

Titel:

(Vorsteuerabzug aus einer Rechnung für ein bezahltes aber nicht geliefertes Blockheizkraftwerk - Vorsteuerberichtigungspflicht bei geleisteter Anzahlung)

Normenketten:

§ 15 Abs 1 S 1 Nr 1 UStG 2005
§ 3 Abs 1 UStG 2005
§ 14 Abs 5 S 1 UStG 2005
Art 63 EGRL 112/2006
Art 65 EGRL 112/2006
§ 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 4 UStG 2005
§ 17 Abs 2 Nr 1 UStG 2005
§ 17 Abs 2 Nr 2 UStG 2005
UStG VZ 2010
Art 185 Abs 1 EGRL 112/2006

Orientierungssätze:

1. Hat der Besteller einer Lieferung (oder sonstigen Leistung) vor Ausführung derselben ein Entgelt/eine Anzahlung entrichtet und wird diese bereits der Umsatzsteuer unterworfen bzw. für diese die Vorsteuer gewährt, ist gem. § 17 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Nr. 1, Nr. 2 UStG beides rückgängig zu machen, wenn die Lieferung/Leistung nicht ausgeführt wird und die Anzahlung zurückerstattet wurde. Die Berichtigung beim Leistenden sowie beim Leistungsempfänger und damit auch die Berichtigung beim Zahlungsempfänger sowie beim Zahlenden sind folglich von denselben Voraussetzungen abhängig. Die im Zusammenhang mit der in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG vorgeschriebenen Besteuerung von Anzahlungen stehende Regelung des § 17 UStG kann nicht entsprechend dem --statt der o.g. Verzahnung ein Auseinanderfallen der Berichtigungen beim Zahlenden und beim Zahlungsempfänger vertreten-- EuGH-Urteil (FIRIN) vom 13.03.2014 C-107/13 ausgelegt werden.

2. Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 29/15).

Schlagworte:

Abhängigkeit, Änderung, Anzahlung, Berichtigung, Beteiligung, Betrug, BHKW, Blockheizkraftwerk, EG, EU, Gute Glaube, Investition, Investitionsmodell, Leistender, Leistungsempfänger, Lieferung, Mehrwertsteuer, Pflicht, Rückgängigmachung, Rückzahlung, Umsatzsteuer, Verfügungsmacht, Vertrauen, Vorsteuer, Vorsteuerabzug, Vorsteuerberichtigung, Vorsteuerberichtigungspflicht, Zahlender, Zahlungsempfänger

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München, Beschluss vom 21.09.2016 – V R 9/19 (V R 29/15)
BFH München, Urteil vom 17.07.2019 – V R 9/19 (V R 29/15)

Fundstellen:

EFG 2015, 1992
StEd 2015, 648
LSK 2015, 500389
BeckRS 2015, 95683
MwStR 2016, 85

Tatbestand

1

I. Streitig ist im Wesentlichen der Vorsteuerabzug aus einem gekauften und angezahlten, aber nicht gelieferten Blockheizkraftwerk (BHKW) im Jahr 2010 (Streitjahr).

2

Der Kläger bestellte am 10. April 2010 bei der A1-Gesellschaft... mbH (nachfolgend: A1) ein BHKW. Mit Schreiben vom 12. April 2010 bestätigte die A1 den Auftrag unter Beifügung der technischen Daten und teilte mit, dass der Lieferzeitpunkt gesondert bekanntgegeben werde und der Standort „freibleibend“ sei. Gleichzeitig stellte sie dem Kläger das BHKW mit einer Größe von 40 kWh mit netto EUR nebst Umsatzsteuer in Höhe von EUR in Rechnung. Am gleichen Tag meldete der Kläger ein Gewerbe zur Erzeugung erneuerbarer Energien an.

3

Über das zu liefernde BHKW erhielt der Kläger eine weitere als Anzahlungsrechnung bezeichnete Rechnung vom 15. Juli 2010 mit gesondertem Steuerausweis, in der quittiert ist, dass er den Gesamtbetrag von EUR am 19. April 2010 bereits beglichen habe. Zudem wurde er informiert, dass der genaue Lieferzeitpunkt des BHKW, das nach Aktenlage in B hergestellt werden und nach Umrüstung auf Rapsöl in einem Container in einem Gewerbegebiet bei C zum Einsatz kommen sollte, noch nicht feststehe. Der Kläger finanzierte den Kaufpreis des BHKW über einen Privatkredit bei der D Bank.

4

In Bezug auf das erworbene BHKW schloss er mit einem Partnerunternehmen der A1, der A2, zudem einen Mietvertrag über einen Stellplatz für ein BHKW in einem Container und einen Verwaltungsvertrag (unterzeichnet von der A2 am 26. April 2010). Danach übernahm die A2 ab Inbetriebnahme des BHKW für 21 Jahre die Besorgung aller Rechte und Pflichten des Klägers, die sich im Zusammenhang mit der Aufstellung und dem Betrieb des BHKW ergeben. Dazu sollten auch Abschlüsse von Verträgen mit Dritten gehören, die zwingend zum Betrieb des verwalteten BHKW erforderlich seien.

