

# Beschluss vom 23. Juli 2019, XI B 29/19

**Überhöhtes Entgelt als umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage; kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts allein wegen Vereinbarung eines überhöhten Entgelts**

ECLI:DE:BFH:2019:B.230719.XIB29.19.0

BFH XI. Senat

AO § 42, UStG § 10 Abs 5 S 1, UStG § 10 Abs 5 S 2, EGRL 112/2006 Art 80 Abs 1 S 1 Buchst c, UStG VZ 2011 , UStG VZ 2012 , UStG VZ 2013 , UStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 06. März 2019, Az: 11 K 23/18

## Leitsätze

NV: Es ist nicht klärungsbedürftig, dass

- auch ein überhöhtes Entgelt Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist, solange nur feststeht, dass der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht ;
- eine analoge Anwendung des § 10 Abs. 5 Satz 1 UStG auf dort nicht geregelte Fallgruppen grundsätzlich nicht in Betracht kommt ;
- § 42 AO bei der Umsatzsteuer bereichsspezifisch i.S. der Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH auszulegen ist ;
- § 42 AO in Fällen des überhöhten Entgelts zwar grundsätzlich nicht zur Anwendung kommt, da die Vorschrift nicht der Korrektur einer Gestaltung dient, die zu einer höheren Umsatzsteuer führt, als sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung angefallen wäre, die Regelung aber bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen zur Anwendung kommen kann ;
- die Feststellung eines Missbrauchs i.S. des § 42 AO auch in Fällen des überhöhten Entgelts zum einen erfordert, dass die fraglichen Umsätze (trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 77/388/EWG bzw. der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts) einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde, und zum anderen ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird .

## Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 07.03.2019 - 11 K 23/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten im Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision darum, ob die Vereinbarung eines überhöhten Preises einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts (§ 42 der Abgabenordnung --AO--) bzw. einen Rechtsmissbrauch i.S. der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) darstellt.
- 2** Die Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betreibt Biogasanlagen und Blockheizkraftwerke. An ihr sind 57 Landwirte als Gesellschafter beteiligt.

