
Datum: 03.04.2025
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 2339/21 U
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2025:0403.5K2339.21U.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten im Wesentlichen um den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Photovoltaikmodulen nebst zum Betrieb erforderlicher Infrastruktur und dinglich gesicherten Nutzungsrechten. 2

Die streitgegenständlichen, von dem Kläger aufgrund eines Kaufvertrags aus August 2018 erworbenen Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur sind auf großflächigen Dächern eines landwirtschaftlichen Betriebes an der Adresse A-Str. 135, 00000 E, C, angebracht. Sie sind Teil eines dort in den Jahren 2017 und 2018 geplanten und sodann errichteten Solarparks. 3

Am 20.12.2017 schlossen die T GmbH und die F GmbH einen Vertrag zur Teilnahme am virtuellen Kraftwerk der Stadtwerke N. Die Vertragskontonummer lautete xxx1 – PVA A. 4

Am 13.03.2018 richtete die G GmbH, der regionale (Strom-)Netzbetreiber in C und M, an die W GmbH ein Schreiben mit dem Betreff „Regelungen zum Netzanschluss Ihrer Photovoltaikanlage [...] am Standort 00000 E OT A [...]“. Hierhin heißt es: „[...] vielen Dank für die Bereitstellung der vollständigen Unterlagen für Ihren Netzanschluss.“ Beigefügt waren dem Schreiben ein Netzanschlussvertrag, eine Netzführungsvereinbarung, Informationen zum Abrechnungsverfahren, Informationen zu Nachweispflichten, Informationen über Regelungen zur Einspeisung und über Netzsicherheitsmanagement gemäß § 9 und § 14 Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) sowie ein Fragebogen zur EEG-Umlage. Wegen der 5

Einzelheiten wird auf das Schreiben verwiesen.

In dem „Netzanschluss- Anschlussnutzungsvertrag Strom“ zwischen der W GmbH und der G GmbH heißt es auszugsweise: 6

Präambel 7

Dieser Vertrag regelt die Bedingungen zum Anschluss einer Erzeugungsanlage an das Stromverteilungsnetz der G. Er bestimmt die Ausführung und den Leistungsumfang der Herstellung, sowie die Regelung der Anschlussnutzung. 8

Nicht Gegenstand dieses Vertrages sind die Stromlieferung, die Netznutzung, der Parallelbetrieb von Eigenerzeugungsanlagen und die Vergütung eingespeister Energie. 9

[...] 10

2.6 Unterhaltung und Betrieb 11

Im Eigentum der G befinden sich sämtliche vor der in Anlage 1 dargestellten Eigentumsgränze liegenden Teile der elektrischen Anlage und soweit G Messstellenbetreiber ist, die Messeinrichtung/en, die Kommunikationstechnik und die Verrechnungswandler. G betreibt und unterhält die vorgenannten Betriebsmittel. 12

[...] 13

Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag nebst Anlagen verwiesen. 14

Unter dem 22.03.2018 erhielt der Kläger eine Rechnung der U GmbH über eine Anlagenbegutachtung, Anlagenstandort: PVA A, B-Str. 4a, 00000 E. Abgerechnet wurde über eine Systemdokumentation, eine Inspektion der Anlage und eine Berichterstellung nebst Reise- und Fahrzeiten. Die Rechnung wies einen Betrag i.H.v. ... Euro netto sowie eine offen ausgewiesene Umsatzsteuer i.H.v. ... Euro aus. Wegen der Einzelheiten wird auf die Rechnung verwiesen. 15

Unter dem 25.05.2018 erhielt der Kläger eine weitere Rechnung der U GmbH. Abgerechnet wurde die Ertragsprognose der „PVA A“. Die Rechnung wies einen Betrag i.H.v. ... Euro netto sowie eine offen ausgewiesene Umsatzsteuer i.H.v. ... Euro aus. Wegen der Einzelheiten wird auf die Rechnung verwiesen. 16

Am 02.08.2018 wurde die Photovoltaikanlage in Betrieb gesetzt. 17

Der Kläger, ein Diplom-Kaufmann und Steuerberater, sowie Herr L, ein Rechtsanwalt und Notar, schlossen jeweils mit der V KG und der J GmbH im Juli bzw. August 2018 einen als „Kauf- und Abtretungsvertrag betreffend die Solaranlage A“ bezeichneten Vertrag. In dem Vertragsdokument betreffend den Erwerb durch den Kläger, tritt dieser als „Käufer“ und die V KG als „Verkäufer“ auf. Die J GmbH ist als Dritte an dem Vertrag beteiligt, ohne dass für sie eine Funktionsbezeichnung in dem Vertrag ausgewiesen ist. In dem Vertrag heißt es auszugsweise: 18

„1. Vorbemerkung 19

1.1 Die J GmbH ist Inhaber eines dinglich gesicherten Nutzungsrechts an den Dachflächen des Grundstücks mit der Adresse A-Str. 135, 00000 E, [...], Grundbuch von A Blatt ... Flur ..., 20

Flurstück Die hier betroffenen Dachflächen (Dachflächen 1,2,3,4,5 und 7) sind aus dem diesem Vertrag [...] als Anlage beigefügtem Lageplan ersichtlich. [...] Der Verkäufer errichtet auf den Dachflächen des Grundstückes einen Solarpark bestehend aus Photovoltaikmodulen und den erforderlichen Infrastruktureinrichtungen mit einer Gesamtleistung von ca. 749,84 kWp. Die Grundstücksnutzung für die Infrastruktureinrichtungen ist ebenfalls für die J dinglich gesichert. Der erzeugte Strom wird in das Stromnetz der G (nachfolgend ‚Energieversorgungsunternehmen‘) eingespeist.	
1.2 Der Verkäufer beabsichtigt, jeweils eigenständige Teile des Solarparks zu errichten, zu verkaufen und zu übertragen. [...] Gegenstand des beabsichtigten Verkaufs ist jeweils eine Anlage bestehend aus Photovoltaikmodulen und einer bzw. mehreren Wechselrichtereinheiten. [...]	21
1.3 Gegenstand dieses Vertrags ist der Verkauf und die Übereignung einer zu errichtenden PV-Anlage inkl. Unterkonstruktion [...]	22
1.4 Für die Einspeisung des Stroms in das öffentliche Stromnetz überträgt die J GmbH dem Käufer im für die PVA erforderlichen Umfang einen Teil ihrer Einspeisezusage [...] bzw. gewährt ihm das Recht, ihr Einspeisekontingent im Umfang der PVA mit zu nutzen. Die Vermarktung des erzeugten Stroms im Wege der Direktvermarktung erfolgt durch [den Kläger und Herrn L] über die zu diesem Zweck gegründete PVA A I GbR. Der Verkäufer bzw. J wird dafür sorgen, dass nach dem erfolgten Verkauf und Übertragung der PVA ein Netzanschluss- bzw. Einspeisevertrag oder ein Netzanschlussverhältnis mit inhaltlichen gleichen Bedingungen zwischen den Käufern bzw. der für diesen Zweck gegründeten PVA A I GbR und dem Netzbetreiber zustande kommt. Ein expliziter Anspruch des Käufers auf Ausstellung eines derartigen Einspeisevertrages besteht nicht, da es dem zuständigen Netzbetreiber obliegt, ob ein derartiger Vertrag überhaupt geschlossen werden muss.	23
2. Verkauf und Abtretung der PVA	24
2.1 Der Verkäufer verkauft und überträgt hiermit aufschiebend bedingt auf die vollständige Bezahlung des [...] Kaufpreises die PVA an den Käufer, der den Verkauf und die Übertragung hiermit annimmt. Die Übergabe der PVA erfolgt durch den Abschluss des Betriebsführungsvertrages [...]. Hiernach wird der vom Käufer mit der Betriebsführung beauftragte Dienstleister nach Weisung des Käufers als Besitzdiener tätig und der Käufer unmittelbarer Besitzer der PVA.	25
Der Kaufpreis für die PVA beträgt ... € netto zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer in Höhe von 19 % = ... € mithin insgesamt ... €. [...] Die erste Kaufpreisrate ist in Höhe von ... EUR fällig innerhalb von 5 Bankarbeitstagen nach mängelfreier Abnahme durch den vom Käufer beauftragten Sachverständigen SV, U GmbH, D, sowie nach Einspeisung der ersten Kilowattstunde in das öffentliche Netz des Netzbetreibers. [...]	26
Innerhalb von 4 Wochen nach Vertragsunterzeichnung ist der Verkäufer bzw. J verpflichtet, dem Käufer die Anmeldung der PVA im Anlagenregister bzw. PV-Meldeportal nachzuweisen.	27
Die Zahlung dieser 1. Rate hat zur Abkürzung des Zahlungsweges zur Erfüllung der Ansprüche des Grundstückseigentümers aus dem [...] Nutzungsvertrag zwischen J und dem Grundstückseigentümer der Dachflächen, die Agrargesellschaft O GmbH, direkt an den Grundstückseigentümer [...] zu erfolgen. Die Zahlung ist dem Verkäufer nachzuweisen.	28
[...]	29

Der Verkäufer bzw. J bemühen sich, die Dienstbarkeiten und Vormerkung gemäß Anlage [...] sowie die Vormerkung zugunsten der Käufer finanzierenden Bank gem. Anlage [...] sowie die Notarbescheinigung innerhalb von 8 Wochen nach Vertragsunterzeichnung vorzulegen.	30
[...]	31
2.2 [...]	32
2.3 Nutzen und Lasten der PVA gegen [sic] auf den Käufer mit Ablauf des Tages über, an dem die aufschiebende Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung [...] eingetreten ist, d.h. bis zu diesem Zeitpunkt steht insbesondere die Einspeisevergütung für den durch die PVA erzeugten und in das Netz des Netzbetreibers eingespeisten Strom allein dem Verkäufer bzw. J zu, unabhängig davon, wann die Auszahlung der Einspeiseerlöse vom Netzbetreiber oder Direktvermarkter erfolgt.	33
Sofern der Verkäufer bzw. J nicht innerhalb der in Ziffer 2.1 genannten Frist von 8 Wochen nach Vertragsunterzeichnung die Unterlagen, und zwar Dienstbarkeiten und Vormerkung gem. Anlage [...] sowie die Vormerkungen zugunsten der Käufer finanzierenden Bank gem. Anlage [...] sowie die Notarbescheinigung vorlegt, steht nach Ablauf dieser 8 Wochen nach Vertragsunterzeichnung $\frac{1}{2}$ der Einspeisevergütung dem Käufer zu. Der Verkäufer bzw. J hat diesen $\frac{1}{2}$ Anteil gegenüber dem Käufer abzurechnen und den Anteil auszuzahlen. Der Verkäufer bzw. J ist verpflichtet, die Abrechnung und Auszahlung dieses $\frac{1}{2}$ Anteiles der Einspeisevergütung binnen 14 Tagen nach jeweiligem Zahlungserhalt der Einspeiseerlöse vorzunehmen.	34
Sofern eine Partei ihr nach dieser Regelung nicht zustehende Einspeiseerlöse vom Netzbetreiber oder Direktvermarkter erhält, wird sie diese an die andere Partei unverzüglich auskehren.	35
Das Recht des Käufers auf Geltendmachung weitergehenden Schadens bleibt unberührt.	36
3. Gewährleistung	37
[...]	38
4. Betriebsführung	39
Der Käufer verpflichtet sich [...], während des Betriebs der verkauften PVA stets dafür Sorge zu tragen, dass der Betrieb der PVA im Solarpark fachmännisch und ohne Störung der anderen dort befindlichen Anlagen erfolgt. Dem Käufer ist bekannt, dass aufgrund der gemeinsamen Nutzung von Infrastruktureinrichtungen und der engen räumlichen Lage der einzelnen Solareinheiten zueinander der störungsfreie und nicht beeinträchtigende Betrieb der PVA von besonderer Bedeutung ist. [...]	40
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen.	41
Die einzelnen Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur, die vom Kläger erworben wurden, sind technisch und physisch getrennt von den von Herrn L erworbenen Photovoltaikmodulen nebst Infrastruktur. Die Photovoltaikmodule des Klägers verfügen über eine Gesamtleistung von 365,12 kW _p . Die Photovoltaikmodule des Herrn L verfügen über eine Gesamtleistung von 384,72 kW _p . Auf den Kläger entfällt damit eine Anschlussleistung i.H.v. 48,69 % der gesamten Photovoltaikmodule des Klägers und des Herrn L. Die Photovoltaikmodule sind jeweils zu einzelnen sog. „Strings“ verbunden. Die einzelnen bzw. mehrere Strings sind mit	42

einem Wechselrichter verbunden. Es besteht die Möglichkeit, mit Hilfe sog. Datenlogger u.a. den erzeugten Strom der Module bzw. der Strings ab- bzw. elektronisch auszulesen. Für den Solarpark, bestehend aus den Modulen des Klägers und des Herrn L, ist nur am Übergabepunkt des erzeugten Stroms an den Netzanbieter, der G GmbH, ein geeichter Zähler eingebaut. Es ist technisch nicht möglich, bei Übergabe ins Netz zu bestimmen, welcher Strom von den Modulen des Klägers und welcher Strom von den Modulen des Herrn L produziert worden ist.

Ebenfalls Anfang August 2018 schlossen der Kläger und Herr L jeweils einen „Vertrag zur kaufmännischen und technischen Betriebsführung betreffend den PV-Solarpark A 1“ mit der F GmbH. Der Kläger bzw. Herr L sind hierin als „Auftraggeber“, die F GmbH als „Auftragnehmer“ bezeichnet. In dem Vertrag heißt es auszugsweise: 43

§1 Vorbemerkung 44

Der Auftraggeber betreibt künftig die [näher bezeichneten] Photovoltaikanlagen (nachfolgend „PVA“). Ziel dieser Vereinbarung ist die kaufmännische und technische Betriebsführung für die PVA durch den Auftragnehmer administrieren zu lassen. 45

§2 Vertragsgegenstand 46

Der Auftragnehmer verpflichtet sich gegenüber dem Auftraggeber, während der Laufzeit dieses Vertrages kaufmännische und technische Dienstleistungen (nachfolgend ‚Betriebsführung‘) nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen zu erbringen. Der Auftragnehmer schuldet lediglich Dienstleistungen, für die keine Erlaubnis nach KWG, ZAG, RDG oder StBG [sic, gemeint ist wohl das Steuerberatungsgesetz – StBerG] erforderlich ist. Eigentümer und Besitzer der PVA ist allein der Auftraggeber; der Auftragnehmer wird, um dem Auftraggeber den Erwerb des Eigentums an der PVA zu ermöglichen, nach Weisung des Auftraggebers lediglich als Besitzdiener des Auftraggebers tätig. 47

§3 Kaufmännische und technische Betriebsführung 48

- 1. Die kaufmännische Betriebsführung umfasst die nachfolgend beschriebenen kaufmännischen Angelegenheiten: [...] 49

d) Kaufmännische Prüfung der monatlichen Abrechnungen des Energieversorgungsunternehmens 51

e) Jährliche Abrechnung der Einspeisevergütung, Versicherung und Kosten 52

[...] 53

[...] 54

§6 Vergütung 55

- 1. Der Auftragnehmer erhält für seine Dienstleistungen gemäß §3 eine jährliche Festvergütung [...] 56

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag verwiesen. 58

Mit Rechnung vom 27.08.2018, die die V KG dem Kläger übermittelte, wurde dieser aufgefordert, die erste Abschlagszahlung für die Photovoltaikanlage gemäß Kaufvertrag i.H.v. netto ... Euro zzgl. offen ausgewiesener Umsatzsteuer i.H.v. ... Euro „auf verkürztem Zahlungsweg an die Agrargesellschaft O GmbH“ zu überweisen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Rechnung vom 27.08.2018 verwiesen. Der Kläger hat den Rechnungsbetrag am 30.08.2018 überwiesen.	59
Die Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur des Klägers wurde durch die U GmbH begutachtet. Hierüber erteilte die U GmbH dem Kläger am 30.08.2018 eine Rechnung über eine Anlagenbegutachtung, die eine Inspektion nach Fertigstellung und eine Kurzberichterstellung nebst Reise-/Fahrtkosten umfasste. Die Rechnung weist einen Nettobetrag i.H.v. ... Euro und offen ausgewiesene Umsatzsteuer i.H.v. ... Euro aus.	60
Beginnend ab dem 17.09.2018 rechnet die T GmbH gegenüber der F GmbH für die Zeiträume ab August 2018 über „Direktvermarktung Monatsmarktwert“ unter Verrechnung einer Grundgebühr und eines Dienstleistungsentgeltes für die Direktvermarktung ab. Wegen der Einzelheiten wird auf Bl. 309 ff. der Gerichtsakte verwiesen.	61
Am 10.12.2018 schlossen der Kläger und Herr L einen schriftlichen Gesellschaftsvertrag über eine GbR (PVA A I GbR – im Folgenden: PVA GbR), um den durch die Photovoltaikmodule erzeugten Strom an den Netzbetreiber veräußern zu können. In dem schriftlichen Vertrag vom 10.12.2018 heißt es u.a.:	62
„Vorbemerkungen	63
Gem. Kauf- und Abtretungsverträgen werden wir Eigentümer von Photovoltaikanlagen bestehend aus den Solarmodulen, gelegen auf den Dachflächen 1, 2, 3, 4, 5 und 7 der im Grundbuch von A, Blatt ..., Flur ..., Flurstück ... gelegenen Gebäude [...]. [...] Da der örtlich zuständige Netzbetreiber [...] einen alleinigen Netzpartner [...] fordert, haben wir [die] PVA A I GbR [...] mit Abschluss obiger Kaufverträge [gemeint sind diejenigen über den Verkauf der Photovoltaikanlagen mit der V KG bzw. J GmbH] gegründet, an der die Gesellschafter zu je 1/2 beteiligt sind.	64
[...]	65
§ 1 Zweck	66
[...]	67
Für ihre Tätigkeit rechnet die Gesellschaft jährlich mit den Energieerzeugern gem. den Direktvermarktungs- und Serviceverträgen ab.	68
§ 2 Verteilung	69
Die Anlagen haben eine Kapazität von zusammen ca. 749,84 kWp, wobei auf die Anlage des Gesellschafters B X ein Anteil von ca. 365,12 kWp, und auf die Anlage des Gesellschafters L ein Anteil von ca. 384,72 kWp entfällt. Die Gutschriften des örtlich zuständigen Netzbetreibers G GmbH verteilen sich damit wie folgt:	70
a) B X 48,69 %	71
b) L 51,31 %	72
	73

