrzeuge, die von der X-GmbH herrühren. Der vom Prozessbevollmächtigten vorgelegte Ausdruck aus einem Unternehmensregister lässt keine Rückschlüsse auf geschäftliche Aktivitäten der X-GmbH zu. Die Frage einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung stellt sich im Streitfall nicht, da die Anschrift des leistenden Unternehmers nicht berichtigt worden ist.

2. Der Vorsteuerabzug für diese Lieferungen ist jedoch aus Billigkeitsgründen zu gewähren.

   Stellt sich heraus, dass eine Leistung zwar bewirkt worden, aber diese Leistung nicht von dem in der Rechnung als Leistender ausgewiesenen Unternehmer erbracht worden ist, so darf der Vorsteuerabzug nur unter der Voraussetzung versagt werden, dass aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass dieser Steuerpflichtige, dem die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistungen erbracht wurden, die als Grundlage für die Begründung des Rechts auf Vorsteuerabzug dienen, wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit dem Erwerb dieser Gegenstände oder der Inanspruchnahme dieser Dienstleistungen an einem Umsatz beteiligte, der in eine vom Lieferer bzw. vom Leistenden oder von einem anderen Wirtschaftsteilnehmer auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe der Liefer- oder Leistungskette begangene Steuerhinterziehung einbezogen war. Die objektiven Umstände müssen durch die zuständigen Steuerbehörden nachgewiesen werden (Gerichtshof der Europäischen Union - **EuGH** - im Urteil Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, Rn. 28 und 29). Da das nationale Recht in § 15 UStG - anders als z.B. in § 6a Abs. 4 UStG - keinen guten Glauben an die Richtigkeit der Rechnungsangaben kennt, kommt in diesen Fällen nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (**BFH**) die Gewährung des Vorsteuerabzugs nur im Billigkeitsverfahren (§ 163, 227 der nung - **AO**) in Betracht. Soweit gemeinschaftsrechtliche Regelungen eine Billigkeitsmaßnahme erfordern, ist das eingeräumte Ermessen auf Null reduziert (BFH-Urteil vom 30. April 2009 V R 15/07, Bundessteuerblatt – **BStBl** - II 2009, 744; BFH-Beschluss vom 5. März 2014 V B 14/13, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH – **BFH/NV** – 2014, 918).

   Der Senat ist bei Würdigung der Gesamtumstände des Verfahrens nicht mit hinreichender Sicherheit davon überzeugt, dass der Kläger bereits in diesem ersten Zeitraum seiner Geschäftsbeziehung zur X-GmbH wusste oder wissen musste, dass er in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war. Es ist für den Beginn der Geschäftsbeziehung zur X-GmbH nicht mit hinreichender Sicherheit auszuschließen, dass der Kläger zunächst von einer ordnungsgemäßen Abwicklung ausging. Zu beachten ist insoweit, dass der Kläger als so genannter "Netto-

abwickler" das Geschäftskonzept hatte, als gewerblicher Zwischenhändler in einer Lieferkette im Wesentlichen die innergemeinschaftliche Lieferung von Fahrzeugen abzuwickeln, die der Anschlusskäufer von einem anderen (in der Lieferkette vor dem Kläger stehenden) Verkäufer erwerben wollte. Dieses Geschäftsmodell – die Spezialisierung auf die Durchführung innergemeinschaftlicher Lieferungen – ist als solches nicht zu beanstanden. Gleichzeitig führt dieses Geschäftsmodell jedoch dazu, dass der Kläger in großem Umfang mit neuen, ihm zuvor unbekannten Lieferanten in Kontakt kommt. Der Beklagte konnte nicht nachweisen, dass die X-GmbH für den Kläger zunächst etwas anderes war als ein neuer Lieferant. Auch die ungewöhnliche Anbahnung der Geschäftsbeziehungen durch einen anderen gewerblichen Fahrzeughändler – der wirtschaftlich selbst von Geschäften mit der X-GmbH profitieren könnte – führt allenfalls dazu, dass der Kläger besonderes Augenmerk auf die neue Geschäftsbeziehung legen musste. Jedoch kann nicht unterstellt werden, dass sämtliche Geschäftsbeziehungen, die durch konkurrierende Geschäftspartner vermittelt werden, der Einbeziehung in einen Betrug dienen. Auf den Rechnungen der X-GmbH war zu Beginn der Geschäftsbeziehung eine existierende Anschrift, eine Mobilfunknummer und eine Telefaxnummer aufgeführt. Ein persönlicher Kontakt mit dem Geschäftsführer fand nach den insoweit übereinstimmenden Zeugenaussagen im Dezember 2009 statt. Die Existenz der X-GmbH prüfte der Kläger zu Beginn der Geschäftsbeziehung durch Einholung eines Handelsregisterauszugs und Vorlage des Gesellschaftsvertrags sowie einer fernmündlichen Anfrage beim zuständigen Finanzamt. Die Identität des Geschäftsführers wurde geprüft und eine Kopie von dessen Personalausweis zu den Akten genommen. Außerdem wurden die erworbenen Fahrzeuge zur Prüfung auf den Hof des Klägers verbracht und unbar per Banküberweisung bezahlt. Diese Maßnahmen reichten aus Sicht des erkennenden Senats jedenfalls zu Beginn der Geschäftsbeziehung aus. Demnach durfte der Kläger nach den Umständen des Streitfalls zu Beginn der Geschäftsbeziehung davon ausgehen, dass die X-GmbH ein existentes und aktives Unternehmen war. Insbesondere würde ein sofortiges Aufsuchen des Geschäftssitzes der X-GmbH vor oder unmittelbar nach Aufnahme der Geschäftsbeziehungen angesichts der Umstände im Streitfall, insbesondere der Entfernung zwischen II und A, über die Maßnahmen hinausgehen, die vernünftigerweise vom Kläger verlangt werden können, um die Einbeziehung in einen Betrug zu vermei-

