Urteil vom 27. März 2019, V R 6/19 (V R 33/16)

Zum Vorsteuerabzug aus Anzahlungen

ECLI:DE:BFH:2019:U.270319.VR6.19.0

BFH V. Senat

UStG § 13 Abs 1 Nr 1, UStG § 14c Abs 2, UStG § 15 Abs 1, UStG § 17 Abs 1, UStG § 17 Abs 2, EGRL 112/2006 Art 65, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 185, EGRL 112/2006 Art 186, UStG VZ 2010

vorgehend FG München, 16. November 2015, Az: 14 K 2223/13

Leitsätze

1. NV: Der Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung setzt voraus, dass der Eintritt des Steuertatbestands zum Zeitpunkt der Anzahlung "sicher" sein muss .

2. NV: Maßgeblich ist hierfür, ob im Zeitpunkt der Anzahlung alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands bereits bekannt sind, so dass der Gegenstand der Lieferung genau bestimmt ist .

3. NV: Der Vorsteuerabzug aus einer Anzahlungsrechnung hängt nicht davon ab, ob der Zahlungsempfänger im Zahlungszeitpunkt die Leistung objektiv erbringen kann und ob er das will .

4. NV: Es reicht aus, wenn anhand objektiver Umstände nicht erwiesen ist, dass der Anzahlende zum Zeitpunkt der Zahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung ungewiss ist .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 17. November 2015 14 K 2223/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist der Vorsteuerabzug aus einem gekauften und angezahlten, aber nicht gelieferten Blockheizkraftwerk.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) bestellte am 15. März 2010 bei der A-GmbH ein Blockheizkraftwerk. Die Bestellung wurde von der A-GmbH am 29. März 2010 bestätigt. Mit Rechnung vom selben Tag rechnete die A-GmbH den Kauf des Blockheizkraftwerks mit 37.500 € zzgl. 7.125 € Umsatzsteuer ab. Der Kaufpreis, den der Kläger mit Fremdmitteln über eine Sparkasse finanziert hatte, wurde der A-GmbH am 8. April 2010 auf ihrem Konto gutgeschrieben.

3 Mit Schreiben vom 27. April 2010 zeigte der Kläger gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) den Beginn einer Gewerbetätigkeit als Energieeinspeiser nach Fertigstellung des Blockheizkraftwerks an.

4 Unter dem 22. September 2010 schloss der Kläger mit der A-GmbH einen Pachtvertrag über das Blockheizkraftwerk für einen Zeitraum von zehn Jahren gegen eine monatliche Zahlung von 1.500 € zuzüglich 285 € Umsatzsteuer. Die Pacht war monatlich anteilig ab Beginn des zweiten Monats nach Abschluss des Pachtvertrags zu zahlen. Der Kläger erhielt am 2. September 2010 die erste Zahlung von der A-GmbH. Die Übergabe des Blockheizkraftwerks sollte

durch die Abtretung des Anspruchs des Klägers auf Lieferung und Herausgabe des Pachtgegenstandes gegenüber der B-AG erfüllt werden.

5 Zur Lieferung des Blockheizkraftwerks kam es nicht. Über das Vermögen der A-GmbH und B-AG wurde am 1. März 2011 das Insolvenzverfahren eröffnet und mangels Masse eingestellt. Der Kläger erhielt von der A-GmbH am 29. November 2010 die letzte Zahlung für Dezember 2010. Die für die A-GmbH handelnden Personen wurden wegen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs in 88 Fällen und wegen vorsätzlichen Bankrotts zu Lasten der Käufer der Blockheizkraftwerke, nicht aber wegen Steuerhinterziehung strafrechtlich verurteilt.

6 Das FA erkannte in dem Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid vom 21. März 2011 den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Blockheizkraftwerks nicht an und setzte die Umsatzsteuer mit 0 € fest. Mit Bescheid vom 4. April 2011 setzte das FA für die Voranmeldungszeiträume August, Oktober, November und Dezember 2010 unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer gemäß § 14c Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (UStG) gegenüber dem Kläger in Höhe von 1.372,75 € fest.

7 Im Klageverfahren erließ das FA am 20. Oktober 2015 den Umsatzsteuerjahresbescheid 2010, in dem es unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von 1.372,75 € ansetzte und Vorsteuern aus dem Erwerb des Blockheizkraftwerks versagte.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. In dem in Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst 2018, 29 veröffentlichten Urteil ging das FG davon aus, dass der Kläger aus der Anzahlung zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG berechtigt sei. Der Kläger habe beabsichtigt, unternehmerisch tätig zu werden. Eine ordnungsgemäße Anzahlungsrechnung liege vor. Die Absicht der A-GmbH, die Kunden --wie den Kläger-- zu betrügen, stehe dem Vorsteuerabzug nicht entgegen. Nach dem zur Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) ergangenen Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Firin vom 13. März 2014 C-107/13 (EU:C:2014:151) liege kein unberechtigter Steuerausweis i.S. von § 14c Abs. 2 UStG vor.

