

Datum: 16.10.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3875/12 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:1016.5K3875.12U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
 Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
 Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist der Vorsteuerabzug aus dem Kauf von Blockheizkraftwerken im Rahmen eines betrügerischen Schneeballsystems im Rahmen dessen die Kaufpreise vollständig bezahlt wurden, Lieferungen aber ausblieben.

Der Kläger schloss im Streitjahr 2010 drei Kaufverträge über Blockheizkraftwerke mit der Firma X GmbH in O (im Folgenden: X) ab. Die Blockheizkraftwerke wurden von der X wie folgt berechnet und vom Kläger wie folgt bezahlt:

Rechnungsdatum	Netto-Rechnungsbetrag	Ausgewiesene Umsatzsteuer	Brutto-Rechnungsbetrag	Zahlungszeitpunkt
21.5.2010	37.500 €	7.125 €	44.625 €	31.5.2010
24.8.2010	56.250 €	10.687,50 €	66.937,50 €	24.8.2010
27.10.2010	37.500 €	7.125 €	44.625 €	25.10.2010

1
2
3
4

Aus den Rechnungen ist erkennbar, dass die Rechnungsbeträge vor Lieferausführung angefordert wurden. 5

Der Kläger schloss zeitnah mit den Bestellungen der Blockheizkraftwerke mit einer der Verkäuferin nahestehenden Gesellschaft (Y) einen „Verwaltungsvertrag“, erteilte eine „Verwaltervollmacht“ und mietete von der Y einen Stellplatz für die noch zu liefernden Blockheizkraftwerke an. Ausweislich des Verwaltungsvertrags, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, war die Y beauftragt und bevollmächtigt, die erzeugte Energie anzubieten und die Forderungen einzuziehen. Die X hatte damit geworben, die Blockheizkraftwerke von den Erwerbern zurückzupachten zu einem festen Pachtzins für 20 Jahre und die Kraftwerke auf ihre Kosten zu betreiben. Die Pachtverträge mit dem Kläger befinden sich nicht bei den Akten. Die X rechnete die Pacht im Wege der Gutschrift mit offenem Steuerausweis zu 19 % mit den Erwerbern ab. 6

Nach zahlreichen Medienberichten über die X und ihr nahestehende Gesellschaften waren die verkauften Blockheizkraftwerke technisch gar nicht im Stande, die versprochene Energieleistung zu erbringen. Die Pachtzahlungen an die Eigentümer/Erwerber wurden im Rahmen eines Schneeballsystems durch Kaufpreiszahlungen neuer Anleger gespeist. Die X hatte von mehr als 1.400 Käufern mehr als 62 Millionen Euro eingenommen. Im Zeitpunkt des Beginns der staatsanwaltschaftlichen Ermittlungen gegen die Verantwortlichen der X war noch kein Prototyp eines Blockheizkraftwerks hergestellt. Das Landgericht O kam zu der Überzeugung, dass die X von Anfang an ein Schneeballsystem betrieben hatte mit dem Ziel, neue Käufer zu gewinnen und aus den vereinnahmten Kaufpreisen die Garantiezahlungen zu leisten. Die Entwicklung und der Betrieb von Blockheizkraftwerken war von den Verantwortlichen zur Überzeugung des Landgerichts nie beabsichtigt gewesen. Die Verantwortlichen der X wurden zu mehrjährigen Haftstrafen verurteilt. 7

Der Kläger erklärte in seinen USt-Voranmeldungen für das Streitjahr Folgendes: 8

Zeitraum	Nettoumsatz 19%	Vorsteuer	USt
UVZ 6/2010	0	7.125 €	- 7.125 €
UVZ 7/2010	0	0	0
UVZ 8/2010	1.890 €	10.794,66 €	- 10.435,56 €
UVZ 9/2010	0	4,75 €	- 4,75 €
UVZ 10/2010	3.930 €	7.129,75 €	- 6.383,05 €
UVZ 11/2010	7.250 €	0	1.377,50 €

 9

Die vom Kläger erklärten Umsätze bestanden aus Pachtabrechnungen und Eigenprovisionen des Klägers für die Vermittlung des 2. und 3. Blockheizkraftwerks. 10

Nach einer Umsatzsteuersonderprüfung für die Zeiträume 6/2010-12/2010 änderte der Beklagte die Umsatzsteuer - Voranmeldungsbescheide des Klägers, indem die Vorsteuern aus den Vorausrechnungen der X nicht mehr anerkannt wurden. Geringe Vorsteuern anderer 11

Unternehmer und die vom Kläger selbst erklärten Umsätze ließ der Beklagte unberührt. Gegen die geänderten Umsatzsteuer - Voranmeldungsbescheide legte der Kläger jeweils fristgemäß Einsprüche ein.

