

# Urteil vom 04. Dezember 2025, V R 38/23

## Vorsteuerabzug aus Anzahlungen

ECLI:DE:BFH:2025:U.041225.VR38.23.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 3, UStG § 14 Abs 5 S 1, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 5, UStG § 14 Abs 4 S 1 Nr 6, EGRL 112/2006 Art 65, EGRL 112/2006 Art 167, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 178 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 220 Abs 1 Nr 4, EGRL 112/2006 Art 226 Nr 6, EGRL 112/2006 Art 226 Nr 7, EGRL 112/2006 Art 273 Abs 2, FGO § 118 Abs 2, UStG VZ 2011

vorgehend FG München, 26. September 2023, Az: 5 K 1017/20

## Leitsätze

1. Eine --zum Vorsteuerabzug berechtigende-- Vorauszahlungsrechnung liegt auch dann vor, wenn ohne einen ausdrücklichen Hinweis ("Vorkasse") aus anderen Gründen erkennbar ist, dass sie für eine erst noch zu erbringende Leistung erteilt wird.
2. Das Recht auf Vorsteuerabzug aus einer Vorauszahlung auf eine später nicht ausgeführte Leistung setzt voraus, dass der Rechnungsempfänger im Zeitpunkt der Zahlung davon ausgeht, auf eine zukünftig noch auszuführende Leistung zu zahlen.

## Tenor

1. Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26.09.2023 - 5 K 1017/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.
2. Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 26.09.2023 - 5 K 1017/20 aufgehoben. Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.
3. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Streitig ist, ob der Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) der Vorsteuerabzug aus Vorauszahlungen für eine (infolge eines Anlagebetrugs) nicht gelieferte Photovoltaikanlage (PV-Anlage) im Jahr 2011 (Streitjahr) zusteht.
  - 2 Ein Anlagemodell, an dem sich die Klägerin beteiligte, sah vor, dass die G GmbH & Co. KG (G) PV-Anlagen an Kunden veräußern sollte, die die Kunden sodann zu einem festgelegten Pachtzins für eine festgelegte Laufzeit an einen Dritten --im Streitfall an die C AG (C)-- verpachten sollten.
  - 3 Mit zwei Rechnungen vom 22.12.2010 (Endziffern 255 und 256) rechnete G gegenüber der Klägerin über die Lieferung einer PV-Anlage mit 7,89 kWp, bestehend aus Modulen, Unterkonstruktion, Wechselrichter und erforderlichem Zubehör, zu einem Gesamtkaufpreis von 30.000 € zuzüglich 5.700 € Umsatzsteuer ab.
  - 4 Beide Rechnungen enthielten den Hinweis "Das Rechnungsdatum entspricht dem Leistungsmonat" und verwiesen auf die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB). Nur in der Rechnung Nr. 255 findet sich zusätzlich als Zahlungsmodalität der Hinweis "Vorkasse".