den. Bezeichnenderweise hat nach den übereinstimmenden Aussagen der Zeuginnen T und BA auch der nachfolgende Arbeitgeber der Zeugin T, der zunächst eine Geschäftsbeziehung zur X-GmbH aufgenommen hat, diese nach dem Ankauf von 3 oder 4 Fahrzeugen wieder abgebrochen. Schließlich kommt hinzu, dass zu Beginn der Geschäftsbeziehung – bis zu dem am 20. Januar 2010 abgewickelten Einkauf – die vorhandenen Abweichungen zwischen Fahrzeugdaten und Daten der Einkaufsrechnungen auch auf einen unverschuldeten Fehler oder ein Übersehen bei der Überprüfung durch die Mitarbeiter des Klägers zurückgeführt werden könnten. Für das erste Geschäft im Jahr 2009 liegen keine Erkenntnisse über Abweichungen vor. In den beiden Rechnungen Nr. 127 und 128 der X-GmbH vom 6. Januar 2010 werden keine Kilometerangaben aufgeführt (Kilometerangabe "Ü"). Die Angaben der X-GmbH bei diesen Geschäften sind konsistent, lediglich die Angaben in der Übergabebescheinigung und der Rechnung des Klägers für das Fahrzeug, das mit der Rechnungsnummer 127 eingekauft wurde, weichen voneinander ab (480 km Laufleistung laut Übergabebescheinigung; 2.000 km Laufleistung laut Ausgangsrechnung).

Erstmals am 20. Januar 2010 (Rechnung Nr. 133 der X-GmbH) besteht ein krasses Missverhältnis zwischen den Angaben im Kaufvertrag und in der Rechnung der X-GmbH (Kilometerangabe jeweils 1.000) und den Fahrzeugdaten (Kilometerstand laut Übergabebescheinigung: 17.760, laut Rechnung des Klägers 1.000). Darüber hinaus ergeben sich weitere Umstände, die deutliche Zweifel an der korrekten Abwicklung begründen. Der Kaufvertrag für dieses Geschäft wurde am 20. Januar 2010 um 11:31 Uhr mit der Telefaxkennung "ZZ" an den Kläger gesendet (Anl. 18, Checkliste Nr. 3, Bl. 5). Laut Ausgangsrechnung des Klägers war die Erstzulassung am 26. Mai 2009 erfolgt, jedoch fand sich in den Unterlagen keine Zulassungsbescheinigung. Das Fahrzeug war nie in der EU zugelassen. Der Senat geht zu Gunsten des Klägers davon aus, dass er zum Zeitpunkt der Lieferung dieses Fahrzeugs noch nicht wusste oder wissen musste, dass diese Lieferung in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war, sondern erst nachträglich, d.h. nach Abwicklung des Geschäfts, hiervon erfahren hat. Dies schließt der Senat aus den Vernehmungen der Zeugen HH und T sowie der Einlassung des Klägers während der Zeugenaussage von HH. Die Zeugin T hat ausgesagt, dass sie den Kläger nicht über die Abweichung bei der Laufleistung

informiert hat. Sie habe hierfür keinen Anlass gesehen, da die Preisgestaltung bereits zwischen Anschlusskäufer und X-GmbH abgesprochen gewesen sei. Auch der Zeuge HH hat im Rahmen seiner Vernehmung ausgesagt, dass er zunächst nicht davon ausgegangen sei, dass der Kläger in die Abwicklung der Verkaufsvorgänge eingebunden gewesen sei. Zwar hat der Kläger in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich erklärt, dass er von seinen Mitarbeitern über solche Vorgänge informiert worden sei; er hat sich jedoch nicht zum Zeitpunkt geäußert. Die nach Ausführung der Lieferung eingetretene Kenntnis von Umständen, die dem Vorsteuerabzug entgegenstehen, lässt die Berechtigung zum Vorsteuerabzug für die zuvor empfangenen Leistungen unberührt (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 1. Oktober 2013, 1 StR 312/13, Deutsches Steuerrecht 2014, 365).

II. Im Übrigen ist die Klage unbegründet. Der Beklagte hat den Vorsteuerabzug zu Recht versagt, soweit der Kläger den Vorsteuerabzug für die Lieferungen der X-GmbH begehrt, die nach dem 20. Januar 2010 ausgeführt worden sind.

Auch in diesen Rechnungen fehlt die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers, so dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu versagen ist; zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Ausführungen zu I.1. verwiesen. Anders als unter I.2 kommt ein Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen für die Zeit nach dem 20. Januar 2010 nicht mehr in Betracht, da der Kläger danach von seiner Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell Kenntnis hatte.

Der Vorsteuerabzug ist dann zu versagen, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht oder wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Erwerb an einem Umsatz beteiligt, der in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen und er deswegen als an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen ist (EuGH, Urteile Kittel, C-439/04 und C-440/04, EU:C:2006:446, Rn. 55f.; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, Rn. 37-40. und Maks Pen, C-18/13, EU:2014:69, Rn. 27f.). Demgegenüber ist es mit den Regelungen über den Vorsteuerabzug in der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nicht vereinbar, einen Steuerpflichtigen, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in eine vom Leistenden begangene Steuerhinterziehung

einbezogen war oder dass in der Lieferkette bei einem anderen Umsatz, der dem vom Steuerpflichtigen getätigten Umsatz vorausging oder nachfolgte, Mehrwertsteuer hinterzogen wurde, durch die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts mit einer Sanktion zu belegen (Urteil Mahagében und Dávid, C-80/11 und C-142/11, EU:C:2012:373, Rn. 47 mit weiteren Nachweisen). Denn Wirtschaftsteilnehmer, die alle Maßnahmen treffen, die vernünftigerweise von ihnen verlangt werden können, um sicherzustellen, dass ihre Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug - einbezogen sind, dürfen auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen (Urteil Federation of Technological Industries u.a., C-384/04, EU:C:2006:309, Rn. 33).