Während des Einspruchsverfahrens, am 7.9.2011, erließ der Beklagte einen Jahresbescheid für das Streitjahr 2010, mit dem die Umsatzsteuer auf 2.366,64 € festgesetzt wurde. Der Jahresbescheid wurde Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Am 19.9.2011 reichte der Kläger eine Umsatzsteuer - Jahreserklärung für das Streitjahr beim Beklagten ein, mit der er Umsätze zu 19 % i. H. v. 13.071 € (Umsatzsteuer: 2.483,49 €), Vorsteuern i.H.v. 25.069,97 € und einen Erstattungsbetrag i.H.v. 22.586,48 € erklärte. Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 25.10.2012 als unbegründet zurück. 12

Dagegen richtet sich die Klage. 13

Der Kläger trägt vor, die Verträge über die Lieferung der Blockheizkraftwerke seien wirksam zu Stande gekommen und der Kläger habe tatsächlich beabsichtigt, Strom zu verkaufen bzw. Pächterträge zu erzielen. Der Kläger sei Unternehmer und aus den Vorausrechnungen, die er auch bezahlt habe, vorsteuerabzugsberechtigt. Vertragsstörungen hätten keinen Einfluss auf den entstandenen Vorsteuerabzug aus den Vorausrechnungen. Der Umstand, dass die Blockheizkraftwerke nie geliefert worden seien, sei unerheblich, weil der Kläger ernsthaft und gutgläubig beabsichtigt habe, mit den Wirtschaftsgütern Umsätze zu erzielen. Anders als im EuGH-Urteil vom 13.3.2014, C-107/13 – FIRIN – sei der Kläger kein Bestandteil des Betrugssystems gewesen. Weder er noch die anderen Erwerber von Blockheizkraftwerken hätten gewusst, dass die Rechnungen in betrügerischer Absicht erstellt wurden und die in Rechnung gestellten Blockheizkraftwerke nie geliefert werden sollten. Gutgläubigen Leistungsempfängern dürfe nach der EuGH Rechtsprechung der Vorsteuerabzug nicht versagt werden. 14

Der Kläger beantragt, 15

den Umsatzsteuerbescheid für 2010 vom 7.9.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.10.2012 dergestalt zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf -22.570,86 € festgesetzt wird, 16

hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte beantragt schriftsätzlich, 18

die Klage abzuweisen. 19

Er nimmt Bezug auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, es werde nicht bestritten, dass der Kläger gutgläubig war, die Verträge ernsthaft wollte und die Absicht hatte, unternehmerisch tätig zu werden. Allerdings sei der Kläger tatsächlich nicht unternehmerisch tätig geworden und habe dies auch nicht werden können, weil die gekauften Blockheizkraftwerke nie geliefert werden sollten. Die Anzahlungsrechnungen seien zudem nicht bestimmt genug. 20

Die Sache ist am 16.10.2014 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Es wird auf das Protokoll Bezug genommen. 21