5

Im Gegenzug hatte sich der Kläger verpflichtet, EUR netto pro Jahr je kWh Anlagennennleistung zzgl. Mehrwertsteuer zu bezahlen. Außerdem schloss er einen Premium Servicevertrag (unterzeichnet von der A2 am gleichen Tag), mit dem sich die A2 für die Dauer von ebenfalls 21 Jahren gegen eine Vertragsgebühr von jährlich EUR netto zzgl. Mehrwertsteuer zur Aufrechterhaltung der Betriebsfähigkeit und Betriebssicherheit der Anlage verpflichtete.

6

Gegenüber dem Beklagten (dem Finanzamt) teilte der Kläger am 22. Juli 2010 mit, dass sein Container die Nr. 62 habe und sein Kollege mit der Containernummer 9 bereits ans Netz gegangen sei (vgl. USt-Akte Bl. 17).

7

Da der Kläger jedoch vom Eigenbetrieb des BHKW wieder Abstand nahm, kündigte er am 19. Oktober 2010 die Verträge mit der A2 (vgl. Bestätigungsschreiben der A2 vom 3. November 2010, FG-Akte, Bl. 106) und schloss am 30. November 2010 einen Pachtvertrag (vgl. USt-Akte, Bl. 56 ff) mit der A1 über das BHKW Set. Nr. für einen Zeitraum von zehn Jahren gegen eine monatliche Zahlung von EUR zzgl. EUR Mehrwertsteuer. Die Übergabe des BHKW sollte durch die Abtretung des Herausgabeanspruchs des Klägers gegenüber der A-AG erfüllt werden. Die Pächterin war zur Wartung und Übernahme aller Reparaturen verpflichtet. Nach Beendigung des Pachtverhältnisses sollte die Pächterin das BHKW auf Kosten des Klägers an einen von diesem benannten Ort verbringen. Die Pacht war monatlich anteilig ab Beginn des zweiten Monats nach Abschluss des Pachtvertrags zu zahlen (vgl. 4. des Pachtvertrags).

8

Für November und Dezember 2010 erhielt der Kläger Pachtzahlungen inklusive Umsatzsteuer.

9

Zur Lieferung des BHKW kam es nicht. Über das Vermögen der A1 und der A-AG wurden Insolvenzverfahren eröffnet und mangels Masse eingestellt.

10

Im Voranmeldungszeitraum 2010 machte der Kläger insgesamt Vorsteuern in Höhe von . EUR geltend und meldete Umsätze in Höhe von EUR an (vgl. Umsatzsteuerüberwachungsbogen, USt-Akte, Bl. 33).

11

Mit Datum vom 28. Juli 2011 erließ das Finanzamt einen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2010, in dem es die bisher erklärten Umsätze mit Null ansetzte, einen Vorsteuerabzug versagte und in Rechnungen unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von EUR mit der Begründung festsetzte, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliege.

12

Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg (vgl. Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2012). Das Finanzamt stellt sich auf den Standpunkt, anhand der konkreten vertraglichen Ausgestaltung des hier vorliegenden Vertriebsmodells und dem tatsächlich festgestellten Sachverhalt sei davon auszugehen, dass es sich bei dem Gestaltungsmodell um ein reines Investitionsmodell handle. Hinter den geschlossenen Verträgen stehe allein das Ziel der Investoren, einen bestimmten Betrag in das Unternehmen der A Gruppe zu investieren und dafür einen bestimmten regelmäßig auszahlenden Betrag zu erhalten.

13

Am 16. Januar 2012 erhob der Kläger Klage. Er begründet sie im Wesentlichen damit, dass er mit der Investition in das BHKW beabsichtigt habe, eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben. Aufgrund der geplanten Lieferbeziehung zu einem Stromerzeuger könne nicht davon ausgegangen werden, dass er ausschließlich eine Kapitalanlage erwerben wollte. Dabei habe bereits mit der Anzahlung festgestanden, dass er unternehmerisch tätig werden werde und die ernsthafte Absicht gehabt habe, später Umsätze zu auszuführen. Auch sei das Vorhaben bereits so weit fortgeschritten gewesen, dass für die Montage des BHKW ein Standort in E vorgesehen gewesen sei (vgl. Liste zur über die geplanten Standorte, FG-Akte, Bl. 103 ff). Auch seien private Nutzungsmöglichkeiten aufgrund des geplanten Standorts außerhalb seines Wohnorts ausgeschlossen gewesen. Da das geleistete Entgelt bisher nicht zurückerstattet worden sei, sei auch eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht durchzuführen.

14

Der Kläger beantragt, den Abzug der Vorsteuern aus der Anschaffung des BHKW und den Steuerberatungskosten in Höhe von EUR anzuerkennen und unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids 2010 vom in Gestalt des Änderungsbescheids vom die Umsatzsteuer 2010 auf EUR festzusetzen (vgl. FG-Akte Bl. 6 und 68ff.).

