

## Urteil vom 05. Dezember 2018, XI R 8/14

**Unternehmereigenschaft sowie Vorsteuerabzug und -korrektur bei Vorauszahlung für nicht geliefertes Blockheizkraftwerk in einem betrügerischen Schneeballsystem - Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 05.12.2018 XI R 44/14**

ECLI:DE:BFH:2018:U.051218.XIR8.14.0

BFH XI. Senat

UStG § 2 Abs 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 3, UStG § 14 Abs 4, UStG § 14 Abs 5 S 1, UStG § 14c Abs 2 S 2, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 65, UStG § 17 Abs 2 Nr 2, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a S 4, UStG VZ 2010

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 29. April 2013, Az: 4 K 840/11

### Leitsätze

1. NV: Die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Unternehmereigenschaft des (Voraus- bzw.) Anzahlenden sind bei einer reinen Finanzierungsleistung ohne nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen nicht erfüllt; davon kann bei einem Liefergeschäft aber nur dann gesprochen werden, wenn nach den zivilrechtlichen Vereinbarungen die Verfügungsmacht über das künftig noch zu liefernde Blockheizkraftwerk zu keinem Zeitpunkt hätte verschafft werden sollen .
2. NV: Der Vorsteuerabzug aus einer geleisteten Vorauszahlung ist dem Zahlenden nicht zu versagen, wenn zum Zeitpunkt seiner Leistung im Voraus die Lieferung sicher erschien, weil alle maßgeblichen Elemente der zukünftigen Lieferung als ihm bekannt angesehen werden konnten, und anhand objektiver Umstände nicht erwiesen ist, dass er zu diesem Zeitpunkt wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung dieser Lieferung im betrügerischen Schneeballsystem unsicher war .
3. NV: Die Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG setzt die Rückzahlung der geleisteten Vorauszahlung voraus; sie ist offenkundig unangemessen und daher ausgeschlossen, wenn der Erwerber anschließend von der Steuerbehörde die Erstattung der auf die fragliche Vorauszahlung entrichteten Steuer beanspruchen kann .

### Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 30. April 2013 4 K 840/11 aufgehoben.

Die Umsatzsteuer für 2010 wird unter Abänderung des Umsatzsteuerbescheids für 2010 des Beklagten vom 25. Februar 2015 auf ... € festgesetzt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben der Kläger und der Beklagte jeweils zu 1/2 zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), der im Jahr 2010 (Streitjahr) als Arbeitnehmer bei der X AG beschäftigt war, zeigte im Streitjahr rückwirkend zum 1. Dezember 2009 die Eröffnung eines Gewerbebetriebes an. Er beabsichtige, ein Blockheizkraftwerk zu erwerben und dieses an einen Dritten zu verpachten, damit dieser es zur Stromgewinnung und Einspeisung nutzen könne.

- 2 Am 29. Mai 2010 bestellte der Kläger bei der A ein Blockheizkraftwerk mit einer Leistung von 40 kW zum Preis von 30.000 € zzgl. 5.700 € Umsatzsteuer, dessen Lieferung voraussichtlich 14 Wochen nach Geldeingang vorgesehen war. Die mit Rechnung vom 31. Mai 2010 angeforderte Vorauszahlung in Höhe von 35.700 €, die über ein Darlehen finanziert wurde, überwies der Kläger am 12. August 2010. Ausweislich eines Stempels auf der Rechnung vom 31. Mai 2010 "BEZAHLT 16. Aug. 2010" ging der überwiesene Betrag bei A an diesem Tag ein.
- 3 Der Kläger beabsichtigte zunächst den Betrieb der in einem Container montierten Anlage (sog. Verwaltungsvertragsmodell). Von dem hierzu am 9. Juni 2010 mit einer Gesellschaft aus dem geschäftlichen Umfeld der A geschlossenen Verwaltungs-, Service- sowie (den Stellplatz für die Anlage betreffenden) Mietvertrag ist der Kläger mit Schreiben vom 19. September 2010 mit "sofortiger Wirkung" zurückgetreten.
- 4 Am 4. Oktober 2010 kam durch Gegenzeichnung ein "Pachtvertrag" über das Blockheizkraftwerk mit dem Kläger, der bereits am 22. September 2010 unterzeichnet hatte, zustande (sog. Verpachtungsmodell). A war danach berechtigt, das Blockheizkraftwerk zur Erzeugung von Strom und anderen Energien gegen eine jährliche Pacht in Höhe von 14.400 € (netto), zahlbar in zwölf monatlichen Raten zu jeweils 1.200 € zzgl. Umsatzsteuer, zu nutzen. Der "Pachtvertrag" hatte eine Laufzeit von zehn Jahren. Dem Kläger wurde die Option zur "einseitigen Verlängerung" des "Pachtvertrags" um zweimal fünf Jahre eingeräumt. Die vereinbarte "Pacht" war "ab Beginn des zweiten Monats nach Abschluss" zu zahlen, ohne dass es auf eine Übergabe des Blockheizkraftwerks angekommen wäre.
- 5 Außerdem erwarb der Kläger mit Rechnung vom 20. September 2010 einen PKW (...) zu einem Kaufpreis von ... € zzgl. ... € Umsatzsteuer.
- 6 Der Kläger erhielt von A in den Monaten Oktober bis Dezember 2010 Zahlungen in Höhe von jeweils 1.428 € (1.200 € zzgl. 228 € Umsatzsteuer).
- 7 Zur Lieferung, Verpachtung und zum Betrieb des Blockheizkraftwerks kam es nicht. Am 30. November 2010 wurden von der Staatsanwaltschaft u.a. die Geschäftsräume der A durchsucht und Personen festgenommen (s. dazu auch Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 2016 XI R 44/14, BFHE 255, 328, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2017, 72, Rz 7). Am 1. Dezember 2010 teilte A auf ihrer Internetseite mit, dass die Produktion trotz der Durchsuchung weiterlaufe. In einer weiteren Nachricht am 3. Dezember 2010 wurde mitgeteilt, dass sämtliche Vertriebsaktivitäten eingestellt worden seien, insbesondere vorerst keine Bestellungen mehr angenommen und keine Container mehr ausgeliefert würden. Am 7. Dezember 2010 wurde im Fernsehen über "das Betrugsmodell der A" berichtet.
- 8 Auf einen Antrag vom 30. Dezember 2010 wurde am 1. März 2011 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der A eröffnet (vgl. Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Urteil vom 19. September 2014 9 K 2914/12, juris, Rz 13; BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 8).
- 9 Das Landgericht (LG) Nürnberg-Fürth sprach elf Angeklagte, die im Bereich der A-Firmengruppe tätig waren, in 88 Fällen des gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs für schuldig (Urteil vom 27. Februar 2014 12 Kls 507 Js 1612/10); dort ist ausgeführt: "Die Angeklagten verkauften ab Anfang 2010 mit Rapsöl betriebene Blockheizkraftwerke, die auf Grund eines angeblich äußerst niedrigen Verbrauchs auf Dauer extrem rentabel sein sollten. Die Angeklagten, die zuvor überwiegend im Strukturvertrieb tätig waren und keine Erfahrungen mit der Herstellung und dem Betrieb von Blockheizkraftwerken hatten, nahmen billigend in Kauf, dass es nicht möglich sein würde, Blockheizkraftwerke mit den zugesagten Eigenschaften, insbesondere dem wissenschaftlich nicht erklärbaren Verbrauch, herzustellen. Sie nahmen daher billigend in Kauf, dass die Käufer der Blockheizkraftwerke, die jeweils Vorkasse leisten mussten, keine adäquate Gegenleistung erhalten." Das Urteil des LG ist rechtskräftig (vgl. Beschluss des Bundesgerichtshofs vom 11. Juni 2015 1 StR 590/14, Neue Zeitschrift für Strafrecht-Rechtsprechungs-Report 2015, 379).
- 10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stimmte zwar der Umsatzsteuer-Jahreserklärung für 2009 vom 7. Oktober 2010, mit dem der Kläger einen Vorsteuerüberhang in Höhe von ... € geltend machte, zu. Es verweigerte jedoch seine Zustimmung zu den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate August 2010 (... €) und September 2010 (... €), mit denen der Kläger u.a. den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Blockheizkraftwerks und des PKW geltend machte. Den Voranmeldungen für die Monate Oktober bis Dezember 2010 mit geringen Vorsteuerüberhängen stimmte das FA (zunächst) wiederum zu.
- 11 Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass der Kläger kein Unternehmer sei, da er keine Leistungen gegen Entgelt erbracht habe. Zwar habe der Kläger für die Monate Oktober bis Dezember 2010 als