- 3 Die Klägerin erwarb in den Streitjahren (2011 bis 2014) für ihre Biogasanlagen zwischen 36 000 t und 38 000 t Gülle zum Preis von 12,50 € bis 13,50 € pro Tonne. Sie zahlte den liefernden Landwirten darüber hinaus eine Transportentschädigung in Abhängigkeit von der jeweiligen Entfernung. Die vom jeweiligen Landwirt für die Güllielieferung abzunehmende Menge an Gärresten wurde dem Landwirt zusätzlich mit 0,50 € bis 1,50 € pro Tonne vergütet.
- 4 Die Lieferer waren --bis auf eine Ausnahme (Fremdanbieter)-- Gesellschafter der Klägerin (allerdings waren nicht alle Gesellschafter Güllielieferanten). Der Fremdanbieter stand in einem Gesellschaftsverhältnis zu einem Gesellschafter der Klägerin. Die überwiegende Anzahl der liefernden Landwirte, aber nicht alle, versteuerten die Güllielieferungen gemäß § 24 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).
- 5 Der Preis der Gülle wurde nach Angaben der Klägerin auf Grundlage des Düngewertes und der Entfernung zum Lieferort ermittelt. Zu Beginn der Güllielieferungen sei ein Preis in Höhe von 7 € pro Tonne Gülle angeboten worden. Dieser Preis habe jedoch die Rücknahmepflicht einer entsprechenden Menge Gärsubstrats beinhaltet. Viele Landwirte hätten deshalb zunächst keine Gülle angeboten, da sie über kein Gärrestelager verfügten, weshalb die Biogasanlagen Probleme gehabt hätten, ausreichend Gülle einzukaufen. Daher sei der Preis auf 12 € pro Tonne angehoben worden. Die Klägerin hat hierzu ein Protokoll ihrer Verwaltungsratssitzung vorgelegt, aus dem der einstimmige Beschluss des Verwaltungsrats über die Erhöhung der Vergütung hervorgeht, wobei ausschlaggebend die zögerliche Anfuhr der Gülle nach Plan besonders in den Arbeitsspitzen auf den Betrieben sei. Ferner habe die Fütterung der Biogasanlagen mit mindestens 30 % an Gülle notwendig ununterbrochen gewährleistet sein müssen, um den sog. Güllebonus nach dem Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Erneuerbare-Energien-Gesetz --EEG--) zu erhalten.
- 6 Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) nahm nach Durchführung einer Außenprüfung in Umsatzsteuer-Änderungsbescheiden vom 02.03.2017 an, dass die für die Gülle gezahlten Preise deutlich überhöht seien. Bereits im Jahr 2011 seien auf dem Güllemarkt Preise um 3 € pro Tonne üblich gewesen. Auch die Nähe der Anbieter zur Biogasanlage sei kein nachvollziehbarer Grund für so stark vom Marktwert abweichende Preise. Die Preisgestaltung sei i.S. des § 42 AO rechtsmissbräuchlich und letztlich allein aus steuerlichen Motiven gewählt worden, da dem Vorsteuerabzug auf Seiten der Klägerin keine Zahlungsverpflichtung auf Seiten der liefernden Landwirte gegenübergestanden habe, weil (und soweit) diese ihre Umsätze nach § 24 UStG versteuert hätten. Es kürzte daher die in den Gutschriften mit 10,7 % ausgewiesenen Vorsteuern um 75 % und erkannte damit einen Güllspreis von durchschnittlich lediglich ca. 3 € pro Tonne an. Im Übrigen wertete es den Ausweis der Umsatzsteuer in den Gutschriften als unberechtigt, da dieser nicht durch die Lieferung begründet sei.