15

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

16

Es verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass auch der „gute Glaube“ des Investors für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung ohne Belang sei.

17

Im Rahmen des Klageverfahrens reichte der Kläger beim Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr ein und erklärte Umsätze zu 19% in Höhe von EUR und Vorsteuern in Höhe von insgesamt EUR, die laut Erläuterung des Finanzamts in Höhe von EUR aus der Anzahlung des BHKW's resultieren. Das Finanzamt erließ daraufhin mit Datum vom einen geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2010, indem es die Umsatzsteuer auf EUR festsetzte und weiterhin keinen Vorsteuerabzug gewährte. Nach den Erläuterungen im Bescheid schulde der Kläger aus den vereinnahmten Pachten für die Monate November und Dezember 2010 Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (UStG).

18

Darüber hinaus teilte der Kläger mit, dass er bereits im Oktober 2010 davon Kenntnis erlangt habe, dass das bestellte BHKW nicht mehr geliefert werde. Die an die A1 gezahlte Anzahlung sei auch weiterhin nicht zurückbezahlt worden.

19

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO).

20

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die vorgelegten Akten des Finanzamts und die eingereichten Schriftsätze verwiesen.

Entscheidungsgründe

21

II. Die Klage ist begründet.

22

1. Dem Kläger steht der Vorsteuerabzug aus der Anzahlung für das BHKW im Streitjahr zu.

23

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG kann ein Unternehmer die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG). Für eine Rechnung über ein vor Ausführung der Leistung vereinnahmtes Entgelt gelten die Vorschriften für Rechnungen entsprechend (§ 14 Abs. 5 Satz 1 UStG).

24

a) Der Kläger ist als zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer anzusehen. Er hatte zum Zeitpunkt der Zahlung an die A1 die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht, eine unternehmerische Tätigkeit aufzunehmen.

25

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

26

Bei richtlinienkonformer Auslegung gilt als Unternehmer bereits, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben und erste Investitionsausgaben für diesen Zweck tätigt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 8. März 2001 V R 24/98, BStBl II 2003, 430; BFH-Beschluss vom 21. April 2008 V B 231/07, BFH/NV 2008, 1358). Auch die Anzahlung auf einen Kaufpreis stellt eine solche Investition dar (vgl. BFH-Urteil vom 17. Mai 2001 V R 38/00, BStBl II 2003, 434).

27

Der Kläger schloss den Kaufvertrag und zahlte in der Absicht, selbst ein BHKW zu betreiben. Zu diesem Zweck schloss er mit der A2 einen Verwaltungs- und Servicevertrag für die Dauer von 21 Jahren ab. Der Betrieb eines BHKW führt nach der Rechtsprechung des BFH zu einer unternehmerischen Tätigkeit, wenn sie auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen durch regelmäßige Einspeisung von Strom in das allgemeine Stromnetz abzielt (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012 XI R 3/10, BStBl II 2014, 809).

28

Nach den vertraglichen Vereinbarungen erwarb der Kläger ein BHKW, das von seinem Wohn-ort entfernt an einem noch zu bestimmenden Standort aufgestellt werden sollte. Eine Privatnutzung kam also offensichtlich nicht in Betracht. Aus den abgeschlossenen Verträgen ist erkennbar, dass der Kläger beabsichtigte, sein – noch zu erwerbendes – Eigentum an einem BHKW nachhaltig zur Erzielung fortlaufender Einnahmen zu verwenden.

29

Der Senat teilt insoweit nicht die Auffassung des Finanzamts, dass es sich bei einer Gesamtwürdigung der im Streitfall abgeschlossenen Verträge insgesamt um eine reine Kapitalanlage handelt und der Kläger deshalb nicht Unternehmer geworden ist.

30

Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhalts sind grundsätzlich die zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen heranzuziehen. Die Vertragsbestimmungen können nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) nur dann nicht als maßgebend angesehen werden, wenn

sie nicht die wirtschaftliche und geschäftliche Realität widerspiegeln, sondern eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung darstellen, die allein zu dem Zweck erfolgt, einen Steuervorteil zu erlangen (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Juni 2013 C-653/11, Paul Newey, Umsatzsteuer Rundschau - UR - 2013, 628).

31

Eine rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung liegt aber nicht schon dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger ein BHKW nicht persönlich betreibt und die aus seiner Person als Eigentümer des BHKW resultierenden Risiken vertraglich weitgehend auf andere abwälzt. Auch wenn der Kläger im Ergebnis durch den Abschluss des Verwaltungs- und des Servicevertrags sowie durch den im November 2010 abgeschlossenen Pachtvertrag den vollständigen Betrieb des BHKW auf die A2 bzw. A1 gegen Entgelt übertragen hat, verblieb ihm dennoch das Insolvenzrisiko bezüglich der anderen Vertragsparteien und das sich im Streitfall verwirklichte Risiko, kein BHKW zu erhalten.