"Pacht" bezeichnete Zahlungen erhalten. Der Pachtgegenstand sei jedoch nicht hergestellt und der Vertragsinhalt nicht realisiert worden. Außerdem habe der Kläger eine auf Gestellung von Kapital gerichtete Investition getätigt, die keine unternehmerische Tätigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinne begründe.

- 12 Dementsprechend erließ das FA am 23. Februar 2011 Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für die Monate August und September 2010 in Höhe von jeweils 0 € sowie für die Monate Oktober bis Dezember 2010 in Höhe von jeweils 228 €.
- 13 Die vom Kläger hiergegen jeweils eingelegten Einsprüche hatten keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 20. Juni 2011).
- 14 Das FG des Landes Sachsen-Anhalt wies die dagegen erhobene Klage als unbegründet ab. Das Urteil vom 30. April 2013 4 K 840/11 ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1613.
- 15 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 16 Mit Beschluss vom 14. Februar 2017 XI R 8/14 hat der Senat das Verfahren nach §§ 74, 121 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in der Rechtssache C-661/16 ausgesetzt.
- 17 Auf die in Parallelverfahren ergangenen Vorabentscheidungsersuchen des XI. und des V. Senats des BFH (Beschlüsse in BFHE 255, 328, UR 2017, 72; vom 21. September 2016 V R 29/15, BFHE 255, 315, UR 2017, 66) hat der EuGH mit seinem Urteil Kollroß vom 31. Mai 2018 in den verbundenen Rechtssachen C-660/16 und C-661/16 (EU:C:2018:372, UR 2018, 519) wie folgt geantwortet:  
"1. Die Art. 65 und 167 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [MwStSystRL] sind dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Leistung einer Anzahlung dem potenziellen Erwerber der betreffenden Gegenstände nicht versagt werden darf, wenn diese Anzahlung geleistet und vereinnahmt wurde und zum Zeitpunkt dieser Leistung alle maßgeblichen Elemente der zukünftigen Lieferung als dem Erwerber bekannt angesehen werden konnten und die Lieferung dieser Gegenstände daher sicher erschien. Dem Erwerber darf ein solches Recht jedoch versagt werden, wenn anhand objektiver Umstände erwiesen ist, dass er zum Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung dieser Lieferung unsicher war.  
2. Die Art. 185 und 186 der Richtlinie 2006/112 sind dahin auszulegen, dass sie unter Umständen wie denen der Ausgangsverfahren nationalen Rechtsvorschriften oder Gepflogenheiten nicht entgegenstehen, nach denen die Berichtigung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich einer für die Lieferung eines Gegenstands geleisteten Anzahlung voraussetzt, dass diese Anzahlung vom Lieferer zurückgezahlt wird."
- 18 Im Revisionsverfahren hat das FA die Umsatzsteuer für das Streitjahr (2010) mit Umsatzsteuer-Jahresbescheid vom 25. Februar 2015 auf 684 € festgesetzt.
- 19 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 25. Februar 2015 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer für das Streitjahr entsprechend den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für August bis Dezember 2010 festgesetzt wird.
- 20 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 21 Die Revision des Klägers ist begründet. Das Urteil des FG ist schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Der Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 25. Februar 2015 ist im Umfang des Tenors zu ändern und die Klage im Übrigen abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 22 Der Kläger ist im Streitjahr als Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) berechtigt, nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG die Vorsteuer in Höhe von 5.700 € aus der Vorauszahlung für das Blockheizkraftwerk abzuziehen. Eine Berichtigung dieses Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG kommt im Streitjahr nicht in Betracht.

