

Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und dass diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorhergehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht wurden.

Zu den formellen Voraussetzungen ergibt sich aus Art. 178 Buchst. a MwStSystRL, dass der Vorsteuerabzug nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art. 226 MwStSystRL ausgestellte Rechnung besitzt. Der Grundsatz der Mehrwertsteuerneutralität verlangt jedoch, dass der Vorsteuerabzug gewährt wird, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, selbst wenn bestimmte formelle Voraussetzungen nicht eingehalten werden.

Die strikte Anwendung des formellen Erfordernisses, Rechnungen vorzulegen, verstößt deshalb nach Auffassung des EuGH gegen die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit, da dadurch dem Steuerpflichtigen auf unverhältnismäßige Weise die steuerliche Neutralität seiner Umsätze verwehrt würde.

Gleichwohl muss ein Steuerpflichtiger, der ein Vorsteuerabzug geltend machen will, nachweisen, dass er die Voraussetzungen dazu erfüllt. Er muss also durch objektive Nachweise belegen, dass ihm andere Steuerpflichtige tatsächlich Gegenstände oder Dienstleistungen geliefert bzw. erbracht haben, die seinen der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätzen dienen, und für die er die Mehrwertsteuer tatsächlich entrichtet hat.

Die Nachweise können durch Unterlagen in Besitz der Lieferer oder Dienstleistungserbringer erbracht werden. Ein Sachverständigengutachten kann diese Nachweise zwar ggf. ergänzen oder glaubwürdiger erscheinen lassen, nicht aber ersetzen. Durch ein Sachverständigengutachten konnte nicht nachgewiesen werden, dass Herr Vădan die Mehrwertsteuer tatsächlich gezahlt hat.

erabzug gegeben waren. Materiell ist erforderlich, dass der Betroffene Steuerpflichtiger ist, die Lieferungen oder Leistungen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe seinen besteuerten Umsätzen dienen und die Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen erbracht werden.

Auf welche Weise dieser objektive Nachweis geführt werden kann, bleibt offen. So können Unterlagen, die im Besitz von Lieferer oder Leistungserbringern sind, vorgelegt werden. Auch dürfte eine Zeugenvernehmung möglich sein sowie jedes andere Beweismittel, wie Rechnungskopien der Leistenden in Kombination mit Zahlungsnachweisen. Damit dürften auch die strikten formellen Voraussetzungen zu den Angaben in Rechnungen nach § 14 Abs. 4 UStG zur Disposition stehen.

Die Finanzverwaltung hat auf das Urteil noch nicht reagiert. Es ist davon auszugehen, dass sie es nicht anwenden will, da dann der in Deutschland bisher geltende strikte Grundsatz – kein Vorsteuerabzug ohne ordnungsgemäße Rechnung – zur Disposition stehen würde. Steuerpflichtige können sich etwa in Betriebsprüfungen allerdings direkt auf das Urteil in der Rechtsache Vădan berufen, sollten aber rechtzeitig dafür Sorge tragen, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nachgewiesen werden können. Für die Steuerberatung sollte das Urteil Vădan zur Abwehrberatung dienen. Es kann nicht empfohlen werden, auf ordnungsgemäße Rechnungen für die Prüfung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu verzichten. Der alternative objektive Nachweis der Vorsteuerabzugsberechtigung in einem gerichtlichen Verfahren ist aufwendiger und unsicherer als die Rechnungsprüfung. Steuerpflichtigen sei empfohlen, bei erkannt nicht ordnungsmäßigen Rechnungen die Zahlung des Umsatzsteueranteils zurückzustellen, bis die Rechnung korrigiert wird.

### Urteilsanmerkungen



von Dipl.-Ing. agr. Dr. Hermann Spils ad Wilken, Steuerberater/Wirtschaftsprüfer, Dr. Lange • Dr. Spils ad Wilken + Partner mbB, Rechtsanwälte • Notar • Steuerberater • Wirtschaftsprüfer, Uelzen

Die Bedeutung des Urteils Vădan ist in ihrer Tragweite noch nicht einzuschätzen. Der EuGH formuliert klar, dass die strikte Anwendung des formellen Erfordernisses, Rechnungen vorzulegen, gegen die Grundsätze der Neutralität und der Verhältnismäßigkeit verstoßen kann. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG, nach dem die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraussetzt, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt, dürfte damit unionsrechtswidrig sein. Steuerpflichtige können sich unmittelbar auf die Rechtsprechung des EuGH berufen. Allerdings muss der objektive Nachweis geführt werden, dass materiell die Voraussetzungen für den Vorsteu-