32

Auch bestehen keine Anhaltspunkte, dass der Kläger an einer der Gesellschaften der A Group beteiligt oder ihr Geschäftsführer war. Er finanzierte den Kaufpreis über ein Privatdarlehen der D Bank und nicht über einen A-Finanzpartner. Unter diesen Umständen steht die hier vorgenommene Ausgestaltung der Tätigkeit als Unternehmer nicht entgegen. Es bestehen zudem keine Hinweise darauf, dass die mit der A1 oder A2 abgeschlossenen Verträge vom Kläger nicht ernsthaft gewollt und nur zum Schein abgeschlossen wurden. Er hat vielmehr glaubhaft dargelegt, dass er – wie sein Kollege – mit der Inbetriebnahme des BHKW's ans Stromnetz angeschlossen werden wollte.

33

b) Die als Anzahlungsrechnung bezeichnete Abrechnung vom 15. Juli 2010 erfüllt die Anforderungen an eine Vorausrechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG i. V. m. § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG über eine noch nicht erfüllte Lieferung im Sinne der zitierten Vorschrift und enthält die gemäß § 14 Abs. 4 UStG notwendigen Angaben.

34

c) Der vom Kläger geltend gemachte Vorsteuerabzug ist auch dann nicht zu versagen, wenn die A1 von Anfang an die Absicht hatte, das BHK nicht zu liefern und die Vorausrechnung nur gestellt hat, um an weitere finanzielle Mittel zu gelangen.

35

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Buchst. a Satz 4 UStG). Der Leistungsempfänger hat insoweit gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG das Recht auf Vorsteuerabzug bereits dann, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

36

Vorliegend waren daher die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG durch das Vorliegen der Rechnung und die Zahlung des Klägers gegeben, und zwar auch dann, wenn man davon ausgeht, dass eine Rechnung über eine von Anfang an nicht beabsichtigte Leistung grundsätzlich – auch in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG – nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

37

Das Finanzgericht Münster entschied in seinem Urteil vom 3. April 2014 (5 K 383/12 U, Entscheidungen der Finanzgerichts -EFG- 2014, 877), dass ein Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG immer dann ausscheidet, wenn der Lieferer von Anfang an beabsichtige, keine Lieferung vorzunehmen, sondern im Rahmen eines betrügerischen Schneeballsystems lediglich Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erstelle.

38

Gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UStG ist eine Steuer unberechtigt ausgewiesen, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt.

39

Eine Abrechnung ohne Leistung im Sinne dieser Vorschrift liegt hierbei nach Sinn und Zweck der Regelung – der Verhinderung von Missbräuchen – noch nicht vor, wenn der liefernde Unternehmer die Rechnung begibt, bevor er die Leistung ausführt (Anzahlungs- und Vorausrechnungen). Der Fall einer Zahlung vor Ausführung der Umsätze ist in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG ausdrücklich vorgesehen.

40

Für einen unberechtigten Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UStG muss deshalb nach der bisherigen Rechtsprechung (zur Vorgängervorschrift des § 14 Abs. 3 UStG: BFH-Urteil vom 21. Februar 1980 V R 146/73, BStBl II 1980, 283) und Verwaltungsmeinung (vgl. Abschn. 14.8 Abs. 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses -UStAE-) hinzu kommen, dass der Unternehmer nicht willens und in der Lage ist, die in der ausgestellten Rechnung (Anzahlungs- oder Vorausrechnung) beschriebene Leistung zu erbringen, er aber mit der Rechnung gleichwohl den Schein einer (erbrachten oder nach Rechnung zu erbringenden) Lieferung oder sonstigen Leistung erwecken will, d. h. dass der Unternehmer von vornherein nicht beabsichtigt hat, die Leistung zu erbringen.

41

Diese Auffassung hat das FG Münster seiner Entscheidung (in EFG 2014, 877) zugrunde gelegt. Neben der nach § 14c Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UStG begründeten Steuerschuld des leistenden Unternehmers berechtige eine (Voraus- oder Anzahlungs-) Rechnung mit unrichtigem Steuerausweis den Leistungsempfänger grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug. Die Entscheidung stellt mithin auf eine objektive Sichtweise ab und schließt den Vorsteuerabzug aus einer (Voraus- oder Anzahlungs-) Rechnung mit unberechtigtem Steuerausweis aus, wenn von Anfang an keine Lieferung und damit auch kein Umsatz beabsichtigt war.

42

Unberücksichtigt geblieben ist insoweit aber die neue Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 13. März 2014 C-107/13, FIRIN, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2014, 650) zu den Voraussetzungen beim Vorsteuerabzug bei der Leistung von Anzahlungen bei nicht erfolgter Lieferung, die sich auch auf die Anwendung des § 14c Abs. 2 UStG auswirkt (im Ergebnis ebenso: Sächsisches Finanzgericht vom 17. Juni 2015 2 K 325/15, nv):

43

Gemäß Art. 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) entstehe das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entstehe, und nach Art. 63 MwStSystRL träten Steuertatbestand und Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht werde. Soweit der Art. 65 MwStSystRL vor der Erbringung von Lieferungen bei der Leistung von Anzahlungen bestimme, dass der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag entstehe, stelle dies eine Ausnahme von der Regel des Art. 63 MwStSystRL dar und müsse als solche eng ausgelegt werden (unter Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 21. Februar 2006 C-419/02, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments, UR 2006, 289).