- 23** Die geltend gemachten Vorsteuern aus dem Erwerb des PKW sowie aus Bewirtungsaufwendungen und Rechnungen von Baumärkten sind nicht abziehbar. Im Übrigen schuldet der Kläger Umsatzsteuer in Höhe von 684 € nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG.
- 24** 1. Die Vorentscheidung ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.
- 25** a) Das FA hat während des Revisionsverfahrens den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr vom 25. Februar 2015 erlassen. Dieser Jahresbescheid hat die angefochtenen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide für August bis Dezember 2010 vom 23. Februar 2011, die Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens gewesen sind, ersetzt (vgl. BFH-Urteile vom 5. Juni 2014 XI R 25/12, BFHE 245, 465, BStBl II 2017, 806, Rz 27, m.w.N.; vom 9. September 2015 XI R 21/13, BFH/NV 2016, 597, Rz 18; vom 12. Oktober 2016 XI R 5/14, BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 18) und ist nach § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Da dem Urteil des FG nicht mehr existierende Bescheide zugrunde liegen, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. April 2013 XI R 3/11, BFHE 242, 410, BStBl II 2014, 86, Rz 26; vom 16. Juni 2015 XI R 18/13, BFH/NV 2015, 1607, Rz 20; vom 21. Oktober 2015 XI R 28/14, BFHE 252, 460, BStBl II 2016, 550, Rz 22 f.; in BFH/NV 2016, 597, Rz 18; in BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 18; jeweils m.w.N.; ferner BFH-Beschluss vom 27. September 2017 XI R 18/16, BFH/NV 2018, 244, Rz 17).
- 26** b) Dennoch bedarf es keiner Zurückverweisung gemäß § 127 FGO (vgl. dazu BFH-Urteil vom 21. Januar 2015 XI R 12/14, BFH/NV 2015, 957, m.w.N.). Da die Sache spruchreif ist, der nunmehr streitgegenständliche Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr keine neuen Streitpunkte enthält und der Kläger seinen Antrag umgestellt hat, kann der Senat auf der Grundlage der fortgeltenden tatsächlichen Feststellungen des FG in der Sache entscheiden (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile in BFHE 245, 465, BStBl II 2017, 806, Rz 29; vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, Rz 18; jeweils m.w.N.; in BFHE 255, 457, BStBl II 2017, 500, Rz 18).
- 27** 2. Der Kläger ist --anders als das FG entschieden hat-- als Unternehmer anzusehen und damit grundsätzlich gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- 28** a) 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).
- 29** aa) Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist bereits, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine unternehmerische Tätigkeit auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diesen Zweck tätigt (vgl. BFH-Urteile vom 22. Februar 2001 V R 77/96, BFHE 194, 498, BStBl II 2003, 426, Leitsatz 1; vom 8. März 2001 V R 24/98, BFHE 194, 522, BStBl II 2003, 430, Leitsatz 1; vom 27. Januar 2011 V R 21/09, BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524, Rz 34, m.w.N.; BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 31).
- 30** bb) Auch die Anzahlung auf einen Kaufpreis stellt eine solche Investition dar (vgl. dazu BFH-Urteile vom 17. Mai 2001 V R 38/00, BFHE 195, 437, BStBl II 2003, 434, Leitsatz 1; in BFHE 233, 77, BStBl II 2011, 524, Rz 34, m.w.N.; BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 32).
- 31** b) Der Betrieb eines Blockheizkraftwerks führt 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, BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, Rz 16, m.w.N.; BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 33). Gleiches gilt für die nachhaltige Vermietung (Verpachtung) eines körperlichen Gegenstands (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Dezember 1996 V R 23/93, BFHE 182, 388, BStBl II 1997, 368, unter II.1., Rz 31; vom 2. Juli 2008 XI R 60/06, BFHE 222, 112, BStBl II 2009, 167, unter II.1., Rz 16; jeweils m.w.N.; BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 33).
- 32** c) Danach ist der Kläger als Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG anzusehen. Er hatte zum Zeitpunkt der Zahlung an A die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht, eine unternehmerische Tätigkeit aufzunehmen (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 34).
- 33** aa) Dies gilt sowohl für seine ursprüngliche Absicht, das Blockheizkraftwerk im Rahmen des sog. Verwaltungsvertragsmodells selbst zu betreiben und dabei Strom gegen Entgelt zu liefern, als auch für die nachfolgend geänderte Absicht, das Blockheizkraftwerk im Rahmen des sog. Verpachtungsmodells zu verpachten. Beides sollte zu einer nachhaltigen und selbständig ausgeführten Tätigkeit zur Einnahmeerzielung führen (vgl. dazu auch BFH-Beschluss in BFHE 255, 315, UR 2017, 66, Rz 25).