### Die § 51a-Gesellschaft als Mitunternehmerschaft

#### Leitsatz

Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung für die im Rahmen eines Tierzucht- bzw. Tierhaltungsbetriebs einer KG ausgeführten Umsätze kann nicht mit der Begründung versagt werden, dass die ein Mitunternehmerisiko tragenden Kommanditisten keine Mitunternehmerinitiative entfalten können, weil sie (formell) in keinem Fall den Mehrheitsgesellschafter an einer Beschlussfassung in der Gesellschafterversammlung hindern können, wenn sie nach der Zahl der übertragenen sog. freien Vieheinheiten die wirtschaftliche Grundlage der Gesellschaft wesentlich bestimmen.

BFH, Urteil vom 13.2.2019 – XI R 24/17\*

#### Der Sachverhalt

Die Klägerin ist eine Kommanditgesellschaft, die in einem vom früheren Komplementär gepachtetem Stall Produktion

und Aufzucht von Ferkeln betreibt. Die Gesellschaft ist zu dem Zweck gegründet worden, den § 51a BewG zu nutzen, um so für die Besteuerung den Status des Landwirts zu erreichen. Dieser Status ist sowohl für die Ertragsteuern wie für die Umsatzsteuer von Relevanz und umsatzsteuerlich gerade dann hilfreich, wenn der Stall steuerpflichtig an die Betreibergesellschaft verpachtet werden kann. Er setzt die Übertragung von Vieheinheiten durch andere Landwirte voraus, die sich das über ihre Beteiligung an der Gesellschaft vergüten lassen und so von ihnen nicht genutzte Vieheinheiten verwerten können.

Nach einer Außenprüfung, bei der die sonstigen Voraussetzungen des § 51a BewG (vgl. dazu Heins, Brennpunkte bei Tierhaltungskooperationen gem. § 51a BewG, Agrarbetrieb 2017, 312) unstrittig waren, kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Gesellschaftsvertrag der Klägerin nicht die Anforderungen des § 51a BewG erfülle. Nach dem Gesetz müsse es sich bei einer solchen Gesellschaft um eine sog. Mitunternehmerschaft handeln, zur steuerlichen Anerkennung müssten bei den die Vieheinheiten übertragenden Kommanditisten sowohl Mitunternehmerisiko (Beteiligung an stillen Reserven) wie auch Mitunternehmerinitiative (Beteiligung an der Willensbildung in der Gesellschaft) nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gewährleistet sein. Nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen fehle es an beidem.

In der Tat waren die gesellschaftsvertraglichen Regelungen so vereinbart worden, dass die Kommanditisten, die nur mit jeweils 1 % am Gesellschaftskapital beteiligt wurden, bei ihrem Ausscheiden nur teilweise und unter erschwerten Voraussetzungen an stillen Reserven beteiligt würden; Stimmrechte entsprachen der Kapitalbeteiligung, selbst Änderungen des Gesellschaftsvertrages zu ihren Lasten wären nach dem Wortlaut (allerdings nicht wirksam vereinbart) ohne ihre Zustimmung möglich gewesen, das Widerspruchsrecht der Kommanditisten aus § 164 HGB war nicht ausgeschlossen, aber eingeschränkt.

Aus der Betriebsprüfung resultierten entsprechende Änderungen der Bescheide zu Ertragsteuern und Umsatzsteuer. Zur Umsatzsteuer ist das finanzgerichtliche Verfahren durchgeführt. Die Klage blieb erfolglos. Mit Urteil vom 16.6.2017 hat das Niedersächsische Finanzgericht zum Az. 11 K 98/17 zwar noch das Mitunternehmerisiko akzeptiert, die Klage aber an vermeintlich fehlender Mitunternehmerinitiative scheitern lassen. Die Revision wurde aber zugelassen.

### Das Urteil

Die Revision hatte Erfolg, weil der BFH das angefochtene Urteil aufgehoben und die Sache bei Feststellung der Mitunternehmerschaft zurückverwiesen hat; es wurde keine abschließende Entscheidung getroffen, weil noch Feststellungen zu den sonstigen Voraussetzungen des § 51a BewG zu treffen seien, die im noch nicht abgeschlossenen Verfahren beim Finanzgericht aber schon unstrittig gestellt wurden.

Dabei hat der BFH zunächst auf die allgemeinen Anforderungen an die steuerliche Mitunternehmerschaft abgestellt. Mitunternehmer sei, wer „ein Unternehmerrisiko (Mitunternehmerisiko) trägt und zusammen mit anderen Personen eine

Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfalten kann“. Zur hier noch strittigen Mitunternehmerinitiative sei „die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch (HGB) zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs entsprechen“, ausreichend.