- 5 Die Klägerin bezahlte die Rechnung Nr. 255 am 12.01.2011. Sie erhielt daraufhin den Lieferschein vom 19.01.2011, wonach die Ware direkt an die C ausgehändigt worden sein sollte. Die Rechnung Nr. 256 bezahlte die Klägerin an einem nicht genau festgestellten Tag im Dezember 2011.
- 6 Parallel zu diesen Vorgängen schloss die Klägerin als Verpächterin mit C als Pächterin am 21.12.2010/17.01.2011 --dem Anlagemodell folgend-- einen Pachtvertrag über eine PV-Anlage.
- 7 Die Klägerin zeigte dem Beklagten, Revisionsbeklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) im Juli 2011 die Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit zum 01.01.2011 (Vermietung und Verpachtung einer PV-Anlage) an. Die Besteuerung erfolge nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 des Umsatzsteuergesetzes --UStG--). Außerdem reichte sie eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Januar 2011 ein, in der sie nur die in den beiden Rechnungen vom Dezember 2010 ausgewiesene Steuer als Vorsteuerbeträge in Höhe von insgesamt 5.700 € erklärte. Das FA stimmte der Voranmeldung nicht zu. In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin erneut den Vorsteuerabzug in Höhe von 5.700 € geltend und erklärte zudem Umsätze aus der Verpachtung der PV-Anlage. Auch dieser Erklärung stimmte das FA nicht zu.
- 8 Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, dass die Klägerin keine Verfügungsmacht an der PV-Anlage erlangt habe und der Klägerin mangels Leistungsbezugs für das Unternehmen kein Vorsteuerabzug zustehe. Der Pachtvertrag sei deshalb ebenfalls umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich ohne Bedeutung. Da allerdings im Pachtvertrag Umsatzsteuer ausgewiesen sei, werde diese Steuer nach § 14c UStG geschuldet. Das FA setzte daher mit Bescheid vom 01.04.2014, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung) stand, die Umsatzsteuer für das Streitjahr entsprechend fest. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin mit Schreiben vom 15.12.2014 Einspruch ein. Das FA legte dieses Schreiben als Antrag der Klägerin auf Änderung des Umsatzsteuerbescheids aus und lehnte diesen Antrag gegenüber der Klägerin ab.
- 9 Während des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens verurteilte das zuständige Landgericht (LG) mehrere für das Anlagemodell verantwortliche Personen mit rechtskräftigem Urteil wegen banden- und gewerbsmäßigen Betrugs. Das LG sah es als erwiesen an, dass die Täter über ein Geflecht von Unternehmen insgesamt 272 private Anleger (unter anderem die Klägerin) betrogen hätten. Der Gesamtschaden betrage circa 10,5 Mio. €. Nach den Feststellungen des LG habe der garantierte Pachtzins über der von den Pächtern zu erzielenden Einspeisevergütung gelegen. Zur Erwirtschaftung der Pachtzinsen wäre der zeitnahe Bau von Zweitanlagen ("Spiegelanlagen") erforderlich gewesen, der aber nicht erfolgt sei. Den Anlegern sei vorgetäuscht worden, dass die Pachtzinsen hätten erwirtschaftet werden können. Ab einem bestimmten Zeitpunkt seien aber mehr Anlageteile veräußert worden, als Anlagekapazität in den PV-Anlagen zur Verfügung gestanden habe. Das "Schneeballsystem" sei zusammengebrochen, als nicht mehr genügend Anleger gefunden worden seien.
- 10 In der Folge legte der zwischenzeitlich von der Klägerin beauftragte Prozessbevollmächtigte dar, dass die Klägerin zu den 17 Anlegern des Anlagemodells gehöre, deren PV-Anlage tatsächlich nie errichtet worden sei. Da die Klägerin keine PV-Anlage erhalten habe, liege auch keine Lieferung an sie vor. Dennoch stehe ihr der volle Vorsteuerabzug aus den Vorauszahlungen mit den Rechnungen der G zu, da sie als Betrugsoffer gutgläubig gewesen sei und eine Vorauszahlung geleistet habe. Darüber hinaus seien von der Klägerin im Streitjahr keine steuerpflichtigen Umsätze ausgeführt worden, auch wenn die Absicht hierfür vorgelegen habe, die Klägerin gutgläubig von Umsätzen ausgegangen sei und Umsätze erklärt habe. § 14c UStG greife nicht ein, da die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt sei.
- 11 Das FA setzte mit Einspruchsentscheidung vom 30.04.2020 die Umsatzsteuer für das Streitjahr unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung auf 0 € herab. Die Klägerin schulde keine Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG, da die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt sei. Da die Klägerin keine Verfügungsmacht an der PV-Anlage erlangt habe, stehe ihr kein Vorsteuerabzug zu. Die Rechnungen der G seien Rechnungen im Sinne des § 14c UStG, mit denen ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht ausgeübt werden könne.
- 12 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 171 veröffentlichten Urteil teilweise statt. Der Klägerin stehe zwar kein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG zu, weil die PV-Anlage nicht geliefert worden sei. Allerdings sei die Klägerin mit der Rechnung Nr. 255 zum Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG berechtigt. Die Klägerin habe eine Vorauszahlung geleistet und habe eine ordnungsgemäße Vorauszahlungsrechnung erhalten. Hingegen könne mit der Rechnung Nr. 256 kein Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden, weil diese nicht als Vorauszahlungsrechnung zu erkennen sei.