[...]	
§ 6 Verkauf oder Tod	74
Durch den Tod eines Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern mit dem oder den Erben bzw. Vermächtnisnehmern des betroffenen Gesellschafters fortgeführt.	75
Sollte einer der Gesellschafter über seine Photovoltaikanlage anderweitig, z.B. durch Verkauf verfügt haben, wird die Gesellschaft unter Ausscheidens des Verkäufers mit dem oder den Käufer/n fortgesetzt.	76
Es verbleibt dann bei der Aufteilungsbestimmung gem. § 2 dieses Vertrages entsprechend der Anlagenteile.“	77
Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen.	78
Die PVA GbR schloss mit Datum vom gleichen Tag mit ihren Gesellschaftern jeweils einen „Direktvermarktungs- und Servicevertrag“, in dem es auszugsweise heißt:	79
I. Vereinbarung Abrechnung	80
Vor diesem Hintergrund vereinbaren die Vertragspartner, dass die PVA A I GbR den von dem jeweiligen Betreiber mit der Photovoltaikanlage erzeugten Strom vollständig abnimmt und über die Vergütung im Wege der Gutschrift monatlich abrechnet. Die Vergütungshöhe ergibt sich unmittelbar aus dem Betrag, der der PVA A I GbR von der G GmbH für die entsprechende Einspeisung in das Energieversorgungsnetz gutgeschrieben worden ist. Dieser Betrag ist auf die Eigentümer und Betreiber der Photovoltaikanlage im Verhältnis der Anschlussleistung aufzuteilen und auszuzahlen, wie im GbR Vertrag geregelt.	81
II. Vereinbarung Serviceleistungen	82
Des Weiteren wird die PVA A I GbR von den Betreibern der beiden Photovoltaikanlagen mit der Erbringung von Serviceleistungen beauftragt, die sich auf den Betrieb der beiden Photovoltaikanlagen insgesamt beziehen. Hier handelt es sich beispielsweise um die Besorgung von Versicherungsleistungen oder die Beauftragung von Reparaturen an der Infrastruktur bzw. an gemeinsam genutzten Anlagenteilen. In diesen Fällen erfolgt die Weiterberechnung des der Gesellschaft entstandenen Aufwands an die Eigentümer und Betreiber der Photovoltaikanlagen ebenfalls im Verhältnis der Anschlussleistung.	83
III.	84
Für ihre Tätigkeit rechnet die Gesellschaft jährlich ab. Als Abrechnungsentgelt wird dabei ein Betrag in Höhe von 1 % (ein Prozent) der erzielten jährlichen Einspeisevergütung zugrunde gelegt. [...]	85
Wegen der Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen.	86
Für die Errichtung der Photovoltaikanlage wurde dem Kläger von der V KG mit (Schluss-)Rechnung vom 17.12.2018 ein Betrag von ... Euro zzgl. ... Euro Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Die Überweisung des Rechnungsbetrages ist am 20.12.2018 angewiesen worden.	87
Mit Schreiben vom 11.01.2019 bzw. 11.02.2019 rechnete die G GmbH gegenüber der F GmbH für die Monate August 2018 bis Januar 2019 für die Einspeisestelle A-Str. 135, 00000	88

E über „Stromeinspeisung EEG“ ab (Bl. 204 ff. der Gerichtsakte). Als „Betreiber“ ist auf den Rechnungen die F GmbH angegeben. Die abgerechneten Beträge variieren monatlich zwischen ... Euro und ... Euro. Wegen der Einzelheiten wird auf die Abrechnungen verwiesen.

In einem elektronisch gefertigten „Aktenvermerk“ mit dem angegebenen Datum 06.03.2019 („Sachbearbeiter: L“, „Verfasser: ü“ [Es handelt sich bei dem Kürzel um Frau C Ü aus der Kanzlei von Herrn L]) heißt es: „Zahlung der F ist heute eingegangen. Die Abrechnung der gelieferten Strommenge ist noch nicht erfolgt. F rechnet jährlich ab. Nach Rücksprache mit L und B.X. [Es handelt sich bei „L“ um ein Kürzel für Herrn L, das Kürzel B.X. meint den Kläger] wurde ausdrücklich bestätigt, dass die Erträge aufgeteilt werden nach den [sic] tatsächlich durch die jew. PVA gelieferten Strom. Solange die tatsächlichen Werte nicht vorliegen, sollen zunächst vorläufig nach der im GbR-Vertrag aufgeführten Verteilung gem. § 2 die Zahlungen als Abschläge aufteilt werden. Jährliche Abrechnung durch F gem. der jeweils gelieferten Strommengen abwarten. Dann sind die vorläufigen Berechnungen zu korrigieren. [...]“ Unter dem Text befindet sich eine handschriftliche Verfügungsbearbeitung mit Daten aus April, Mai und Juli 2020 und dem wiederum erkennbaren Namenszeichen „ü“.

Mit Vertragsübertragung vom 08.04.2019 (letzte Unterschrift durch den Vertreter der G GmbH) wurde zwischen der F GmbH und der G GmbH sowie der PVA A I GbR vereinbart, dass die F GmbH ab dem 01.03.2019 aus dem Vertrag zwischen ihr und der G GmbH ausscheidet und die PVA A I GbR zum gleichen Zeitpunkt als Vertragspartner der G GmbH mit allen Rechten und Pflichten in den o.g. Vertrag eintritt. Der „neue Anlagenbetreiber“ (so der Wortlaut im weiteren Text) sichert der G GmbH zu, Betreiber der Erzeugungsanlage und Anspruchsberechtigter hinsichtlich des von ihm in Anspruch genommenen Vergütungssatzes gemäß EEG zu sein.

In einer E-Mail vom 17.05.2019 von Frau C Ü, „i.A.“ für den Kläger und Herrn L unterzeichnet, an Herrn H von der G GmbH teilte diese mit, dass die Photovoltaikanlage bei der Bundesnetzagentur bereits am 04.04.2018 durch die W GmbH angemeldet worden sei. Zudem sei die Anlage im Marktstammdatenregister eingetragen worden. Der Betreiberwechsel könne als solcher aber noch nicht im Register angezeigt werden, da diese Funktion noch nicht verfügbar sei. Die neuen Betreiber, hätten aus ihrer Sicht alle erforderlichen Punkte erfüllt, damit eine Einspeisevergütung ab dem 01.03.2019 auf das „Ihnen bekannte Konto“ erfolgen könne. Wegen der Einzelheiten wird auf die E-Mail verwiesen.

In einer weiteren E-Mail vom 17.05.2019 von Frau C Ü, „i.A.“ für den Kläger und Herrn L unterzeichnet, an Herrn P von der F GmbH führt erstere aus: „[...] mit Vertragsübertragung vom 07.03./28.03./08.04.2019 wurde das Vertragsverhältnis von der F auf die PVA A mit Beginn 01.03.2019 übertragen. Die Einspeisevergütung für Jan. u. Febr. 2019 ist noch an die Firma F GmbH geflossen und bislang noch nicht gegenüber den neuen Betreibern L bzw. B X abgerechnet, so dass ich hiermit an die Abrechnung der Einspeisevergütung für die Monate Januar u. Februar 2019 erinnere. Zugleich bitte ich um Übersendung der Registrierungsbestätigung betr. die Eintragung der PV-Anlage im Marktstammdatenregister. Damit der Betreiberwechsel im MaStR zu gegebener Zeit – dies ist bislang wohl noch nicht möglich – ggf. von hier aus vorgenommen werden kann, bitte ich ebenfalls um die Bekanntgabe der Zugangsdaten zur entsprechenden Eintragung. [...]“. Wegen der Einzelheiten wird auf die E-Mail verwiesen.

Unter dem 26.06.2019 erbat die T GmbH von der F GmbH eine Vertragsaufhebung des Vertrages zur Teilnahme am virtuellen Kraftwerk der T zwischen der T GmbH und der F

GmbH vom 20.12.2017, da der Solarpark A I an die PVA GbR verkauft worden sei. Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben verwiesen.

Am 16.07.2019 wurde zwischen der PVA GbR und der Stadtwerke N GmbH (im Folgenden: N) ein Vertrag zur Teilnahme am virtuellen Kraftwerk der N geschlossen. Vertragsbeginn ist gemäß § 5 des Vertrages der 01.09.2019. In dem Vertrag heißt es auszugsweise wie folgt:

Präambel 95

N betreibt ein virtuelles Kraftwerk („vKW“), in dem dezentral verteilte Anlagen zur Stromerzeugung („Erzeugungsanlagen“) elektronische Verbraucher sowie Energiespeicher zu einem intelligenten Energiesystem zusammengeschaltet werden. Stromerzeugung- und -verbrauch können so optimal gebündelt und aufeinander abgestimmt werden, um langfristig einen hohen Anteil erneuerbarer Stromerzeugung in Deutschland zu ermöglichen. Der Anlagenbetreiber [PVA GbR] betreibt eine oder mehrere Erzeugungsanlagen, die er in das vKW einbinden und deren in das jeweilige Netz eingespeiste Strommenge er im Rahmen der Direktvermarktung im Sinne des [EEG] an N verkaufen möchte. [...]

§ 1 Liefer, Abnahme- und Vergütungspflicht [sic] 97

- 1. Der Anlagenbetreiber ist verpflichtet, den gesamten in das jeweilige Netz eingespeisten Strom der Erzeugungsanlagen [...] während der Vertragslaufzeit an N zu liefern. ~~99~~
- 2. N ist verpflichtet, den Strom aus den Erzeugungsanlagen abzunehmen und [...] zu vergüten. 100

[...] 101

§ 2 Pflichten N 102

[...] 103

6. Die Messung des eingespeisten Stroms erfolgt durch den Netzbetreiber oder einen Dritten. [...] 104

[...] 105

§ 4 Mitwirkungspflichten des Anlagenbetreibers 106

[...] 107

8. Der Anlagenbetreiber versichert, dass die Erzeugungsanlagen nach dem EEG gefördert werden und garantiert, dass er berechtigt ist, die Erzeugungsanlagen in der Weise direkt zu vermarkten, dass er seinen Lieferpflichten aus § 1 Abs. 1 nachkommen kann. 108

[...] 109

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen. 110

Ebenfalls am 16.07.2019 erteilte die PVA GbR der N eine Vollmacht, wonach die N u.a. bevollmächtigt wurde, an den Vollmachtgeber gerichtete Aufstellungen bezüglich der 111

eingespeisten Strommengen beim Netzbetreiber oder betroffenen Dritten anzufordern und im eigenen Namen zu empfangen. Wegen der Einzelheiten wird auf die Vollmacht verwiesen.

Am 18.07.2019 richtete die Bundesnetzagentur ein Schreiben an die PVA GbR, die die 112
„Registrierungsbestätigung für die Einheit SEE...“ enthielt. SEE steht dabei für
„Stromerzeugungseinheit“. Als Betreiber ist danach im Marktstammdatenregister die PVA A I
GbR, als Datum der Inbetriebnahme der Einheit der 29.03.2018 genannt, als installierte
Leistung 749,84 kWp und als Registrierungsdatum der 11.07.2019 erfasst. Außerdem heißt
es in dem Schreiben: „Bitte beachten Sie, dass die Registrierungen im
Marktstammdatenregister [...] keine feststellende Wirkung insbesondere auf das Vorliegen
von Tatsachen im Hinblick auf die Inanspruchnahme von Zahlungen nach dem EEG oder
dem KWKG hat.“ Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben verwiesen.

Mit Datum vom 12.08.2019 erstellte die PVA GbR gegenüber dem Kläger bzw. Herrn L 113
Gutschriften (beginnend mit Gutschrift Nr. G 201901 bis G 201910), in denen sie jeweils
(„nur“) die Marktprämie, beginnend ab März 2019 bis Juli 2019 abrechnete. In der Folgezeit
stellte die PVA GbR Gutschriften am 13.09.2019 (für August 2019) und am 15.10.2019 (für
September 2019) aus. Wegen der Einzelheiten wird auf die Gutschriften verwiesen.

Beginnend ab dem 15.11.2019 erstellte die PVA GbR Rechnungen (beginnend mit der 114
Rechnung Nr. R 201901 für September 2019) an den Kläger bzw. Herrn L über
Direktvermarktungsentgelte und Strombezug. Es liegen entsprechende Rechnungen jeweils
vom 15.11.2019 für die Zeiträume September und Oktober 2019 vor. Wegen der Einzelheiten
wird auf die Rechnungen verwiesen.

Mit einer von der PVA GbR unter dem 15.11.2019 erstellten Gutschrift Nr. G 201915 und 115
G 201916 an den Kläger bzw. Herrn L rechnete sie erstmals neben der „Stromeinspeisung
EEG (G)“ auch die „Stromeinspeisung Direktvermarktung (N)“ für September 2019 ab. Da sie
für die Stromeinspeisung EEG („Marktprämie“) für September 2019 bereits unter dem
15.10.2019 über eine Gutschrift abgerechnet hatte, wies die Gutschrift vom 15.11.2019
bezogen auf die „Stromeinspeisung EEG (G)“ einen Betrag von ... Euro aus. Es liegt insoweit
noch eine Gutschrift vom 15.11.2019 für den Monat Oktober 2019 vor. Wegen der
Einzelheiten wird auf die Gutschriften verwiesen.

Unter dem 06.12.2019 (Gutschrift Nr. G 201919 bzw. G 201920) erstellte die PVA GbR 116
gegenüber dem Kläger bzw. Herrn L Gutschriften mit dem folgenden Inhalt: „[...] die von
Ihnen unter der Anschrift A-Str. 135, 00000 E, betriebene Photovoltaikanlage hat im Monat 01
bis 08/2019 insgesamt 293.607 kWh Strom erzeugt und ins Netz eingespeist. [...]“ Die
Gutschriften enthalten jeweils die Abrechnungsposition Stromeinspeisung EEG (G) EUR
(Marktprämie), Stromeinspeisung Direktvermarktung (N) und Stromeinspeisung
Gesamtsumme. Wegen der Einzelheiten wird auf die Gutschriften verwiesen.

Mit Rechnungen vom 06.12.2019 (Nr. R 201905 und R 201906) rechnete die PVA GbR 117
gegenüber dem Kläger bzw. Herrn L ein Direktvermarktungsentgelt und Strombezug für „01
bis 08/2019“ ab. In den Rechnungen heißt es jeweils: „Der Rechnungsbetrag wird mit der
Ihnen zustehenden Einspeisevergütung verrechnet.“ Wegen der Einzelheiten wird auf die
Rechnungen verwiesen.

Am 18.12.2019 erstellte die PVA GbR gegenüber dem Kläger (Rechnung Nr. R 201908) bzw. 118
gegenüber Herrn L (Rechnung Nr. R 201907) jeweils eine Rechnung, in der sie ihre
Leistungen und Auslagen gemäß Direktvermarktungs- und Servicevertrag vom 10.12.2018
abrechnete. Dort heißt es jeweils: „Abrechnungsentgelt i.H.v. 1 % der jährlichen

Einspeisevergütung (lt. Gutschrift Nr. 2018-200 der F GmbH ... EUR)“ = ... Euro netto. Der Rechnungsbetrag werde mit der dem jeweiligen Gesellschafter zustehenden Einspeisevergütung verrechnet. Wegen der Einzelheiten wird auf die Rechnungen verwiesen.

Am 28.02.2020 reichte der Kläger seine Umsatzsteuerjahreerklärung für 2018 bei dem Beklagten ein. Hierin erklärte er Lieferungen und sonstige Leistungen zum regulären Steuersatz i.H.v. ... Euro sowie abzugsfähige Vorsteuern i.H.v. ... Euro. Der Beklagte stimmte der Umsatzsteuerjahreerklärung am 27.03.2020 zu. 119

Mit Prüfungsanordnung vom 04.06.2020 ordnete der Beklagte eine steuerliche Außenprüfung beim Kläger nach § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) für die Umsatzsteuer 2018 an, die er später auf die Voranmeldungszeiträume 01/2019 bis 12/2019 erweiterte. 120

Während der laufenden Betriebsprüfung rechnete die PVA GbR mit Datum vom 18.08.2020 für die Jahre 2018 und 2019 gegenüber ihren Gesellschaftern in der Weise mit Gutschriften und Rechnungen ab, dass der Strom anhand der Strommengen, die an den Photovoltaikmodulen befindlichen Datenloggern ausgelesen wurden, den einzelnen Photovoltaikmodulen und in der Folge den Gesellschaftern zugerechnet wurde. Wegen der Einzelheiten wird auf die Rechnungen (Rechnung Nr. R 202017 bis R 202020) bzw. Gutschriften (Gutschrift Nr. G 202017 bis G 202020) verwiesen. 121

Der Kläger führte während der Betriebsprüfung im Schreiben vom 09.12.2020 u.a. aus: Die PVA GbR beziehe lediglich Strom von den Einzelunternehmern, also von ihm, dem Kläger, und von Herrn L. Für die Kosten der einzelnen Photovoltaikanlagen käme der jeweilige Gesellschafter alleine auf. Die Entscheidung der Gesellschafter sei es gewesen, Einzelanlagen zu erwerben und diese jeweils separat als Einzelunternehmer zu betreiben. Der tatsächlich erzeugte Strom sei Anfang August 2020 ermittelt und gegenüber den Gesellschaftern abgerechnet worden. Die F GmbH sei gemäß § 3 Nr. 1 des Vertrages zur kaufmännischen und technischen Betriebsführung verpflichtet, eine jährliche Abrechnung der Einspeisevergütung mit dem jeweiligen Einzelanlagenbetreiber vorzunehmen. Diese Einzelabrechnung habe jährlich unter Einbeziehung der Datenlogger und dem Stringmanagement zu erfolgen. Die PVA GbR nehme lediglich die Zahlung des Energieversorgers entgegen und rechne diese entsprechend der Direktvermarktungs- und Serviceverträge mit den Gesellschaftern als Betreiber und Einzelunternehmer ab. Es bestehe zwischen Leistung und Zahlung ein unmittelbarer Zusammenhang. Die vorläufige Aufteilung der Gutschriften anhand der ungefähren Einzelanlagengröße solle durch eine Jahresabrechnung über die konkreten Stromlieferungen unter Ausgleich der Differenzbeträge ersetzt werden. Die PVA GbR sei tatsächlich kein Anlagenbetreiber und lediglich wegen der Vorgaben des Netzbetreibers gegründet worden, um die an dem Einspeisepunkt ankommenden Strommengen der Einzelanlagen an den Netzbetreiber zu liefern und dafür das Entgelt in Empfang zu nehmen und dieses Entgelt entsprechend der gelieferten Strommengen der Einzelunternehmer mit diesen gesondert abzurechnen. Die PVA GbR habe keinen Strom produzieren sollen; bei ihr handele es sich klassischer Weise um einen Stromhändler i.S.d. § 3g des Umsatzsteuergesetzes (UStG), der wiederum Strom von den Einzelunternehmern erhalte. Dass die Abrechnungsgrundlage gegenüber den Gesellschaftern die bezogene Strommenge und nicht eine Pauschale sei, ergebe sich aus dem letzten Satz in § 1 des Gesellschaftsvertrages. § 2 des Gesellschaftsvertrages sei lediglich als unterjährige Vorauszahlung gedacht gewesen, entspreche im Übrigen aber auch dem Verhältnis der gelieferten Strommengen zueinander. Eventuelle Schwankungen im Bereich der gelieferten Strommengen bzw. ein eventueller Ausfall einer Einzelanlage seien im Gesellschaftsvertrag nicht geregelt, da sie mit der Erstellung der Jahresabrechnung 122

berücksichtigt werden sollten. Insoweit sei die tatsächliche Handhabung entsprechend dem Aktenvermerk vom 06.03.2019 sowie die gelebte Abrechnung im August mit der Feststellung der tatsächlich gelieferten Strommengen und die entsprechende Abrechnung unter den Gesellschaftern zu berücksichtigen. Außerdem sei der jeweilige Einzelunternehmer Träger des Unternehmerrisikos und des damit verbundenen Vergütungsrisikos. Wegen der Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 09.12.2020 verwiesen.