Hier sei zu berücksichtigen, dass, „bezogen auf die Zahl der der Klägerin insgesamt zur Verfügung stehenden Vieheinheiten“, der frühere Komplementär „nur in Höhe von ca. 1/6 beteiligt“ sei. „Der Gesellschaftszweck der Klägerin, mit der Produktion und Aufzucht von Ferkeln im Rahmen einer Gesellschaft landwirtschaftliche Einkünfte zu erzielen, hängt im Wesentlichen davon ab, ob und in welchem Umfang ihre Gesellschafter i.S. von § 51a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. d BewG a.F. die sich nach § 51 Abs. 1a BewG für sie ergebende Möglichkeit zur landwirtschaftlichen Tiererzeugung oder Tierhaltung in Vieheinheiten ganz oder teilweise auf die Gesellschaft übertragen haben. Nach den im Streitfall übertragenen sog. freien Vieheinheiten bestimmen die Kommanditisten die wirtschaftliche Grundlage der Klägerin zu einem wesentlichen Teil. Zwar kann der Komplementär formal in keinem Fall an einer seine Interessen während der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung gehindert werden, weil statt der nach §§ 161 Abs. 2, 119 Abs. 1 HGB grundsätzlich vorgesehenen Einstimmigkeit vorliegend für alle Beschlüsse die einfache Mehrheit und für die Beschlussfassung über die Auflösung der Gesellschaft eine Dreiviertelmehrheit ausreicht (§ 8 Abs. 3 des Gesellschaftsvertrags), über die M verfügt. In wirtschaftlicher Hinsicht können die Kommanditisten mit der Zahl der übertragenen sog. freien Vieheinheiten, auf die der Betrieb der Klägerin angewiesen ist, jedoch auf die Geschicke der Gesellschaft bestimmenden Einfluss nehmen. Das Stimmengewicht des Komplementärs in der Gesellschafterversammlung ist dadurch faktisch relativiert.“

### Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt Dr. Hans-Peter Lange, Steuerberater, Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Fachanwalt für Agrarrecht, vereidigter Buchprüfer, Dr. Lange • Dr. Spils ad Wilken + Partner mbB, Rechtsanwälte • Notar • Steuerberater • Wirtschaftsprüfer, Celle

Die Entscheidung ist nicht nur deshalb bemerkenswert, weil sie für eine Vielzahl von sog. § 51a-Gesellschaften relevant ist.

Dass hier die Voraussetzungen für die steuerliche Mitunternehmerschaft zu beachten sind, hat bisher wohl nur im Ausnahmefall Beachtung gefunden. Bei diesen Gesellschaften hat der Komplementär das Interesse, sich möglichst nicht in den Stall betreffende Entscheidungen

hineinreden zu lassen, schon die meist nur minimale oder quasi-symbolische Beteiligung der die fehlenden Vieheinheiten übertragenden Kommanditisten dokumentiert die wirtschaftliche Realität. Den Kommanditisten geht es darum, sich für sie sonst nicht nutzbare Vieheinheiten vergüten zu lassen, ansonsten interessiert sie der Stall nicht. Für die gesellschaftsrechtliche Gestaltung führt das dazu, dass die Rechte des Komplementärs als wirtschaftlichem Inhaber möglichst wenig durch vielleicht doch störende Rechte der Kommanditisten eingeschränkt werden sollen.

Im Streitfall waren die Rechte der Kommanditisten, dieser Interessenlage entsprechend, maximal – teilweise unwirksam – eingeschränkt worden. Es wundert also nicht, dass daran Anstoß genommen wurde, wobei zu vermuten ist, dass eine Überprüfung dieser in der Praxis vernachlässigten Prämisse (Mitunternehmerschaft) nicht nur für den Einzelfall beabsichtigt ist.

Bemerkenswert ist die Begründung, mit der der BFH der Klägerin zum Status des Landwirts verholfen hat: Er hat sich nicht nur mit den formalen Regelungen des Gesellschaftsvertrages befasst, sondern auf die wirtschaftlichen Besonderheiten einer solchen Gesellschaft abgestellt. Wenn die Beteiligung der Kommanditisten entscheidende Voraussetzung dafür ist, dass der Stallbetrieb vom Status Landwirt profitieren kann, haben die Kommanditisten faktisch eine Position, die ihnen ein Gewicht unabhängig von den der Kapitalbeteiligung entsprechenden Stimmrechten gibt.