9 Das FG sah den Kläger zudem nicht als zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Streitjahr nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG verpflichtet an. Nach den für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden Feststellungen des FG ist im Streitfall davon auszugehen, dass für den Kläger im Streitjahr 2010 nicht feststand, dass eine Lieferung des von der A-GmbH gekauften Blockheizkraftwerks nicht erfolgen werde. Der Kläger habe keine Rückzahlung von der insolventen GmbH erhalten.

10 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es geltend macht, dass der Kläger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, zumindest diesen aber zu berichtigen habe.

11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

13 Er sei aus der Anzahlung zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen und müsse diesen im Streitjahr auch nicht berichtigen.

14 Im Revisionsverfahren hat der Senat das Verfahren mit Beschluss vom 16. März 2017 bis zur Entscheidung des EuGH über die Sache Kollroß C-660/16 und Wirtl C-661/16 (EU:C:2018:372) ausgesetzt. Der EuGH hat mit Urteil Kollroß und Wirtl vom 31. Mai 2018 (EU:C:2018:372) über die Sache entschieden.

Entscheidungsgründe

II.

15 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Der Bundesfinanzhof (BFH) hat bereits für einen Vergleichsfall den Vorsteuerabzug ohne Berichtigungsverpflichtung bejaht (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2018 XI R 44/14, BFHE 263, 359, BFH/NV 2019, 499, Leitsätze 1 und 2). Dem schließt sich der erkennende Senat an.

16 1. Die Anzahlung berechtigte den Kläger zum Vorsteuerabzug.

17 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).

18 § 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.

19 b) Die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG sind erfüllt. Der Kläger hat die geforderte Anzahlung für das bestellte Blockheizkraftwerk geleistet. Darüber hinaus lag dem Kläger 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.

20 c) Auch die sich aus der Rechtsprechung des EuGH ergebende Bedingung, dass der Eintritt des Steuertatbestands zum Zeitpunkt der Anzahlung "sicher" sein muss, liegt vor. Maßgeblich ist hierfür, ob im Zeitpunkt der Anzahlung alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands bereits bekannt sind, so dass der Gegenstand der Lieferung genau bestimmt ist (EuGH-Urteil Kollroß und Wirtl, EU:C:2018:372, Rz 40 ff., 51).

21 aa) Im Streitfall waren alle maßgeblichen Elemente der künftigen Lieferung des Blockheizkraftwerks wie etwa Kaufgegenstand, Kaufpreis, Lieferzeitpunkt festgelegt (BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 499, Rz 47).

22 bb) Unerheblich ist, dass von Anfang an feststand, dass es nicht zur Lieferung des Blockheizkraftwerks kommen würde. Denn der Vorsteuerabzug aus einer (Voraus- oder) Anzahlungsrechnung hängt nicht davon ab, ob der Zahlungsempfänger 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- oder) Anzahlende zum Zeitpunkt der Zahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Bewirkung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung ungewiss ist (EuGH-Urteil Kollroß und Wirtl, EU:C:2018:372, Rz 50), wie der BFH bereits ausdrücklich entschieden hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 499, Rz 48 und 54). Im Übrigen ist nicht davon auszugehen, dass der Kläger als Vertragspartner die Absicht hatte, die mit der Bewirkung der Lieferung oder der Erbringung der Dienstleistung verbundenen finanziellen Folgen auf sich zu nehmen, da er wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass diese Bewirkung der Lieferung oder Erbringung der Dienstleistung ungewiss ist (EuGH-Urteil Kollroß und Wirtl, EU:C:2018:372, Rz 50).

23 d) Entgegen der Auffassung des FA handelt es sich nicht um einen unberechtigten Steuerausweis i.S. von § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG, für den der Vorsteuerabzug mangels gesetzlicher Steuerschuld für eine Leistung nicht in Anspruch genommen werden kann. Denn ist eine Unsicherheit über die ausstehende Leistungserbringung zu verneinen, entsteht die Steuer aufgrund der Zahlung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (Art. 65 MwStSystRL) und berechtigt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG (Art. 167 MwStSystRL) zum Vorsteuerabzug (BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 499, Rz 59).

24 2. Der Kläger hat den Vorsteuerabzug nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen.

25 a) Nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL. Danach erfolgt die Berichtigung des Vorsteuerabzugs insbesondere, 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. Gemäß Art. 186 MwStSystRL legen die Mitgliedstaaten die Einzelheiten für die Anwendung dieser Bestimmung fest.

26 b) Der erkennende Senat hält an seiner Rechtsprechung fest, nach der die Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 UStG eine Rückzahlung voraussetzt (BFH-Urteile 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).

27 Dies ist mit dem Unionsrecht vereinbar, da es nationalen Rechtsvorschriften oder Gepflogenheiten nicht entgegensteht, nach denen die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für eine (Voraus- oder) Anzahlung beim Ausbleiben der Lieferung voraussetzt, dass diese vom Lieferer zurückgezahlt wird (EuGH-Urteil Kollroß und Wirtl, EU:C:2018:372, Rz 69; vgl. hierzu BFH-Urteil in BFH/NV 2019, 499, Rz 71).

28 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de