- 34** bb) Im Hinblick hierauf war der Kläger bereits aufgrund der ersten Vorbereitungs-handlungen für diese Tätigkeiten als Steuerpflichtiger anzusehen. Davon ist auch der V. Senat des BFH in seinen Parallelverfahren betreffenden Entscheidungen ausgegangen (vgl. BFH-Urteil vom 29. Januar 2015 V R 51/13, BFH/NV 2015, 708, Rz 17; BFH-Beschluss in BFHE 255, 315, UR 2017, 66, Rz 26).
- 35** d) Dem kann nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass es sich vorliegend --wie das FG meint-- um eine "Kapitalanlage" gehandelt habe und der Kläger deshalb nicht Unternehmer i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG geworden sei.
- 36** aa) Von einer reinen Finanzierungsleistung ohne nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen könnte nur ausgegangen werden, wenn der Kläger nach den zivilrechtlichen Vereinbarungen die Verfügungsmacht über das künftig noch zu liefernde Blockheizkraftwerk für den Fall, dass es technisch möglich gewesen wäre, Blockheizkraftwerke mit den zugesicherten Eigenschaften herzustellen, und A die Absicht gehabt hätte, eine solcherart geschuldete Anlage zu liefern, zu keinem Zeitpunkt hätte erhalten sollen (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 597, Rz 30 ff.).
- 37** bb) Davon ist nach den vorliegenden für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgebenden zivilrechtlichen Leistungsbeziehungen, wie sie sich aus den vom FG in Bezug genommenen Verträgen ergeben, im Streitfall nicht auszugehen.
- 38** (1) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen, wer bei einem Umsatz als Leistender bzw. als Leistungsempfänger anzusehen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. April 2013 XI R 7/11, BFHE 241, 459, BStBl II 2013, 648, Rz 22, m.w.N.; in BFH/NV 2016, 597, Rz 32). Dem entspricht die Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil Newey vom 20. Juni 2013 C-653/11, EU:C:2013:409, Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2013, 373, Rz 43).
- 39** Im Streitfall hätte ausweislich der Auftragsbestätigung vom 31. Mai 2010 A als Lieferer dem Kläger als Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Blockheizkraftwerk verschafft, unabhängig davon, dass dieser zum Zeitpunkt der Lieferung die Anlage physisch nicht entgegengenommen hätte. Der nach den zivilrechtlichen Vereinbarungen beabsichtigten Verschaffung der Verfügungsmacht steht auch nicht entgegen, dass der Kläger sowohl nach dem sog. Verwaltungsvertrags- als auch nach dem sog. Verpachtungsmodell weder mit Buchhaltung und Abrechnung noch Betrieb und Wartung oder Stellplatzanmietung unmittelbar befasst gewesen wäre.
- 40** (2) Eine von den vertraglichen Vereinbarungen abweichende Bestimmung des Leistenden kommt lediglich bei Vorliegen besonderer Umstände in Betracht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. März 2006 V R 9/03, BFHE 213, 144, BStBl II 2006, 933, unter II.2.a, Rz 16, m.w.N.; in BFH/NV 2016, 597, Rz 33). Der EuGH hat hierzu entschieden, dass sich herausstellen kann, "dass einige Vertragsbestimmungen gelegentlich die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen nicht vollständig widerspiegeln", was insbesondere der Fall sein kann, wenn die betreffenden Vertragsbestimmungen eine missbräuchliche Gestaltung darstellen (vgl. EuGH-Urteil Newey, EU:C:2013:409, MwStR 2013, 373, Rz 44 f.; s. ferner BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 597, Rz 33). Davon kann ausgegangen werden, wenn zum einen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Voraussetzungen der einschlägigen Bestimmungen des Unionsrechts und des zu ihrer Umsetzung ergangenen nationalen Rechts zur Erlangung eines Steuervorteils führen, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aufgrund einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. April 2013 V R 28/12, BFH/NV 2013, 1638, Rz 28; vom 16. Juni 2015 XI R 17/13, BFHE 250, 470, BStBl II 2015, 1024, Rz 36; jeweils m.w.N.; in BFH/NV 2016, 597, Rz 34).
- 41** Im Streitfall kann nicht von einer missbräuchlichen Gestaltung ausgegangen werden, die es rechtfertigen würde, die vorliegenden zivilrechtlichen Vereinbarungen i.S. einer reinen Kapitalüberlassung des Klägers zu würdigen. Denn die zivilrechtlichen Vereinbarungen lassen --auch wenn sie Teil eines betrügerischen Schneeballsystems waren-- eine im vorgenannten Sinne rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltung, die allein zu dem Zweck erfolgte, einen Steuervorteil zu erlangen, nicht erkennen.
- 42** 3. Dem Kläger steht der streitige Vorsteuerabzug in Höhe von 5.700 € aus der Rechnung der A vom 31. Mai 2010 zu.
- 43** a) 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 den §§ 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).

- 44** Die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG beruht auf Art. 167 und Art. 168 Buchst. a i.V.m. Art. 65 MwStSystRL. Gemäß Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, ist das gemäß Art. 65 MwStSystRL zum Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts der Fall (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 708, Rz 12).
- 45** b) Die Voraussetzungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG für einen Vorsteuerabzug des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrags auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze sind erfüllt.
- 46** aa) Der Kläger hat --wie das FG unwidersprochen festgestellt hat-- die mit Vorkasse angeforderte Zahlung für das bestellte Blockheizkraftwerk in Höhe von 30.000 € zzgl. 5.700 € Umsatzsteuer, insgesamt 35.700 €, durch Überweisung vom 12. August 2010 geleistet.
- 47** bb) Darüber hinaus liegt dem Kläger --wie das FG gleichfalls festgestellt hat-- unter dem Datum vom 31. Mai 2010 eine Rechnung über die (künftige) Lieferung eines Blockheizkraftwerks i.S. von § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG vor, die den Anforderungen an die Rechnungsangaben nach § 14 Abs. 4 UStG genügt.
- 48** c) Zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung --nichts anderes gilt für eine Vorauszahlung wie im Streitfall-- ist jedoch, dass der Eintritt des Steuertatbestandes zum Zeitpunkt der Anzahlung nicht "unsicher" ist (vgl. dazu EuGH-Urteile FIRIN vom 13. März 2014 C-107/13, EU:C:2014:151, UR 2014, 705, Rz 39, m.w.N.; Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 41; ferner BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 708, Rz 13; BFH-Beschlüsse in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 36, m.w.N.; in BFHE 255, 315, UR 2017, 66, Rz 31).
- 49** aa) Dies findet seinen Grund darin, dass der Vorsteuerabzug grundsätzlich erst dann entsteht, wenn auch der Anspruch auf die abziehbare Vorsteuer entsteht (vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2015, 708, Rz 13). Für den Fall, dass Anzahlungen geleistet werden, bevor --wie hier-- die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, sodass der Steueranspruch nach Art. 65 MwStSystRL (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG) zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag entsteht, müssen alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d.h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und somit die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sein (vgl. dazu EuGH-Urteile Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 40; BUPA Hospitals und Goldsborough Developments vom 21. Februar 2006 C-419/02, EU:C:2006:122, UR 2006, 289, Rz 48).
- 50** bb) Zur Frage der Sicherheit der Bewirkung der Lieferung in Fällen der (Voraus- bzw.) Anzahlung ist nach der EuGH-Rechtsprechung auf den Zeitpunkt der Leistung dieser Anzahlung abzustellen (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 42).
- 51** cc) Das Recht auf Vorsteuerabzug hinsichtlich der Leistung einer Anzahlung darf dem potenziellen Erwerber der betreffenden Gegenstände mithin nicht versagt werden, wenn diese Anzahlung geleistet und vereinnahmt wurde und zum Zeitpunkt dieser Leistung alle maßgeblichen Elemente der zukünftigen Lieferung als dem Erwerber bekannt angesehen werden konnten und die Lieferung dieser Gegenstände daher sicher erschien (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 51). Für Fälle der --wie hier-- Vorauszahlung gilt nichts anderes.
- 52** dd) Danach erschien die fragliche künftige Lieferung des Blockheizkraftwerks im Streitfall zum maßgeblichen Zeitpunkt als sicher.
- 53** (1) Das Blockheizkraftwerk, das geliefert werden sollte, war zu dem Zeitpunkt, zu dem der Kläger seine Vorauszahlung am 12. August 2010 leistete, klar bezeichnet; insbesondere waren die Merkmale und der Preis klar bestimmt. Alle maßgeblichen Elemente der künftigen Lieferung des betreffenden Blockheizkraftwerks --wie z.B. Kaufgegenstand, Kaufpreis, Lieferzeitpunkt und der noch zu bestimmende Stellplatz als Ort der Lieferung-- waren festgelegt.
- 54** (2) Dem kann nicht mit Erfolg entgegengehalten werden, dass es denklogisch nicht möglich sei, anhand einer Leistungsbeschreibung für ein auf dem Markt nicht existierendes Blockheizkraftwerk einen Gegenstand hinreichend