Entscheidungsgründe: 22

Die Klage ist unbegründet. 23

- Der angefochtene USt-Bescheid für 2010 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). Dem Kläger steht ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der X nicht zu. 24
- Gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen, vorausgesetzt, er besitzt eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung. 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). 25
- Bei den streitbefangenen Rechnungen handelt es sich um Vorausrechnungen, deren dort gesondert ausgewiesene Steuer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG grundsätzlich bereits abziehbar ist, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlungen – wie hier – geleistet worden sind. Eine Vorausrechnung liegt vor, wenn die Rechnung als solche nach ihrer Aufmachung (z.B. durch Bezeichnung als Vorausrechnung) oder nach ihrem Inhalt (z.B. durch Hinweis auf einen erst in der Zukunft liegenden Zeitpunkt der Leistung) auf den ersten Blick für einen Betrachter auch ohne Kenntnis der Vorgänge als bloße Vorausrechnung oder „Pro-Forma-Rechnung“ erkennbar ist (BFH, Urteil vom 05. Februar 1998 V R 65/97, BFHE 185, 302, BStBl II 1998, 415; Beschluss vom 29. Juni 1988 V B 144/87, BFH/NV 1989, 134). Im Streitfall ist aus den Rechnungen der X erkennbar, dass die Blockheizkraftwerke noch nicht geliefert worden sind. Dies bestreitet der Beklagte nicht. 26
- Im Streitfall hat der Bekl. den vom Kl. aus den Vorausrechnungen der X geltend gemachten Vorsteuerabzug zu Recht versagt, weil die dort ausgewiesene Steuer keine „gesetzlich geschuldete Steuer“ im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG darstellt, da es sich um einen unberechtigten Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG handelt. 27
- Bei richtlinienkonformer Auslegung darf als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG nur eine für den berechneten Umsatz vom Leistenden geschuldete Steuer abgezogen werden (EuGH-Urteile vom 13. Dezember 1989 Rs. C-342/87, Genius, Slg. 1989, 4227, NJW 1991, 632 und vom 15. März 2007 Rs. C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken, Slg. 2007, I-2425, BFH/NV Beilage 3, 293, Rn. 23; BFH-Urteile vom 2. April 1998 V R 34/97, BFHE 185, 536, BStBl II 1998, 695 und vom 6. Dezember 2007 V R 3/06, BFHE 221, 67, BStBl II 2009, 203;). Demnach erstreckt sich das Recht auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in einer Rechnung ausgewiesen ist (EuGH-Urteile vom 13. Dezember 1989 Rs. C-342/87, Genius, Slg. 1989, 4227, NJW 1991, 632 und vom 19. September 2000 Rs. C-454/98, Schmeink & Cofreth und Strobel, Slg. 2000, I-6973, HFR 2000, 914). Dies betrifft insbesondere im Sinne von § 14c Abs. 1 und 2 UStG ausgewiesene Steuern. 28
- Gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UStG ist eine Steuer unberechtigt ausgewiesen, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt. Eine Abrechnung ohne Leistung im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UStG liegt hierbei nach Sinn und Zweck der Regelung – der Verhinderung von Missbräuchen – noch nicht vor, wenn der liefernde Unternehmer die Rechnung begibt, bevor er die Leistung ausführt (Anzahlungs- und Vorausrechnungen). Der Fall einer Zahlung vor Ausführung der Umsätze ist in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG ausdrücklich vorgesehen. Für einen unberechtigten Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UStG muss deshalb hinzukommen, dass der Unternehmer nicht willens und in der Lage ist, die in der ausgestellten Rechnung 29

(Anzahlungs- oder Vorausrechnung) beschriebene Leistung zu erbringen, er aber mit der Rechnung gleichwohl den Schein einer (erbrachten oder nach Rechnung zu erbringenden) Lieferung oder sonstigen Leistung erwecken will, d. h. dass der Unternehmer von vornherein nicht beabsichtigt hat, die Leistung zu erbringen (Fleckenstein-Weiland in Reiß/Kraeusel/Langer/Wäger, § 14c UStG (Stand April 2012), Rz. 118; Abschn. 14.8 Abs. 2 UStAE; noch zur fast wortgleichen Vorgängervorschrift § 14 Abs. 3 UStG: BFH-Urteil vom 21. Februar 1980 V R 146/73, BFHE 129, 569, BStBl II 1980, 283).

Im EuGH – Urteil vom 13.3.2014, - FIRIN - C-107/13, ABI EU 2014, Nr. C 135, 14-15 wird eine Berichtigungspflicht im Hinblick auf den Vorsteuerabzug angenommen, wenn die vorausbezahlte Leistung tatsächlich nicht bewirkt wird. Diese Berichtigungspflicht im Hinblick auf den Vorsteuerabzug ist unabhängig davon, ob die den „Lieferanten“ treffende USt-Pflicht fortbesteht und besteht auch dann, wenn die Anzahlung vom Rechnungsaussteller nicht zurückgezahlt wird. Zwar weist der Kläger zu Recht darauf hin, dass im EuGH-Fall auch der Rechnungsempfänger Bestandteil des Betrugssystems und daher nicht gutgläubig war, während im Streitfall die Käufer der Blockheizkraftwerke selbst von der X betrogen worden sind. Der EuGH stellt in seinem o. g. Urteil beim Vorsteuerabzug aus Anzahlungsrechnungen –unabhängig von der Gutgläubigkeit des Rechnungsempfängers- jedoch die zwingende Voraussetzung fest, dass die Leistung, für die die Anzahlung erfolgt und der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen worden ist, später auch tatsächlich bewirkt wird. Der Vorsteuerabzug aus Anzahlungsrechnungen steht unter der Bedingung der tatsächlichen Leistung. 30