Der Prüfer kam im Betriebsprüfungsbericht vom 12.01.2021 zu dem Ergebnis, dass die in den 123 Rechnungen der V KG und der U ausgewiesene Umsatzsteuer von dem Kläger nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden könne. Der Kläger erbringe einen nicht steuerbaren Gesellschafterbeitrag. Eine Zuordnung der Photovoltaikanlage zu seinem Unternehmensvermögen sei daher nicht möglich gewesen. Er nehme insoweit Bezug auf die Urteile des Finanzgerichts (FG) Rheinland-Pfalz vom 04.12.2017 6 K 1408/15, vom 24.11.2016 6 K 1600/15 sowie vom 09.10.2014 6 K 1704/12. Die Werte der Stromzähler könnten außerdem nicht durch übermittelte Werte eines sog. Datenloggers ersetzt werden, der kein geeichtes und zuverlässiges Messgerät darstelle, wie vorgelegte Auswertungen des Datenloggers und entsprechende Abrechnungen mit dem Netzbetreiber zeigten, weshalb fremde Dritte, wie z.B. im hiesigen Fall der Netzbetreiber, einen entsprechenden Zähler forderten. Weitere Differenzen bei der erzeugten Strommenge zwischen Wechselrichter und Zähler könnten beispielsweise durch das Alter der Wechselrichter sowie technische Probleme in der Infrastruktur zwischen Wechselrichter und Zähler oder durch Spannungsverluste hervorgerufen werden. Ein Vorsteuerabzug erfordere ferner, dass der Kläger als Unternehmer eine Leistung erbringe, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließe. Mangels Leistungsaustausch im Verhältnis zwischen Kläger und der PVA GbR seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt. Es habe bereits bei Abschluss des Kaufvertrages die PVA GbR existiert wie sich aus Tz. 1.4 des Kaufvertrages ergebe. Außerdem habe festgestanden, dass es nur einen Zähler an der Photovoltaikanlage gegeben habe. Es scheine so, dass von vornherein die PVA GbR geplant gewesen sei, die letztendlich den Strom produziert und ins öffentliche Netz eingespeist habe, was durch die Tatsache begründet werde, dass die PVA GbR sowohl im Marktstammregister als auch gegenüber dem Netzbetreiber und fremden Dritten als Betreiber der Anlage und Lieferant des Stroms auftrete. Die PVA GbR sei als neue Vertragspartnerin für die ausgeschiedene F GmbH in den Netzanschlussvertrag mit Wirkung ab dem 01.03.2019 eingetreten. Insbesondere sei dort vertraglich zugesichert, dass die PVA GbR selbst Betreiber der Erzeugungsanlage und Anspruchsberechtigter des von ihr beanspruchten Vergütungssatzes gemäß EEG sei. Die Vorsteuer für die Umsatzsteuer 2018 sei um ... Euro zu kürzen. Die von dem Kläger für das Folgejahr erklärten steuerpflichtigen Umsätze an die PVA GbR seien mangels Leistungsaustausches rückgängig zu machen. Die PVA GbR trete insgesamt als Unternehmerin und Betreiberin der Photovoltaikanlage auf.

Mit Datum vom 01.02.2021 erließ der Beklagte einen geänderten Bescheid über die 124 Umsatzsteuer 2018, in dem er die Umsatzsteuer auf ... Euro festsetzte. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er in dem Bescheid gemäß § 164 Abs. 3 AO auf.

Gegen den geänderten Umsatzsteuerbescheid für 2018 legte der Kläger am 24.02.2021 125 Einspruch ein. Er führte in seiner Einspruchsbegründung aus, dass es nach der Rechtsprechung bei der Überlassung von Photovoltaikanlagen allein darauf ankomme, ob der Gesellschafter für die Überlassung des Stroms ein gesondert vereinbartes Entgelt oder eine von der tatsächlich gelieferten Strommenge unabhängige Beteiligung am allgemeinen Gewinn der Gesellschaft erhalte. Nach diesen Grundsätzen habe er die Überlassung des Stroms an die PVA GbR nicht als Gesellschafterbeitrag bewirkt, sondern den Strom entgeltlich an die PVA GbR geliefert. Die Stromlieferung sei nicht mit der Beteiligung am

Gewinn nach der Beteiligungsquote abgegolten worden, sondern die Gesellschafter hätten entsprechend ihrer erzeugten Strommenge von der PVA GbR ein Entgelt erhalten. Bereits am 06.03.2019 hätten die Gesellschafter die irrtümlich anderweitige Formulierung in den Verträgen vom 10.12.2018 klargestellt. Die erzeugte Strommenge sei auch nachvollziehbar festgehalten worden. Es sei unerheblich, dass bei der jeweiligen Anlage kein geeichter Zähler eingebaut worden sei. Im Übrigen lasse sich mit dem Wechselrichter feststellen, wie viel Strom die entsprechende Anlage produziert habe. Es sei allein entscheidend, dass nach dem Willen der beiden Gesellschafter keine Verteilung nach den Beteiligungsverhältnissen erfolgt sei. Für die Frage des Gesellschafterbeitrags sei die Tatsache unerheblich, dass sich eine Differenz zwischen der angezeigten Strommenge am Wechselrichter und der eingespeisten Strommenge ergebe. Diese Differenzen seien technisch bedingt und auch dann nicht vermeidbar, wenn bei den jeweiligen Anlagen geeichte Zähler verbaut würden.

Der Beklagte wies den Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 mit
Einspruchsentscheidung vom 13.08.2021 als unbegründet zurück. Das Umsatzsteuerrecht unterscheide zwischen nicht steuerbaren Gesellschafterbeiträgen, die durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, und steuerbaren Leistungen der Gesellschafter, die gegen (Sonder-)Entgelt ausgeführt würden und auf einen Leistungsaustausch i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG gerichtet seien. Solche entgeltlichen Leistungen seien gegeben, wenn sie auf konkreten Leistungsbeziehungen eines Gesellschafters zur Gesellschaft beruhten und auf den Austausch von Leistungen des Gesellschafters gegen Entgelt gerichtet seien. Maßgeblich sei, inwieweit zwischen Leistung und Zahlung ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe. Überlasse ein Steuerpflichtiger einer Gesellschaft, an der er selbst beteiligt sei, Strom zum Zwecke der Weiterlieferung, sei für die Frage des Vorsteuerabzugs aus dem Erwerb seiner Photovoltaikanlage entscheidend darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige im Gegenzug ein gesondert vereinbartes Entgelt oder lediglich eine Beteiligung am allgemeinen Gewinn der Gesellschaft erhalte. Stehe der Umfang der tatsächlich erbrachten Stromlieferung nicht fest und werde das Entgelt daher nach einem feststehenden Anteil im Verhältnis zur Gesamtanlage bemessen, fehle es an der gegenseitigen Abhängigkeit und Wechselseitigkeit von Leistung und Gegenleistung. Bei gemeinschaftlich betriebenen Photovoltaikflächen- und Reihenanlagen, die mit Zwischenzählern ausgestattet seien, und bei denen die Vergütung des einzelnen Investors individuell nach der tatsächlich eingespeisten Strommenge ermittelt werde, erbringe der einzelne Investor als Unternehmer Leistungen gegen Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches, da die von seinen Modulen erzeugte Strommenge individuell bezifferbar sei mit der Folge, dass er allein die Gefahr des Ausfalls und der verminderten Vergütung trage. Der Einzelinvestor sei in diesem Fall Träger des Unternehmerrisikos und des damit verbundenen Vergütungsrisikos. Werde dagegen der erzeugte Strom und die damit erzielte Vergütung ausnahmslos lediglich pauschal nach einem rechnerischen Schlüssel auf die Einzelinvestoren aufgeteilt, so verlagere sich das Unternehmerrisiko vom Einzelinvestor auf die Gemeinschaft der Investoren (Gesellschaft). Selbst wenn das Modul eines Investors komplett ausfalle, erhalte er gleichwohl einen Teil der Einspeisevergütung, wobei die individuelle Minderleistung zu Lasten aller übrigen Investoren gehe. In diesem Fall sei die Gemeinschaft der Investoren, die das unternehmerische Risiko trage, als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen. Mithin liege in den Fällen der Entgeltaufteilung nach einem pauschalen rechnerischen Schlüssel eine Lieferung des Stroms gegen Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches von Seiten der Einzelinvestoren an die Gemeinschaft der Investoren oder an den Solarparkbetreiber nicht vor. Im Streitfall führe der Kläger mit seinen Stromlieferungen keine steuerbaren Leistungen gegen Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches aus, weder gegenüber der PVA GbR noch gegenüber den weiteren Investoren. Er erbringe durch die Stromlieferungen einen nicht steuerbaren

Gesellschafterbeitrag an die Gesellschaft. Daher stehe ihm kein Vorsteuerabzug aus dem Erwerb und aus den mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage im Zusammenhang stehenden Kosten zu. Das Unternehmerrisiko liege nicht bei dem Kläger, sondern bei der PVA GbR. Für die Einspeisung des mit den jeweiligen Photovoltaikanlagen der Gesellschafter erzeugten Stroms in das öffentliche Netz stehe lediglich ein gemeinsames Einspeise- und Kontrollsystem zur Verfügung. Die Kosten für Wartung und Versicherung trügen sie gemeinsam entsprechend ihrem Anteil an der Gesamtanlage, wie sich aus § 1 des Gesellschaftsvertrages ergebe. Aufgrund der gewählten Abrechnungsmethode gemäß § 2 des Gesellschaftsvertrages werde auch das Vergütungsrisiko durch beide Gesellschafter getragen. Die PVA GbR habe als alleinige Vertragspartnerin mit dem Netzbetreiber, der G GmbH, einen Vertrag über die Einspeisung des mit der Gesamtanlage produzierten Stroms in das öffentliche Netz abgeschlossen. Entsprechend der Regelung in § 2 des Gesellschaftsvertrages sei dem Kläger in den Gutschriften jeweils ein dem Verhältnis der Nennleistung seiner Photovoltaikanlage (365,12 kW_p) zur Leistung der Gesamtanlage (749,84 kW_p) entsprechender Anteil (48,69 %) des Gesamtstromertrags zugerechnet worden. Eine konkrete Ermittlung der durch die Module des Klägers produzierten Strommenge sei aufgrund der Konstruktion der Gesamtanlage durch den fehlenden Einbau von Zwischenzählern bereits technisch nicht möglich. Da der Umfang der tatsächlich erbrachten Leistungen (Stromlieferung) durch den Kläger nicht feststehe und die Vergütung vielmehr nach einem von der tatsächlich gelieferten Strommenge unabhängigen Prozentsatz bemessen werde, fehle es an der gegenseitigen Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung, sodass ein Leistungsaustausch ausgeschlossen sei.

Am 15.09.2021 hat der Kläger Klage erhoben.

127

Er hat zunächst im Klageverfahren ausgeführt, dass die Vergütungshöhe nach dem Verhältnis der Anschlussleistung nach seinem Willen und dem des Herrn L nur eine vorläufige Aufteilung für Vorauszahlungswecke habe sein sollen, bis die tatsächlich gelieferten Strommengen vorlägen und die Einzelabrechnungen durchgeführt werden könnten. Die endgültige Verteilung habe zwingend nach den Erträgen der jeweiligen Anlagen erfolgen sollen. Dass von vornherein eine Abrechnung nach den tatsächlich produzierten Strommengen vorgesehen gewesen sei, ergäbe sich aus dem Aktenvermerk vom 06.03.2019. Zu diesem Zeitpunkt habe die erste Zahlung erfolgen sollen. Die Gesellschafter hätten in dem Aktenvermerk festgehalten, dass die Einnahmen nach den jeweils tatsächlich erzeugten Strommengen aufgeteilt werden sollten, wie es auch von Anfang an beabsichtigt gewesen sei. Dementsprechend sei auch im August 2020 für die Stromlieferungen der Jahre 2018 und 2019 verfahren worden, nachdem die F GmbH die tatsächlichen Werte für die Anlagen von ihm, dem Kläger, und Herrn L übermittelt habe. Auch für das Jahr 2020 sei die Aufteilung nicht nach dem Verhältnis des Beteiligungsumfangs, sondern nach den erzeugten Strommengen erfolgt. Einzelstromzähler für die Anlagen von ihm und Herrn L seien nicht eingebaut worden. Die produzierten Strommengen der beiden Anlagen seien durch Festhalten der Werte der Wechselrichter ermittelt worden, was durch string- bzw. modulseitige Ablesung via Datenlogger erfolgt sei. Zwischen der an dem Wechselrichter angezeigten Strommenge und der tatsächlich eingespeisten Strommenge in das Netz des Netzbetreibers ergäben sich aufgrund der Durchleitung vom Wechselrichterstandort bis zur Trafostation sowie der Spannungsumwandlung geringe Differenzen bzw. Verluste, die sich nicht vermeiden ließen.

128

Unterscheidungsmerkmal für die Frage nach der Steuerbarkeit von Umsätzen im Verhältnis von dem Gesellschafter zu „seiner“ Gesellschaft sei, ob ein gewinnunabhängiges Sonderentgelt vereinbart worden sei. Dieses könne im Gesellschaftsvertrag oder in anderer

129

Form vereinbart werden. Ferner könne eine ausreichende Sonderentgeltvereinbarung auch in Form einer „Gewinnverteilungsabrede“ vorliegen, wenn darin der Gewinn leistungsbezogen auf die Gesellschafter verteilt werde. Er verweise auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 16.05.2002, V R 4/01, vom 25.05.2000, V R 66/99, BStBl. II 2004, 310, sowie die dortigen Sachverhalte. Danach läge keine Sonderentgeltvereinbarung vor, wenn Teileigentümer eines Hotelkomplexes ihre Apartments einer Vermietungsgemeinschaft überließe und nach Maßgabe ihrer Miteigentumsanteile am Jahresergebnis der Gemeinschaft beteiligt seien. Dagegen liege ein Leistungsaustausch vor, wenn Eigentümer von Ferienhäusern einer von ihnen gegründeten Vermietungs-GbR Ferienhäuser überlassen und dafür Zahlungen nach Maßgabe der jeweiligen Nutzung des Hauses erhalten hätten. Dementsprechend komme es bei der Überlassung von Photovoltaikanlagen allein darauf an, ob der Gesellschafter für die Überlassung des Stroms ein gesondert vereinbartes Entgelt oder eine von der tatsächlich gelieferten Strommenge unabhängige Beteiligung am allgemeinen Gewinn erhalte. Nach diesen Grundsätzen habe er die Überlassung des Stroms an die PVA GbR nicht als Gesellschafterbeitrag bewirkt, sondern den Strom entgeltlich an die PVA GbR geliefert. Die Stromlieferung sei nicht mit der Beteiligung am Gewinn nach der Beteiligungsquote abgegolten, sondern die Gesellschafter hätten entsprechend ihrer erzeugten Strommenge von der PVA GbR ein Entgelt erhalten. Der Beklagte lasse in diesem Zusammenhang unerwähnt, dass bereits am 06.03.2019 die Gesellschafter die irrtümlich anderweitige Formulierung in den Verträgen vom 10.12.2018 klargestellt hätten. Es sei daher nicht zutreffend, wenn im Prüfungsbericht behauptet werde, dass erst während der laufenden Prüfung im August 2020 eine vom Vertrag abweichende Abrechnung vorgenommen worden sei.

Der produzierte Strom sei auch nachvollziehbar festgehalten worden. Allein entscheidend sei, 130 dass nach dem Willen der beiden Gesellschafter keine Verteilung nach dem Beteiligungsverhältnis erfolge. Aus dem Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 04.12.2017 6 K 1408/15 ergebe sich, dass ein Gesellschafterbeitrag nur angenommen werden könne, wenn nicht aufgrund von Zwischenzählern bzw. eines Stringmanagements die Strommengen feststünden. Das FG verlange also nicht, dass ein geeichter Zähler eingebaut sein müsse. Es reiche ein Stringmanagement – wie bei den Beteiligten vorhanden – aus. Die Differenzen zwischen der angezeigten Strommenge am Wechselrichter und der eingespeisten Strommenge seien – wie ausgeführt – technisch bedingt und auch dann nicht vermeidbar, wenn bei den jeweiligen Anlagen geeichte Zähler verbaut wären.