Der Senat ist davon überzeugt, dass der Kläger spätestens nach Durchführung des Einkaufsgeschäfts vom 20. Januar 2010 (Rechnung Nr. 133 der X-GmbH) erkannt hat, dass er sich mit dem Erwerb der Fahrzeuge an einem Umsatz beteiligt hat, der in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen war. Der Vorsteuerabzug ist daher für alle weiteren Geschäfte ausgeschlossen.

1. Der Senat stellt auf diesem Zeitpunkt ab, weil sich bei dem Geschäft am 20. Januar 2010 besonders deutliche Anhaltspunkte dafür ergeben haben, dass die X-GmbH nicht der tatsächlich liefernde Unternehmer war und sich anhand der Abwicklung der Geschäfte aufdrängen musste, dass die X-GmbH nicht als regulärer Fahrzeugverkäufer am Umsatz beteiligt war. Der Senat ist auch davon überzeugt, dass der Kläger nach Abwicklung des Geschäfts Kenntnis von diesen Auffälligkeiten erlangt hat. Er ist Inhaber des Einzelunternehmens, die Buchhaltung und die Zahlungsabwicklung liegen in der Hand seiner Ehefrau. Er selbst hat während der Aussage des Zeugen HH ausgeführt, er sei stets über alles informiert gewesen, was in seinem Unternehmen passiere. Dies hat auch die Zeugin BA in ihrer Vernehmung bestätigt (Zeitstempel 4:04).

   Der Senat wertet es als Schutzbehauptung, dass der Kläger über ein Geschäft mit derartigen Auffälligkeiten nicht informiert worden sein will, denn er hatte Anlass dazu, die Geschäfte einer genaueren Prüfung zu unterziehen. Dass hochwertige Neufahrzeuge, wie sie der neue Kunde D beziehen wollte, oft in so genannte Karussellgeschäfte verwickelt sind, ist ihm durch die Informationen des

Verbands freier Kfz-Händler bekannt gewesen. Auch die Aussage von S, er müsse eine große Menge von Neufahrzeugen abnehmen, um seine günstigen Lieferkonditionen nicht zu verlieren, könne andererseits aber die dann anfallende Vorsteuer nicht finanzieren, hätte den Kläger veranlassen müssen, die Geschäftsbeziehungen zur X-GmbH genau zu prüfen. Er hat zu keinem Zeitpunkt der Geschäftsbeziehung, weder zu Beginn noch später, Unterlagen der X-GmbH von deren Aer Telefaxnummer erhalten. Die einzigen Dokumente, die an den Kläger erkennbar per Telefax übermittelt worden sind, tragen entweder die Telefaxkennung "ZZ" oder stammen von anderen Absendern, die nicht erkennbar im Zusammenhang mit der X-GmbH stehen. Nach Abwicklung der ersten Geschäfte konnte er aufgrund der massiven Unterschiede zu den sonst üblichen Nettoexportgeschäften erkennen, dass er über die Lieferungen der X-GmbH in eine Umsatzsteuerhinterziehung eingebunden worden ist. Weil der Kläger die Geschäftsbeziehung trotz der geschilderten massiven Unstimmigkeiten bei der Lieferung am 20. Januar 2014 darüber hinaus unverändert fortgeführt hat, kommt der Senat zu dem Schluss, dass der Kläger spätestens ab diesem Zeitpunkt wusste, dass er als Zwischenlieferant (so genannter "buffer") einem Umsatzsteuerkarussell gedient hat. Dennoch hat er die Geschäftsbeziehung zur X-GmbH ohne jegliche Veränderung fortgeführt. Dies lässt für den Senat nur den Schluss zu, dass der Kläger wissentlich die Geschäfte nur deshalb fortgeführt hat, um selbst seine Provision zu verdienen.

2. Die Überzeugung des Senats, dass der Kläger wusste, dass er in ein Umsatzsteuerkarussell eingebunden war, gründet sich auf folgende Erwägungen:

   a. Im Verhältnis zur X-GmbH treten Fehler, Mängel und Ungereimtheiten derart massiv und gehäuft auf, dass dies für den Senat nur den Schluss zulässt, dass der Kläger keinen Wert auf vollständige und richtige Unterlagen legte, weil ihm bekannt war, dass aufgrund seiner Einbindung in das Umsatzsteuerkarussell kein anderer Beteiligter Regressforderungen an ihn richten würde.

      Für die von der X-GmbH unter den Rechnungsnummern 137, 140, 164 und 230 bis 232 gelieferten Fahrzeuge existieren keine Übergabebescheinigungen. Bei den erworbenen Fahrzeugen mit den Rechnungen Nummer 159,

167, 184, 185, 202 bis 206, 208 bis 213 und 220 sind in der jeweiligen Übergabebescheinigung keine Angaben zur Laufleistung notiert. Bei den Fahrzeugen mit den Rechnungsnummern 208 bis 210 ist die Übergabebescheinigung gar nicht ausgefüllt. In der Rechnung Nr. 208 fehlt überdies die Angabe des leistenden Unternehmers. In allen Fällen ist die Übergabebescheinigung jedoch vom Abnehmer unterschrieben. Bei zahlreichen Geschäften ist die festgestellte Laufleistung gemäß Übergabebescheinigung um mehr als 1.000 km höher als die Angabe in der entsprechenden Eingangsrechnung. Dies betrifft die Rechnungen der X-GmbH mit den Nummern 145, 147, 148, 153, 154, 159, 161, 171, 172, 176, 196, 197, 207, 211 und 216. Bei drei Einkäufen (Fahrzeug 1 am 14.6.2010, Fahrzeuge 2 und 3 am 30.6.2010) fehlen die Rechnungen der X-GmbH. Die Übergabebescheinigung beim zuletzt genannten Fahrzeug ist wiederum nicht ausgefüllt, aber trotzdem vom Anschlusskäufer unterschrieben.