44

Damit der Steueranspruch unter solchen Umständen entstehen könne, sei erforderlich, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d. h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und somit insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt seien (EuGH-Urteil in DStR 2014, 650)

45

Keine Anwendung finde der Art. 65 MwStSystRL, wenn der Eintritt des Steuertatbestands zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher sei, was insbesondere bei betrügerischem Verhalten der Fall wäre.

46

Diese Ausführungen des EuGH hat der BFH in einer neueren Entscheidung (Urteil vom 29. Januar 2015 V R 51/13, BFH/NV 2015, 708) übernommen und dabei inzident angenommen, dass in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger ersichtlich vom leistenden Unternehmer getäuscht worden ist und darauf vertraut hat, dass die Leistung erbracht wird, das Bestehen des Vorsteuerabzugs nicht in Frage steht. Dem Leistungsempfänger kann damit unter bestimmten Voraussetzungen für den Abzug von Vorsteuern bei der

Leistung einer Anzahlung nicht entgegen gehalten werden, dass der leistende Unternehmer die Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG schuldet.

47

So setzt ein Vorsteuerabzug aus Anzahlungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG neben der Anzahlung für die noch zu erbringende Lieferung oder sonstige Leistung voraus, dass die noch zu erbringende Leistung aus der objektivierten Sicht des Zahlenden nicht unsicher ist und dem Leistungsempfänger das spätere Ausbleiben der Lieferung nicht bekannt war oder er dies hätte wissen müssen (vgl. EuGH-Urteil in DStR 2014, 650, Rz 39).

48

Vorliegend ging der Kläger in gutem Glauben davon aus, dass er die Verfügungsmacht über ein funktionierendes BHKW erhalten werde. Anhaltspunkte dafür, dass er wusste oder hätte wissen müssen, dass er in ein betrügerisches Schneeballsystem eingebunden war, sind weder vom Finanzamt vorgetragen worden noch sind solche aus dem vorliegenden Akteninhalt ersichtlich. Ihm und anderen Kunden wurden die BHKW mit dem Versprechen einer %igen Rendite verkauft, um die Anzahlungen zu erhalten, obwohl bereits bei Abschluss der Kaufverträge feststand, dass die geschuldeten BHKW nicht alle geliefert werden können.

49

Der Kläger wusste nicht und hätte auch nicht wissen müssen, dass er bei Erhalt der Rechnung und Zahlung im April 2010 in ein betrügerisches Schneeballsystem einbezogen war. Dies zeigt auch sein Verhalten, denn bei Kenntnis der betrügerischen Absicht hätte er sicher auch nicht den vollen Betrag von insgesamt EUR (brutto) geleistet. Dabei kann ihm auch nicht entgegengehalten werden, dass er die volle Zahlung geleistet hat, ohne den genauen Liefertermin zu kennen. Eine derartige Vorleistung ist auch in anderen Branchen wie beispielsweise der Baubranche durchaus üblich. Künftige Wohnungseigentümer kaufen und bezahlen die zu erwerbende Wohnung, die z. T. erst nach Jahren und ohne Zusage eines bestimmten Termins fertiggestellt wird. Auch kann man dem nicht fachkundigen Kläger nicht vorwerfen, er hätte anhand der technischen Daten erkennen können, dass das bestellte BHKW möglicherweise die in Aussicht gestellte Leistung gar nicht erbringen könne.

50

Ob der am 30. November 2010 geschlossene Pachtvertrag mit der sich daraus ergebenden hohen Gewinnmarge berechnete Zweifel hätten wecken können, brauchte nicht entschieden zu werden, weil dem Kläger diese Umstände nicht bereits zum Zeitpunkt der Anzahlung (19. April 2010) bekannt gewesen sind. Hinzu kommt, dass der Kläger nach Ausbleiben der Pachteinnahmen und Bekanntwerden der Insolvenz sowie der staatsanwaltlichen Ermittlungen gegen die A1 umgehend rechtliche Schritte eingeleitet hat (vgl. Schreiben seines Rechtsanwalts vom 27. Dezember 2010, FG-Akte, Bl. 108 ff).

51

d) Der Vorsteuerabzug ist auch nicht deswegen zu versagen, weil der Kläger bereits im Streitjahr gewusst hat, dass ihm kein BHKW geliefert werden wird, so dass nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil in DStR 2014, 650) eigentlich eine Vorsteuerberichtigung nach Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL vorzunehmen wäre, und zwar unabhängig davon, ob der Leistende die Umsatzsteuer weiter schuldet oder die Anzahlung zurückerstattet hat. Denn die hier maßgebenden Vorschriften (§ 17 Abs. 2 Nr. 2 und § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG) sind auch nach ihrem Wortsinn einer richtlinienkonformen Auslegung nicht zugänglich. Eine Rechtsfortbildung zu Lasten des Steuerpflichtigen kommt nicht in Betracht und es fehlt hier zudem an einer planwidrigen Regelungslücke.