Die Photovoltaikanlagen seien von ihm und Herrn L einzeln erworben und unabhängig 131 voneinander finanziert worden. Es habe jeder eine eigene Anlage erhalten sollen mit allen Rechten und Pflichten aus seiner eigenen Anlage einschließlich der Finanzierungskosten und Übernahme des Risikos des Ertrags und der Kosten der jeweiligen Einzelanlage. Daher seien die weiteren Dienstleistungsverträge und sonstige Aufträge, etwa die Reinigung der Anlage, jeweils von den einzelnen Gesellschaftern in Auftrag gegeben und gegenüber dem Leistungserbringer vergütet worden. Wenn nicht die Absicht bestanden hätte, jeweils als Einzelunternehmer tätig zu werden, wäre der Abschluss von Einzelverträgen sowie die jeweilige Übernahme der Kosten für die jeweilige Einzelanlage durch den betreffenden Gesellschafter unsinnig gewesen. Es sei offensichtlich nicht gewollt gewesen, dass bei Ausfall einer Anlage der Verlust von dem anderen Gesellschafter mitgetragen werde. Dies sei so auch nicht gehandhabt worden, wie sich anhand der Zahlungen und der tatsächlichen Abwicklung von Defekten an einer Anlage durch den jeweiligen Eigentümer zeige. Jeder Käufer habe absprachegemäß die Kosten für Schäden an seiner eigenen Anlage zu zahlen und habe dies auch tatsächlich getan. Eine mittelbare Beteiligung des jeweils anderen Gesellschafters erfolge nicht. So sei am 09.06.2020 an einem Modul von Herrn L ein

Schaden aufgetreten. Die Beseitigung des Schadens sei entsprechend von Herrn L in Auftrag gegeben worden. Die Rechnung hierfür sei auch an ihn ausgestellt und von ihm beglichen worden. Die tatsächlichen Zahlungen hätten sich an leistungsbezogenen Kriterien orientiert. Der in der Gesellschaft erzielte Gewinn sei nicht auf die Gesellschafter nach dem Beteiligungsverhältnis verteilt worden. Mit der vertraglichen Abrede der Verteilung liege eine leistungsbezogene Verteilung vor, da die Anlagengröße die Leistungsfähigkeit der jeweiligen Anlage im Wesentlichen bestimme. Dies betreffe z.B. sämtliche anfallenden Kostenbestandteile wie Pacht, Modulreinigung, Versicherung und Steuern, aber auch die kaufmännische und technische Betriebsführung. Diesbezüglich gebe es keinen anderen sachgerechten, leistungsbezogenen bzw. verursachungsgerechten Aufteilungsmaßstab als die Größe der jeweiligen Anlage. Es verhalte sich hier nicht anders als in den Fällen einer Vermietung, wo der Flächenschlüssel ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab sei. Lediglich diesen Zusammenhang hätten die Gesellschafter vor Augen gehabt, als sie die Aufteilung nach dem Verhältnis der Anlagengrößen in dem Vertrag formuliert hätten. Von Anfang an sei eine Aufteilung entsprechend den tatsächlichen Erträgen und jeweiligen zuordenbaren Kosten gewollt gewesen. Dies sei auch, nachdem die erforderlichen Daten vorgelegen hätten, umgesetzt worden. Zu diesem Zweck sei durch den jeweiligen Käufer für seine Anlage mit der F GmbH ein eigener Vertrag zur kaufmännischen und technischen Betriebsführung geschlossen worden. Darin sei unter § 3 Nr. 1 Buchst. e als wesentliche Vertragsleistung die „Jährliche Abrechnung der Einspeisevergütung, Versicherung und sonstigen Kosten“ benannt worden. Daraus ergebe sich, dass jeder Auftraggeber für seine Anlage eine eigene jährliche Abrechnung seiner Einspeisevergütung und Kosten habe erhalten wollen. Die vertraglich vereinbarte jährliche Abrechnung der Einspeisevergütung mit dem jeweiligen Einzelanlagenbetreiber gebe unter Einbeziehung der Datenlogger, der Wechselrichter und dem bestehenden Stringmanagement die jeweils gelieferten Strommengen der jeweiligen Einzelanlagen sowie auch eventuelle Ausfälle einzelner Wechselrichter oder Minderlieferungen wieder. Zutreffend sei, dass die Abrechnung der Erträge der jeweiligen Anlage zunächst nach der Größe der Anlage erfolgt sei. Es seien aber endgültige Einzelabrechnungen nach Erhalt der entsprechenden Daten erfolgt. Die unterjährige Aufteilung der Einspeisevergütung auf die beiden Anlagenbetreiber habe vor Ablauf des Abrechnungsjahres nur im Wege der Schätzung erfolgen können. Hierfür habe sich als Maßstab das Verhältnis der Anschlussleistung der beiden Photovoltaikanlagen angeboten. Monatliche vorläufige Aufteilungen seien in der Jahresabrechnung nach den konkret ermittelten Stromlieferungsmengen ausgeglichen worden. Dies sei – wie ausgeführt – mit Rechnung vom 18.08.2020 geschehen. Die Korrekturabrechnungen wiesen nur geringfügige Abweichungen aus, sodass der Gesellschaftsvertrag nachweislich einen praktikablen unterjährigen Abrechnungsmaßstab nach leistungsbezogenen Kriterien beinhalte. Allenfalls bestehe im schriftlichen Vertrag eine Regelungslücke bzgl. eines Mindererlöses und evtl. Reparaturkosten. Diese Regelungslücke sei aber bereits durch den Aktenvermerk vom 06.03.2019 geschlossen worden. Nachdem im März die erste Zahlung durch die F GmbH erfolgt sei, hätten er, der Kläger, und Herr L klarstellend besprochen, wie die Behandlung der Vergütungen erfolgen solle. Von Anfang an sei eine Aufteilung der Vergütung, also nicht des Gewinns, nach den erzeugten Strommengen gewollt gewesen. Frau C Ü sei beauftragt worden, das Ergebnis in einem Aktenvermerk festzuhalten. Sie sei nicht die inhaltliche Verfasserin des Aktenvermerks, sondern habe ihn niedergeschrieben. Sie habe die Anweisung von der Gesellschaft erhalten, dass, solange die tatsächlichen Werte nicht vorlägen, die Verteilung der Vergütung nach der im Gesellschaftsvertrag aufgeführten Verteilung erfolgen solle und diese vorläufige Verteilung bzw. Berechnung zu korrigieren sei, wenn die Einspeisemengen der jeweiligen Anlage vorlägen.

Der Beklagte hat zunächst im Klageverfahren auf § 2 des Gesellschaftsvertrages und die pauschale Vergütung hingewiesen, die für eine fehlende Abhängigkeit von Leistung und Gegenleistung spreche. Der Aktenvermerk vom 06.03.2019 könne den schriftlich erstellten Gesellschaftsvertrag nicht ändern. Darüber hinaus gehe aus den Abrechnungen der PVA GbR gegenüber den Gesellschaftern kein Hinweis auf eine Vorläufigkeit der entsprechenden Gutschriften hervor. Es sei nicht erkennbar, dass die eingespeiste Strommenge zunächst nur vorläufig gemäß der Gewinnverteilung laut Gesellschaftsvertrag ermittelt und abgerechnet worden sei.

Die Sach- und Rechtslage ist am 01.11.2023 vor dem Berichtersteller erörtert worden. 133
Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll zum Erörterungstermin verwiesen.

Der Kläger trägt im Nachgang zum Erörterungstermin vor: Der Sachverhalt stelle sich nach 134
dem Erörterungstermin in wesentlichen Punkten anders dar als bisher angenommen. Es sei so, dass die Photovoltaikanlage bereits am 29.03.2018 in Betrieb genommen worden und am 04.04.2018 der Bundesnetzagentur gemeldet worden sei. Der Kaufvertrag mit der V KG sei am 19.07.2018 bzw. am 07.08. und 09.08.2018 unterschrieben worden. Am 27.08.2018 habe die V KG ihm, dem Kläger, eine Anrechnungsrechnung über ... Euro zzgl. Umsatzsteuer i.H.v. ... Euro erteilt, die er am 22.08.2018 beglichen habe. Der Übergang von Nutzen und Lasten sei mit vollständiger Kaufpreiszahlung am 20.12.2018 erfolgt. Die Endrechnung vom 17.12.2018 über ... Euro zzgl. Umsatzsteuer i.H.v. ... sei von ihm am 20.12.2018 beglichen worden. Geplant gewesen sei zunächst, dass er, der Kläger, und Herr L jeder eigenständig den erzeugten Strom an den örtlichen Netzbetreiber, die G GmbH, lieferten und dementsprechend im Marktstammdatenregister als Betreiber der Erzeugungsanlage registriert werden würden. Bevor die Kaufverträge unterschrieben worden seien, habe geklärt werden müssen, ob der Netzbetreiber die getrennte Einspeisung akzeptiere, weil bisher nur eine Anlage im Marktstammdatenregister registriert gewesen sei. Da der Netzbetreiber mit einer getrennten Einspeisung nicht einverstanden gewesen sei, sei überlegt worden, ob er, der Kläger, und Herr L eine GbR gründen, die als vorgeschaltete Gesellschaft als Zwischenhändler den erzeugten Strom einspeise. Diese Überlegung sei aber zunächst nicht umgesetzt worden, weil die F GmbH für die gesamte Anlage einen Einspeisevertrag mit dem Netzbetreiber und einen Direktvermarktungsvertrag mit den Stadtwerken N – der T GmbH – besessen habe, und daher als Zwischenhändlerin habe eingeschaltet werden können. Die Einschaltung der GbR als Zwischenhändler sei für die Zukunft geplant gewesen, nachdem die F GmbH aus dem Vertragsverhältnis ausgeschieden sei. Dementsprechend habe die F GmbH als alleiniger Vertragspartner den erzeugten Strom der beiden Anlagen an den Netzbetreiber bzw. an die Stadtwerke N GmbH geliefert. Für den Zeitraum vom 09.08.2018 bis zum 02.10.2018 hätten der F GmbH die vereinnahmten Vergütungen zu 100 % zugestanden. Für den Zeitraum vom 03.10.2018 bis zum 21.12.2018 hätten die Erlöse zu 50 % der F GmbH und zu 50 % ihm, dem Kläger, und Herrn L zugestanden. Ab dem 22.12.2018 hätten die erzielten Erlöse zu 100 % ihm, dem Kläger, und Herrn L zugestanden. Folgerichtig habe die F GmbH mit Gutschrift vom 27.02.2019 die Stromlieferung von ihm, dem Kläger, und des Herrn L in Einzelabrechnungen für den Zeitraum vom 03.10.2018 bis 31.12.2018 an sie im Gutschriftswege abgerechnet. Am 10.12.2018 sei zwischen ihm und Herrn L der GbR-Vertrag abgeschlossen worden. Zweck sei gewesen, die F GmbH als zwischengeschaltete Gesellschaft abzulösen. In § 2 des Vertrages sei zunächst irrtümlich geregelt gewesen, dass die Gutschriftsbeträge des Netzbetreibers nach der Anlagengröße aufgeteilt würden. Diese Vereinbarung sei am 06.03.2019 dahingehend geändert worden, dass die Erlöse nach den tatsächlich erzeugten Strommengen aufgeteilt werden sollten. Am 08.04.2019 sei zwischen dem Netzbetreiber, der F GmbH und der PVA GbR vereinbart worden, dass die F GmbH als alleiniger Vertragspartner des Netzbetreibers aus dem

Vertragsverhältnis ausscheide und die GbR mit Wirkung vom 08.04.2019 in das Vertragsverhältnis eintrete. Die Änderung im Marktstammdatenregister sei mit Registrierung vom 11.07.2019 erfolgt. Da die F GmbH Vertragspartner für die Direktvermarktung des erzeugten Stroms gewesen sei, habe Herr P, seinerseits Angestellter bei der F GmbH, in einem Telefongespräch vom 21.05.2019 darauf hingewiesen, dass auch der Direktvermarktungsvertrag auf die GbR übertragen werden müsse. Mit Vertrag vom 16.07.2019 habe daraufhin die GbR mit den Stadtwerken N GmbH vereinbart, dass die GbR mit Wirkung vom 01.09.2019 den erzeugten Strom im Wege der Direktvermarktung an sie liefere. Maßgebend für den Vorsteuerabzug aus einer Anrechnungsrechnung sei der Zeitpunkt der geleisteten Zahlung. Die Verhältnisse vom 22.08.2018 sowie vom 20.12.2018 seien damit maßgebend. Im Jahr 2018 sei die GbR noch nicht als Zwischenhändler eingeschaltet gewesen. Zwischenhändler sei die F GmbH gewesen. Erst am 09.04.2019 habe die GbR das Vertragsverhältnis mit dem Netzbetreiber übernommen und sei die F GmbH aus dem Vertragsverhältnis ausgeschieden. Auch habe erst mit Wirkung vom 01.09.2019 die GbR mit den Stadtwerken N GmbH die Direktvermarktung des Stroms vereinbart. Zuvor sei Vertragspartner die F GmbH gewesen. Im Streitfall sei es somit in 2018 noch nicht zu Stromlieferungen von ihm, dem Kläger, an die PVA GbR gekommen. Leistungsbeziehungen hätten nur zur F GmbH bestanden. Die F GmbH, an der der Kläger nicht beteiligt gewesen sei, sei der Vertragspartner gegenüber ihm, Herrn L, dem Netzbetreiber und den Stadtwerken N gewesen. Die Einschaltung der GbR als Zwischenhändler sei erst im Laufe des Jahres 2019 erfolgt. Somit stelle sich für 2018 nicht die Frage, ob ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vorliege. Der Kläger habe in 2018 daher entgeltliche Leistungen an die F GmbH bewirkt. Die Gegenleistung habe in der Vergütung bestanden, die die F GmbH nach Abzug ihrer Dienstleistungsgebühr und den von ihr aufgewandten Stromkosten ausgezahlt habe. Der Kläger sei somit Unternehmer i.S.d. § 2 UStG. Ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage sei in 2018 zulässig. Die GbR sei erst seit dem 08.04.2019 bzw. 01.09.2019 in die Stromlieferung eingebunden, weil die F GmbH als Zwischenhändler ausgeschieden sei. Zu diesen beiden Stichtagen sei der Gesellschaftsvertrag aber bereits dergestalt abgeändert gewesen, dass seine Leistungen unmissverständlich nach der erzeugten Strommenge, wie es auch von Anfang an beabsichtigt gewesen sei, und nicht nach der Beteiligung am Gewinn oder Verlust, abgegolten würden. Somit sei er auch nach dem Ausscheiden der F GmbH und dem Eintritt der PVA GbR weiterhin unternehmerisch tätig.

Unzutreffend sei, wenn der Beklagte ausführe, dass die F GmbH für 2018 lediglich Excel-Tabellen mit Daten zur Verfügung gestellt habe, die die PVA GbR genutzt habe, um selbst mit ihm und Herrn L, den Gesellschaftern, für das Jahr 2018 abzurechnen. Erst nachdem die F GmbH im Jahr 2019 nicht mehr als Zwischenhändler eingeschaltet gewesen sei, habe sie der PVA GbR Daten zur Verfügung gestellt, damit die PVA GbR im Gutschriftsverfahren mit ihnen über ihre Stromlieferungen abrechnen konnte. Hinsichtlich der Zahlungen des Netzbetreibers G GmbH sei zeitlich zu unterscheiden zwischen den Zahlungen im Jahr 2018, als die F GmbH als Zwischenhändler eingeschaltet gewesen sei, und den Zahlungen im Jahr 2019, als die PVA GbR die Funktion des Zwischenhändlers übernommen habe. Die Zahlungen des Netzbetreibers seien zunächst vertragsgemäß an die F GmbH geleistet worden und erst nach Übernahme des Vertrags durch die PVA GbR im Jahre 2019 an diese. Soweit der Beklagte vortrage, dass die Abrechnung der PVA GbR gegenüber den Gesellschaftern, ihm und Herrn L, bereits im August 2020 erfolgt sei, obwohl der Kläger im Erörterungstermin vorgetragen habe, dass die F GmbH erst im September 2020 die Daten zu den tatsächlich erzeugten Strommengen zur Verfügung gestellt habe, sei anzumerken, dass es sich um die Abrechnung des Jahres 2019 handele, nachdem die PVA GbR als Zwischenhändler eingeschaltet worden sei und auch die PVA GbR den

Direktvermarktungsvertrag mit den Stadtwerken N übernommen habe. Die Gutschriften vom 18.08.2020 betreffen nicht das hier relevante Jahr 2018. Im Erörterungstermin sei ausgeführt worden: Es habe erst im September 2020 festgestanden, welcher Strom tatsächlich von den einzelnen Photovoltaikanlagen geliefert worden sei. Diese Aussage habe sich darauf bezogen, dass die Endabrechnung der Stadtwerke N für das Kalenderjahr 2019 erst unter dem Datum vom 18.09.2020 erstellt worden sei; sie habe sich nicht auf den Zeitpunkt der Bereitstellung von Daten durch die F GmbH bezogen. Da die F GmbH ihrer Verpflichtung zur Bereitstellung der Abrechnungsdaten für die Zeit nach der Übernahme der Zwischenhändler-Stellung durch die PVA GbR trotz Aufforderung zunächst nicht nachgekommen sei, habe er, der Kläger, nach einer anderen Möglichkeit gesucht, die anlagenbezogenen Ertragsdaten zu ermitteln. Dementsprechend seien bei der F GmbH am 24.04.2020 die Zugangsdaten zum Monitoring-Portal angefordert worden. Nach Klärung technischer Fragen sei dann im Mai 2020 ein Portalzugang erstmalig möglich gewesen. Auf der Grundlage der dort dokumentierten Energieerzeugungsdaten der einzelnen Wechselrichter habe die PVA GbR sodann die Abrechnungen aus August 2020 erstellt. Erst mit E-Mail vom 03.02.2021 habe die F GmbH die Energiedaten für die Jahre 2018 bis 2020 zur Verfügung gestellt. Es sei auch unzutreffend, wenn der Beklagte behaupte, dass er, der Kläger, im Jahr 2018 keine entgeltlichen Leistungen erbracht habe. Der Übergang von Nutzen und Lasten der Photovoltaikanlage sei mit vollständiger Kaufpreiszahlung am 20.12.2018 erfolgt. Ab diesem Zeitpunkt habe er, der Kläger, den Strom produziert. Zumindest die Vergütungen, die die F GmbH für den Zeitraum vom 22.12.2018 bis 31.12.2018 gezahlt habe, sei somit Leistungsentgelt. Denn die F GmbH sei im Jahr 2018 Leistungsempfänger gewesen. Dementsprechend habe die F GmbH mit ihm, dem Kläger, über seine Stromlieferungen im Jahr 2018 im Gutschriftswege abgerechnet. Die PVA GbR sei im Jahr 2018 und bis zum 07.04.2019 nicht in die Stromlieferungen involviert gewesen. Daher stelle sich nicht die Frage, ob bei dem Kläger ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag, der zum Verlust der Vorsteuer führe, vorgelegen habe.