Aus diesen Fehlern zieht der Senat den Schluss, dass der Kläger kein Interesse an einer ordnungsgemäßen Abwicklung der Geschäfte mit der X-GmbH hatte. Dies wird durch die Zeugenaussagen bestätigt. Die Zeuginnen T und KK haben übereinstimmend darauf hingewiesen, dass die Prüfung der Kilometerstände in jedem Fall erfolgt sein soll. Auch die Zeugin BA hat im Rahmen ihrer Vernehmung bestätigt, dass für die Mitarbeiter die Anweisung bestand, insbesondere die Kilometerstände zu prüfen. Sie hat außerdem darauf hingewiesen, dass der Kläger dies immer wieder selbst geprüft und sowohl die Zeugin BA als auch die Mitarbeiterinnen dazu angehalten hat, diese Prüfung vorzunehmen (Zeitstempel 4:04:36). Mit diesen Aussagen ist es aber nicht zu vereinbaren, dass genau die wichtige Angabe der Laufleistung in zahlreichen Fällen entweder gar nicht oder mit erheblicher Abweichung von den Eingangsrechnungen aufgezeichnet worden ist. Es ist dann außerdem nicht erklärbar, weshalb in den Rechnungen und den Übergabebescheinigungen unterschiedliche Angaben zur Laufleistung des Fahrzeugs enthalten sind. Ein zufälliges Verschreiben ist nach Ansicht des Senats bei einer derartigen Vielzahl von Fehlern ausgeschlossen.

Die von der X-GmbH erstellten Dokumente weisen insgesamt Fehler in einem Maß auf, der nach Ansicht des Senats den Umfang an Fehlern, die auch im normalen Geschäftsverkehr immer wieder vorkommen, bei weitem übersteigt. Der Senat folgert daraus, dass die Dokumente auf einer einheitlichen Vorlage basieren, an deren Berichtigung der Kläger kein Interesse hatte, weil die Abwicklung von vorne herein feststand. Obwohl dies ohne weiteres möglich gewesen wäre, sind diese Fehler während der gesamten Geschäftsbeziehung nie berichtigt worden. Sämtlichen Rechnungen ist gemein, dass die Adressierung an die nicht existente "P.. automobile GmbH" erfolgte. Daneben befinden sich darin zahlreiche Rechtschreibfehler. Der Umfang der Rechtschreibfehler ist nach der Erfahrung des Senats außergewöhnlich hoch. Außerdem sind zwei unterschiedliche Zahlenreihen aufgeführt, die dem Aufbau nach deutsche Umsatzsteuer-Identifikationsnummern darstellen, von denen aber nur eine der X-GmbH zugeteilt war. Es ist für den Senat nicht nachvollziehbar, weshalb in 90 Rechnungen über den Zeitraum von mehr als acht Monaten die Adressierung an eine nicht existente "P.. automobile GmbH" erfolgt, ohne dass dieser offenkundige Fehler der Sachbearbeiterin oder der für die Buchführung verantwortlichen Ehefrau des Klägers (der Zeugin BA) aufgefallen ist. Die von der Zeugin BA in ihrer Aussage zur Erklärung herangezogenen Hinweise auf Fehler in anderen Rechnungen, selbst namhafter deutscher Autohersteller, überzeugen den Senat nicht. Es mag durchaus sein, dass Rechnungen Fehler aufweisen. Es entspricht jedoch allgemein üblicher Vorgehensweise, dass insbesondere unrichtige Bezeichnungen der Geschäftspartner im Rahmen einer dauerhaften Geschäftsbeziehung korrigiert werden.

Die Gestaltung der mit "kaufvertrag" überschriebenen Schriftstücke hätte den Kläger dazu veranlassen müssen, die Geschäftsbeziehung zur X-GmbH genauer zu überprüfen. Die Gestaltung entspricht exakt derjenigen der Rechnungen. Ein Feld für die Unterschrift des Klägers als Käufer ist nicht vorgesehen, obwohl genau diese Unterschrift für die X-GmbH als Verkäufer den entscheidenden Nachweis über den Abschluss eines Kaufvertrags ermöglichen würde. Ein Großteil der Kaufverträge enthält keine Angaben über die Ausstattung, insbesondere Sonderausstattung, der veräußerten Fahrzeuge, obwohl diese sich unmittelbar auf den Kaufpreis auswirkt. Im Gegensatz dazu sind

diese Daten in den sonst – mit anderen Verkäufern als der X-GmbH – abgeschlossenen Verträgen enthalten. Dass der Kläger keine genaue Beschreibung der Fahrzeuge verlangt hat, zeigt für den Senat, dass er wusste, dass er nur als "buffer" agierte.

Schließlich sind die Angaben teilweise in sich widersprüchlich. So ist bei den Geschäften mit der Rechnungsnummer 144 und 145 der Kaufvertrag zwischen dem Kläger und der X-GmbH, der eigentlich vor Rechnungserstellung abgeschlossen wird, am 8. Februar 2010 erstellt. Die verbindliche Bestellung des Anschlusskäufers D datiert vom gleichen Tag. Dagegen ist die Rechnung der X-GmbH bereits am 3. Februar 2010 erstellt worden. Für beide Fälle fehlt eine Übergabebescheinigung des Klägers. Die Rechnung Nr. 145 ist an den Kläger am 9. Februar 2010 um 14:56 Uhr per Telefax mit der Kennung "ZZ", d.h. von einem sowohl am Einkaufs- wie auch am Verkaufsgeschäft unbeteiligten Dritten, übermittelt worden (wie auch der Kaufvertrag zur Rechnung Nr. 133). Diese Vorgehensweise widerspricht jedem vernünftigerweise vorstellbaren Geschäftsverlauf. Sie widerspricht insbesondere auch dem üblichen Geschäftsverlauf, wie er von der Steuerfahndung festgestellt und von allen Zeugen übereinstimmend geschildert worden ist.