zu bestimmen. Denn für die Beurteilung, ob die für die Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs hinsichtlich der (Voraus- bzw.) Anzahlung und das damit einhergehende Recht auf Vorsteuerabzug erforderliche Sicherheit der Bewirkung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung vorliegt, kommt es nicht darauf an, ob der nach Merkmalen und Preis klar bezeichnete Gegenstand zum maßgeblichen Zeitpunkt der Leistung dieser (Voraus- bzw.) Anzahlung bereits existent oder auf dem Markt verfügbar ist. Eine dahingehende Einschränkung ist weder dem nationalen Recht noch dem Unionsrecht zu entnehmen.

- 55** (3) Darauf, dass im Streitfall von Anfang an feststand, dass A weder im Fall des Klägers noch in den anderen zahlreichen Fällen Blockheizkraftwerke liefern würde, kommt es nach dem EuGH-Urteil Kollroß (EU:C:2018:372, UR 2018, 519) nicht an. Der Vorsteuerabzug aus einer (Voraus- bzw.) Anrechnungsrechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG hängt --anders als es der Senat noch im Vorlagebeschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72 (Rz 49) vertreten hat-- nicht davon ab, ob der Zahlungsempfänger (hier: A) im Zahlungszeitpunkt die Leistung objektiv erbringen kann und ob er das will. Es reicht vielmehr aus, wenn anhand objektiver Umstände nicht erwiesen ist, dass der (Voraus- bzw.) Anzahlende zum Zeitpunkt der Leistung der (Voraus- bzw.) Anzahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung ungewiss ist (vgl. EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 50).
- 56** (4) Anhaltspunkte dafür, dass dem Kläger die zur Verurteilung wegen banden- und gewerbsmäßigen Betrugs führenden Handlungen, die von für A handelnden Personen begangen wurden und aufgrund derer die Lieferung des Blockheizkraftwerks ausblieb, bereits zum Zeitpunkt der Leistung der Vorauszahlung bekannt waren, sind weder vorgetragen noch nach Aktenlage ersichtlich.
- 57** Auf die nachfolgende Kenntnis des Klägers, dass A zu keinem Zeitpunkt in der Lage gewesen war, den Kaufvertrag zu erfüllen und das geschuldete Blockheizkraftwerk zu liefern, kommt es nicht an. Denn sind die Voraussetzungen für die Entstehung der Mehrwertsteuerschuld zum Zeitpunkt der Vereinnahmung einer (Voraus- bzw.) Anzahlung erfüllt und entsteht daher --wie im Streitfall-- das Recht auf Vorsteuerabzug, darf der Steuerpflichtige, der die (Voraus- bzw.) Anzahlung geleistet hat, dieses Recht zu diesem Zeitpunkt ausüben, ohne dass weitere, später bekannt gewordene Tatsachen zu berücksichtigen wären, durch die die Bewirkung der betreffenden Lieferung oder die Erbringung der betreffenden Leistung unsicher würde (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 48).
- 58** d) Dem Kläger ist der Vorsteuerabzug auch nicht zu versagen, weil er hätte wissen müssen, dass die Bewirkung dieser Lieferung unsicher war.
- 59** aa) Das Recht auf Vorsteuerabzug darf dem Erwerber in Fällen der (Voraus- bzw.) Anzahlung zwar versagt werden, wenn anhand objektiver Umstände erwiesen ist, dass er zum Zeitpunkt der Leistung der (Voraus- bzw.) Anzahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung dieser Lieferung unsicher war (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 48 und 51).
- 60** bb) Allerdings steht nicht anhand objektiver Umstände fest, dass der Kläger zum Zeitpunkt der Vorauszahlung vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung der Lieferung des Blockheizkraftwerks unsicher war.
- 61** (1) Zwar hätte sich dem Kläger zum Zeitpunkt der Vorauszahlung am 12. August 2010 aufdrängen müssen, dass die in Aussicht gestellte Rentabilität des Blockheizkraftwerks unrealistisch ist. Er hätte dabei --wenn er sich vor Leistung der Vorauszahlung in einschlägigen Internetforen kundig gemacht hätte--, aber "nur" vernünftigerweise wissen müssen, dass das zu liefernde Blockheizkraftwerk die versprochene Effizienz nicht wird erreichen und er mithin die erwartete Rendite nicht wird erzielen können, nicht jedoch, dass die Lieferung des Gegenstandes nicht bewirkt werden würde.
- 62** (2) Zudem kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige --wie hier der die Anschaffung fremdfinanzierende Kläger-- als Vertragspartner die Absicht hat, die mit der Bewirkung der Lieferung oder der Erbringung der Dienstleistung verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen, wenn er weiß oder vernünftigerweise wissen müsste, dass diese Bewirkung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung ungewiss ist (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 50).
- 63** (3) Im Übrigen ergibt sich aus dem "Pachtvertrag" und seiner fehlenden tatsächlichen Durchführung nichts dafür, dass der Kläger vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung der Lieferung des Blockheizkraftwerks unsicher war. Es handelt sich im Verhältnis zum maßgeblichen Zeitpunkt der Leistung der Vorauszahlung für das Blockheizkraftwerk um nachfolgende bzw. künftige Sachumstände.