Verträge zwischen der F GmbH und Energieversorgungsunternehmen, die den von der PVA GbR erzeugten Strom abnehmen, seien ihm, dem Kläger, nicht zugänglich. Die Tatsache, dass diese Vergütungen aus der Lieferung von Strom durch die PVA GbR der F GmbH ganz oder anteilig in 2018 und 2019 zugestanden hätten, ergebe sich aus den übermittelten Unterlagen. Er verweise auf das Schreiben der G GmbH vom 08.04.2019 zur Vertragsübertragung von der F GmbH auf die PVA GbR sowie auf das Schreiben der T GmbH vom 26.07.2019 zur Aufhebung des Vertrages zur Teilnahme am virtuellen Kraftwerk der N zwischen der T GmbH und der F GmbH. Aus diesen beiden Schreiben ergebe sich zweifelsfrei, dass die F GmbH bis zum 28.02.2019 bzw. bis zum 31.05.2019 Vertragspartner der betreffenden Energieversorgungsunternehmen und damit unmittelbar Berechtigter der Vergütung der von der PVA A gelieferten Strommengen gewesen sei. Dementsprechend sei die G GmbH mit E-Mail vom 17.05.2019 daran erinnert worden, dass die Abrechnung der Einspeisevergütung mit Wirkung ab dem 01.03.2019 gegenüber der PVA GbR als Betreiber und nicht mehr gegenüber der F GmbH erfolgen müsse. Die N habe der PVA GbR mit Schreiben vom 02.07.2019 das Angebot der Teilnahme am virtuellen Kraftwerk der N ab dem 01.07.2019 unterbreitet. Der Vertrag zur Teilnahme am virtuellen Kraftwerk der N sei mit der PVA GbR mit Datum vom 02. bzw. 16.06.2019 abgeschlossen worden. Dies gehe zeitlich konform mit dem Datum der Registrierungsbestätigung der Bundesnetzagentur für die PVA GbR vom 18.07.2019. Des Weiteren sei die unmittelbare Abrechnung zwischen der F GmbH und den Energieversorgungsunternehmen (G GmbH bzw. N) einem Ausdruck aus der Finanzbuchhaltung der F GmbH für das Jahr 2019 zu entnehmen. Die F GmbH habe im Gutschriftswege über die Stromlieferungen von ihm, dem Kläger, und Herrn L an sie in Einzelabrechnungen abgerechnet.

Eine Übertragung des Vertrages der G GmbH mit der F GmbH auf die PVA GbR sei nicht nötig. Mit der Übertragung des Netzanschlussvertrages gehe automatisch die Berechtigung zur Einspeisung des von der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms einher. Nach § 7 Abs. 1 EEG dürften Netzbetreiber die Erfüllung ihrer Pflichten nicht vom Abschluss eines Vertrages abhängig machen. Es handele sich vielmehr um ein gesetzliches Schuldverhältnis. Eine vertragliche Vereinbarung sei nicht erforderlich. Die G GmbH schließe keine vertraglichen Stromliefervereinbarungen ab. Die Abrechnung der Stromeinspeisung (G GmbH und N), die durch die F GmbH erstellt worden sei, ergebe sich aus der „Jahresabrechnung A 2018“. Die Frage, ob die Photovoltaikanlagen bei Vertragsschluss im August 2018 bereits vorhanden gewesen seien, lasse sich anhand der Registrierungsbestätigung der Bundesnetzagentur vom 04.04.2018 und anhand des Inbetriebsetzungsprotokoll für Erzeugungsanlagen am Mittelspannungsnetz der G GmbH vom 02.08.2018 beantworten. Physisch sei die Photovoltaikanlage bereits seit dem Frühjahr vorhanden und installiert. Sie sei aber erst Anfang August hinsichtlich der Energieerzeugung in Betrieb genommen worden. Verzögerungen bei der Inbetriebnahme seien seinerzeit häufig durch fehlende Kapazitäten der Energieversorgungsunternehmen für die technische Abnahme neu errichteter Photovoltaikanlagen verursacht worden. Es sei nachgewiesen, dass er, der Kläger in 2018 entgeltlich Strom an die F GmbH erbracht habe. Erst ab dem 08.04.2019 seien entgeltliche Lieferungen an die PVA GbR und ab dem 01.09.2019 entgeltliche Lieferungen an die Stadtwerke N GmbH getätigt worden.

137

Die in den Gutschriften vom 27.02.2019 (Nr. 2019-200 und 2018-201) ausgewiesenen Einspeisevergütungen habe die F GmbH am 06.03.2019 auf das Konto der PVA GbR überwiesen. Der Überweisungsbetrag sei mit ... Euro höher als der in den Gutschriften ausgewiesene Endbetrag, weil die Kosten für die Betriebsführung etc. nicht abgezogen worden seien. Die F GmbH habe über diese Kosten ihm, dem Kläger, eine separate Rechnung erteilt, die er am 17.12.2019 beglichen habe. Die F GmbH habe die Einspeisevergütung am 06.03.2019 für das Kalenderjahr 2018 auf das Konto der PVA GbR überwiesen, weil zum 01.03.2019 das Vertragsverhältnis von der F GmbH auf die PVA GbR übergegangen sei. Im Übrigen habe das Konto der PVA GbR aus Liquiditätsgründen „aufgefüllt“ werden müssen, sodass er, der Kläger, und Herr L mit der Überweisung auf das Konto der GbR einverstanden gewesen seien. Im Übrigen sei es für das Klageverfahren unerheblich, an wen die F GmbH die dem Kläger zustehende Einspeisevergütung gezahlt habe. Dies ergebe sich aus § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG.

138

Er, der Kläger, habe Leistungen im wirtschaftlichen Sinne erbracht, weil er als Eigentümer der Photovoltaikanlage Strom produziert habe, den er zunächst an die F GmbH, später an die GbR geliefert habe. Eine Gegenleistung liege in Form der Einspeisevergütung vor, der Vergütungsanspruch sei Gegenleistung für die Stromlieferung, weil sie „für die Stromlieferung“ gewährt worden sei. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) liege nur dann eine entgeltliche Leistung vor, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehe, in dessen Rahmen Leistungen ausgetauscht würden. Nicht erforderlich sei, dass das Rechtsverhältnis eine Gegenleistungsvereinbarung beinhalte, da lediglich eine rechtliche Basis für den Leistungsaustausch vorliegen müsse. Eine solche rechtliche Basis bildeten zweiseitige Verträge und einseitige Rechtsgeschäfte, aber auch ein gesetzliches Schuldverhältnis. Ein Vertragsdokument sei nicht Voraussetzung.

139

Der Kläger beantragt,

140

141

den Umsatzsteuerbescheid 2018 vom 01.02.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2021 dahingehend zu ändern, dass weitere Vorsteuern i.H.v. ... Euro berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, 142

die Klage abzuweisen. 143

Er ist der Auffassung, dass der Vorsteuerabzug zu versagen sei, da die von dem Kläger bezogenen Eingangsleistungen dazu genutzt würden, um nicht steuerbare Gesellschafterbeiträge an die PVA GbR zu erbringen. 144

Zwar habe der Kläger im Erörterungstermin zunächst erläutert, dass die F GmbH insbesondere Abrechnungen zwischen den Gesellschaftern der PVA GbR nach den tatsächlich gelieferten Strommengen erstellt habe. Es habe sich aber im Folgenden herausgestellt, dass die F GmbH lediglich Excel-Tabellen mit Daten zur Verfügung gestellt habe, die die PVA GbR genutzt habe, um selbst gegenüber den Gesellschaftern abzurechnen. Der Kläger habe außerdem vorgetragen, dass Gelder von der F GmbH ausbezahlt worden seien. Aus der Abrechnung der G GmbH gegenüber der PVA GbR vom 10.12.2019 gehe aber hervor, dass die Gutschrift auf das Konto mit der IBAN DExx xxxx xxxx xxxx xx erfolgt sei. Gemäß dem Vertrag vom 28.03.2019 zwischen der G GmbH und der PVA GbR sei die Kontoverbindung der PVA GbR zugeordnet worden, sodass davon auszugehen sei, dass die Gutschriften der G GmbH direkt an die PVA GbR erfolgten. Des Weiteren habe der Kläger vorgetragen, dass die Daten zu den tatsächlich erzeugten Strommengen von der F GmbH im September 2020 zur Verfügung gestellt worden seien. Die Abrechnungen der PVA GbR gegenüber den Gesellschaftern, denen die Daten der F GmbH zugrunde lägen, sei jedoch bereits im August 2020 erfolgt. 145

Zur Sachverhaltsergänzung durch den Kläger trägt der Beklagte vor: Er sei weiterhin der Auffassung, dass der Kläger 2018 keine entgeltliche Leistung an die F GmbH bewirkt habe. Bei den Zahlungen der F GmbH an den Kläger im Zeitraum 03.10.2018 bis zum 21.12.2018 handele es sich um einen im Kaufvertrag vom 19.07.2018 vereinbarten Schadensersatz. Zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs – spätestens bei Eigentumsübertragung mit vollständiger Kaufpreiszahlung– gebe es lediglich den Gesellschaftsvertrag der PVA GbR vom 10.12.2018, der zur Beurteilung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs maßgeblich sei. 146

Die Sache ist am 03.04.2025 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen. 147

Es wird im Übrigen auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vom Beklagten übermittelten Verwaltungsvorgänge sowie die Gerichtsakte Bezug genommen. 148

Entscheidungsgründe 149

I. Die Klage ist unbegründet. 150

Der Umsatzsteuerbescheid 2018 vom 01.02.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.08.2021 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO). 151

Dem Kläger steht kein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der U GmbH vom 22.03.2018, 25.05.2018 und vom 30.08.2018 zu. Ihm steht ferner kein Vorsteuerabzug aus der Anzahlung auf die streitgegenständlichen Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur (Rechnung vom 152

27.08.2018) und aus dem Erwerb der streitgegenständlichen Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur in 2018 (Rechnung vom 17.12.2018) zu.

1. Der Unternehmer kann nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in der im Streitzeitraum 153 geltenden Fassung die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Die Vorschrift des § 15 UStG beruht auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach der Steuerpflichtige, der Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, befugt ist, die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden, von der von ihm geschuldeten Steuer abzuziehen.

Bei richtlinienkonformer Auslegung setzt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG voraus, dass der 154 Unternehmer Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH, Urteile vom 10.05.2023, V R 16/21, BFH/NV 2023, 1161, Rn. 17; vom 30.06.2022, V R 32/20, BStBl. II 2023, 45, Rn. 15 f.; EuGH, Urteil vom 13.03.2008, C?437/06, *Securenta*, BStBl. II 2008, 727).

2. Für das Erfordernis einer entgeltlichen Leistung muss zwischen dem Leistenden und dem 155 Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis bestehen, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Dienstleistung bildet (vgl. z.B. EuGH, Urteile vom 18.07.2007, C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, HFR 2007, 1053, Rn. 19; vom 22.11.2018, C-295/17, *Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia*, HFR 2019, 58, Rn. 39; BFH, Urteile vom 20.10.2021, XI R 10/21, BFH/NV 2022, 543, Rn. 31; vom 13.02.2019, XI R 1/17, BStBl. II 2021, 785, Rn. 16).

Ob die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, ist dabei nicht nach 156 zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach den vom Unionsrecht geprägten umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen (vgl. BFH, Urteile vom 17.12.2009, V R 1/09, BFH/NV 2010, 1869, Rn. 17; vom 16.01.2014, V R 22/13, BFH/NV 2014, 736, Rn. 22; vom 22.05.2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, Rn. 18). Es stellt eine unionsrechtliche – unabhängig von der Beurteilung nach nationalem Recht zu entscheidende – Frage dar, ob die Zahlung eines Entgelts als Gegenleistung für die Erbringung von Dienstleistungen erfolgt (vgl. EuGH, Urteil vom 22.11.2018, C-295/17, *Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia*, HFR 2019, 58, Rn. 68; BFH, Urteile vom 22.05.2019, XI R 20/17, BFH/NV 2019, 1256, Rn. 18; vom 20.10.2021, XI R 10/21, BFH/NV 2022, 543, Rn. 29 bis 32).

Im Verhältnis von Personengesellschaften zu ihren Gesellschaftern ist für die Beurteilung, ob 157 ein Leistungsaustausch vorliegt, danach zu unterscheiden, ob ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vorliegt oder ob steuerbare Leistungen durch den Gesellschafter an die Gesellschaft erbracht werden. Maßgebend ist, ob der Entgeltanteil vom Umfang des jeweiligen Leistungsbeitrages abhängig ist und damit einen konkreten Bezug zum Umfang der jeweiligen Leistung des Gesellschafters aufweist (vgl. BFH, Beschluss vom 11.06.2015, V B 140/14, BFH/NV 2015, 1442). Der unmittelbare Zusammenhang und damit ein steuerbarer Leistungsaustausch liegt nicht vor, wenn die Gesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen erbringen, die als Gesellschafterbeitrag nur im Rahmen der allgemeinen Gewinnverteilung vergütet werden (vgl. EuGH, Urteil vom 27.01.2000, C-23/98, *Heerma*, HFR 2000, 316).

Diese allgemeine Gewinnbeteiligung ist weder Entgelt für das Halten der Beteiligung noch Entgelt für Tätigkeiten des Gesellschafters. Denn die Gewinnentstehung hängt nicht unmittelbar mit einer Leistungserbringung zusammen, sondern ist von einer Vielzahl von Faktoren und damit zumindest teilweise vom „Zufall“ abhängig. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Leistungserbringung liegt dagegen vor, wenn die Leistung nach ihrem Umfang oder ihrer Menge abgegolten wird (vgl. insgesamt BFH, Urteil vom 12.11.2020, V R 22/19, BFHE 271, 279, BStBl. II 2021, 544, m.w.N.).

3. Nach ständiger Rechtsprechung von EuGH und BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, muss grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, bestehen, damit der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und der Umfang dieses Rechts bestimmt werden kann. Das Recht auf Abzug der für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen entrichteten Mehrwertsteuer ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Ausgaben zu den Kostenelementen der besteuerten, zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören. Ein nur mittelbar bestehender Zusammenhang tritt hinter einem bestehenden direkten und unmittelbaren Zusammenhang zurück (BFH, Urteil vom 13.12.2017, XI R 3/16, BStBl II 2018, 727). 158

Fehlt ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen bestimmten Eingangsumsätzen und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen, kommt gleichwohl ein Recht zum Vorsteuerabzug in Betracht, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen zusammen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. EuGH, Urteile vom 06.09.2012, C-496/11, Portugal Telecom, HFR 2012, 1119, Rn. 37; vom 14.09.2017, C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, HFR 2017, 1079, Rn. 28 f.; vom 16.09.2020, C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, HFR 2020, 1085, Rn. 27; BFH, Urteile vom 16.12.2020, XI R 26/20 (XI R 28/17), BFH/NV 2021, 896, Rn. 21 f.; vom 20.10.2021, XI R 10/21, BFH/NV 2022, 543, Rn. 29). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist dann aber, dass die wirtschaftliche Gesamttätigkeit zu Umsätzen führt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (BFH, Urteile vom 06.05.2010, V R 29/09, BStBl II 2010, 885, Rn. 22; vom 09.12.2010, V R 17/10, BStBl II 2012, 53, Rn. 16; noch zu Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG: EuGH, Urteil vom 08.06.2000, C-98/98, Midland Bank, UR 2000, 342, Rn. 31). 159

Die nationalen Gerichte haben im Rahmen der ihnen obliegenden Anwendung des Kriteriums des unmittelbaren Zusammenhangs alle Umstände zu berücksichtigen, unter denen die betreffenden Umsätze ausgeführt wurden, und nur die Umsätze heranzuziehen, die ihrem objektiven Inhalt nach im Zusammenhang mit der der Steuer unterliegenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen stehen (vgl. EuGH, Urteile vom 21.02.2013, C-104/12, Becker, HFR 2013, 364, Rn. 22, 23 und 33; vom 14.09.2017, C-132/16, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, HFR 2017, 1079, Rn. 31; BFH, Urteil vom 13.12.2017, XI R 3/16, BStBl. II 2018, 727). 160

4. Die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge sind für den Besteuerungszeitraum abzusetzen, in den sie fallen (§ 16 Abs. 2 Satz 1 UStG; vgl. BFH, Beschluss vom 10.02.2021, XI B 24/20, BFH/NV 2021, 549, Rn. 6). 161

a. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht gemäß Art. 167 MwStSystRL in dem Zeitpunkt, in dem der Anspruch des Fiskus auf die abziehbare Steuer entsteht. Dies ist gemäß Art. 63 MwStSystRL der Zeitpunkt, in dem die Lieferung erfolgt oder die Dienstleistung bewirkt wird. Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht danach, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer mit der Lieferung eines Gegenstands oder der Ausführung einer Dienstleistung entsteht (vgl. EuGH-Urteile vom 22.03.2012, C-153/11, Klub, UR 2012, 606, Rn. 36; vom 08.06.2000, C-400/98, Breitsohl, UR 2000, 329).

Wegen der zeitgleichen Entstehung von Steueranspruch und Vorsteuerabzugsanspruch muss sich der Unternehmer sofort entscheiden, für welche Ausgangsumsätze er die empfangenen Eingangsleistungen verwenden will (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 08.03.2001, V R 24/98, BStBl II 2003, 430; vom 28.11.2002, V R 51/01, BFH/NV 2003, 515; vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, 61, Rn. 53). Ohne die Sofortentscheidung des Unternehmers über die beabsichtigten Verwendungsumsätze kann der Vorsteuerabzugsanspruch dem Grunde und der Höhe nach für den maßgebenden Besteuerungszeitraum nicht beurteilt werden (vgl. BFH, Urteil vom 02.03.2006, V R 49/05, BStBl II 2006, 729, Rn. 13). Eine Verwendungsabsicht in Gestalt einer aufschiebend bedingten Verwendungsabsicht ist nicht maßgeblich (BFH, Beschluss vom 28.10.2020, XI B 26/20, BFH/NV 2021, 536, Rn. 17). 163

b. Für Entstehung und Umfang des Rechts auf Vorsteuerabzug ist die objektiv belegbare Absicht des Unternehmers maßgebend, die bezogenen Leistungen für besteuerte Ausgangsumsätze zu verwenden, sofern sie tatsächlich erst in einem späteren Besteuerungszeitraum verwendet werden (vgl. BFH, Urteil vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, 61, Rn. 51). 164

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht endgültig (BFH, Urteil vom 02.03.2006, V R 49/05, BStBl II 2006, 729, Rn. 13) und bleibt grundsätzlich u. a. selbst dann erhalten, wenn der Steuerpflichtige später die betreffenden Gegenstände und Dienstleistungen, die zu dem Abzug geführt haben, aufgrund von Umständen, die von seinem Willen unabhängig sind, nicht im Rahmen besteuerten Umsätze verwendet (EuGH, Urteil vom 12.11.2020, C-734/19, ITH, UR 2021, 275, Rn. 34; vgl. z.B. EuGH, Urteile vom 29.02.1996, C-110/94, Inzo, BStBl II 1996, 655, Rn. 20; vom 15.01.1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, HFR 1998, 415, Rn. 19 und 20; vom 28.02.2018, C-672/16, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, BFH/NV 2018, 590, Rn. 40). Eine in einem Folgezeitraum erfolgte Absichtsänderung stellt keine Tatsache mit steuerlicher Rückwirkung dar, die zur Änderung der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum der Entstehung des Vorsteuerabzugs berechtigen könnte (vgl. BFH, Urteil vom 14.03.2012, XI R 23/10, BFH/NV 2012, 1672). 165

c. Der Vorsteuerabzug muss so genau wie möglich der tatsächlichen Verwendung der von dem Unternehmer erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen entsprechen. Eine tatsächliche Verwendung der Gegenstände und Dienstleistungen hat danach für die Beurteilung des Rechts auf Vorsteuerabzug Vorrang vor der ursprünglichen Verwendungsabsicht. Denn ein Ansatz, wonach das Recht auf Vorsteuerabzug allein auf der Absicht des Steuerpflichtigen in Bezug auf die Verwendung der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen und nicht auf deren tatsächliche Verwendung beruhen würde, könnte das Funktionieren des Mehrwertsteuersystems selbst gefährden (vgl. EuGH Urteil vom 12.11.2020, C-42/19, Sonaecom, HFR 2021, 104). Maßgebend ist eine von der ursprünglichen Absicht abweichende Verwendung der von dem Unternehmer erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen für die Beurteilung des Rechts auf Vorsteuerabzug aber nur, wenn im selben Besteuerungszeitraum anstelle der ursprünglich geplanten vorsteuerschädlichen Tätigkeit tatsächlich eine vorsteuerunschädliche Tätigkeiten ausgeübt 166

wird oder umgekehrt (vgl. EuGH Urteil vom 12.11.2020, C-42/19, Sonaecom, HFR 2021, 104; GA Kokott, EuGH, Schlussanträge der Generalanwältin vom 14.05.2020, C-42/19, Rn. 53 f., juris).