b. Für die Kenntnis des Klägers von seiner Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell spricht besonders, dass die Abwicklung der Geschäfte des Klägers mit der X-GmbH deutlich von der Abwicklung der sonst vorgenommenen "normalen" Geschäfte abgewichen ist. Der Betrieb des Klägers hat gewerbliche Kunden in den Niederlanden, Spanien, Frankreich, Belgien, Italien und Rumänien beliefert. Nach den übereinstimmenden Schilderungen der Zeugen HH, T, KK und BA ist der Ankauf und EU-Export eines Fahrzeugs regelmäßig in der Weise erfolgt, dass der Abnehmer im EU-Ausland sich im Internet ein Fahrzeug ausgesucht hatte und dem Kläger bzw. einem seiner Mitarbeiter per Telefax das fragliche Fahrzeug und den Verkäufer mitgeteilt hat. Sodann hat der betreffende Mitarbeiter an den Verkäufer eine formularmäßige Fahrzeuganfrage übermittelt. Beispiele hierfür finden sich auf den Seiten 485 und 515 der Ermittlungsakten. Nach Übersendung der das Fahrzeug betreffenden Unterlagen (Zulassungsbescheinigung Teil I und II, gegebenenfalls COC-

Papier und/oder HU-Bescheinigung) ist eine verbindliche Bestellung vom EU-Abnehmer eingeholt worden. Erst nach Eingang der verbindlichen Bestellung bei ihm hat der Kläger das Fahrzeug seinerseits beim Verkäufer bestellt. Umfangreiche Dokumente zu diesen Vorgängen finden in den Ermittlungsakten (Ermittlungsakten, Bl. 463-642). In den "normalen" Fällen hat sich der Kläger also stets vom Verkäufer bestätigen lassen, dass die in der Anzeige im Internet angegebenen Fahrzeugdaten zutreffen, bevor er in die Abwicklung des Nettoexportgeschäftes eingestiegen ist. Im Gegensatz dazu existieren solche Unterlagen in keinem einzigen Fall in Bezug auf die X-GmbH. Zu keinem der insgesamt 90 Einkaufsvorgänge existiert ein Angebot der X-GmbH, über das der Anschlusskäufer auf das betreffende Fahrzeug hätte aufmerksam werden können. Ebenso existiert in keinem Fall eine verbindliche Bestellung des Klägers bei der X-GmbH. In "normalen" Fällen findet sich in den Unterlagen des Klägers stets eine vom Kläger erstellte "Fehlteilliste", in der die zum Fahrzeug gehörenden Unterlagen und Ausstattungsmerkmale dokumentiert worden sind und der Verkäufer sich darüber hinaus verpflichtet hat, eventuelle Fehlteile innerhalb von acht Tagen an den Kläger zu versenden oder für die Kosten der Beschaffung aufzukommen (Beispiele in Ermittlungsakte, Bl. 476, 542 und 592). Die "Fehlteilliste" ist bei keinem der Erwerbe von der X-GmbH verwendet worden, auch nicht beim Erwerb gebrauchter Fahrzeuge. Der Kläger hat somit in keinem einzigen Fall ein Dokument, aus dem hervorgeht, in welchem Zustand er das betreffende Fahrzeug von der X-GmbH erhalten hat. Daraus zieht der Senat den Schluss, dass die Prüfung der Fahrzeuge für den Kläger keine Relevanz hatte, da bereits vor Einleitung des jeweiligen Geschäftes feststand, dass der jeweilige Anschlusskäufer das Fahrzeug unabhängig von dessen konkreter Beschaffenheit abnehmen würde. Dies hat auch die Zeugin T in ihrer Vernehmung bestätigt. Sie hat verschiedentlich darauf hingewiesen, dass Abweichungen bei den Fahrzeugdaten keine Relevanz hatten, da der Abnehmer (M) die Fahrzeuge ja ohnehin kenne. Dies betraf zum Einen die besonders deutlichen Abweichungen bei der Laufleistung, zum Anderen die fehlende Auflistung von Ausstattungsmerkmalen und Sonderausstattungen.

Dass der Kläger von seiner Rolle als "buffer" wusste, ergibt sich für den Senat ferner daraus, dass die Gesamtabwicklung der Geschäfte mit der X-GmbH deutlich schneller erfolgte als die Abwicklung von "normalen" Geschäften mit anderen EU-Abnehmern. Zwischen dem Eingang der Bestellung des EU-Abnehmers und der Abholung des Fahrzeugs sind nach den von der Steuerfahndung erhobenen Unterlagen regelmäßig ein bis zwei Wochen vergangen (Ermittlungsakten, Bl. 463-642). Im Gegensatz dazu wurden fast sämtliche Geschäfte unter Beteiligung der X-GmbH innerhalb von wenigen Tagen abgewickelt. Zwischen der verbindlichen Bestellung eines Anschlusskäufers und der Auslieferung des bestellten Fahrzeugs durch den Kläger liegen nur in zwei Fällen mehr als zwei Tage. In 56 Fällen ist die verbindliche Bestellung am selben Tag erstellt worden, an dem das Fahrzeug an den jeweiligen Anschlusskäufer ausgeliefert worden ist. In vier Fällen sind sie erst nachträglich erstellt worden (Rechnungen der X-GmbH Nr. 176, 179, 180 und 187). In zwei Fällen fehlt eine verbindliche Bestellung gänzlich. Insbesondere die taggleiche Abwicklung setzt jedoch voraus, dass die Anschlusskäufer über die zur Abholung bereiten Fahrzeuge informiert worden sind. Weder die Zeugin T noch die Zeugin KK, die zusammen die weit überwiegende Anzahl aller Geschäfte mit der X-GmbH abgewickelt haben, konnten dem Senat eine Antwort darauf geben, wie die Anschlusskäufer davon erfahren haben, dass auf dem Betriebsgelände des Klägers Fahrzeuge der X-GmbH zur Abholung bereit standen. Es ist zwischen den Beteiligten unstreitig und auch vom Kläger selbst so vorgetragen worden, dass die Fahrzeuge regelmäßig kurzfristig nach Anlieferung von den Anschlusskäufern wieder abgeholt wurden. Die Zeuginnen haben übereinstimmend ausgesagt, dass in den meisten Fällen die Abholung kurz nach der Anlieferung erfolgte. Keine der beiden habe jedoch den jeweiligen Anschlusskäufer über das abholbereite Fahrzeug informiert. Dies lässt für den Senat nur die Schlussfolgerung zu, dass der gesamte Ablauf der Geschäfte von vorne herein mit allen Beteiligten abgesprochen war und der Kläger als Inhaber des Unternehmens davon Kenntnis hatte.