- 64** e) Schließlich ist das Recht auf Vorsteuerabzug im Streitfall nicht deshalb ausgeschlossen, weil die in Rede stehende Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG (Art. 203 MwStSystRL) als von A unberechtigt ausgewiesener Steuerbetrag und damit nicht "gesetzlich", wie in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für einen Vorsteuerabzug gefordert, geschuldet würde.
- 65** aa) Nach ständiger Rechtsprechung von EuGH und BFH erstreckt sich das Recht auf Vorsteuerabzug zwar nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist; vielmehr muss die ausgewiesene Steuer aufgrund der tatsächlich erbrachten Lieferung oder sonstigen Leistung geschuldet werden (vgl. z.B. EuGH-Urteile Genius Holding vom 13. Dezember 1989 C-342/87, EU:C:1989:635, Neue Juristische Wochenschrift 1991, 632; Bonik vom 6. Dezember 2012 C-285/11, EU:C:2012:774, UR 2013, 195, Rz 31; Stroy trans vom 31. Januar 2013 C-642/11, EU:C:2013:54, UR 2013, 275, Rz 42; LVK-56 vom 31. Januar 2013 C-643/11, EU:C:2013:55, UR 2013, 346, Rz 47; FIRIN, EU:C:2014:151, UR 2014, 705, Rz 54; Kreuzmayr vom 21. Februar 2018 C-628/16, EU:C:2018:84, UR 2018, 282, Rz 43, m.w.N.; ebenso BFH-Urteile vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695; vom 24. Februar 1994 V R 43/92, BFH/NV 1995, 358, unter II.2.b, Rz 14; vom 10. Dezember 2008 XI R 57/06, BFH/NV 2009, 1156, unter II.1., Rz 19; vom 16. September 2015 XI R 47/13, BFH/NV 2016, 428, Rz 54).
- 66** bb) Die in einer Rechnung über ein planmäßig nicht geliefertes Blockheizkraftwerk gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ist kein gesonderter Steuerausweis i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG (a.A. FG Münster, Urteil vom 3. April 2014 5 K 383/12 U, EFG 2014, 877). Denn ist --wie hier-- eine Unsicherheit über die ausstehende Leistungserbringung zu verneinen, liegt ein erfüllter Steuerentstehungstatbestand nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (Art. 65 MwStSystRL) vor, der gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG (Art. 167 MwStSystRL) zum Vorsteuerabzug berechtigt. In diesem Fall ist die zum Vorsteuerabzug berechtigende Steuer beim vermeintlich Leistenden, der die Vorauszahlung vereinnahmt hat, entstanden (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 42 f.). Auf die Frage einer Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG (Art. 203 MwStSystRL) kommt es dann nicht an (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFHE 255, 315, UR 2017, 66, Rz 40; a.A. noch BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 57).
- 67** cc) Aus dem EuGH-Urteil SGI vom 27. Juni 2018 C-459/17 und C-460/17 (EU:C:2018:501, UR 2018, 684) folgt nichts anderes.
- 68** Soweit der EuGH dort noch zu Art. 17 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern --nunmehr Art. 167 f. MwStSystRL-- entschieden hat (Rz 47), dass die Verwaltung, die einem steuerpflichtigen Rechnungsempfänger das Recht auf Abzug der auf der Rechnung ausgewiesenen Mehrwertsteuer versagt, nur nachweisen muss, dass die der Rechnung entsprechenden Umsätze tatsächlich nicht bewirkt wurden, betrifft dies einen anderen Fall. In Fällen der (Voraus- bzw.) Anzahlung entsteht der Steueranspruch abweichend von Art. 63 MwStSystRL nicht zu dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird, sondern gemäß Art. 65 MwStSystRL zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 38 f.). Dass (Voraus- bzw.) Anzahlungen, wenn sie vor Bewirkung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung vereinnahmt werden, die Steuerschuld entstehen lassen, liegt daran, dass die Vertragspartner hiermit (aus objektiver Sicht) ihre Absicht kundtun, im Voraus alle mit der Bewirkung der Lieferung oder der Erbringung der Dienstleistung verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen (vgl. dazu EuGH-Urteile Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 47; BUPA Hospitals und Goldsborough Developments, EU:C:2006:122, UR 2006, 289, Rz 49). Entsteht der Steueranspruch in (Voraus- bzw.) Anzahlungsfällen mithin unabhängig von der Bewirkung der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen, entsteht gemäß Art. 167 MwStSystRL zugleich das Recht auf Vorsteuerabzug, ohne dass die Lieferung bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wurde.
- 69** 4. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus der Vorauszahlung für das Blockheizkraftwerk nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG kommt im Streitjahr nicht in Betracht.
- 70** a) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG). Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG). Die Berichtigungen nach den Sätzen 1 und 2 sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1

Satz 7 UStG). Dies gilt nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG sinngemäß, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist.