- 13** Gegen das Urteil des FG haben beide Beteiligte --jeweils gestützt auf die Verletzung materiellen Rechts-- Revision eingelegt.
- 14** Das FA macht mit seiner Revision, mit der es sich gegen den vom FG anerkannten Vorsteuerabzug aus der Rechnung Nr. 255 wendet, geltend, dass die Rechnungen lediglich einen Hinweis auf die AGB enthielten, nicht jedoch auf ergänzende Dokumente. In Bezug auf die Rechnung Nr. 255 seien die Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG zur Leistungsbeschreibung nicht erfüllt. Aus der Bezeichnung der Module, welche deren Leistung enthalte ("50 Wp"), sei nicht die Zahl der Module ersichtlich. Im Übrigen sei die Position 3 der Rechnung (Unterkonstruktion) nicht hinreichend genau. Ein Verweis auf den Lieferschein fehle. Außerdem sei die Bezahlung der Rechnung Nr. 255 erst im Januar 2011 (und damit nach dem in dieser Rechnung genannten Lieferdatum) erfolgt. Daher seien im Zeitpunkt der Zahlung durch die Klägerin nicht mehr alle maßgeblichen Elemente der zukünftigen Lieferung bekannt gewesen. Die Klägerin habe daher auch nicht mehr annehmen können, dass die ausstehende Leistung noch sicher sei, weil das in der Rechnung genannte Lieferdatum objektiv nicht eingehalten worden sei.
- 15** Zur Revision der Klägerin verweist das FA darauf, dass in der Rechnung Nr. 256 zwar die Zahl der Wechselrichter mit 1 angegeben sei. Der Text fahre jedoch mit "... jeder installierte Wechselrichter ..." fort, so dass nicht ausgeschlossen sei, dass mehrere Wechselrichter zu liefern seien. Außerdem seien der Hersteller und der Typ nicht genannt. Da die Lieferung nicht erfolgt sei, stünden die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs auch sonst nicht fest. Außerdem habe das FG zutreffend angenommen, dass die Rechnung Nr. 256 keine Vorauszahlungsrechnung sei. Dies entspreche dem Zweck der Vorschrift.
- 16** Das FA beantragt,  
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 17** Die Klägerin beantragt,  
das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 vom 01.04.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.04.2020 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf minus 5.700 € festgesetzt wird, sowie die Revision des FA zurückzuweisen.
- 18** Die Klägerin macht mit ihrer Revision, mit der sie die Versagung des Vorsteuerabzugs aus der Rechnung Nr. 256 angreift, geltend, dass es nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG nicht erforderlich sei, dass die Rechnung die Worte "Anzahlung", "Vorauszahlung" oder "Vorkasse" enthalte. Auch müsse nicht, wie das FG meine, aus der Rechnung erkennbar sein, dass es sich um eine Vorauszahlungsrechnung handele. Dies ergebe sich für § 15 UStG auch nicht aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Diese betreffe nur § 14c UStG. Ebenso enthalte die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) kein solches Erfordernis. Vielmehr komme es nach dem Wortlaut der Vorschrift lediglich darauf an, dass die Zahlung zeitlich vor der Ausführung der Umsätze erfolge. Anderes ergebe sich auch nicht aus dem Zweck der Vorschrift. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG wolle den Vorsteuerabzug mit der Steuerentstehung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 oder Buchst. b UStG) zeitlich in Deckung bringen. Unerheblich sei daher etwa auch, ob die Vorauszahlung vereinbart sei oder freiwillig erfolge. Allein der Zeitpunkt der Zahlung oder der der Steuerentstehung (durch Vereinnahmung der Zahlung) sei entscheidend. Ergänzend bringt die Klägerin vor, dass die Auftragsbestätigung der G an die Klägerin, ebenfalls vom 22.12.2010, über den Gesamtbetrag von 35.700 € neben dem Verweis auf die AGB festgehalten habe, dass als Zahlungsmodalität "Vorkasse" gelte.
- 19** Die Klägerin bringt zur Revision des FA vor, dass das FA erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem FG die Leistungsbeschreibung als nicht ordnungsgemäß angesehen habe. Das Urteil eines FG, das Anlass hierfür gewesen sei, habe der BFH allerdings inzwischen aufgehoben. Die Frage, ob die Leistungsbeschreibung im Streitfall ordnungsgemäß sei, sei keine reversible Rechtsfrage, sondern eine Frage der tatsächlichen Würdigung, die der Tatsacheninstanz obliege. Entgegen der Auffassung des FA seien außerdem die Leistungsbeschreibungen in beiden Rechnungen ordnungsgemäß. Auch habe die Klägerin im Januar 2011 noch ohne weiteres davon ausgehen können, dass die Leistung sicher sei. Da explizit als "Zahlungsmodalität: Vorkasse" vereinbart gewesen sei, habe die Klägerin nicht davon ausgehen können, dass eine Lieferung vor Bezahlung zu erfolgen hätte oder erfolge. Hinzu kämen die positiven Erfahrungen der Klägerin und ihres Ehemannes, die als GbR erfolgreich in eine andere PV-Anlage nach dem Anlagemodell investiert gehabt hätten. Auch bei der PV-Anlage, die die GbR im Jahr 2009 erworben hatte, sei die Lieferung der Anlage erst nach Bezahlung der Rechnungen erfolgt.

# Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision des FA, mit der es sich gegen den Vorsteuerabzug aus der ersten Rechnung (Nr. 255) wendet, ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Demgegenüber ist das FG in Bezug auf die zweite Rechnung (Nr. 256) zu Unrecht davon ausgegangen, dass eine Vorauszahlungsrechnung die Angabe "Vorkasse" oder "Vorauskasse" erfordert, so dass die Revision der Klägerin begründet ist, zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG führt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Denn eine --zum Vorsteuerabzug berechtigte-- Vorauszahlungsrechnung liegt auch dann vor, wenn ohne einen ausdrücklichen Hinweis ("Vorkasse") aus anderen Gründen erkennbar ist, dass sie für eine erst noch zu erbringende Leistung erteilt wird.
- 21** 1. Das FG hat zu Recht entschieden, dass zugunsten der Klägerin, die im Hinblick auf die Aufnahme einer Verpachtungstätigkeit als Unternehmerin anzusehen war, in Bezug auf die erste Rechnung (Nr. 255), die auch aufgrund der Verwendung des Begriffs "Vorkasse" als Vorauszahlungsrechnung anzusehen ist, die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG zu bejahen sind.
- 22** a) Soweit ein Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung des Umsatzes entfällt, ist er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Dies beruht, soweit es um das Erfordernis geht, dass die Zahlung geleistet worden sein muss, auf Art. 167, Art. 168 Buchst. a i.V.m. Art. 65 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystemrichtlinie --MwStSystRL--). Gemäß Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Art. 65 MwStSystRL sieht vor, dass, wenn Anzahlungen geleistet werden, bevor die Leistung erbracht ist, der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag entsteht.
- 23** b) Damit nach Art. 65 MwStSystRL ein Steueranspruch entstehen kann, müssen alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, das heißt der künftigen Leistung, bereits bekannt und somit der Leistungsinhalt zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sein (vgl. EuGH-Urteile BUPA Hospitals und Goldsborough Developments vom 21.02.2006 - C-419/02, EU:C:2006:122, Rz 48; Skarpa Travel vom 19.12.2018 - C-422/17, EU:C:2018:1029, Rz 34).
- 24** Keine Anwendung findet die Bestimmung, wenn An- und Vorauszahlungen für noch nicht klar bestimmte Leistungen erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 05.09.2024 - V R 21/23, BFHE 286, 200, BStBl II 2025, 38, Rz 24) oder wenn die Bewirkung der Leistung zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher ist (vgl. EuGH-Urteile FIRIN vom 13.03.2014 - C-107/13, EU:C:2014:151, Rz 39; Kollroß und Wirtl vom 31.05.2018 - C-660/16, C-661/16, EU:C:2018:372, Rz 35, und BFH-Urteil vom 05.12.2018 - XI R 44/14, BFHE 263, 359, Rz 44). Die tatsächliche Würdigung, ob hinreichende Angaben vorliegen, welche --gegebenenfalls unter Heranziehung weiterer Erkenntnismittel-- die Identifizierung der Leistung ermöglichen, obliegt dem FG als Tatsacheninstanz; diese Würdigung ist nur in den Grenzen des § 118 Abs. 2 FGO vom Senat revisionsrechtlich überprüfbar (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10.07.2019 - XI R 28/18, BFHE 266, 387, BStBl II 2021, 961, Rz 28 ff.; vom 15.10.2019 - V R 29/19 (V R 44/16), BFHE 267, 129, BStBl II 2021, 646, Rz 38 ff.).
- 25** Allerdings ist, selbst wenn diese Voraussetzungen vorliegen, dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn anhand objektiver Umstände erwiesen ist, dass er zum Zeitpunkt der Zahlung wusste oder vernünftigerweise hätte wissen müssen, dass die Lieferung oder Dienstleistung voraussichtlich nicht bewirkt oder erbracht werden wird (vgl. EuGH-Urteil Kollroß und Wirtl vom 31.05.2018 - C-660/16, C-661/16, EU:C:2018:372, Rz 49; BFH-Urteile vom 05.12.2018 - XI R 44/14, BFHE 263, 359; Rz 41 ff.; vom 17.07.2019 - V R 9/19 (V R 29/15), BFHE 265, 565, Rz 20 ff.).
- 26** c) Ausgehend davon ist die Entscheidung des FG, dass die Voraussetzungen des Art. 65 MwStSystRL im Streitfall für die Zahlung der Klägerin am 12.01.2011 erfüllt sind, frei von Rechtsfehlern.
- 27** aa) Das FG hat angenommen, dass die Zahlung (durch Überweisung) mit Wertstellung vom 12.01.2011 erfolgt sei, von der Klägerin durch Vorlage eines Kontoauszugs nachgewiesen sei und die Leistung aus Sicht der Klägerin nicht unsicher gewesen sei. Die maßgeblichen Elemente der künftigen Lieferung der PV-Anlage, wie Kaufgegenstand, Kaufpreis sowie Lieferdatum, seien in der Rechnung Nr. 255 hinreichend bestimmt gewesen; lediglich der Lieferort sei noch unbestimmt gewesen. Anders als nach dem Sachverhalt eines anderen FG-Urteils enthalte die Rechnung