5. Kann der Vorsteuerabzug mangels tatsächlicher Anhaltspunkte zur Verwendungsabsicht durch das Gericht nicht beurteilt werden, geht dies zu Lasten des Klägers, der für das Vorliegen der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs die Feststellungslast trägt (vgl. EuGH, Urteil vom 18.07.2013, C-78/12, Evita K, Rn. 37; BFH, Beschluss vom 03.02.2016, V B 35/15, Rn. 12, juris; BFH, Beschluss vom 26.02.2014, V S 1/14 (PKH) Rn. 6, juris). 167

6. Nach Maßgabe dieser Grundsätze sind nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug aus den streitbefangenen Rechnungen im Streitfall nicht erfüllt. Dem Kläger stehen die geltend gemachten Vorsteuern i.H.v. ... Euro nicht zu. 168

a. Der Kläger beabsichtigte bei der Lieferung der Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur, diese zur Erzielung nicht steuerbarer Umsätze zu nutzen; ein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlage steht ihm hiernach nicht zu. 169

aa. Maßgebender Zeitpunkt für die Beurteilung der Verwendungsabsicht eines Gegenstandes ist der Zeitpunkt der Lieferung. Eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG ist eine Leistung, durch die der Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht). Die Norm basiert auf Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL, wonach als „Lieferung von Gegenständen“ die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, gilt. Dabei ist die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, nicht auf die Übertragung des Eigentums nach nationalen Regelungen, namentlich denen der §§ 929 ff. Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), beschränkt. Jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer, ist hiervon erfasst. Daher geht die Übertragung nach nationalem Recht nicht zwangsläufig mit der Übertragung der Befähigung einher, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen. Die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, verlangt weder, dass die Partei, der dieser Gegenstand übertragen wird, physisch über ihn verfügt, noch, dass der Gegenstand physisch zu ihr befördert wird und bzw. oder physisch von ihr empfangen wird (vgl. insgesamt EuGH, Urteil vom 23.04.2020, C-401/18, Herst, HFR 2020, 573). Der BFH umschreibt den Vorgang der Verschaffung der Verfügungsmacht in ständiger Rechtsprechung als Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag (BFH, Urteile vom 11.03.2020, XI R 18/18, BFHE 268, 364, BStBl. II 2023, 525; vom 25.02.2015, XI R 15/14, BFHE 249, 343, BStBl. II 2023, 514, m.w.N.). 170

Nach den vorstehenden Grundsätzen ist – was zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist – der Zeitpunkt der Lieferung der Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur der 22.12.2018. Ab dem 22.12.2018 konnte der Kläger wirtschaftlich über die Anlage verfügen, denn der Ertrag der Anlage, der erzeugte Strom, standen ihm ab diesem Tag zu seiner Verwertung zu. 171

bb. Der Senat kann nach den Gesamtumständen nicht feststellen, dass – wie von dem Kläger ausgeführt – er die Photovoltaikanlage ab dem 22.12.2018 für steuerbare und steuerpflichtige Umsätze verwendete bzw. zu verwenden beabsichtigte. Vielmehr beabsichtigte der Kläger nach Ansicht des Senats, ab dem 22.12.2018 mit den Photovoltaikmodulen nebst Infrastruktur nicht steuerbare Umsätze in Form von nicht steuerbaren Gesellschafterbeiträgen zu generieren. 172

Die Absicht, einen gelieferten Gegenstand für bestimmte unternehmerische oder nichtunternehmerische Zwecke zu nutzen, ist eine innere Tatsache (vgl. BFH, Urteil vom 14.03.2012, XI R 23/10, BFH/NV 2012, 1672), auf die nur aufgrund nach außen tretender Tatsachen, etwa Handlungen oder Äußerungen, geschlossen werden kann. Dabei sind dem Beurteilungszeitpunkt zeitlich nahestehenden Handlungen oder Äußerungen eine größere Bedeutung beizumessen. Denn diese bieten aufgrund des zeitlichen Zusammenhangs eine genauere Gewähr dafür, dass der tatsächliche Wille zutreffend abgebildet wird. 173

Unter Zugrundelegung dieses Beurteilungsmaßstabs steht aufgrund der tatsächlichen Umstände des Streitfalls nach der am 22.12.2018 erkennbaren Absicht des Klägers zur Überzeugung des Senates fest, dass der durch die Photovoltaikmodule des Klägers erzeugte Strom zu 100 % der PVA GbR überlassen werden sollte, damit diese den Strom gemeinsam mit dem von Herrn L produzierten Strom weiterveräußert. Im Gegenzug sollte der Kläger unabhängig von der gelieferten Strommenge mit einem festgelegten Betrag von 48,69 % an den Gutschriften des örtlich zuständigen Netzbetreibers bzw. eines anderen Stromabnehmers beteiligt werden. 174

(1) Dass der Kläger am 22.12.2018 die Absicht hatte, den von der Photovoltaikanlage erzeugten Strom gegen eine festgelegte prozentuale Vergütung, unabhängig von der konkret gelieferten Strommenge, an die PVA GbR zu liefern, ergibt sich für den Senat aus dem geschlossenen Gesellschaftsvertrag betreffend die PVA GbR, der am 10.12.2018 erstmals schriftlich festgehalten wurde, und aus dem am 10.12.2018 geschlossenen „Direktvermarktungs- und Servicevertrag“ zwischen der PVA GbR und dem Kläger. 175

(a) Eine Auslegung von Verträgen erfolgt zur Ermittlung des tatsächlichen Willens der Vertragsparteien anhand der §§ 133, 157 BGB (vgl. Sprau, in Grüneberg, BGB, § 705 Rn. 14). Gemäß § 133 BGB ist bei der Auslegung einer Willenserklärung der wirkliche Wille zu erforschen und nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften. Verträge sind gemäß § 157 BGB so auszulegen, wie Treu und Glauben es mit Rücksicht auf die Verkehrssitte erfordern. Ausgangspunkt einer Auslegung ist trotz der Formulierung des § 133 BGB der Wortlaut der Erklärung (BGH, Urteil vom 11.09.2000, II ZR 34/99, NJW 2001, 144). Dabei ist bei Texten, die sich an Fachleute richten, die fachsprachliche Bedeutung (BGH, Urteil vom 23.06.1994, VII ZR 163/93, NJW-RR 1994, 1108) und bei Texten, die in dem beteiligten Verkehrskreis in einem bestimmten Sinn verstanden werden, diese Bedeutung maßgebend; eine hiervon abweichende, dem allgemeinen Sprachgebrauch folgende Auslegung ist dann unzulässig (BGH, Urteil vom 12.12.2000, XI ZR 72/00, NJW 2001, 1344). Neben dem Wortsinn sind die außerhalb des Erklärungsaktes liegenden Begleitumstände in die Auslegung einzubeziehen, soweit sie einen Schluss auf den Sinngehalt der Erklärung zulassen (BGH, Urteil vom 19.01.2000, VIII ZR 275/98, NJW-RR 2000, 1002). Obwohl grundsätzlich nur solche Umstände, die bei Zugang der Willenserklärungen erkennbar waren, für die Auslegung heranzuziehen sind, können spätere Vorgänge Rückschlüsse auf den tatsächlichen Willen und das tatsächliche Verständnis der an dem Rechtsgeschäft Beteiligten zulassen; davon zu unterscheiden ist der objektive Erklärungswert einer Willenserklärung (BGH, Urteil vom 24.06.1988, V ZR 49/87, NJW 1988, 2878; BGH, Urteil vom 06.07.2005, VIII ZR 136/04, BB 2005, 2097). Zusätzlich zu berücksichtigen ist der Grundsatz der beiderseits interessengerechten Auslegung und der mit dem Rechtsgeschäft verfolgte Zweck (BGH, Urteil vom 03.04.2000, II ZR 194/98, NJW 2000, 2099; BGH, Urteil vom 13.06.2007, IV ZR 330/05, NJW 2007, 2320). Im Zweifel ist der Auslegung der Vorzug zu geben, die zu einem vernünftigen, widerspruchsfreien und den Interessen beider Vertragsparteien gerecht werdenden Ergebnis führt (BGH, Urteil vom 14.12.2005, XII ZR 241/03, NJW-RR 2006, 337). Zu beachten ist der Einfluss, den das Interesse der Parteien auf den objektiven 176

Erklärungswert ihrer Äußerungen bei deren Abgabe hatte (BGH, Urteil vom 17.12.2009, IX ZR 214/08, NJW-RR 2010, 773).

(b) Der Gesellschaftsvertrag der PVA GbR ist seinem Wortlaut nach dahingehend auszulegen, dass der Kläger beabsichtigte, den von seinen Solarmodulen produzierten Strom nicht gegen eine leistungsbezogene Vergütung an die PVA GbR zu liefern, sondern als Gesellschafterbeitrag gegen eine feststehende pauschale Beteiligung an den Erträgen der PVA GbR. 177

Im Gesellschaftsvertrag der PVA GbR heißt es in § 2 zur Verteilung der Gutschriften des örtlichen Netzbetreibers, dass der Kläger in Anknüpfung an die Leistungsfähigkeit seiner Photovoltaikanlage im Verhältnis zu der Photovoltaikanlage des Herrn L einen Anteil von 48,69 % der Einnahmen der Gesellschaft erhalten soll. In § 6 des Vertrages heißt es, dass im Falle, dass ein Gesellschafter über seine Photovoltaikanlage anderweitig verfüge, die Gesellschaft unter Ausscheiden des Verkäufers mit dem oder den Käufern fortgesetzt werde und es dann bei der Aufteilungsbestimmung gemäß § 2 des Vertrages entsprechend der Anlagenteile bleiben solle. Die vertragliche Regelung in § 2 knüpft an die „Kapazität“ der Photovoltaikanlage an, die sodann in kW_p je Photovoltaikanlage im Vertrag angegeben wird. Durch kW_p – ausgeschrieben Kilowatt peak – wird im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen die maximale Leistung (Nennwert) einer Solaranlage unter optimalen Bedingungen verstanden (vgl. Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 3 Nr. 72 EStG Rn. 6). Die Aufteilung der Gutschriften sollte nach der Regelung in § 2 des Gesellschaftsvertrages also nach der angegebenen (theoretischen) Maximalleistung der Photovoltaikanlagen zueinander erfolgen. Eine Anknüpfung an den tatsächlich erzeugten Strom ist hieraus nicht ersichtlich. Bestätigung findet dieses Verständnis in § 6 des Gesellschaftsvertrages, der konkretisiert, dass die Verteilung nach den „Anlagenanteilen“ zueinander und damit nicht nach dem jeweils individuell produzierten Strom erfolgen soll. 178

(c) Gleichfalls ergibt eine Auslegung nach dem Wortlaut des am gleichen Tag abgeschlossenen Direktvermarktungs- und Servicevertrags zwischen der PVA GbR und dem jeweiligen Gesellschafter – auf den auch der vom Kläger angeführte letzte Satz von § 1 des Gesellschaftsvertrages verweist –, dass die Vergütung pauschal und nicht leistungsbezogen erfolgen soll. Denn dort ist geregelt, dass die Vergütung, die der PVA GbR für die Einspeisung gutgeschrieben worden ist, auf die Eigentümer und Betreiber der Photovoltaikanlage im Verhältnis der Anschlussleistung aufzuteilen und auszuzahlen ist. Die Anschlussleistung ist wiederum ein anderer Ausdruck für die Leistungsfähigkeit der Photovoltaikanlage in kW bzw. kW_p . Die Vergütung sollte danach folglich auch nach der Nennleistung der einzelnen Anlagenteile zueinander verteilt werden, nicht aber nach dem jeweils konkret erzeugten und der PVA GbR gelieferten Strom. 179

(d) Begleitumstände, die eine andere Auslegung der Verträge rechtfertigen, sind nicht ersichtlich. Vielmehr spricht die Tatsache, dass es sich bei dem Kläger um einen Diplom Kaufmann und Steuerberater und bei dem anderen Gesellschafter, Herrn L, um einen Rechtsanwalt und Notar handelt, dafür, dass die niedergeschriebene Verteilung der Gutschriften nach Anlagenanteilen so gemeint war, wie sie im Wortlaut niedergeschrieben worden ist. Hätten die Gesellschafter die Verteilung des Gewinns nach gelieferten Strommengen regeln wollen, hätten sie dies zur Überzeugung des Senats auch niedergeschrieben. Dies gilt insbesondere auch für den Kläger, einen Diplom Kaufmann und Steuerberater. Bei Personen, die aufgrund ihres Berufes allgemein mit Vertragsgestaltungen und mit steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten vertraut sind, kann davon ausgegangen werden, dass sie bei der Verteilung von wirtschaftlichen Erträgen ein besonderes Augenmerk 180

darauf legen, dass die niedergeschriebenen Regelung auch der beabsichtigten Regelung entspricht. Dass es sich in § 2 des Gesellschaftsvertrages nicht um ein Versehen oder nur eine unglücklich gewählte Formulierung handelt, wird durch § 6 des Gesellschaftsvertrages sowie durch die im Ergebnis identische Formulierung im Direktvermarktungs- und Servicevertrag deutlich, welche wiederum auf die Anlagenteile zueinander als Aufteilungskriterium und nicht auf eine gelieferte Strommenge abstellt.

Dies gilt auch, soweit der Kläger anführt, dass die Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur 181
einzeln erworben und unabhängig voneinander finanziert worden seien sowie sonstige Aufträge, etwa die Reinigung der Anlage oder Reparaturen bei Schäden an einzelnen Modulen, jeweils von den einzelnen Gesellschaftern in Auftrag gegeben und gegenüber dem Leistungserbringer vergütet worden seien. Denn es ist durchaus nicht unüblich, dass Gesellschafter ihrer Gesellschaft für den Betrieb erforderliche Gegenstände zur Verfügung stellen und auch die Kosten für den laufenden Betrieb übernehmen. Zu denken ist etwa an den Gesellschafter, der seiner Gesellschaft ein Grundstück zu Betriebszwecken überlässt oder der Gesellschafter, der seinen eigenen PKW auf Fahrten einsetzt, auf denen Zwecke der Gesellschaft verfolgt werden.

Auch soweit der Kläger anführt, dass es „offensichtlich nicht gewollt gewesen“ sei, dass bei 182
Ausfall einer Anlage der Verlust bzw. der ungleiche Ertrag der eigenen Solarmodule von dem jeweils anderen Gesellschafter mitgetragen werden sollte, lässt sich ein derartiger Wille anhand objektiver Umstände in dem für den Vorsteuerabzug hier maßgeblichen Jahr 2018 nicht erkennen. Der Kläger und Herr L haben dahingehend übereinstimmend gerade gegenteilige Willenserklärungen im Rahmen der initialen Verträge zum Betrieb und zur Verteilung der Gutschriften aus der Stromproduktion der gesamten Photovoltaikanlage abgegeben.

(e) Auch unter Berücksichtigung des Grundsatzes der beiderseitigen interessengerechten 183
Auslegung und des mit dem Rechtsgeschäft verfolgten Zwecks kommt der Senat zu keiner anderen Beurteilung. Die dargestellte Auslegung widerspricht weder den wirtschaftlichen Interessen der Gesellschafter noch verstößt sie gegen Denk- oder Erfahrungssätze.

Es obliegt jedem Einzelnen, Rechtsgeschäfte mit anderen im Rahmen der Vertragsfreiheit zu 184
schließen und seine Rechtsverhältnisse außerhalb von zwingendem Recht frei zu gestalten (vgl. BVerfG, Urteil vom 03.04.2001, 1 BvR 2014/95, BVerfGE 103, 197; BVerfG, Beschluss vom 11.04.2018, 1 BvR 3080/09, BVerfGE 148, 267). Es ist weder Aufgabe der Finanzgerichte noch der Finanzämter, zu überprüfen bzw. darüber zu urteilen, ob eine gefundene rechtliche Gestaltung die wirtschaftlichste ist oder ob es nicht eine andere, wirtschaftlichere Alternativgestaltung gegeben hätte. Eine Vertragsgestaltung kann nicht ohne objektive Anhaltspunkte im Erklärungswillen in die steuerrechtlich günstigste umgedeutet werden (vgl. BGH, Urteil vom 11.02.2010, VII ZR 218/08, NJW-RR 2010, 821; OLG Hamm, Urteil vom 23.07.2020, I-10 W 84/19, JZ 2021, 413). Dementsprechend kann sich die Prüfung, ob die wirtschaftlichen Interessen der Gesellschafter bei der Vertragsauslegung angemessen berücksichtigt worden sind, nur auf evidente Missachtungen der wirtschaftlichen Interessen der Parteien beziehen. Dabei können auch bestehende gesetzliche Wertungen herangezogen werden.