- 71** b) Dies steht im Einklang mit dem Unionsrecht. Der ursprüngliche Vorsteuerabzug wird berichtigt, wenn der Vorsteuerabzug höher oder niedriger ist als der, zu dessen Vornahme der Steuerpflichtige berechtigt war (Art. 184 MwStSystRL). Die Berichtigung erfolgt insbesondere dann, 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 (Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL).
- 72** c) Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG bereits im Streitjahr (2010) ist nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil --aus subjektiver Sicht des Klägers-- erst im Besteuerungszeitraum 2011 feststand, dass eine Lieferung des Blockheizkraftwerks nicht erfolgen wird. Die subjektive Sicht des Klägers ist insoweit jedoch nicht maßgeblich.
- 73** aa) In einem Fall, in dem --wie hier-- feststeht, dass die Lieferung der Gegenstände, für die der Erwerber eine (Voraus- bzw.) Anzahlung geleistet hatte, nicht bewirkt werden wird, ist davon auszugehen, dass sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, i.S. von Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung geändert haben. In einem solchen Fall kann die Steuerverwaltung verlangen, dass der Steuerpflichtige die abgezogene Mehrwertsteuer berichtigt (vgl. dazu EuGH-Urteile FIRIN, EU:C:2014:151, UR 2014, 705, Rz 52; Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 58).
- 74** bb) Danach kommt es für die Frage der Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht auf die subjektive Sicht des (Voraus- bzw.) Anzahlenden an. Maßgeblich ist, ob feststeht, dass die Lieferung von Gegenständen, für die der Erwerber eine (Voraus- bzw.) Anzahlung geleistet hat, nicht bewirkt werden wird. Dies ist objektiv zu verstehen.
- 75** cc) Im Streitfall stand spätestens im Dezember 2010 objektiv fest, dass die Lieferung des Blockheizkraftwerks, für das der Kläger eine Vorauszahlung geleistet hat, nicht bewirkt werden wird. Da in einem solchen Fall davon auszugehen ist, dass sich die Faktoren, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags berücksichtigt werden, nach Abgabe der Mehrwertsteuererklärung --für den hier in Rede stehenden Vorsteuerabzug die Umsatzsteuervoranmeldung für August 2010-- geändert haben (vgl. dazu EuGH-Urteile FIRIN, EU:C:2014:151, UR 2014, 705, Rz 52; Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 58), ist die maßgebliche Änderung der Bemessungsgrundlage noch im Streitjahr (2010) eingetreten. Danach könnte der in Rede stehende Vorsteuerabzug grundsätzlich in diesem Jahr nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG berichtigt werden.
- 76** d) Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG scheitert jedoch an der ausgebliebenen Rückzahlung der vom Kläger geleisteten (Voraus- bzw.) Anzahlung.
- 77** aa) Der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG steht die Rechtsprechung des V. Senats des BFH in den Urteilen vom 2. September 2010 V R 34/09 (BFHE 231, 321, BStBl II 2011, 991, Leitsatz 1 und Rz 21), vom 8. September 2011 V R 43/10 (BFHE 235, 501, BStBl II 2014, 203, Rz 27), vom 15. September 2011 V R 36/09 (BFHE 235, 507, BStBl II 2012, 365, Leitsatz und Rz 23) sowie in BFH/NV 2015, 708 (Rz 16) entgegen, wonach die Steuer- wie auch die Vorsteuerberichtigung aus (Voraus- bzw.) Anzahlungen unter Berücksichtigung des Unionsrechts richtlinienkonform dahingehend einschränkend auszulegen ist, dass die Berichtigung in beiden Fällen eine Rückzahlung der (Voraus- bzw.) Anzahlung voraussetzt (vgl. dazu auch BFH-Beschlüsse in BFHE 255, 315, UR 2017, 66, Rz 49 ff.; in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 55 und 65; zur Änderung der Bemessungsgrundlage und der Voraussetzung der tatsächlichen Rückzahlung des vereinnahmten Entgelts ferner BFH-Urteil vom 16. Mai 2018 XI R 28/16, BFHE 261, 451, UR 2018, 678, Rz 55 ff., m.w.N.). Dieser Rechtsprechung schließt sich der erkennende Senat an.
- 78** bb) Dem steht das Unionsrecht nicht entgegen. Denn Art. 185 und Art. 186 MwStSystRL sind dahin auszulegen, dass sie --was der erkennende Senat in Bezug auf die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG bisher noch für fraglich hielt (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 255, 328, UR 2017, 72, Rz 65)-- nationalen Rechtsvorschriften oder Gepflogenheiten nicht entgegenstehen, nach denen die Berichtigung des Vorsteuerabzugs hinsichtlich einer für die Lieferung eines Gegenstands geleisteten (Voraus- bzw.) Anzahlung voraussetzt, dass diese vom Lieferer zurückgezahlt wird, wenn die Lieferung letztlich nicht bewirkt wird (vgl. EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 69).
- 79** e) Darüber hinaus ist die Verpflichtung des Klägers, den in Rede stehenden Vorsteuerabzug im Streitjahr i.S. von § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu berichtigen, offenkundig unangemessen.