keine missverständliche Angabe zur Stückzahl. Zwar fehle eine Stückzahl der Module. Aus der Bezeichnung der Module, welche deren Leistung enthält ("50 Wp"), sei jedoch ohne weiteres ersichtlich, dass die PV-Anlage nicht aus einem Modul bestehen könne, was zudem untypisch für PV-Anlagen wäre. Schließlich sei die Position 3 (Unterkonstruktion) hinreichend genau. Anhaltspunkte dafür, dass der Klägerin die (zur Verurteilung wegen banden- und gewerbsmäßigen Betrugs führenden) Handlungen der für das Anlagemodell verantwortlichen Personen am 12.01.2011 bekannt gewesen seien, seien nicht ersichtlich. Auch eine Versagung des Vorsteuerabzugs wegen fahrlässiger Unkenntnis der Klägerin, dass die Bewirkung der Lieferung unsicher war, komme nicht in Betracht.

- 28** bb) Diese Würdigung ist auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze und bindet daher den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Die Einwendungen des FA lassen die Bindungswirkung nicht entfallen.
- 29** (1) Mit seiner Annahme, die Leistungsbeschreibung sei ungenau, weil die Rechnung nicht die Zahl der gelieferten Module (laut Lieferschein vom 19.01.2011: 158 Stück) enthalte und ein Verweis auf den Lieferschein nicht erfolgt sei sowie die Bezeichnung "Unterkonstruktion" ungenau sei, setzt das FA lediglich seine eigene Würdigung an die Stelle der möglichen, den Senat bindenden tatsächlichen Würdigung des FG. Zudem ist zu berücksichtigen, dass sich aus der in der Rechnung angegebenen Gesamtleistung der PV-Anlage (circa 7,89 kWp) ergibt, dass zur Erreichung der genannten Gesamtleistung rechnerisch ( $7890/50 =$ ) 157,8 Module erforderlich sind, was der im Lieferschein genannten Liefermenge entspricht.
- 30** (2) Soweit das FA aus dem Rechnungstext "Das Rechnungsdatum entspricht dem Leistungsmonat" ableitet, dass die Zahlung im Dezember 2010 hätte geleistet werden müssen, während sie erst am 12.01.2011 erfolgt ist, lässt diese nur geringfügige Verspätung --anders als das FA meint-- die Ausführung der Leistung nicht als unsicher erscheinen. Bestätigt wird die Würdigung des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) zudem sowohl durch die Formulierung "Vorkasse" und den damit übereinstimmenden Umstand, dass nach Tz. 2.2. der AGB die Lieferung nicht vor Zahlung zu erfolgen hatte. Mit einer Lieferung vor Zahlung konnte, musste und durfte die Klägerin aufgrund von Tz. 2.2. der in Bezug genommenen AGB nicht rechnen.