Im Streitfall stand zur Überzeugung des Senats schon im Zeitpunkt der Ausstellung der Anzahlungsrechnungen fest, dass die abgerechneten Leistungen nicht erbracht werden können. Die in den Rechnungen der X ausgewiesene Steuer ist daher keine „gesetzlich geschuldete Steuer“ im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, so dass der Vorsteuerabzug hieraus verwehrt ist. Die Steuer wird von der X ausschließlich deshalb geschuldet, weil sie die Steuer in den Rechnungen ausgewiesen hat (§ 14c Abs. 2 Satz 2 Alt. 2 UStG). 31

Gegenstand des Betrugsmodells der X-Gruppe war nämlich, dass die verkauften Blockheizkraftwerke tatsächlich nicht hergestellt und geliefert werden sollten. Zur Vertuschung des groß angelegten Betrugs sollte verhindert werden, dass die Käufer die tatsächliche Existenz der Kraftwerke hinterfragen und überprüfen. Zu diesem Zweck wurden die Käufer dazu angehalten, mit dem Kauf eines Blockheizkraftwerks zugleich Miet- bzw. Pachtverträge, Verwalterverträge mit einem Schwester-/Partnerunternehmen zu schließen, damit sich die Käufer um die Auslieferung und den tatsächlichen Standort der gekauften Anlagen nicht weiter kümmern mussten und dies auch nicht taten. Außerdem erhielten die Käufer monatliche Garantienausschüttungen, durch die sie sich in ihrer Geldanlage bestätigt fühlen und keine Nachfragen stellen sollten. Diese Garantienausschüttungen wurden im Rahmen eines sog. Schneeballsystems durch die Kaufpreiszahlungen aus neu abgeschlossenen Kaufverträgen finanziert. 32

Hieraus und aus den Umständen des Streitfalls ist der Senat insbesondere zu der Überzeugung gelangt, dass die X bereits zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung und der Vorauszahlung des Kaufpreises tatsächlich keine Blockheizkraftwerke an den Kläger zu liefern beabsichtigte. Die Blockheizkraftwerke sollten nur auf dem Papier, nie aber tatsächlich existieren. Nach den Feststellungen im Strafverfahren gegen die Verantwortlichen der X-Gruppe waren laut den Pressemitteilungen zwar tatsächlich ein paar Container aufgestellt worden. Dort wurde auch Strom produziert, doch nicht in dem Umfang und mit der Technik wie es in dem Prospekt, auf den sich die dann geschlossenen Kaufverträge gründeten, 33

versprochen war. Damit entsprachen bereits die aufgestellten und vom TÜV abgenommenen Maschinen nicht den Eigenschaften des Kaufgegenstands laut den abgeschlossenen Kaufverträgen. Es wurde keine einzige Maschine hergestellt, die die im Prospekt zugesicherten Eigenschaften hatte. Es handelte sich aufgrund der dort tatsächlich eingebauten, vom Prospekt abweichenden Technik nicht nur um sachmängelbehaftete Blockheizkraftwerke, sondern um sog. aliuds zu den vom Kläger tatsächlich gekauften Blockheizkraftwerken.

Da der Vorsteuerabzug damit bereits aus vorstehenden Gründen zu versagen war, kann der Senat insbesondere dahinstehen lassen, ob eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG mit allen gemäß § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Rechnungsangaben vorlag und ob dem Kl. nach den Verträgen die Verfügungsmacht an den von ihm gekauften Blockheizkraftwerken im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG überhaupt verschafft werden sollte. 34

Die in den dem Kläger erteilten Gutschriften offen ausgewiesenen Steuern schuldet der Kläger entweder gemäß § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG oder gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG. 35

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 36

Die Revision war zur Fortbildung des Rechts und im Hinblick auf die über das Bundesgebiet verstreut anhängigen Verfahren der Geschädigten zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 37