52

Die Rechtsprechung ist grundsätzlich sowohl nach nationalem (vgl. BFH-Urteile vom 2. Juli 2014 XI R 4/13, Mehrwertsteuerrecht – MwStR – 2015, 20; vom 15. April 2015 V R 44/14, DStR 2015, 1328) als auch nach Unionsrecht (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 27. November 2003 C-497/01, Zita Modes, BFH/NV Beilage 2004, 128) verpflichtet, den Sinn und Zweck einer Norm unter Berücksichtigung ihrer Einordnung in das Gesetz und damit ihres systematisch-teleologischen Zusammenhangs zu ermitteln. Ein Gericht hat sich bei der Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts auch so weit wie möglich am Wortlaut und Zweck der einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen auszurichten (vgl. z.B. EuGH-Urteil vom 11. Juli 2002 C-62/00, Marks & Spencer, UR 2002, 436). Allerdings kommt eine Auslegung "contra legem" nicht in Betracht

(EuGH-Urteil vom 16. Juli 2009 C-12/08, Mono Car Styling, Zeitschrift für Wirtschaft und Insolvenzpraxis - ZIP- 2010, 52, Rn. 61).

53

Die hiernach gebotene richtlinienkonforme Auslegung kommt dabei nur in Betracht, wenn es im konkreten Fall verschiedene Auslegungsmöglichkeiten gibt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 2. April 1998 V R 34/97, BStBl II 1998, 695; vom 22. Januar 2004 V R 41/02, BStBl II 2004, 757, in MwStR 2015, 20). Lässt der Gesetzestext mehrere Auslegungen zu und ist nur eine mit dem Unionsrecht vereinbar, so ist – wie bei der verfassungskonformen Auslegung im Hinblick auf das Grundgesetz – der Auslegung der Vorzug zu geben, nach der die Norm nicht als unionsrechtswidrig einzustufen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 8. September 2010 XI R 40/08, BStBl II 2011, 661; vom 29. Juni 2011 XI R 15/10, BStBl II 2011, 839).

54

Ob eine nationale Vorschrift richtlinienkonform auslegbar ist, ist an dem nach nationalem Recht methodisch Erlaubten zu messen. Denn es ist nicht Sache des EuGH, nationales Recht auszulegen. Daher kontrolliert das BVerfG die verfassungsrechtlichen Grenzen der richtlinienkonformen Auslegung (BVerfG-Beschluss vom 26. September 2011 2 BvR 2216/06, 2 BvR 469/07, NJW 2012, 669 unter B.II.1.b.).

55

aa) Die Grenze der nationalen Auslegung ist der mögliche Wortsinn. Im Wege der Auslegung darf einem nach Wortlaut und Sinn eindeutigen Gesetz nicht ein entgegengesetzter Sinn verliehen, der normative Gehalt der auszulegenden Norm nicht grundlegend neu bestimmt und das gesetzgeberische Ziel nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 11. Juni 1980 1 PBvU 1/79, BVerfGE 54, 277).

56

Wortlaut und Wortsinn des § 17 UStG erlauben keine entsprechende richtlinienkonforme Auslegung.

57

Im deutschen Recht ist in § 17 Abs. 1 UStG festgelegt, dass der Unternehmer für den Fall, dass sich die Bemessungsgrundlage für einen von ihm ausgeführten steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geändert hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen hat. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG). Dies gilt sinngemäß, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist (§ 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG). In seinem Anwendungsbereich, den der Streitfall betrifft, geht § 17 UStG der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG als speziellere Regelung vor.

58

Die MwStSystRL unterscheidet in zwei Vorschriften die Änderung der Bemessungsgrundlage in Art. 90 MwStSystRL und in Art. 185 MwStSystRL die Berichtigung des Vorsteuerabzugs.

59

Der Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL sieht vor dass sich im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.

60

Der Art. 185 MwStSystRL legt im Absatz 1 fest, dass eine Vorsteuerberichtigung insbesondere dann erfolgt, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten.

61

Die Gegenüberstellung von § 17 Abs. 1 UStG und Art. 90 MwStSystRL bzw. Art. 185 MwStSystRL im Hinblick auf den hier zu entscheidenden Streitfall zeigt auf den ersten Blick, dass sich die einzelnen Regelungen in § 17 UStG nicht unmittelbar auf eine Vorschrift der MwStSystRL zurückführen lassen und der deutsche Gesetzgeber offenbar auf eigenem Weg den Zielvorgaben der EU, die unter anderem auch durch Art. 73 der MwStSystRL (Steuerbemessungsgrundlage) bestimmt werden, entsprechen wollte (vgl.

Korf in Hartmann/Metzenmacher § 17 Rdnr. 11). Dies ist zu bedenken, wenn man die Möglichkeit einer richtlinienkonformen Auslegung des § 17 Abs. 1 UStG in Erwägung zieht.