- 31** 2. Rechtsfehlerhaft ist demgegenüber die Annahme des FG, dass die zweite Rechnung Nr. 256 --anders als die Rechnung Nr. 255-- nicht zum Vorsteuerabzug berechtige, da in ihr die Angabe "Vorkasse" fehlt. Denn eine --zum Vorsteuerabzug berechtigende-- Vorauszahlungsrechnung liegt auch dann vor, wenn ohne derartigen Hinweis aus anderen Gründen erkennbar ist, dass sie für eine erst noch zu erbringende Leistung erteilt wird.
- 32** a) Soweit das nationale Recht in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG auch bei einer Vorauszahlung verlangt, dass eine Rechnung vorliegt, beruht dies auf Art. 178 Buchst. a MwStSystRL. Das Recht auf Vorsteuerabzug wird zwar grundsätzlich nach Art. 167, 179 Satz 1 MwStSystRL --vorbehaltlich der Bestimmung des Art. 178 MwStSystRL-- während des gleichen Zeitraums ausgeübt, in dem der Anspruch auf die Steuer entsteht (vgl. EuGH-Urteil EUROVIA vom 30.04.2020 - C-258/19, EU:C:2020:345, Rz 41; BFH-Urteil vom 12.07.2023 - XI R 5/21, BFHE 282, 22, BStBl II 2024, 887, Rz 30). Nach Art. 178 Buchst. a MwStSystRL kann aber in den Fällen des Art. 168 Buchst. a MwStSystRL das Recht auf Vorsteuerabzug nur ausgeübt werden, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art. 226 der Richtlinie ausgestellte Rechnung besitzt (vgl. EuGH-Urteile Terra-Baubedarf-Handel vom 29.04.2004 - C-152/02, EU:C:2004:268; DGRFP Cluj vom 16.02.2023 - C-519/21, EU:C:2023:106, Rz 96). Dies gilt für alle Fälle des Vorsteuerabzugs nach Art. 168 Buchst. a MwStSystRL und damit auch bei Anwendung von Art. 65 MwStSystRL.
- 33** b) Zum notwendigen Inhalt einer An- oder Vorauszahlungsrechnung sieht § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG vor, dass § 14 Abs. 1 bis 4 UStG sinngemäß gilt, wenn der Unternehmer das Entgelt oder einen Teil des Entgelts für eine noch nicht ausgeführte Leistung vereinnahmt.
- 34** aa) Die An- oder Vorauszahlungsrechnung muss nach § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG --anstelle der an sich erforderlichen Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung-- in den Fällen des § 14 Abs. 5 Satz 1 UStG (nur) den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt, angeben. Weitergehende Pflichtangaben sieht das nationale Recht nicht vor. Es ist insbesondere nicht erforderlich, einen voraussichtlichen Leistungszeitpunkt anzugeben (BFH-Urteile vom 17.12.2008 - XI R 62/07, BFHE 223, 535, BStBl II 2009, 432, unter II.1.b cc; vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 29 f.).
- 35** bb) Auch nach Unionsrecht muss der Steuerpflichtige eine Rechnung ausstellen, wenn er Vorauszahlungen erhält, bevor die Leistung erfolgt (Art. 220 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL). Diese Rechnung muss insbesondere das Datum, an dem die Leistung erbracht wird, oder das Datum, an dem die Vorauszahlung im Sinne des Art. 220 Nr. 4 und 5