Dies vorausgeschickt widerspricht die hiesige Auslegung der Verträge den wirtschaftlichen 185
Interessen der Beteiligten nicht evident. Es ist – wie bereits ausgeführt – nicht unüblich, dass Gesellschafter im Rahmen ihrer Funktion als Gesellschafter ihrer Gesellschaft Wirtschaftsgüter oder Früchte dieser Wirtschaftsgüter überlassen und anfallende Kosten übernehmen. Dies ist ihre freie Entscheidung. Es ist auch ein nicht unüblicher Gegenstand

vertraglicher Gestaltungen, dass diese Gesellschafterbeiträge lediglich durch den laufenden Gewinnanteil abgegolten werden, etwa, weil die Gesellschafter kein Interesse daran haben, einzelne Ertrags- und Aufwandspositionen gegeneinander aufzurechnen. Es ist auch denkbar, dass durch eine derartige Regelung Interessen zwischen Gesellschaftern ausgeglichen werden sollen, die in dem eigentlichen Vertragswerk keine Niederschrift gefunden haben.

Dass die umsatzsteuerliche Beurteilung des Vertrages nicht den Vorstellungen des Klägers entsprechen mag, ist Frage der rechtlichen Einordnung des von den Vertragsparteien Gewollten und von der Vertragsauslegung getrennt zu betrachten (vgl. für die Zweistufigkeit der Betrachtung BFH, Urteil vom 17.05.2017, II R 35/15, BFHE, 258, 95, BStBl. II 2017, 966, Rn. 26). Eine ungünstige steuerrechtliche Folge der Auslegung eines Vertrages kann daher die Auslegung des Vertrages nicht beeinflussen. Dies gilt erst recht, wenn – wie im Streitfall – keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass der Kläger und Herr L bestimmte steuerliche Regelungswünsche vorsahen. 186

(f) Für die hiesige Auslegung des Gesellschaftsvertrages und der Direktvermarktungs- und Serviceverträge spricht aus Sicht des Senates zudem, wie die PVA GbR die Abrechnung gegenüber dem Kläger und Herrn L zunächst tatsächlich vorgenommen hatte. 187

Nach der Abrechnung der PVA GbR für März 2019 (vom 12.08.2019, Gutschrift Nr. G 201902) werden zugunsten des Klägers 20.910 kWh von insgesamt gelieferten 42.945 kWh berücksichtigt. Dies entspricht einem Anteil von 48,69 % und entspricht der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung. Tatsächlich hatten die Photovoltaikmodule des Klägers im März 2019 gemäß der vom Kläger übermittelten Excel-Liste 22.208 kWh Strom erzeugt. Die Abrechnung für April 2019 (vom 12.08.2019, Gutschrift Nr. G 201904) weist zugunsten des Klägers gelieferten Strom i.H.v. 44.063 kWh und damit 48,69 % des insgesamt gelieferten Stroms in diesem Monat aus, während nach der vom Kläger übermittelten Excel-Liste lediglich 42.713 kWh erzeugt wurden. Ebenfalls einen gelieferten Stromanteil von 48,69 % weisen die Abrechnungen für Mai 2019 (vom 12.08.2019, Gutschrift Nr. G 201906), Juni 2019 (vom 12.08.2019, Gutschrift Nr. G 201908), Juli 2019 (vom 12.08.2019, Gutschrift Nr. G 201910) und August 2019 (vom 13.09.2018, Gutschrift Nr. G 201912) aus, obwohl der tatsächlich gelieferte Strom gemäß den vom Kläger eingereichten Excel-Tabellen von den abgerechneten Werten absolut als auch im Verhältnis zu dem gelieferten Strom von Herrn L jeweils abwich. Die Abrechnung für September 2019 (vom 15.10.2019, Gutschrift Nr. G 201914) weist ebenfalls gelieferten Strom i.H.v. 29.237 kWh (entspricht 48,69 % des insgesamt gelieferten Stroms) statt der lt. Excel-Liste tatsächlich erzeugten 30.668 kWh aus. Die Abrechnungen für Oktober 2019 bis Januar 2020 (Gutschrift Nr. G 201918, G 201922, G 202002, G 202004) sowie eine weitere Abrechnung für September 2019 (vom 15.11.2019, Gutschrift Nr. G 201916) teilen den Strom hälftig auf beide Gesellschafter auf, obwohl dies nach der vom Kläger eingereichten Excel-Liste ebenfalls nicht den tatsächlich erzeugten Strommengen entsprach. 188

Auf allen diesen Abrechnungen der PVA GbR heißt es: „[D]ie von Ihnen [...] betriebene Photovoltaikanlage hat im [jeweiligen Monat] insgesamt [Zahl] kWh Strom erzeugt und ins Netz eingespeist. Hierfür erteilen wir Ihnen folgende Gutschrift. [...]“ Einen Hinweis auf eine Vorläufigkeit der Abrechnung oder ähnliches findet sich auf den Rechnungen nicht, was aus Sicht des Senates dafür spricht, dass es sich um endgültige Abrechnungen handeln sollte. Die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung, den Gesellschaftern die Anteile an den Einnahmen im Verhältnis der Leistungsnennwerte ihrer Photovoltaikanlagen zueinander zuzuordnen, wurde mithin von den Gesellschaftern in der Praxis zu Beginn tatsächlich gelebt; 189

dies selbst nachdem, wie der Kläger behauptet, im März 2019 eine klarstellende anderslautende Abrede getroffen worden sein soll. Warum die Gesellschafter auf eine hälftige Abrechnung ab September 2019 bzw. Oktober 2019 umgestellt haben, ist für den Senat nicht nachvollziehbar, da diese weder den vertraglichen Vereinbarungen noch einer Aufteilung nach den tatsächlich gelieferten Strommengen entspricht. Dies ist für die Beurteilung der Verwendungsabsicht in 2018 aber auch unerheblich.

(2) Der von dem Kläger angeführte Aktenvermerk vom 06.03.2019 führt mit Blick auf die Auslegung des Gesellschaftsvertrages zu keinem anderen Ergebnis, sondern bestätigt vielmehr, dass die Gesellschafter in dem für den Vorsteuerabzug hier maßgeblichen Jahr 2018 die Absicht hatten, die Gutschriften für den von der GbR gelieferten Strom jeweils nach feststehenden Prozentsätzen, unabhängig von einer von ihnen tatsächlich erbrachten Leistung, unter sich aufzuteilen. 190

Aus Sicht des Senates zeigt sich in dem Aktenvermerk, dass sich der Kläger und Herr L darüber bewusst waren, dass sie eine prozentual feststehende Vergütung im Gesellschaftsvertrag geregelt hatten. Denn in dem Aktenvermerk heißt es: „[...] Solange die tatsächlichen Werte nicht vorliegen, sollen zunächst vorläufig nach der im GbR-Vertrag aufgeführten Verteilung gem. § 2 die Zahlungen als Abschläge aufgeteilt werden [...].“ Hieraus wird aus Sicht des Senates deutlich, dass die Gesellschafter einen Unterschied zwischen der vertraglichen Regelung und einer Zahlung ausgehend von den tatsächlich gelieferten Strommengen unterstellen, denn ansonsten bedürfte es dieser Ausführungen in dem Vermerk nicht. 191

Die Auffassung des Klägers, dass durch den Aktenvermerk deutlich werde, dass von vornherein eine Abrechnung nach den tatsächlich produzierten Strommengen erfolgen sollte, ist für den Senat daher nicht nachvollziehbar. Es ist dem Senat insbesondere unklar, warum die Gesellschafter dann nicht eine entsprechende vertragliche Regelung bereits in den ursprünglichen Verträgen aufgenommen hatten. 192

Ob der Aktenvermerk zivilrechtlich Rückwirkung entfaltet, muss der Senat nicht entscheiden. Selbst wenn man dies annähme, führte dies nicht zu einer anderen umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung in Bezug auf den Vorsteuerabzug. Denn die spätere Änderung des Gesellschaftsvertrages – mag sie auch zivilrechtlich zurückwirken – ist für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs unerheblich (vgl. BFH, Urteil vom 14.03.2012, XI R 23/10, BFH/NV 2012, 1672). 193

cc. Die zunächst aufgestellte Behauptung des Klägers, dass er von vornherein beabsichtigte, den Strom nicht gegen eine pauschale Beteiligung am Ergebnis der PVA GbR, sondern nur gegen Vergütung in Bezug auf die jeweils tatsächlich gelieferte Strommenge an die PVA GbR liefern zu wollen, sieht der Senat vor dem Hintergrund der zuvor dargelegten vertraglichen Äußerungen des Klägers und der dargelegten initialen Abrechnungen der PVA GbR gegenüber dem Kläger als Schutzbehauptung an. 194

Die von der PVA GbR im unmittelbaren Zusammenhang mit der von dem Beklagten durchgeführten Betriebsprüfung am 18.08.2020 vorgelegten berichtigten Jahresabrechnungen für 2018, die sich nach dem tatsächlich gelieferten Strom richten sollen, bewertet der Senat als eine für die rechtliche Beurteilung des Vorsteuerabzugs in 2018 unerhebliche „Rechnungskorrektur“. Der Senat geht davon aus, dass die neu erstellten Rechnungen lediglich den vom Senat als Schutzbehauptung eingeordneten Vortrag, es sei von Beginn an eine Abrechnung nach dem tatsächlich gelieferten Strom beabsichtigt gewesen, haben untermauern sollen. 195

b. Der Senat kann nach den Gesamtumständen zudem nicht feststellen, ob der Kläger – wie von ihm vorgetragen – ab dem 22.12.2018 abweichend von seiner ursprünglichen Absicht den von seinen Photovoltaikmodulen erzeugten Strom unmittelbar an die F GmbH geliefert hat. Dies geht nach den allgemeinen Regelungen der Feststellungslast zu seinen Lasten. 196

aa. Soweit der Kläger behauptet, dass die Gründung der GbR zum Zwecke der gemeinschaftlichen Stromeinspeisung zunächst „nicht umgesetzt“ worden sei, weil die F GmbH für die gesamte Anlage einen Einspeisevertrag mit dem Netzbetreiber und einen Direktvermarktungsvertrag mit der T GmbH besessen habe und als (alleiniger) Zwischenhändler eingeschaltet worden sei, kann der Senat dies nicht zu seiner Überzeugung feststellen. 197

Gegen eine „Nichtumsetzung“ der PVA GbR spricht bereits die Vertragslage. Die Gesellschafter, der Kläger und Herr L, haben nach eigenem Bekunden im schriftlichen Gesellschaftsvertrag vom 10.12.2018, dort unter „Vorbemerkung“, die PVA GbR bereits mit Abschluss der „Kauf- und Abtretungsverträge“, nach denen sie „Eigentümer der Photovoltaikanlagen [...] gelegen auf den Dachflächen 1, 2, 3, 4, 5, und 7 der im Grundbuch A, Blatt ..., Flur ..., Flurstück ... gelegenen Gebäude [...]“ werden, gegründet. Bei den in Bezug genommenen „Kauf- und Abtretungsverträgen“ handelt es sich offenkundig um die Verträge zwischen dem jeweiligen Gesellschafter, der V KG und der J GmbH, in deren Vorbemerkungen unter 1.1 auf den entsprechenden Flur, das entsprechende Flurstück und die Dachflächen verwiesen wird, auf denen die Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur, angebracht worden waren. Diese Verträge sind im Juli 2018 bzw. durch die letzte Partei jeweils am 09.08.2018 unterzeichnet worden. Die PVA GbR existierte danach spätestens ab dem 09.08.2018. Berücksichtigt man zudem, dass in Tz. 1.4 der Verträge bereits mehrfach von der „gegründeten PVA A I GbR“ die Rede ist, ist die PVA GbR mit hinreichender Wahrscheinlichkeit bereits vor dem 09.08.2018 gegründet worden. Dies ergibt sich aus dem Vertragswortlaut, nach dem von der „gegründeten“ und nicht von einer „noch zu gründenden“ Gesellschaft die Rede ist. Außerdem ist bereits der Name der PVA GbR im Kauf- und Abtretungsvertrag zutreffend – so wie durch den schriftlichen Vertrag vom 10.12.2018 sodann auch fixiert – wiedergegeben worden. Dass der Gesellschaftsvertrag erst am 10.12.2018 verschriftlicht worden ist, ist unerheblich, da die Gründung einer Personengesellschaft keinem Formerfordernis unterliegt (zum fehlenden Formerfordernis siehe Sprau, in Grüneberg, BGB, § 705 Rn. 12). 198

Für eine Existenz und eine Einschaltung der PVA GbR in die Stromlieferungen im Jahr 2018 spricht auch, dass die PVA GbR gegenüber dem Kläger mit Rechnung vom 18.12.2019 (Rechnung Nr. R 201908) über ein „Abrechnungsentgelt i.H.v. 1 % der jährlichen Einspeisevergütung“ – wie in Tz. III des Direktvermarktungs- und Servicevertrags vom 10.12.2018 vereinbart – abrechnete und bei der Berechnung des Abrechnungsentgelts eine Gutschrift der F GmbH für das Jahr 2018 zugrunde legte, in der wiederum Erträge auch für die Zeit vom 22.12.2018 bis zum 31.12.2018 aufgeführt waren. Der Senat kann sich nicht erklären, wie die PVA GbR für das Jahr 2018 ein Entgelt gegenüber dem Kläger für die vereinbarte Abrechnung von Stromlieferungen und ?weiterveräußerungen berechnen kann, wenn nach Aussage des Klägers ihre Gründung zunächst nicht „umgesetzt“ worden sei und die GbR im Jahr 2018 nicht in die Stromlieferungen eingeschaltet gewesen sein soll. Dass es sich hierbei um keinen singulären Fehler handelt, zeigen weitere Abrechnungen der PVA GbR gegenüber dem Kläger: Auch für 2019 rechnete die PVA GbR, die nach den Ausführungen des Klägers erst frühestens ab März 2019 in die Stromlieferungen eingeschaltet gewesen sein soll, mit Rechnung vom 06.12.2019 (Rechnung Nr. R 201906) ein Direktvermarktungsentgelt und Strombezug für die Monate Januar bis August 2019 199

gegenüber dem Kläger ab. Zusätzlich rechnete die Klägerin mit Rechnung vom 18.08.2020 (Rechnung Nr. R 202018) ein Direktvermarktungsentgelt für das Jahr 2018 ab, wobei es auf der Rechnung heißt, dass „[ü]ber die bereits in Rechnung gestellten Abschläge“ abgerechnet werde.

Der Senat wertet den Vortrag des Klägers zum späteren Tätigkeitsbeginn der PVA GbR vor diesem Hintergrund als Schutzbehauptungen. 200

bb. Soweit der Kläger anführt, dass er unmittelbar – und nicht über die zwischengeschaltete PVA GbR – ab dem 22.12.2018 Strom an die F GmbH geliefert habe und ihm hierfür die Vergütungen, die die F GmbH als Leistungsempfänger an ihn gezahlt habe, unmittelbar zustanden, kann sich der Senat hiervon nicht mit der notwendigen Gewissheit überzeugen. 201

(1) Zunächst konnte der Kläger keine vertragliche Vereinbarung vorlegen bzw. belegen, die eine unmittelbare Stromlieferung von ihm an die F GmbH begründet. 202

Zwischen dem Kläger und der F GmbH wurde zwar am 01.08.2018/07.08.2018 ein „Vertrag zur kaufmännischen und technischen Betriebsführung betreffend den PV-Solarpark A I“ geschlossen. Gegenstand dieses Vertrages waren aber kaufmännische und technische Dienstleistungen. Eine Vereinbarung, dass der Kläger an die F GmbH Strom liefert, ist nicht Gegenstand dieses Vertrages. 203

Auch, dass die F GmbH gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. d kaufmännische Prüfungen der monatlichen Abrechnungen des Energieversorgungsunternehmens und gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. e des Vertrages jährliche Abrechnungen der Einspeisevergütung, Versicherung und Kosten vornimmt, spricht nicht dafür, dass zwischen dem Kläger und der F GmbH eine vertragliche Vereinbarung dahingehend bestand, dass der Kläger Strom unmittelbar an diese liefert. Insoweit wurde in § 3 des Vertrages – wie auch die Überschrift dieses Vertragsabschnitts verdeutlicht – „nur“ die kaufmännische und technische Betriebsführung spezifiziert. 204

(2) Auch lässt die von dem Kläger in Bezug genommene vorgebliche „Gutschrift“ („Gutschrift-Nr.: 2018-201“) der F GmbH vom 27.02.2019/31.12.2018 (Bl. 127 der Gerichtsakte) aus Sicht des Senates keine zwingenden Rückschlüsse darauf zu, dass der Kläger der F GmbH unmittelbar Strom geliefert hat. Der Senat kann – wie auch bereits in der gerichtlichen Verfügung vom 02.04.2025 ausgeführt – nicht zu seiner Überzeugung feststellen, dass die F GmbH mit diesem Dokument über Stromlieferungen abrechnen wollte bzw. abgerechnet hat. 205

(a) Zweifel hat der Senat in formeller Hinsicht, da er nicht feststellen kann, ob es sich bei dem Dokument um ein solches handelt, das durch die F GmbH zur Abrechnung von Stromlieferungen in den Rechtsverkehr gelangen sollte oder ob lediglich ein „Entwurfdokument“ oder ähnliches erstellt werden sollte. Das Dokument trägt zwei Daten, den 27.02.2019 und den 31.12.2018, was formell widersprüchlich ist. Darüber hinaus ist das Dokument unvollständig. Im Betreff ist der Vertrag nicht konkret bezeichnet. Im unteren Teil des Dokuments heißt es „Der Betrag wird bis zum auf Ihr Konto überwiesen. IBAN..... Ihre Steuer-Nr. Kd.Nr.“. Es fehlen also wesentliche Angaben, die insbesondere auch auf den anderen Dokumenten der F GmbH enthalten sind. Darüber hinaus widersprechen auch die abgerechneten Beträge teilweise der für den gleichen Abrechnungszeitraum mit Datum 28.02.2019/31.12.2018 erstellten Rechnung (Rechnung-Nr.: 2018-201) der F GmbH (Bl. 415 der Gerichtsakte) gegenüber dem Kläger. Es gibt insoweit Abweichungen in den abgerechneten Aufwendungen für Betriebsführung und SIM-Karte. So sind in der Rechnung vom 28.02.2019/31.12.2018 folgende Beträge 206

aufgelistet:

Bezeichnung	Netto	19 % MwSt.	Endpreis
50 % Anteil 03.10.2018-21.12.2018			
Anteilig Stromversorgung			
SIM-Karte			
Betriebsführung			
22.12.2018-31.12.2018			
Anteilig Stromversorgung			
SIM-Karte			
Betriebsführung			

207

In dem Dokument mit der Bezeichnung „Gutschrift“ vom 27.02.2019/31.12.2018 sind hingegen folgende Beträge als Abzugsbeträge („-“) von dem „Ertrag Marktprämie“ und „Ertrag-Direktvermarktung“, exklusive der Dienstleistungsgebühr für die Direktvermarktung, aufgelistet:

208

Bezeichnung	Netto	19 % MwSt.	Endpreis
50 % Anteil 03.10.2018-21.12.2018			
Anteilig Stromversorgung			
SIM-Karte			
Betriebsführung			
22.12.2018-31.12.2018			
Anteilig Stromversorgung			
SIM-Karte			
Betriebsführung			

209

Der Senat geht vor diesem Hintergrund davon aus, dass das Dokument vom 27.02.2019/31.12.2018 zunächst nur ein Entwurf war. Für den Senat ist in diesem

210

Zusammenhang auch nicht nachvollziehbar, warum die Rechnung vom 28.02.2019/31.12.2018 nach den Angaben des Klägers erst am 17.12.2019 beglichen worden sein soll. Weitere Ausführungen dazu hat der Kläger nicht gemacht.