Überholt ist damit auch die Kommentierung des Urteils des Niedersächsischen Finanzgerichts von Stelter in NWB 2019, 571, der die Mitunternehmerinitiative verneinen will. Zutreffend weist Stelter jedoch darauf hin, dass „der Streitpunkt im Rahmen einer abweichenden Vertragskonstellation für die Zukunft zu verhindern sein sollte“ (was im Streitfall natürlich geschehen ist, für das Streitjahr aber nicht berücksichtigt werden konnte). Es besteht sicherlich Veranlassung, die Gesellschaftsverträge bei § 51a-Gesellschaften darauf zu überprüfen, ob den Anforderungen an Mitunternehmerisiko und Mitunternehmerinitiative entsprochen wurde.

## Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten

### Leitsatz

**Wurde ein Werkmangel durch den Auftraggeber bis zum Bilanzstichtag noch nicht gerügt und beruhte dies maßgeblich darauf, dass der (objektiv angelegte) Mangel bis zu jenem Stichtag noch keine erkennbare betriebsbeeinträchtigende Wirkung entfaltet hat, sodass die Vertragsbeteiligten noch keine Kenntnis vom Mangel haben, liegt es nahe, dass der Werkunternehmer am Bilanzstichtag noch nicht ernsthaft mit einer Inanspruchnahme zur Gewährleistung rechnen musste.**

BFH, Urteil vom 28.8.2018 – X B 48/18

### Der Sachverhalt

Der Steuerpflichtige im Streitfall betrieb ein bilanzierendes Einzelunternehmen, für das er im Jahresabschluss zum 31.12.2007 eine Rückstellung in Höhe von 84.160,59 € für Gewährleistungsverpflichtungen bildete. Anlass hierfür waren im Jahr 2007 erbrachte Werklieferungen im Rahmen der Herstellung und Montage von Planen für Biogasanlagen, für die im Mai und Juni 2008 Mängelanzeigen der Auftraggeber eingingen und der Steuerpflichtige entsprechende Nacherfüllungsarbeiten durchführte.

Die Außenprüfung vertrat die Ansicht, dass die Rückstellung im Jahr 2007 hätte nicht gebildet werden dürfen, weil zum Bilanzstichtag 31.12.2007 noch nicht ernsthaft mit einer Inanspruchnahme der Nacherfüllungsarbeiten hätte gerechnet werden können. Gegen die geänderten Einkommensteuer- und Gewerbesteuerermessbescheide legte der Steuerpflichtige erfolglos Einspruch und Klage ein. Die Klage wurde abgewiesen, da nach Auffassung des FG die Mangelhaftigkeit zum Bilanzstichtag noch nicht bekannt und daher nicht überwiegend wahrscheinlich gewesen sei. Ein bis zur Bilanzaufstellung bekannt gewordener Gewährleistungsaufwand sei nicht wertaufhellend auf den Bilanzstichtag zurück zu beziehen, da die Wertmängel zum 31.12.2007 noch gar nicht aufgetreten waren. Mit der Nichtzulassungsbeschwerde rügte der Steuerpflichtige einen Verfahrensfehler des FG, weil das FG ohne rechtliches Gehör des Steuerpflichtigen die Klage abgewiesen hat und der Kläger somit nicht beweisen konnte, dass die Werkleistung von Anfang an mangelhaft gewesen sei, der Mangel sich aber aufgrund der betrieblichen Abläufe erst in den Folgejahren erkennbar gemacht hatte.

### Das Urteil

Der BFH hat entschieden, dass die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers unbegründet ist. Die vom Kläger als bedeutsam erachteten Rechtsfragen führen nicht zur Fortbildung des Rechts und damit zur Zulassung der Revision.

Nach Auffassung des Steuerpflichtigen ist die Rechtsfrage zu klären, ob ein nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzaufstellung geltend gemachter Mangel einen zum Bilanzstichtag objektiv vorhandenen Mangel erhelle, wenn der Auftraggeber nach Abnahme und nach dem Bilanzstichtag bis zum Zeitpunkt der Geltendmachung der Gewährleistungsansprüche nicht mehr am Bauvorhaben tätig war.

Dem BFH zufolge ist durch die bisherige BFH-Rechtsprechung bereits ausführlich geklärt, welche Anforderungen für die Bildung einer Rückstellung bestehen und welche Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Bilanzaufstellung eintreten, als Rückstellung berücksichtigt werden können. Im Streitfall gäbe es keine neuen, über die bereits entschiedenen Einzelfälle hinausgehenden Aspekte, die vom BFH zu würdigen sind, sodass die Revision abgewiesen wurde.