c. Weiterhin ist der Senat bei Würdigung der Gesamtumstände des Verfahrens davon überzeugt, dass die Fahrzeuge in einer Vielzahl von Fällen durch die Anschlusskäufer selbst angeliefert wurden und der Kläger diese Vorgehens-

weise kannte und duldete. Diese Feststellung stützt der Senat auf das strafrechtliche Urteil gegenüber M, die Aussagen von M und B gegenüber der Steuerfahndung und die Vernehmung der Zeugin T. Der Prozessbevollmächtigte Scheu hat in der mündlichen Verhandlung zwar darauf hingewiesen, dass M nicht alle 72 von ihm erworbenen Fahrzeuge selbst zum Kläger gefahren und wieder mitgenommen haben kann. Dass M nicht alle Fahrzeuge selbst gefahren hat widerspricht jedoch nicht den Feststellungen im strafgerichtlichen Urteil. Ein Teil der Fahrzeuge wurde nämlich zeitgleich angeliefert und abgeholt. Für den Senat ist erwiesen, dass M bei allen die Firmen H und G betreffenden Fahrzeuggeschäften unmittelbar anwesend war. M hat die Fahrzeuge selbst vorgefahren und ist, sofern mehrere Fahrzeuge gleichzeitig angeliefert worden sind, von weiteren Fahrern begleitet worden. Die Anlieferung und Abholung von Fahrzeugen, die an H und G - die Firmen, für die M als Geschäftsführer auftrat - weiter geliefert worden sind, erfolgte in 59 von 72 Fällen am gleichen Tag. M hat im Rahmen seiner Vernehmung ausgesagt, er sei mit dem Fahrzeug vorgefahren, welches er anschließend von der Firma des Klägers erworben habe (Ermittlungsakten, Bl. 647). Dies hat die Zeugin T bei ihrer Vernehmung bestätigt. Beide Aussagen stimmen insoweit überein, dass M die Fahrzeuge angeliefert und sodann wieder mitgenommen hat. Die Aussage der Zeugin T ist insoweit für den Senat auch glaubhaft. Sie war innerhalb des Betriebs des Klägers maßgeblich für die Abwicklung der Geschäfte mit der X-GmbH zuständig. Auch wenn die Zeugin in anderen Bereichen, insbesondere bezüglich ihrer fristlosen Entlassung, auffällige Erinnerungslücken aufwies, so hat sie sich an den Ablauf der Geschäfte im Verlauf der Befragung detailliert erinnert. Sie hat insbesondere den Ablauf der "normalen" Geschäfte mit anderen Abnehmern detailliert und übereinstimmend mit den anderen Zeugen und der von der Steuerfahndung ermittelten Sachlage dargestellt. Die Zahlungsabwicklung hat sie zwar zunächst falsch dargestellt, sich dann aber selbst ohne Vorhalt des Senats korrigiert und sich im Anschluss an die richtige und zwischen den Beteiligten unstreitige Abwicklung erinnert. Sie konnte ferner angeben, W habe die Anlieferung von Fahrzeugen telefonisch angekündigt. Dies ergibt ein in sich schlüssiges Bild, insbesondere da eine Information über zu erwartende Ankäufe in einigen Fällen vor Erhalt der Rechnung erfolgt sein muss. Dies deckt sich darüber hinaus

mit den Ermittlungsergebnissen. So ist beim Ankauf des Fahrzeugs mit Rechnung Nr. 205 die Eingangsrechnung und der Kaufvertrag auf den 13. Juli 2010 datiert, die Ausgangsrechnung des Klägers für dieses Fahrzeug ist jedoch bereits am 12. Juli 2010, also einen Tag zuvor erstellt worden. Sie hat die Aussage, der Anschlusskäufer sei mit dem Fahrzeug auf dem Hof gefahren, mehrfach im Rahmen ihrer Vernehmung wiederholt. So hat sie z.B. ausgeführt, eine Trennung des Einkaufs vom Verkauf sei nicht möglich gewesen, da dies alles zeitgleich abgewickelt worden sei (Zeitstempel: 1:18). Diese Aussage macht nur dann Sinn, wenn Fahrzeuge vom Anschlusskäufer angeliefert worden sind. Dies hat sie auf ausdrückliche Frage des Gerichts auch bestätigt (Zeitstempel: 1:20; 1:31). Ferner hat sie, vom Senat auf Abweichungen zwischen den Übergabebescheinigungen und den Eingangsrechnungen der X-GmbH und/oder Ausgangsrechnungen des Klägers angesprochen, mehrfach darauf hingewiesen, dass für sie kein Anlass dazu bestanden habe, auf diese Abweichungen zu reagieren, da dem Anschlusskäufer diese Abweichungen aufgrund seiner Kenntnis des Fahrzeugs bereits bekannt gewesen seien. Die Abweichung sei nur "papiertechnisch" (Zeitstempel: 1:35 und 1:45). Das gleiche gelte für die fehlenden Angaben bezüglich der Ausstattungsmerkmale der verkauften Fahrzeuge. In die Beweiswürdigung eingeflossen ist auch die Aussage der Zeugin T auf die ausdrückliche Frage des Beklagtenvertreters, sie habe mehrfach Rechnungen zur Berichtigung von Fehlern an M zurückgegeben (Zeitstempel: 2:13:55). In den beschlagnahmten Unterlagen findet sich keine berichtigte Rechnung. Bezeichnenderweise und übereinstimmend mit ihrer vorherigen Aussage hat sie die Rechnung jedoch nicht etwa an einen Vertreter oder Fahrer der X-GmbH zurückgegeben, sondern an M selbst. Dieses Vorgehen macht nur dann Sinn, wenn M die Rechnungen bei Anlieferung des Fahrzeugs für die X-GmbH selbst mitgebracht hat. Dies deckt sich mit der Aussage des M, er habe die Fahrzeuge grundsätzlich immer selbst zum Kläger gebracht und nach Ausfertigung der Unterlagen wieder mitgenommen.