- 7 Die Einsprüche blieben erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 12.12.2017). Das FA führte ergänzend aus, die Tatsache, dass nicht sämtliche Gesellschafter an den Lieferungen beteiligt seien, ändere am Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung nichts, da die Gestaltung der Klägerin insgesamt zugutekomme und sich über die Gewinnbeteiligung auch bei den wenigen nicht liefernden Gesellschaftern positiv auswirke. Die Güllielieferungen ermöglichten der Klägerin den Bezug des sog. Güllebonus nach dem EEG. Die Klägerin erhalte mithin erhöhte Erlöse, an denen alle Gesellschafter partizipierten.
- 8 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem Urteil vom 07.03.2019 - 11 K 23/18 statt und ließ die Revision nicht zu. Es entschied, der Klägerin stehe der Vorsteuerabzug aus den Güllielieferungen ihrer Gesellschafter in der in den Gutschriften ausgewiesenen Höhe zu. Auch wenn die Gegenleistung im Verhältnis zum allgemeinen Marktpreis weit überhöht sei, stelle sie nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) das Entgelt dar. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts liege nicht vor. Das FG könne nicht feststellen, dass die Entgelte für die Güllielieferungen in nicht mehr nachvollziehbarer Höhe überschritten worden seien. Laut Protokoll der Verwaltungsratssitzung der Klägerin habe sie die Güllievergütung wegen der zögerlichen Anfuhr der Gülle nach Plan besonders in den Arbeitsspitzen auf den Betrieben erhöht. Die Klägerin habe hierzu ausgeführt, dass die Biogasanlagen, um den sog. Güllebonus zu bekommen, jeden Tag mindestens 30 % Gülle einsetzen mussten. Die Nichteinhaltung dieser Vorgabe an einem einzigen Tag habe die Streichung des Bonus für das gesamte Jahr zur Konsequenz gehabt. Somit gebe es für die Erhöhung des Entgelts für die Gülle einen nachvollziehbaren wirtschaftlichen Grund. Dass die interne Ausschreibung der Gülliemengen nach der Preiserhöhung unter Beibehaltung der bisherigen Lieferquoten stattfand, sei kein Grund, die Angaben der Klägerin als Schutzbehauptung zu werten. Denn die interne Ausschreibung sage nichts über die vereinbarungsgemäße tatsächliche Anfuhr der Gülle (besonders in Arbeitsspitzen) aus.
- 9 Mit seiner Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht das FA geltend, die Revision sei wegen Divergenz

zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) sowie wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Beschwerde ist unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen, soweit sie i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO hinreichend dargelegt worden sind, nicht vor.
- 11** 1. Grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO kommt einer Rechtssache zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärbar sein (vgl. BFH-Beschlüsse vom 15.11.2018 - XI B 49/18, BFH/NV 2019, 208, Rz 8; vom 13.03.2019 - XI B 89/18, BFH/NV 2019, 945, Rz 16).
- 12** 2. Das Erfordernis einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) ist ein Unterfall des Zulassungsgrunds der grundsätzlichen Bedeutung (vgl. BFH-Beschlüsse vom 24.07.2017 - XI B 37/17, BFH/NV 2017, 1635, Rz 16; vom 21.03.2018 - XI B 113/17, BFH/NV 2018, 739, Rz 8). Die Revision ist zur Fortbildung des Rechts zuzulassen, wenn davon auszugehen ist, dass im Einzelfall Veranlassung besteht, Grundsätze und Leitlinien für die Auslegung von Gesetzesbestimmungen des materiellen Rechts oder des Verfahrensrechts aufzustellen oder Gesetzeslücken rechtsschöpferisch auszufüllen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 24.06.2014 - XI B 45/13, BFH/NV 2014, 1584, Rz 35, m.w.N.). Auch dieser Zulassungsgrund setzt eine klärungsbedürftige und klärbare Rechtsfrage voraus (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 24.07.2017 - XI B 25/17, BFH/NV 2017, 1591, Rz 25).
- 13** 3. Rechtsfragen der genannten Art (s. zu 1. und zu 2.) wirft die Beschwerde nicht auf, so dass die Revision weder wegen grundsätzlicher Bedeutung noch zur Fortbildung des Rechts zuzulassen ist.
- 14** a) Die Beschwerde wirft zunächst folgende Rechtsfrage auf:  
"Ist ein Rechtsmissbrauch in den Fällen, in denen sich ein nicht dem Fremdvergleich entsprechendes vereinbartes Entgelt dahingehend auswirkt, dass der Leistungsempfängerin regelmäßig ein Vorsteuerüberschuss zuwächst, dem bei ihren nach § 24 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 UStG durchschnittssatzversteuernden Geschäftspartnern keine Zahllast gegenüber steht, bereits aus dem Grund zu verneinen, dass der Gesetzgeber das Problem des unangemessenen Entgelts gesehen und nur in den Fällen der Mindestbemessungsgrundlage für das unangemessen niedrige Entgelt geregelt hat?"
- 15** aa) Diese Rechtsfrage ist im Streitfall bereits nicht klärbar; denn das FA hat weder dargelegt noch ist nach dem Akteninhalt ersichtlich, dass der Klägerin als Leistungsempfängerin, die fast ausschließlich Umsätze zum Regelsteuersatz ausführt, regelmäßig ein Vorsteuerüberschuss zuwächst.
- 16** bb) Außerdem hat das FG trotz des Umstands, dass der Gesetzgeber in § 10 Abs. 5 Satz 1 UStG nur die Mindestbemessungsgrundlage geregelt hat, zusätzlich eine Prüfung anhand des § 42 AO in Gestalt des unionsrechtlichen Missbrauchsverbots vorgenommen. Das FG hat damit im angefochtenen Urteil die Anwendung des § 42 AO nicht bereits deshalb verneint, weil der Gesetzgeber nur die Mindestbemessungsgrundlage geregelt hat.
- 17** b) Die vom FA aufgeworfene Rechtsfrage, ob § 42 AO dahingehend richtlinienkonform auszulegen ist, dass ein Rechtsmissbrauch vorliegt, wenn entsprechend der Regelung des Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) eine Gegenleistung höher ist als der Nominalwert, der Lieferer nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Lieferung an Empfänger erfolgt, zu denen entsprechende Bindungen i.S. des Art. 80 Abs. 1 Satz 1 MwStSystRL bestehen,
- ist nicht klärungsbedürftig; denn durch die Rechtsprechung des BFH ist bereits geklärt, dass sie in dieser Allgemeinheit zu verneinen ist.