62

Als Vorgaben aus dem Unionsrecht sind zudem zwei Entscheidungen des EuGH im nationalen Recht zu beachten. Nach dem EuGH-Urteil in der Sache Freemans (Urteil vom 29. Mai 2001 C-86/99, UR 2001, 349) verringert sich die Bemessungsgrundlage beim leistenden Unternehmer erst dann, wenn der Leistungsempfänger den Unterschiedsbetrag zum ursprünglich vereinbarten Entgelt tatsächlich zurückerhalten hat. Dem ist der BFH (Urteil vom 18. September 2008 V R 56/06, BStBl II 2009, 250) und die nachfolgende Verwaltungsmeinung gefolgt (vgl. Abschn. 17.1 Abs. 2 UStAE).

63

Nach der Rechtsprechung des EuGH im Urteil FIRIN (DStR 2014, 650) fallen die Berichtigungen beim Zahlenden und beim Zahlungsempfänger auseinander. Der Zahlende sei unabhängig von einer Rückgewähr der Anzahlung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs verpflichtet, was sich aus Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL ergebe. Danach erfolge die Berichtigung insbesondere dann, wenn sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugs berücksichtigt würden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert hätten, zum Beispiel bei rückgängig gemachten Käufen oder erlangten Rabatten. Abweichend von Abs. 1 unterbleibe die Berichtigung u. a. bei Umsätzen, bei denen keine oder eine nicht vollständige Zahlung geleistet wurde (Unterabs. 1). Als für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Faktor sieht der EuGH dabei die Erwartung an, dass die Leistung, auf die sich die Anzahlung bezieht, auch erbracht wird. Entfällt diese Erwartung, ändern sich somit die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Faktoren, so dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist.

64

Die beiden Entscheidungen verdeutlichen eindrucksvoll, dass nach der Rechtsprechung des EuGH die unionsrechtlichen Voraussetzungen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs und die Änderung der Bemessungsgrundlage an unterschiedliche Voraussetzungen geknüpft sind. Aufgrund der Sichtweise des EuGH, die danach unterscheidet, ob eine Korrektur beim leistenden Unternehmer oder beim Leistungsempfänger erfolgen soll, kann das maßgebende deutsche Recht (§ 17 UStG), das jeweils eine Verzahnung von beiden Korrekturvarianten herstellt, nicht beiden EuGH-Entscheidungen gleichzeitig gerecht werden.

65

Der im Streitjahr gültige Wortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG („Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen“) ist insofern nämlich eindeutig und lässt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger nur zu, wenn die Voraussetzungen für eine Berichtigung durch den Leistenden vorliegen. Dies gilt nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausdrücklich auch für den hier vorliegenden Fall, dass für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist.

66

Diese Regelung steht im Zusammenhang mit der in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG vorgeschriebenen Besteuerung von Zahlungen vor Ausführung der Leistungen. Die Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG erfolgt danach erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Anzahlung oder das Entgelt zurückgewährt worden sind (vgl. BFH-Urteile vom 2. September 2010, V R 34/09, BStBl II 2011, 991, und vom 15. September 2011, V R 36/09, BStBl II 2012, 365). Daher kann der Wortlaut des § 17 UStG nicht entsprechend dem EuGH-Urteil FIRIN ausgelegt werden.

67

Darüber hinaus sprechen auch die Gesetzesmaterialien nicht für einen anderen Wortsinn. Die Materialien zur Einführung des § 17 UStG zum 18. Oktober 1967 (UStG 1967) belegen, dass damals grundlegend das Allphasen-Umsatzsteuersystem an das neue Mehrwertsteuersystem angeglichen wurde. Die Vorschriften über die Voranmeldung, Vorauszahlung und Veranlagung wurden dabei dem System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug angepasst und auf die Sollbesteuerung umgestellt (BT-Drucks.IV/1590, Seite 40), wobei in den Absätzen 1 und 2 des § 17 UStG bei Änderungen der Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen oder den Eigenverbrauch sowie bei uneinbringlich gewordenen Entgelten einerseits der vom Unternehmer geschuldete Steuerbetrag, andererseits aber auch der vom Abnehmer vorgenommene Vorsteuerabzug zu berichtigen ist (vgl. Bericht des Finanzausschusses zu BT-Drucks. V/1581, Seite 16).

Damit wurde im deutschen Gesetz die systembedingte Wechselwirkung zwischen Steuer und Vorsteuerabzug festgeschrieben, die zwei meist korrespondierende Änderungen erforderlich macht (vgl. Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG § 17 Rdnr. 3).

68

Hat also der Besteller einer Lieferung (oder sonstigen Leistung) – wie im Streitfall der Kläger – vor Ausführung derselben ein Entgelt/eine Anzahlung entrichtet und war diese bereits der Umsatzsteuer unterworfen bzw. die Vorsteuer gewährt worden, ist nach nationalem Recht beides rückgängig zu machen, wenn die Lieferung/Leistung nicht ausgeführt wird und die Anzahlung zurückerstattet wurde. Die Berichtigung beim Leistenden sowie beim Leistungsempfänger und damit auch die Berichtigung beim Zahlungsempfänger sowie beim Zahlenden sind folglich von denselben Voraussetzungen abhängig.

