

Urteilsanmerkungen



von Rechtsanwalt (Syndikusrechtsanwalt)
Christian Klüter, LBH-Steuerberatungsgesellschaft mbH, Friedrichsdorf/Ts.

Der EuGH hat klare Kante gezeigt. Eine Änderung der bisherigen Rechtsprechung ist nicht ersichtlich. Vielmehr haben die Richter noch einmal dezidiert herausgearbeitet, worin sie den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuerbefreiung im Rahmen des Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.5.1977 sehen. Hierbei wurden die schon bekannten Abgrenzungskriterien bestätigt: die Ausschlussmöglichkeit anderer Nutzer, die (bloße) Bereitstellung der Grundstücke und eine mehr als nur sehr kurze Dauer der Nutzungsüberlassung.

Das Urteil bestätigt damit auch die bisherige höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Betriebsvorrichtungen aus umsatzsteuerlicher Sicht. Nach wie vor nicht als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG „die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind“ (BFH, Urteil vom 12.5.2011 – V R 50/10). Auch dies beruht unionsrechtlich auf Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG.

Jedenfalls setzt der Begriff des „Grundstückes“ aus Sicht der EuGH-Richter nicht voraus, dass die in Rede stehenden Gegenstände untrennbar mit dem Boden verbunden sind. Es genügt, dass sie weder beweglich noch leicht zu versetzen sind (vgl. z. B. EuGH, Urteil vom 16.1.2003 – C-315/00).

Zwar bringt die hiesige EuGH-Entscheidung auf den ersten Blick keine neuen Erkenntnisse. Das soll aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass die aufgeworfene Rechtsfrage, wann denn die Mehrwertbefreiung aus Sicht des EuGH greift, auch in der Praxis immer wieder von großer Bedeutung ist. Offensichtlich ist, dass die Befreiungstatbestände zur Mehrwertsteuer nur Ausnahmetatbestände regeln und eng ausgelegt werden müssen. Was das aber konkret heißt, erschließt sich oftmals nicht auf Anhieb. Deshalb ist jede EuGH-Entscheidung zu begrüßen, die zur Konkretisierung beiträgt.

Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug auch ohne Vorlage von Rechnungen möglich

Orientierungssatz

Die MwStSystRL, insbesondere Art. 167, Art. 168, Art. 178 Buchst. a und Art. 179, sowie die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit sind dahin auszulegen, dass unter Umständen wie denen des Aus-

gangsverfahrens ein Steuerpflichtiger, der nicht in der Lage ist, durch Vorlage von Rechnungen oder anderen Unterlagen den Betrag der von ihm gezahlten Vorsteuer nachzuweisen, nicht allein auf der Grundlage einer Schätzung in einem vom nationalen Gericht angeordneten Sachverständigengutachten ein Recht auf Vorsteuerabzug geltend machen kann.

EuGH, Urteil vom 21.11.2018 – C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*

Der Sachverhalt

Das Entscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der MwStSystRL, insbesondere von Art. 167, 168, 178 und 273, sowie die Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer und der Verhältnismäßigkeit.

Der rumänische Staatsbürger Herr Vădan verwirklichte in der Zeit zwischen 2006 und 2008 ein größeres Bauprojekt, außerdem verkaufte er in den Jahren 2008 und 2009 Baugrundstücke im Gesamtwert von ca. 4,1 Mio. Euro. Die Steuerbehörden gingen davon aus, dass der Kläger mehrwertsteuerpflichtig und daher zur mehrwertsteuerlichen Registrierung verpflichtet gewesen sei. Da keine Umsatzsteuer abgeführt worden war, setzte die zuständige Verwaltung Umsatzsteuer im Schätzungswege fest. Gegen die Bescheide erhob Herr Vădan Klage und machte den Vorsteuerabzug geltend. In den Jahren 2006 bis 2008 sei es natürlichen Personen nicht möglich gewesen, sich als mehrwertsteuerpflichtig registrieren zu lassen, außerdem habe keine Verpflichtung bestanden, Rechnungen auszustellen. Ihm seien stattdessen Kassenzettel ausgehändigt worden, die aufgrund der schlechten Qualität der verwendeten Druckerschwärze inzwischen unleserlich geworden seien. Der Vorsteuerabzug wurde abgelehnt, im Klageverfahren wurden zwei Sachverständigengutachten vorgelegt, um den Umfang des Vorsteuerabzugs geltend zu machen. Das zuständige Berufungsgericht hat dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt, nämlich ob einem Steuerpflichtigen, der die sachlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt, gestattet ist, die als Vorsteuer für die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen gezahlten Beträge auf andere Weise als durch Vorlage steuerlicher Rechnungen nachzuweisen und, falls die erste Frage bejaht wird, ob für den Vorsteuerabzug eine mittelbare Schätzung durch gerichtliches Sachverständigengutachten ausreichend ist.

Das Urteil

Der EuGH verweist zunächst darauf, dass das Recht auf Vorsteuerabzug ein fundamentaler Grundsatz des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist, das grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Der Unternehmer soll vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten Mehrwertsteuer entlastet werden. Differenziert wird zwischen den materiellen und formellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs. Gemäß Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Materiell ist nach Art. 168 Buchst. a MwStSystRL erforderlich, dass der Betroffene Steuerpflichtiger i.S.d. Richtlinie ist und dass die zur Begründung des Abzugsrechts aufgeführten

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