- 18** aa) FG und FA haben zutreffend ausgeführt, dass der Mitgliedstaat Bundesrepublik Deutschland von der Option des Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL keinen Gebrauch gemacht hat. Dies hat der Gesetzgeber durch § 10 Abs. 5 Satz 2 UStG mit Wirkung vom 31.07.2014 gesetzlich klargestellt. Nur im Sonderfall der verbilligten Leistungen an den in § 10 Abs. 5 UStG benannten Personenkreis ist die Mindestbemessungsgrundlage zu prüfen und entsprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine Begrenzung auf das marktübliche Entgelt vorzunehmen (BTDrucks 18/1529, S. 73, zu Nr. 2).
- 19** bb) Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung des BFH zur früheren Rechtslage (vgl. BFH-Urteile vom 06.10.1988 - V R 124/83, BFH/NV 1989, 469, unter II.1.c, Rz 26; vom 22.06.1989 - V R 37/84, BFHE 158, 144, BStBl II 1989, 913, unter II.2.c, Rz 27; vom 10.05.1990 - V R 47/86, BFHE 161, 185, BStBl II 1990, 757, unter II.2.b, Rz 26; s.a. Abschn. 10.1 Abs. 2 Satz 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses). Danach ist die Angemessenheit des Entgelts im Hinblick auf den objektiven Wert von Leistung und Gegenleistung insoweit ohne Belang, solange nur feststeht, dass Leistung und Gegenleistung miteinander innerlich verbunden sind. Auf eine mögliche ertragsteuerrechtliche Einstufung als verdeckte Gewinnausschüttung o.Ä. kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1987 - X R 12/81, BFHE 151, 492, BStBl II 1988, 210).
- 20** cc) Ebenfalls bereits geklärt ist, dass eine analoge Anwendung des § 10 Abs. 5 Satz 1 UStG auf dort nicht geregelte Fallgruppen grundsätzlich nicht in Betracht kommt, da die Regelung als nationale Sondermaßnahme eng auszulegen ist (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, BFH/NV 2017, 1400, Rz 70 f.). Darüber hinaus widersprüche sie seit 31.07.2014 der Regelung des § 10 Abs. 5 Satz 2 UStG.
- 21** dd) Weiterhin ist bereits geklärt, dass § 42 AO in Fällen des überhöhten Entgelts grundsätzlich nicht zur Anwendung kommt; denn die Vorschrift dient nicht der Korrektur von Gestaltungen, die zu einer höheren Steuer führen, als sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung angefallen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 03.03.1988 - V R 183/83, BFHE 153, 90, BStBl II 1989, 205, unter II.2., Rz 14). Die Höhe des Entgelts spricht für sich genommen nicht für das Vorliegen eines Missbrauchs (vgl. BFH-Urteil vom 01.06.2016 - XI R 17/11, BFHE 254, 164, BStBl II 2017, 581, Rz 36). Dies gilt auch in Fällen, in denen der liefernde Unternehmer seine Umsätze nach Durchschnittssätzen versteuert (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 161, 185, BStBl II 1990, 757, unter I. und II.2.b, Rz 7 und 29).
- 22** ee) Dies schließt es zwar nach der Rechtsprechung des BFH nicht aus, dass nach dem bei der Umsatzsteuer bereichsspezifisch i.S. der Missbrauchs-Rechtsprechung des EuGH auszulegenden (vgl. BFH-Urteile vom 11.04.2013 - V R 28/12, BFH/NV 2013, 1638, Rz 28; vom 16.06.2015 - XI R 17/13, BFHE 250, 470, BStBl II 2015, 1024, Leitsatz 4 und Rz 34 ff.; vom 09.09.2015 - XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz 34) § 42 AO unter weiteren Voraussetzungen zur Anwendung gelangen kann (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 - XI R 12/96, BFHE 182, 395, BStBl II 1997, 374, unter II.1., Rz 20). Der BFH hat dies z.B. angenommen, wenn ein Händler und ein Landwirt die Umsätze des Landwirts durch Verkauf und Rückkauf von Tieren oder sonstigen landwirtschaftlichen Produkten ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Gehalt der vom Landwirt erbrachten Leistung künstlich erhöhen und der Händler in den Genuss eines hierdurch erhöhten Vorsteuerabzugs zu gelangen versucht (vgl. BFH-Urteil vom 09.07.1998 - V R 68/96, BFHE 186, 161, BStBl II 1998, 637).
- 23** (1) Allerdings erfordert die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis zum einen, dass die fraglichen Umsätze --trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG) bzw. der MwStSystRL und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts-- einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH-Urteile Halifax u.a. vom 21.02.2006 - C-255/02, EU:C:2006:121, BFH/NV 2006, Beilage 3, 260, Rz 74 ff.; Cussens u.a. vom 22.11.2017 - C-251/16, EU:C:2017:881, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2018, 80, m. Anm. Klenk, Rz 53 und 70; s.a. EuGH-Urteil T Danmark und Y Danmark vom 26.02.2019 - C-116/16, C-117/16, EU:C:2019:135, Internationales Steuerrecht 2019, 266, Rz 97).
- 24** (2) Die Feststellung eines Rechtsmissbrauchs in diesem Sinne erfordert eine tatsächliche Würdigung der Umstände des jeweiligen Einzelfalls durch das FG, die in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO auch in einem gedachten Revisionsverfahren für den BFH bindend ist (vgl. BFH-Urteile vom 19.01.2016 - XI R 38/12, BFHE 252, 516, BStBl II 2017, 567, Rz 45; in BFHE 258, 532, BFH/NV 2017, 1400, Rz 66). Eine Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung oder zur Fortbildung des Rechts wegen solcher einzelfallbezogener Beurteilungen

kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 29.01.2009 - IX B 23/08, nicht veröffentlicht; vom 04.05.2012 - VIII B 174/11, BFH/NV 2012, 1330, Rz 5; s.a. BFH-Beschluss vom 14.12.2001 - V B 184/00, BFH/NV 2002, 681).

- 25** (3) Nur beiläufig weist der Senat deshalb darauf hin, dass das FG in dem Interesse der Klägerin an der Sicherung des sog. Güllebonus einen beachtlichen außersteuerrechtlichen Grund für die Höhe des gezahlten Entgelts gesehen hat und die tatsächliche Würdigung des FG im Übrigen in Einklang mit derjenigen in Rz 29 des BFH-Urteils in BFHE 161, 185, BStBl II 1990, 757 steht.
- 26** ff) Die Auffassung des FA, in Fällen des Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL typisierend (ohne außersteuerrechtliche Gründe für eine entsprechende Preisgestaltung zuzulassen) einen Missbrauch anzunehmen, würde dazu führen, dass wegen Art. 325 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union eine Verpflichtung der Mitgliedstaaten zur Einführung einer dem Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL entsprechenden Regelung bestünde. Dies widerspräche sowohl dem Richtlinienwortlaut als auch dem Willen des Richtliniengebers, in Anbetracht der unterschiedlichen Erfordernisse der Mitgliedstaaten nur allen Mitgliedstaaten die Möglichkeit einzuräumen, diese Regeln zu erlassen, wenn sich dies als notwendig erweist (so der 1. Erwägungsgrund der Änderungsrichtlinie 2006/69/EG des Rates vom 24.07.2006 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG hinsichtlich bestimmter Maßnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung oder -umgehung, zur Vereinfachung der Erhebung der Mehrwertsteuer sowie zur Aufhebung bestimmter Entscheidungen über die Genehmigung von Ausnahmeregelungen). Darauf kommt es aber in diesem Verfahren nicht mehr an.
- 27** c) Die Beschwerde wirft drittens die Rechtsfrage auf:
- Kann eine Unangemessenheit i.S. des § 42 AO schon dadurch ausgeschlossen sein, dass der nationale Gesetzgeber das Problem eines unangemessen erhöhten Entgelts über den fakultativ anwendbaren Art. 80 Abs. 1 Satz 1 Buchst. c MwStSystRL zwar kennt, aber von einer möglichen Anwendung bislang keinen Gebrauch gemacht hat und die Frage der Angemessenheit im UStG grundsätzlich nicht gestellt wird?
- 28** Auch diese Rechtsfrage ist aus den unter II.3.b ee (3) genannten Gründen im Streitfall nicht klärbar, weil das FG die Anwendung des § 42 AO aus anderen Gründen (Absicherung des sog. Güllebonus als beachtlicher außersteuerrechtlicher Grund) ausgeschlossen hat.
- 29** Außerdem ist die Rechtsfrage durch die unter II.3.b ee genannte Rechtsprechung dahingehend geklärt, dass § 42 AO im Umsatzsteuerrecht anwendbar ist, wenn Gründe vorliegen, die einen Missbrauch i.S. der Rechtsprechung des EuGH begründen (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 1638; in BFHE 250, 470, BStBl II 2015, 1024).
- 30** 4. Bereits nicht i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO hinreichend dargelegt hat das FA, dass die Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz zuzulassen sei.
- 31** a) Zur schlüssigen Darlegung dieses Zulassungsgrundes muss sich aus der Beschwerdebegründung u.a. ergeben, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der angeblichen Divergenzentscheidung (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 03.02.2016 - XI B 53/15, BFH/NV 2016, 954, Rz 15; vom 26.09.2017 - XI B 65/17, BFH/NV 2018, 240, Rz 25; jeweils m.w.N.).
- 32** b) An derartigen Darlegungen fehlt es im Streitfall.
- 33** aa) Das FA behauptet zwar, dass das Urteil des FG vom Urteil des FG München vom 01.07.2015 - 3 K 2165/12 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2017, 241) sowie dem Beschluss des FG Münster vom 23.01.2017 - 15 V 2563/16 U (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 530) abweiche und die Sachverhalte vergleichbar seien.
- 34** bb) Allerdings haben sowohl das FG München (DStRE 2017, 241, Rz 34 und 35) als auch das FG Münster (EFG 2017, 530, Rz 39) das Vorliegen eines Missbrauchs wesentlich auf den höheren Steuersatz für die Eingangslieferung (§ 24 UStG) und den niedrigeren Steuersatz auf die Ausgangslieferung (§ 12 Abs. 2 UStG) gestützt, so dass in den von ihnen beurteilten Fällen aufgrund der Steuerermäßigung für die Ausgangslieferung jeweils regelmäßig ein Überschuss der Vorsteuer über die Umsatzsteuer entstand. Dass im Streitfall eine vergleichbare Situation bei der Klägerin, die Biogasanlagen und Blockheizkraftwerke betreibt, vorliegt, ist vom FA bereits nicht dargetan (und im Übrigen aus den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden auch nicht ersichtlich).
- 35** 5. Der Senat sieht von einer weiteren Begründung ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).

**36** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)