- 80** aa) Der EuGH hat dazu im zwei Parallelfälle betreffenden EuGH-Urteil Kollroß (EU:C:2018:372, UR 2018, 519) ausgeführt, dass der Umstand, dass die von dem Lieferer geschuldete Mehrwertsteuer selbst nicht berichtigt werden wird, grundsätzlich nichts am Recht der Steuerverwaltung ändere, die Rückerstattung der Mehrwertsteuer zu verlangen, die von dem Erwerber von Gegenständen aufgrund der für diese Lieferung geleisteten Anzahlung in Abzug gebracht worden sei (Rz 63). Bei einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs in einem Fall, in dem die (Voraus- bzw.) Anzahlung nicht zurückgezahlt worden sei, werde der Grundsatz der steuerlichen Neutralität aber dadurch gewahrt, dass der Erwerber die von den Mitgliedstaaten vorzusehende Möglichkeit habe, die für die letztlich nicht erfolgte Lieferung der Gegenstände geleistete (Voraus- bzw.) Anzahlung von seinem Lieferer zurückzuerhalten (Rz 64, m.w.N.).
- 81** bb) Ist es für die Erwerber --wie unter den Umständen des Streitfalls-- angesichts der Zahlungsunfähigkeit der Lieferer unverhältnismäßig schwierig oder sogar unmöglich, die Rückzahlung der von ihnen für die Lieferung der bestellten Gegenstände gutgläubig geleisteten (Voraus- bzw.) Anzahlung zu erwirken, gilt dies jedoch nicht.
- 82** (1) Der EuGH hat zu Fällen, in denen mangels eines steuerpflichtigen Umsatzes unberechtigt Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurde, entschieden, dass die Grundsätze der Neutralität und der Effektivität zwar grundsätzlich nationalen Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen, nach denen nur der Lieferer einen Anspruch auf Erstattung von zu Unrecht als Mehrwertsteuer gezahlten Beträgen gegen die zuständigen Steuerbehörden hat und der Erwerber von Gegenständen eine Klage gegen diesen Lieferer erheben muss, um seinerseits von diesem eine Erstattung zu erlangen. Wird jedoch eine solche Klage unmöglich oder übermäßig erschwert, insbesondere im Fall der Zahlungsunfähigkeit des Lieferers, können die genannten Grundsätze gebieten, dass der Erwerber seinen Antrag auf Erstattung unmittelbar an die Steuerbehörden richten kann (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 66, mit Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH im Urteil Reemtsma Cigarettenfabriken vom 15. Mai 2007 C-35/05, EU:C:2007:167, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2007, 515, Rz 39, 41 und 42).
- 83** (2) Wären die Erwerber --wie hier der Kläger-- gezwungen, die hinsichtlich der auf die von ihnen geleisteten (Voraus- bzw.) Anzahlungen gezahlte Mehrwertsteuer vorgenommenen Abzüge zu berichtigen, und erhielten sie keine Erstattung von den Lieferern, hätten sie nach den vorstehenden Erwägungen, die der EuGH auf die Umstände wie denen des Streitfalls überträgt, gegen die Steuerbehörden eine Forderung in Höhe des gleichen Betrags, den diese im Rahmen dieser Berichtigung erlangt haben (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 67).
- 84** (3) Danach ist es offenkundig unangemessen, den Kläger als Erwerber zu verpflichten, die Vorsteuerabzüge zu berichtigen und anschließend von den Steuerbehörden die Erstattung der auf die fraglichen Anzahlungen entrichteten Mehrwertsteuer einzuklagen (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 68).
- 85** (4) Ein Verstoß gegen das Gläubigergleichbehandlungsgebot des Insolvenzrechts liegt hierin --anders als von einer Behörde in einem beim erkennenden Senat anhängigen Parallelverfahren mit Bezug auf das BFH-Urteil vom 30. Juni 2015 VII R 30/14 (BFHE 250, 34, UR 2015, 802, Rz 25) vertreten-- nicht. Denn die von den (vermeintlichen) Lieferern --wie hier von A-- für die Vereinnahmung der (Voraus- bzw.) Anzahlungen an den Fiskus zu entrichtende Mehrwertsteuer wird, soweit diese (Voraus- bzw.) Anzahlungen angesichts ihrer Insolvenz nicht zurückgezahlt werden, nicht gemäß Art. 65, 90 und 123 MwStSystRL zu berichtigen sein (vgl. dazu EuGH-Urteil Kollroß, EU:C:2018:372, UR 2018, 519, Rz 62). Daraus folgt ebenso, dass dem Fiskus unter Umständen wie denen des Streitfalles dadurch, dass die Erwerber ihr Vorsteuerabzugsrecht aus diesen Anzahlungen ausüben, kein Steuerausfallrisiko entsteht und die Gläubiger an der an den Fiskus abgeführten Steuer ohnehin nicht partizipieren können.
- 86** 5. Das FG hat rechtsfehlerfrei dahin erkannt, dass ein weiterer Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des PKW sowie aus den Bewirtungsaufwendungen und Baumarktrechnungen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG nicht in Betracht kommt. Insoweit ist die unternehmerische Veranlassung nicht nachgewiesen. Die Revisionsbegründung des Klägers verhält sich dazu nicht.
- 87** 6. Der Kläger schuldet --was zwischen den Beteiligten nicht im Streit steht-- Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 684 €. Soweit er von A für die Monate Oktober bis Dezember 2010 Zahlungen in Höhe von jeweils 1.200 € zzgl. 228 € Umsatzsteuer für die tatsächlich nicht ausgeführte Verpachtung des nicht gelieferten Blockheizkraftwerks erhielt, schuldet er diese Steuer nach § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, da der Steuerbetrag im "Pachtvertrag" gesondert ausgewiesen ist, die sonstige Leistung in Gestalt der Verpachtung jedoch nicht ausgeführt wurde.

- 88** 7. Auf die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen, die sich allein auf den fraglichen Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Blockheizkraftwerks beziehen, kommt es nicht mehr an.
- 89** Im Übrigen erachtet der Senat die die Verletzung des rechtlichen Gehörs betreffende Verfahrensrüge nicht für durchgreifend. Er sieht von einer Begründung nach § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO ab, was auch bei einer Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör zulässig ist, wenn sie --wie im Streitfall hinsichtlich der gerügten Überraschungsentscheidung im Zusammenhang mit dem Vorhandensein des Pachtgegenstands-- nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens betrifft (vgl. dazu BFH-Urteile vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842, unter II.2.b cc, Rz 27, m.w.N.; vom 15. Januar 2015 I R 69/12, BFHE 249, 99, HFR 2015, 86, Rz 44).
- 90** 8. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist im Umfang des Tenors stattzugeben. Im Übrigen ist sie als unbegründet abzuweisen.
- 91** 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

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