69

bb) Nach dem Urteil des BGH vom 26. November 2008 VIII ZR 200/05 (Neue Juristische Wochenschrift - NJW- 2009, 427) umfasst die vom EuGH geforderte richtlinienkonforme Auslegung zwar auch die Rechtsfortbildung. Dem hat sich der BFH für den Fall der teleologischen Reduktion angeschlossen (vgl. Urteil vom 22. August 2013 V R 19/09, BFH/NV 2014, 278). Dem steht allerdings entgegen, dass die Grundsätze der im Zivilrecht ergangenen Entscheidung des BGH im Steuerrecht allenfalls zu Gunsten des Steuerpflichtigen anzuwenden sind. Denn die Steuerverwaltung ist eine Eingriffsverwaltung. Ihre Eingriffe in Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) bedürfen nach dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) einer Rechtsgrundlage. Nach der Rechtsprechung des BVerfG fordern die Grundsätze des Rechtsstaates, dass Ermächtigungen der Exekutive zur Vornahme belastender Verwaltungsakte durch das ermächtigende Gesetz nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sind, so dass die Eingriffe messbar und in gewissem Umfang für den Einzelnen voraussehbar und berechenbar werden. Die Verwaltungsbehörden dürfen sich nicht selbst durch analoge Anwendung von Vorschriften Eingriffstatbestände schaffen (Beschluss des BVerfG vom 14. August 1996 2 BvR 2088/93, NJW 1996, 3146). Dementsprechend ist im Steuerrecht eine Rechtsfortbildung zu Lasten des Steuerpflichtigen verfassungsrechtlich ausgeschlossen. Die Grenze der richtlinienkonformen Auslegung bleibt damit der mögliche Wortsinn.

70

Darüber hinaus liegt als Voraussetzung für eine Rechtsfortbildung eine verdeckte Regelungslücke im Sinne einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes auch nicht vor (im Ergebnis ebenso Wäger UR 2014, 318; a.A. offenbar Grube, MwStR 2014, 44). Eine solche kommt in Betracht, wenn das ausdrücklich angestrebte Ziel einer richtlinienkonformen Umsetzung durch die Regelung nicht erreicht worden ist und ausgeschlossen werden kann, dass der Gesetzgeber die Regelung in gleicher Weise erlassen hätte, wenn ihm bekannt gewesen wäre, dass sie nicht richtlinienkonform ist (vgl. z. B. BGH-Urteile vom 21. Dezember 2011 VIII ZR 70/08, NJW 2012, 1073, Rn. 34; vom 7. Mai 2014 IV ZR 76/11, NJW 2014, 2646, Rn. 23). Derartige Umstände sind nämlich – wie oben eingehend erläutert – nicht gegeben.

71

cc) Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Kläger kann danach nur bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage für den zwischen dem Kläger und der A1 ausgeführten Umsatz vorgenommen werden; das Entgelt für diesen Umsatz ist aber – wie dargelegt – unverändert. Damit geht für den Kläger das günstigere nationale Recht in diesem Fall dem Unionsrecht vor (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25. November 2004 V R 4/04, BStBl II 2005, 415).

72

Auf die Frage, ob das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten erlaubt, eine nationale Regelung wie im deutschen Recht in § 17 Abs. 1 UStG als verfahrensrechtliche Ausgestaltung trotz der Vorgaben in Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL beizubehalten (vgl. Wäger UR 2014, 319), kommt es daher nicht mehr an. Allerdings hat der EuGH die in diesem Punkt von Wäger für rechtlich bedenklich gehaltene Argumentation der Generalanwältin (Schlussanträge vom 19. Dezember 2013, ECLI:EU:C:2013:872, Rn. 47) in seinen Entscheidungsgründen auch nicht ausdrücklich übernommen bzw. darauf abgestellt.

73

2. Darüber hinaus können auch die im Übrigen geltend gemachten Vorsteuern anerkannt werden.

74

Der Kläger ist als Unternehmer grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigt. Da das Finanzamt nach Verprobung der bereits in den Voranmeldungen geltend gemachten und anerkannten Vorsteuern, die aus den Anschaffungskosten des BHKW und den damit zusammenhängenden Steuerberatungskosten herrühren, im Übrigen keine Zweifel an deren Entstehen hatte, bestehen gegen den Abzug von weiteren Vorsteuern in Höhe von EUR gleichfalls keine Bedenken.

75

3. Da der erkennende Senat in der Rechtsfrage der Vorsteuerberichtigungspflicht bei geleisteter Anzahlung mit seiner Entscheidung von der Rechtsprechung des EuGH im Urteil FIRIN in DStR 2014, 650 abweicht, ist zur Sicherung der Rechtseinheit bzw. wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsache die Zulassung der Revision erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).

76

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3, § 155 FGO i. V. m. § 708 Nr. 10 der Zivilprozessordnung (ZPO).