MwStSystRL geleistet wird, enthalten, sofern dieses Datum feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist (Art. 226 Nr. 7 MwStSystRL).

- 36** Weitergehende Pflichtangaben ergeben sich aus dem Unionsrecht nicht, zumal Art. 226 MwStSystRL klarstellt, dass gemäß Art. 220 MwStSystRL ausgestellte Rechnungen --unbeschadet von Sonderbestimmungen-- "nur" die in Art. 226 MwStSystRL genannten Angaben enthalten müssen. Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht von Voraussetzungen in Bezug auf den Inhalt der Rechnungen abhängig machen können, die in dieser Bestimmung nicht ausdrücklich vorgesehen sind (EuGH-Urteile Pannon Gép Centrum vom 15.07.2010 - C-368/09, EU:C:2010:441, Rz 40 f.; Barlis O6 - Investimentos Imobiliários e Turísticos vom 15.09.2016 - C-516/14, EU:C:2016:690, Rz 25; Geissel und Butin vom 15.11.2017 - C-374/16 und C-375/16, EU:C:2017:867, Rz 38). Dies wird durch Art. 273 Abs. 2 MwStSystRL bestätigt, wonach die den Mitgliedstaaten mit Art. 273 Abs. 1 MwStSystRL eingeräumte Regelungsbefugnis nicht dazu genutzt werden darf, zusätzlich zu den in Kap. 3 (Art. 217 ff. MwStSystRL) genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.
- 37** c) Im Streitfall lässt die Annahme des FG, dass die Rechnung Nr. 256 --anders als die Rechnung Nr. 255-- nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da in ihr die Angabe "Vorkasse" fehle, außer Betracht, dass eine Vorauszahlungsrechnung auch ohne Verwendung dieses Begriffs vorliegen kann, wenn aus anderen Gründen erkennbar ist, dass über eine erst noch zu erbringende Leistung abgerechnet wird, wie der BFH insbesondere zur Rechnung des Insolvenzverwalters im Insolvenzverfahren bereits ausdrücklich entschieden hat (BFH-Urteil vom 02.12.2015 - V R 15/15, BFHE 252, 472, BStBl II 2016, 486, Rz 30), und damit hinreichend ersichtlich ist, dass mit der Rechnung über eine noch nicht ausgeführte Leistung abgerechnet wird (vgl. dazu auch Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14.01.2015 - 1 StR 93/14, Neue Zeitschrift für Wirtschafts-, Steuer und Unternehmensstrafrecht 2015, 263, Rz 45 ff.). Abweichendes folgt nach dem Verständnis des --an norminterpretierende Verwaltungsanweisungen nicht gebundenen-- Senats auch nicht aus Abschn. 14.8 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses, wonach aus Rechnungen über Zahlungen vor Ausführung der Leistung hervorgehen muss, dass damit Voraus- oder Anzahlungen abgerechnet werden. Sollte die Finanzverwaltung dem eine andere Bedeutung beimessen, würde sich der Senat dem nicht anschließen.