(b) Der Senat kann zudem in materieller Hinsicht nicht ausschließen, dass die „Gutschrift“ der F GmbH vom 27.02.2019/31.12.2018 lediglich eine kaufmännische Aufstellung im Sinne des § 3 Nr. 1 Buchst. e des Vertrags mit der F GmbH darstellen sollte, die sie in Erfüllung ihrer Pflichten aus dem Vertrag vom 01.08.2018/07.08.2018 zur kaufmännischen und technischen Betriebsführung betreffend den PV-Solarpark A I erstellt hat. Denn gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. e des Vertrages war die F GmbH – wie bereits ausgeführt – im Rahmen der kaufmännischen und technischen Betriebsführung zur „jährlichen Abrechnung der Einspeisevergütung, Versicherung und Kosten“ gegenüber dem Kläger verpflichtet. Inhalt dieser Verpflichtung kann nach dem Inhalt des Vertrages vom 01.08.2018/07.08.2018 aber nur sein, dass die F GmbH als kaufmännischer Dienstleister in die Stromlieferungen eingeschaltet war und die dem Kläger zuzurechnenden Strommengen ihm gegenüber auflistet. Das Dokument vom 27.02.2019/31.12.2018 könnte folglich in dieser Funktion erstellt worden sein. 211

Diesem Verständnis widerspricht auch nicht, dass es in dem Dokument vom 27.02.2019/31.12.2018 „Jahresabrechnung 2018 lt. Vertrag“ heißt. Denn insoweit kann mit der Bezugnahme auf den „Vertrag“ gemeint sein, dass es sich um die vertraglich geschuldete kaufmännische Jahresabrechnung der F GmbH gegenüber dem Kläger gemäß § 3 Nr. 1 Buchst. e des Vertrages zur kaufmännischen und technischen Betriebsführung betreffend den PV-Solarpark A I handelt. 212

(c) Die F GmbH hat in ihrem Dokument vom 27.02.2019/31.12.2018 im Übrigen angegeben, dass in 2018 Strom i.H.v. 201.311 kWh in der Photovoltaikanlage A produziert und geliefert worden sein soll. Nach den von dem Kläger eingereichten Excel-Listen sind in 2018 aber nur 147.534,10 kWh Strom in den Photovoltaikmodulen produziert worden. Das Dokument vom 27.02.2019/31.12.2018 widerspricht somit in einem wesentlichen Punkt den tatsächlichen Verhältnissen. 213

(3) Soweit der Kläger ausführt, dass im Zeitraum vom 09.08.2018 bis zum 02.10.2018 der F GmbH die vereinbarten Vergütungen für den eingespeisten Strom zugestanden hätten, für den Zeitraum vom 03.10.2018 bis zum 21.12.2018 die vereinbarten Vergütungen zu 50 % der F GmbH und zu 50 % – jeweils zu gleichen Teilen – ihm, dem Kläger, und Herrn L zugestanden hätten, ist dies ebenfalls nicht in Gänze für den Senat nachvollziehbar. Ab dem 03.10.2018 hat dem Kläger zwar aus Tz. 2.3 des Kauf- und Abtretungsvertrages zwischen ihm und der V KG bzw. der J GmbH die Hälfte der Einspeiseerlöse aus der Photovoltaikanlage zugestanden, was sich dem Betrag nach mit dem Vortrag des Klägers deckt. Insoweit handelt es sich bei der vertraglichen Regelung in Tz. 2.3. des Kauf- und Abtretungsvertrags aber um kein Entgelt für die Lieferung von Strom durch den Kläger bzw. Herrn L, sondern um eine Vertragsstrafe, die – jedenfalls nach dem Wortlaut des Vertrages – den Verkäufer, also die V KG, bzw. die J GmbH dazu anhalten sollte, gewisse vertragliche Pflichten fristgemäß zu erbringen. Eine Stromlieferung des Klägers an die F GmbH ergibt sich hieraus aber gerade nicht. 214

(4) Der Senat kann sich auch anhand der vom Kläger dargelegten Zahlungsströme keine Überzeugung dahingehend bilden, dass der Kläger Zahlungen von der F GmbH für von ihm an diese erbrachte Stromlieferungen erhalten hat. 215

Der Kläger argumentiert, dass das am 06.03.2019 auf das Konto der PVA GbR überwiesene Geld wirtschaftlich zum Teil ihm, dem Kläger, und nicht der PVA GbR für die Lieferung von 216

Strom zugestanden habe. Die Überweisung sei nur deswegen auf das Konto der PVA GbR erfolgt, weil „das Vertragsverhältnis“ zum 01.03.2019 von der F GmbH auf die PVA GbR übergegangen sei. Der Senat kann insoweit aber nicht zu seiner Überzeugung feststellen, dass das Geld tatsächlich wirtschaftlich zum Teil dem Kläger und nicht der PVA GbR zustand. Nach der Vertragslage handelte es sich vielmehr um Gelder, die der PVA GbR für die Lieferung von Strom durch sie zustanden. Denn nach Tz. I des Direktvermarktungs- und Servicevertrags des Klägers mit der PVA GbR nimmt nicht die F GmbH, sondern die PVA GbR den mit der Photovoltaikanlage des Klägers erzeugten Strom von ihm vollständig ab. Eine identische Vereinbarung hat die PVA GbR auch mit Herrn L geschlossen. Vertragliche Absprachen, wonach zwischen dem Kläger und der F GmbH ein Leistungsaustausch i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG über Stromlieferungen vorliegt, sind hingegen – wie auch schon oben erläutert – nicht ersichtlich. Zu anderen konkreten Absprachen hat der Kläger keine weiteren Ausführungen gemacht.

Die Gutschrift für das Jahr 2018, die am 06.03.2019 dem Konto der PVA GbR gutgeschrieben worden ist, spricht vielmehr – in Übereinstimmung mit der Vertragslage – selbst dafür, dass die PVA GbR den vergüteten Strom geliefert hat. Der Betrag von ... Euro, den die F GmbH auf das Konto der PVA GbR überwiesen hat, entspricht nämlich den kumulierten Beträgen, die in den Dokumenten vom 27.02.2019/31.12.2018, jeweils gemindert um die Kosten für „anteilig Stromversorgung“, „SIM-Karte“ und „Betriebsführung“, von der F GmbH für den Kläger und Herrn L aufgeführt wurden. Es handelt sich damit wirtschaftlich um die Überweisung des Geldbetrages für den am Übergabepunkt der PVA GbR ins Stromnetz gemessenen Solarstrom beider Gesellschafter der PVA GbR und nicht nur des Klägers. Unterlagen, die eine andere Beurteilung rechtfertigen, hat der Kläger nicht vorgelegt. Dies begründet ebenfalls Zweifel beim Senat, dass mit der Zahlung der F GmbH an die PVA GbR i.H.v. ... Euro auch eine Stromlieferung des Klägers an die F GmbH ganz oder teilweise vergütet werden sollte.

217

Soweit der Kläger erklärt, dass das Konto der PVA GbR habe „aufgefüllt“ werden müssen, ist dies für den Senat nicht nachvollziehbar; das Konto der PVA GbR wies zum 01.03.2019 ein Guthaben i.H.V. ... Euro aus. Auch, dass dem Kläger, nachdem die F GmbH am 06.03.2019 einen Betrag von ... Euro auf das Konto der PVA GbR überwiesen hatte, von dem Konto der PVA GbR am 18.03.2019 ein Betrag i.H.v. ... Euro überwiesen worden ist, spricht aus Sicht des Senates nicht dafür, dass dem Kläger die Zahlung der F GmbH wirtschaftlich zusteht und er – als Schlussfolgerung – der F GmbH Strom geliefert hat. Denn die Abbuchung ist mit dem Vermerk „Rueckzahlung Einlage“ gekennzeichnet. Dies spricht nicht dafür, dass hier eine Vergütung für eine Stromlieferung als durchlaufender Posten weitergeleitet werden sollte, sondern für eine gesellschaftsrechtliche Grundlage. Weitere Unterlagen hat der Kläger auch hierzu nicht vorgelegt.

218

Auch dem in diesem Zusammenhang vorgebrachten Verweis des Klägers auf § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG – gemeint ist wohl § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung (a.F.) – und dem Hinweis, dass es für die Besteuerung nicht darauf ankomme, ob der Unternehmer die Zahlung empfangt, vermag der Senat nicht zu folgen. Der Kläger verkennt, dass im vorliegenden Sachverhalt unklar ist, wer der leistende Unternehmer ist, der Strom an die F GmbH liefert. Die Tatsache, dass die Zahlung der F GmbH für die Lieferung von Strom auf das Konto der PVA GbR erfolgte, spricht aber jedenfalls aus Sicht des Senates nicht dafür, dass der Kläger unmittelbar Strom an die F GmbH geliefert hat. Anders wäre es, wenn die F GmbH dem Kläger die Vergütung unmittelbar überwiesen hätte. Dies würde dann zumindest ein Indiz dafür darstellen, dass die von dem Kläger behauptete unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen ihm und der F GmbH bestand. Denn es stellt den Grundfall

219

dar, dass Leistung und Gegenleistung im synallagmatischen Rechtsverhältnis ausgetauscht werden. Diese Unsicherheit der tatsächlichen Feststellung geht im Bereich des Vorsteuerabzugs zulasten des Klägers, der für die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs die Feststellungslast trägt.

cc. Auch das Argument des Klägers, dass im Streitfall ein gesetzliches Schuldverhältnis durch § 7 Abs. 1 EEG zwischen ihm und der F GmbH als Leistungsempfänger begründet werde und es daher keines gesonderten Vertrages bedürfe, schlägt im Streitfall nicht durch. Dann nach § 7 Abs. 1 EEG dürfen Netzbetreiber die Erfüllung ihrer Pflichten nach dem EEG nicht vom Abschluss eines Vertrages abhängig machen. Da die F GmbH aber kein Netzbetreiber i.S.d. § 7 Abs. 1 EEG ist, kann die Norm im Verhältnis zwischen dem Kläger und der F GmbH gar nicht einschlägig sein. Netzbetreiber ist gemäß § 3 Nr. 26 EEG jeder Betreiber eines Netzes für die allgemeine Versorgung mit Elektrizität, unabhängig von der Spannungsebene. Diese Voraussetzungen erfüllt die F nicht. Die F GmbH betreibt kein Stromnetz und kein Verteilernetz. Gemäß Eintragung im Handelsregister des Amtsgerichts Z (HRB ...) ist Gegenstand des Unternehmers der F GmbH die Betriebsführung, die Beratung und das Erbringen ähnlicher Dienstleistungen für Betreiber und Kapitalgeber von Energieerzeugungsanlagen sowie die Beteiligung an Gesellschaften zum Betrieb von Energieerzeugungsanlagen. Weiterer Vortrag, der eine andere Beurteilung rechtfertigen würde, ist durch den Kläger insoweit nicht erfolgt. 220

c. Soweit der Kläger mit den Ausführungen in seinem Schriftsatz vom 26.07.2024 meinen sollte, dass ein gesetzliches Schuldverhältnis zwischen ihm und der G GmbH i.S.d. § 7 Abs. 1 EEG vorliege, aufgrund dessen Stromlieferungen unmittelbar an die G GmbH erfolgen, überzeugt auch dies nicht. 221

Insoweit setzt sich der Kläger zu seinem eigenen Vorbringen doppelt in Widerspruch. Denn der Kläger hat mit Schriftsatz vom 15.03.2024 behauptet, dass „die **F GmbH im Jahr 2018** der **Leistungsempfänger**“ [Hervorhebungen im Original] gewesen sei. Wenn aber die F GmbH Leistungsempfänger der Stromlieferungen im Verhältnis zum Kläger war, kann dies nicht gleichzeitig die G GmbH gewesen sein. Auch Tz. I des Direktvermarktungs- und Servicevertrages, der eine Abnahme des gesamten durch die Photovoltaikmodule des Klägers erzeugten Stroms durch die PVA GbR festlegt, widerspricht einer Lieferung des Stroms unmittelbar durch den Kläger an die G GmbH. Außerdem haben der Kläger und Herr L im Gesellschaftsvertrag der PVA GbR in den Vorbemerkungen klargestellt, dass die G GmbH einen alleinigen Vertragspartner für die Stromlieferungen der angeschlossenen Gesamtanlage A I fordere und gerade nicht mit den einzelnen natürlichen Personen separat habe kontrahieren wollen. Dementsprechend gibt es nach dem unstreitigen Vortrag des Klägers auch nur einen geeichten Zähler für den gelieferten Strom am Übergabepunkt an den Netzanbieter, nämlich den Zähler der PVA GbR. Folglich können sich die Pflichten der G GmbH aus § 7 Abs. 1 EEG nur auf die PVA GbR, nicht aber auf den einzelnen Gesellschafter der PVA GbR, den Kläger bzw. Herrn L, beziehen. 222

Gerade der zuletzt genannte, geeichte Zähler verbietet es aus Sicht des Senates – ungeachtet der zuvor aufgezeigten Widersprüche – im Streitfall eine Lieferung des Klägers an die G GmbH in 2018 anzunehmen. Denn weder die G GmbH noch der Kläger wissen, welche Menge des produzierten Stroms aus den Photovoltaikmodulen des Klägers und welcher aus den Photovoltaikmodulen des Herrn L stammt. Steht der Umfang der tatsächlich erbrachten Leistung nicht fest und wird die Vergütung daher – wie in § 2 des Gesellschaftsvertrags vereinbart und durchgeführt – nach einem von der Leistung unabhängigen Prozentsatz bemessen, fehlt es an der gegenseitigen Abhängigkeit und Wechselseitigkeit von Leistung 223

und Gegenleistung, so dass ein Leistungsaustausch ausgeschlossen ist (BFH, Beschluss vom 11.06.2015, V B 140/14, BFH/NV 2015, 1442). Aus diesem Grund haben der Kläger und Herr L auch den Gesellschaftsvertrag geschlossen, in dem Willen, gemeinsam unter dem „Mantel“ der PVA GbR Strom an Dritte zu liefern.

d. Die vorgenannten Ausführungen des Senats zur Lieferung der Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur sind auch anzuwenden, soweit zwischen den Beteiligten in Streit steht, ob dem Kläger aus der Abschlagsrechnung vom 27.08.2018 ein Vorsteuerabzug zu gewähren ist. 224

Insoweit kommt es auf die Verwendungsabsicht in dem Zeitpunkt an, in dem der Kläger über die Abschlagsrechnung verfügt und die Zahlung geleistet hat, vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG. Dies ist im Streitfall der 30.08.2018, da der Kläger die Rechnung der V KG über die erste Abschlagszahlung durch Überweisung vom 30.08.2018 beglichen hat. 225

Zu diesem Zeitpunkt hatte der Kläger bereits den mündlichen Gesellschaftsvertrag mit Herrn L betreffend die PVA GbR geschlossen, der entsprechend der obigen Ausführungen auszulegen ist, mit dem Ergebnis, dass die Photovoltaikmodule nebst Infrastruktur nicht zur Ausführung von steuerbaren Umsätzen genutzt werden sollten. Anhaltspunkte dafür, dass eine hiervon abweichende Verwendungsabsicht am 30.08.2018 bestand, sind für den Senat nicht ersichtlich. Dies geht zu Lasten des Klägers, da er – wie bereits erläutert – im Bereich des Vorsteuerabzugs die Feststellungslast trägt. 226

e. Der Kläger hat auch keinen Anspruch auf Vorsteuer aus den Rechnungen der U GmbH vom 22.03.2018, 25.05.2018 und 30.08.2018. 227

aa. Die Rechnung vom 30.08.2018 betrifft die Begutachtung der Photovoltaikanlage im August 2018. Zu diesem Zeitpunkt war die PVA GbR bereits mit dem Ziel gegründet worden, dass die Gesellschafter dieser den Strom liefern und der Strom sodann durch die PVA GbR weiterveräußert wird. Aus den bereits genannten Gründen hatte der Kläger im August keine Absicht, die Eingangsleistung für steuerbare und steuerpflichtige Umsätze zu nutzen, sondern er beabsichtigte, mit der Leistung nicht steuerbare Gesellschaftsbeiträge zu erbringen. Auch insoweit gilt, dass der Senat sich nicht mit der notwendigen Gewissheit davon überzeugen konnte, dass der Kläger abweichend von dieser Absicht steuerbare und steuerpflichtige Umsätze mit den Eingangsleistungen ausgeführt hat, was zu seinen Lasten geht. 228

bb. Soweit die U GmbH mit Rechnungen vom 22.03.2018 und 25.05.2018 wiederum über eine Anlagenbegutachtung („Leistungszeitraum: März 2018“) bzw. über eine Ertragsprognose („Leistungszeitraum: Mai 2018“) abrechnet, kann sich der Senat auch nicht davon überzeugen, dass der Kläger zum Zeitpunkt der Bezahlung der Rechnungen bzw. des Leistungsbezugs jeweils beabsichtigte, die Leistungen für steuerbare und steuerpflichtige Ausgangsleistungen zu verwenden. Auch insoweit liegen keine Anhaltspunkte vor und es ist auch nichts dazu von dem Kläger vorgetragen worden, dass zu diesen Zeitpunkten (noch) die Absicht bestand, – abweichend von der nach Ansicht des Senats bestehenden Verwendungsabsicht – mit den zu erwerbenden Photovoltaikmodulen nebst Infrastruktur steuerbare und steuerpflichtige Umsätze zu erzielen. Es ist davon auszugehen, dass aufgrund der Mitteilung der G GmbH an die W GmbH vom 13.03.2018 bereits feststand, dass die Veräußerung des Stroms am Übergabepunkt nur einheitlich – und damit bei mehreren an der Photovoltaikanlage Beteiligten durch eine GbR – erfolgen musste. Letztendlich kann dies aber aus den vorgenannten Gründen dahingestellt bleiben, da die mangelnde Feststellbarkeit zu Lasten des Klägers geht. 229

II. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1 FGO.