Die von der X-GmbH zur Weiterlieferung an die Firma D vorgesehenen Fahrzeuge sind nach Ansicht des Senats jedenfalls zum Teil von B, begleitet von W, zum Betriebsgelände des Klägers gebracht und dort wieder abgeholt wor-

den. Bezüglich der Fahrzeuge, die an die Firma D verkauft werden sollten, hat B gegenüber den Ermittlungsbehörden angegeben, er sei mit W zur Firma des Klägers gefahren. Es sei auch vorgekommen, dass er und W mit zwei Fahrzeugen dorthin gefahren seien. Die Firma des Klägers habe das Fahrzeug dort eingekauft und anschließend - nach Prüfung der Unterlagen - an D verkauft. Die Abwicklung vor Ort sei durch W erfolgt (Ermittlungsakten, Bl. 540). Die Fahrzeuge mit den Rechnungen Nr. 170 und 171 sind dementsprechend am selben Tag angeliefert und wieder abgeholt worden. Dies wird ebenfalls durch die Aussage der Zeugin T bestätigt. Diese bezeichnete als Geschäftspartner sowohl M als auch W. Übereinstimmend mit der Aussage von B sind an D stets zwei Fahrzeuge gleichzeitig verkauft worden. Zwar liegen nach den Daten in den Rechnungen zwischen Anlieferung und Auslieferung seitens des Klägers stets mehrere Tage. Dies widerspricht jedoch den sonst bezüglich dieser Geschäfte vorliegenden Unterlagen. Das Fahrzeug mit der Rechnung Nr. 168 ist nach den Unterlagen am 14. April 2010 angeliefert worden, aber bereits am 13. April 2010, d.h. einen Tag zuvor, vom Kläger an D ausgeliefert worden. Das ist denklogisch ausgeschlossen. Die Fahrzeuge mit den Rechnungen der X-GmbH Nr. 137 und 140 sind am 2. Februar 2010 verbindlich bestellt und am selben Tag ausgeliefert worden. Für beide Fahrzeuge liegt keine Übergabebescheinigung vor. Die nachfolgenden Fahrzeuge sind mit Ausnahme der Fahrzeuge mit den Rechnungen Nr. 168 bis 170 ausnahmslos zwei Tage vor der Auslieferung verbindlich bestellt worden. Am selben Tag überwies B die Anzahlungen für diese Fahrzeuge. Stimmten diese Daten, so hätte der Kläger diese Fahrzeuge vor Erhalt der Anzahlung bezogen. Dies widerspricht jedoch sowohl den Erkenntnissen der Steuerfahndung, als auch den übereinstimmenden Zeugenaussagen von T, KK und BA. Der Senat schließt daraus, dass B die Fahrzeuge, entgegen der Papierlage, selbst in Begleitung von W beim Kläger vorgefahren und wieder mitgenommen hat.

Die entgegenstehende Aussage der Zeugin BA ist dadurch widerlegt. Die Zeugin BA hat als Ehefrau des Klägers und Beschuldigte eines Strafverfahrens wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung ein ganz erhebliches Eigeninteresse daran, den Geschäftsablauf als unauffällig darzustellen. Im Rahmen

der Zeugenvernehmung hatte sie besonders detaillierte Erinnerungen an Umstände, die für den Kläger entlastend sind. Jedoch hat sie selbst zu Beginn der Vernehmung angegeben, in die konkrete Abwicklung der Ein- und Verkaufsgeschäfte nicht direkt eingebunden gewesen zu sein. Auch soweit es auf die Einbindung in die Abwicklung bezüglich der Kontrolle der Mitarbeiterinnen ankam, hat sie ausgesagt, abgesehen von der Rechnungsprüfung für die Buchhaltung nicht in die Abwicklung einbezogen worden zu sein. Aufgrund ihrer Aufgaben im Unternehmen ergab sich eine Beteiligung nur bezüglich der Zahlung der angelieferten Fahrzeuge. Dennoch will sie sich detailliert an den für den Kläger entlastenden Umstand erinnern, dass die Fahrzeuge nicht von den Anschlusskäufern zum Kläger gebracht worden seien. Hinzu kommt, dass die Zeugin BA den Inhalt der Akten kennt und darum um die erhebliche Bedeutung dieser Tatsache für den Ausgang des Rechtsstreits weiß. Insgesamt konnte der Senat feststellen, dass die Zeugin BA eine auffallende Tendenz gezeigt hat, Widersprüche, die sich aus den Akten ergeben, als allgemein übliche Vorkommnisse im Autohandel darzustellen. Vom Senat auf die massiven Abweichungen bei der Laufleistung angesprochen, antwortete sie ausweichend dahingehend, dass dies auch bei anderen Verkäufen oft vorkomme. Der Senat hält es für plausibel, dass ein privater Käufer, der ein konkretes Fahrzeug im Auge hat, dieses auch mit einer höheren Laufleistung abnimmt. Dass jedoch ein gewerblicher Händler, der ein Neufahrzeug kaufen will, dieses ohne weitere Preisabsprachen abnimmt, obwohl dieses eine Laufleistung von 17.760 km (Rechnung der X-GmbH Nr. 133), 16.239 km (Rechnung Nr. 172), 6.000 km (Rechnung Nr. 211) bzw. 11.956 km (Rechnung Nr. 216) aufweist und damit wirtschaftlich bedeutend weniger wert ist, ist für den erkennenden Senat ausgeschlossen.