- 38** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, ob die Klägerin im Hinblick auf die Rechnung Nr. 256 zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- 39** a) Hierzu hat das FG keine hinreichenden tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, wann genau die Zahlung im Dezember 2011 erfolgt ist und ob im Zeitpunkt der Zahlung die Lieferung aus Sicht der Klägerin noch hinreichend sicher war (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 05.12.2018 - XI R 8/14, BFH/NV 2019, 426, Rz 60 ff.). Daran bestehen aufgrund des im November 2011 geführten Schriftverkehrs Zweifel. Der von der Klägerin hilfsweise geltend gemachte Vertrauensschutz beim Vorsteuerabzug (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15.10.2019 - V R 29/19 (V R 44/16), BFHE 267, 129, BStBl II 2021, 646, Rz 32 ff.; BFH-Beschluss vom 19.02.2025 - XI R 23/24, BStBl II 2025, 668, Rz 31) scheidet dann mangels Vertrauens bei Zahlung im Dezember 2011 aus.
- 40** b) Außerdem wird das FG im Rahmen der ihm obliegenden Tatsachenwürdigung, die nach Maßgabe seines Rechtsstandpunkts konsequenterweise unterblieben ist und die vom Senat nicht nachgeholt werden kann, zu prüfen haben, ob die Rechnung Nr. 256 einen Vorsteuerabzug für eine Vorauszahlung vor Ausführung einer Leistung überhaupt ermöglichen kann.
- 41** Falls die Klägerin davon ausgegangen sein sollte, dass die PV-Anlage bereits an C geliefert wurde und die noch ausstehende Zahlung allein dazu führen sollte, ihren Teil des Anlagemodells noch zu erfüllen, was im Hinblick auf den Lieferschein vom Januar 2011 und die ab Februar 2011 vereinnahmten Pachtzahlungen mehr als naheliegend erscheint, hätte sie aus ihrer Sicht für eine vermeintlich bereits ausgeführte Leistung gezahlt, was --mangels tatsächlicher Lieferung-- einen Vorsteuerabzug aufgrund einer Vorauszahlung ausschließen würde. Denn das Recht auf Vorsteuerabzug aus einer Vorauszahlung setzt voraus, dass der Rechnungsempfänger im Zeitpunkt der Zahlung davon ausgeht, auf eine zukünftig noch auszuführende Leistung zu zahlen.
- 42** Dabei wird das FG im Rahmen der Würdigung besonderes Gewicht dem Umstand beizumessen haben, dass die Klägerin bereits im Juli 2011 auch mit der Rechnung Nr. 256 den Vorsteuerabzug für den Voranmeldungszeitraum Januar 2011 geltend gemacht hat, ohne dass sie eine Zahlung auf die Rechnung Nr. 256 geleistet hatte. Dies spricht dafür, dass sie im Juli 2011 von einer bereits im Januar 2011 ausgeführten Lieferung ausging. Mit der Annahme, im Dezember 2011 eine Vorauszahlung geleistet zu haben, ist dieses Erklärungsverhalten jedenfalls nicht vereinbar.

**43** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Die Übertragung umfasst auch die Entscheidung über die Kosten der Revision des FA, die bei isolierter Betrachtung nach § 135 Abs. 2 FGO dem FA aufzuerlegen wären, da auch diesbezüglich eine einheitliche Kostenentscheidung zu treffen ist (vgl. BFH-Urteile vom 21.09.2011 - I R 89/10, BFHE 235, 263, BStBl II 2014, 612, Rz 26; vom 05.05.2015 - X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358, Rz 70 ff.; vom 19.11.2015 - VI R 42/14, BFH/NV 2016, 739, Rz 38; vom 31.01.2024 - V R 20/21, BFHE 283, 535, Rz 35).

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