Auch die entgegenstehende Aussage der Zeugin KK begründet keine hinreichend substantiierten Zweifel. Die Zeugin KK, die weiterhin beim Sohn des Klägers beschäftigt ist und deren Aussage im Übrigen glaubhaft war, hat sich ausschließlich daran erinnert, dass die Fahrzeuge von jungen Männern auf eigener Achse gebracht wurden. Genaue Kenntnis von den Fahrern hatte sie jedoch nicht (Zeitstempel 2:27; 2:31). Ferner hat die Zeugin KK mehrfach darauf hingewiesen, dass sie die Abwicklung nur in den Fällen übernommen

habe, in denen die Zeugin T diese urlaubs- oder krankheitsbedingt nicht durchführen konnte. Die Aussage deckt sich insoweit genau mit der von der Zeugin BA verwendeten Formulierung. Sie ist auch nicht falsch, denn auch nach Ansicht des Senats sind in den Fällen, in denen mehrere Fahrzeuge gleichzeitig angeliefert worden sind, auch andere Fahrer mit den Fahrzeugen vorgefahren.

d. Der Kläger hat zudem – ebenfalls abweichend vom sonst üblichen Vorgehen – während der gesamten Dauer der Geschäftsbeziehung zur X-GmbH zu keinem Zeitpunkt ein Fahrzeug in A abholen lassen. Dementsprechend war dem Kläger bewusst, dass er dort kein aktives Unternehmen vorfinden würde. In anderen Fällen setzte er Mitarbeiter zur Abholung von Fahrzeugen im gesamten Bundesgebiet ein, mehrfach auch in A. Selbst die Geschäftssitze seiner ausländischen Abnehmer ließ er durch Mitarbeiter überprüfen. Der Kläger hat allein in den Monaten Januar 2010 und Februar 2010 Fahrzeuge mit einem Bruttoeinkaufspreis von 1.012.049 € von der X-GmbH erworben. In Anbetracht der geschilderten Auffälligkeiten hätte es sich dem Kläger bei diesem Geschäftsvolumen aufdrängen müssen, den Geschäftssitz der X-GmbH nach diesem Zeitpunkt jedenfalls durch einen Mitarbeiter zu überprüfen. Entgegen der Ausführungen des Klägers - die der Senat als Schutzbehauptung tet - wäre dies durchaus auch möglich gewesen. Es war keineswegs so, dass von der X-GmbH fast ausschließlich fabrikneue Fahrzeuge geliefert wurden. Insbesondere im März 2010 erhielt der Kläger von der X-GmbH überwiegend gebrauchte Fahrzeuge mit Laufleistungen zwischen 14.000 und 58.000 Kilometern. Der Kläger hatte also sowohl Anlass als auch Gelegenheit, die Geschäftsräume des Lieferanten X-GmbH vor Ort durch Mitarbeiter anlässlich einer Fahrzeugabholung zu prüfen.

e. Eine Gesamtwürdigung der geschilderten Umstände und der besonderen Auffälligkeiten, die in Bezug auf die Geschäftsvorfälle hinsichtlich der X-GmbH aufgetreten sind, lassen für den Senat nur den Schluss zu, dass der Kläger wusste, dass die von der X-GmbH an ihn ausgeführten Lieferungen in eine Umsatzsteuerhinterziehung einbezogen waren. Der Kläger verfügt über eine langjährige Erfahrung im internationalen Kraftfahrzeughandel, er hatte

sich auf die Abwicklung von Nettoexportgeschäften spezialisiert. Sein Umsatz mit steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen hat sich vom Jahr 2009 (41.830.415 €) auf das Jahr 2010 (94.664.242 €) mehr als verdoppelt. Fast ein Zehntel der insgesamt im Jahr 2010 in den Voranmeldungen des Klägers erklärten Vorsteuern (17.113.581 €) resultieren aus Rechnungen der X-GmbH. Der Kläger hat trotz aller Auffälligkeiten nach Aufnahme der Geschäftsbeziehungen keine weiteren Prüfungen vorgenommen und ist selbst auffälligsten Unstimmigkeiten nicht nachgegangen. Diese Umstände lassen nur den Schluss zu, dass der Kläger nach dem 20. Januar 2010 Kenntnis von seiner Einbindung in ein Umsatzsteuerkarussell hatte, die Geschäfte jedoch im Hinblick auf den daraus resultierenden Gewinn trotzdem weiterführte.

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 S. 3 FGO. Der Kläger hat von seinem Begehren, zusätzliche Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 1.562.246,82 € anzuerkennen nur in Höhe von 50.256,39 € obsiegt. Der Beklagte ist damit nur zu einem geringen Teil, nämlich zu 3,22 % unterlegen. Der Senat hält es für zweckmäßig, die Kosten insgesamt dem Kläger aufzuerlegen, da eine Kostenteilung das Ergebnis des Verfahren nicht hinreichend widerspiegelt.

IV. Die Revision war nicht zuzulassen. Es liegt keiner der abschließend in § 115 Abs. 2 FGO aufgeführten Revisionsgründe vor. Die Entscheidung basiert auf der tatrichterlichen Würdigung der Gesamtumstände des vorliegenden Einzelfalls.