

Bericht zum 14. Münchner Unternehmenssteuerforum

„Aktuelle umsatzsteuerliche Fragestellungen“

Von Dr. Alexander Jehlin und Markus Hassa, München*

Nachfolgend abgedruckt ist der Tagungsbericht zum 14. Münchner Unternehmenssteuerforum, das am 25.6.2014 in den Räumen der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Hofstatt 1, 80331 München stattfand. Thema der Veranstaltung waren aktuelle umsatzsteuerliche Fragestellungen. Dabei wurden insbesondere praktische Problempunkte zu(r) umsatzsteuerlichen Organschaft, den Reihengeschäften, der Vorsteueraufteilung und dem Reverse-Charge-Verfahren diskutiert. Das Münchner Unternehmenssteuerforum widmet sich der Förderung des Steuerrechts, insbesondere durch steuerwissenschaftliche Fachdiskussionen zwischen Repräsentanten der Richterschaft, der Finanzverwaltung und der Wissenschaft sowie Experten aus der Wirtschaft und der steuer- und rechtsberatenden Berufe.

1. Einführung

Die Umsatzsteuer stellt eine der größten Einnahmequellen des Staates dar. Gemeinsam mit der Einfuhrumsatzsteuer lag ihr Aufkommen im Jahr 2013 bei rund 200 Mrd. €. Dies entspricht ungefähr einem Drittel der gesamten Steuereinnahmen. Es verwundert daher nicht, wenn umsatzsteuerliche Fragestellungen immer wieder Anlass zu gewichtigen Streitpunkten bei Betriebsprüfungen und vor Gericht geben. Die Praxis ist aber gerade bei der Umsatzsteuer auf langfristige Rechtssicherheit angewiesen, wirkt sich deren Erhebung doch unmittelbar auf die Preisbildung für Produkte und Dienstleistungen aus.

Der BFH judizierte in jüngerer Zeit zu unterschiedlichen Bereichen der Umsatzsteuer. Hervorzuheben waren neben den Urteilen zu Fragen der Geschäftsveräußerung im Ganzen, der Finanzdienstleistungen, der Bemessungsgrundlagen und des Vorsteuervergütungsverfahrens insbesondere die Entscheidungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft¹, zu Reihengeschäften², zur Vorsteueraufteilung³ sowie zum Reverse-Charge-Verfahren.⁴ Jüngst legte der BFH⁵ dem EuGH auch Fragen zum Vorsteuerabzug einer Führungsholding und zur Organschaft vor.

* Dr. Alexander Jehlin, LL.M., ist als Steuerberater und Markus Hassa, LL.M., ist als Rechtsanwalt bei P+P Pöllath + Partners tätig.

1 BFH v. 19.3.2014, V B 14/14, DStR 2014, 793.

2 BFH v. 9.4.2014, XI B 89/13, BFH/NV 2014, 1228, BeckRS 2014, 95203.

3 BFH v. 7.5.2014, V R 1/10, DStR 2014, 1162 m. Anm. Heu.

4 BFH v. 22.8.2013, V R 37/10, BStBl II 2014, 128, DStR 2013, 2560.

5 BFH v. 11.12.2013, XI R 17/11, MwStR 2014, 202 m. Anm. Grünwald, BeckRS 2014, 94500 und v. 11.12.2013, XI R 38/12, BStBl II 2014, 428, DStR 2014, 466.

Nach einem Referat von Prof. Dr. Küffner⁶ zu praktischen Problempunkten der umsatzsteuerlichen Organschaft und den Reihengeschäften sowie einem Referat über die neueren Entwicklungen im Zusammenhang mit der Vorsteueraufteilung und dem Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen von Widmann⁷, diskutierten die Referenten zusammen mit Dr. Besson⁸ und Prof. Dr. Lange⁹ unter der Moderation von Prof. Dr. Englisch¹⁰ über die in den Referaten aufgeworfenen bzw. vom Publikum gestellten Fragen.

2. Vortrag von Prof. Dr. Küffner

2.1 Umsatzsteuerliche Organschaft

2.1.1 Differenzen zwischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie und Umsatzsteuergesetz

Küffner begann seinen Vortrag mit den aktuell diskutierten Differenzen in der Definition der umsatzsteuerlichen Organschaft der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und der nationalen Regelung in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Die nationale Umsetzung sei in vielerlei Hinsicht deutlich enger definiert, als dies die Richtlinie vorsehe.

Als einen Unterschied erkannte Küffner, dass die Richtlinie als Grundvoraussetzung zum Einbezug in den Organkreis lediglich die Eigenschaft als „ansässige Person“, nicht aber die Eigenschaft als (umsatzsteuerlicher) Unternehmer fordere. Dadurch würden nicht (umsatz-)steuerpflichtige „Personen“ als Teilnehmer einer Organschaft ausgeschlossen.

Eine weitere Differenz bestehe darin, dass die Richtlinie in Art. 11 bereits die „enge Verbindung“ in wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Hinsicht von „ansässigen Personen“ als ausreichend erachte, um umsatzsteuerlich als ein Steuerpflichtiger behandelt zu werden. Die deutlich höheren Anforderungen, welche das nationale Recht in diesem Zusammenhang mit dem Begriff „Eingliederung“ postuliert, kenne die europäische Vorgabe nicht.

2.1.2 Organisatorische Eingliederung

Beim aufgegriffenen Kriterium der organisatorischen Eingliederung erkannte Küffner aktuell bestehenden Handlungsbedarf. Hintergrund sei die geänderte Auffassung

6 Prof. Dr. Thomas Küffner ist Partner der Kanzlei Küffner Maunz Langer Zugmaier in München.

7 Werner Widmann, Ministerialdirigent a. D., war Leiter der Steuerabteilung des Finanzministeriums Rheinland-Pfalz.

8 Dr. Philipp Besson ist Leiter der Abteilung Operational Taxes der Allianz SE.

9 Prof. Dr. Hans-Friedrich Lange ist Vorsitzender Richter im XI. Senat des BFH.

10 Prof. Dr. Joachim Englisch ist Geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht an der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster.

des BFH.¹¹ Denn im Gegensatz zum aktuell noch gültigen Umsatzsteuererlass¹² fordere die höchstrichterliche Rechtsprechung nun zusätzlich die Möglichkeit, dass eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft durch den Organträger verhindert werden könne. Als Reaktion habe die Finanzverwaltung umgehend ein BMF-Schreiben¹³ erlassen, worin sie die gesteigerten Anforderungen für Umsätze ab dem 1.1.2015 vorschreibt.

Die Finanzverwaltung unterscheide in diesem Zusammenhang drei Fallgruppen: Die auch zukünftig als gänzlich unproblematisch für das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung qualifizierte Gruppe 1, bei der vollständige Personalunion zwischen den Geschäftsführungsorganen des Organträgers und der Organgesellschaft bestehe. Ebenso könne ein derartiges Eingliederungsverhältnis über sog. Beteiligungsketten hinweg dargestellt werden. Die Eingliederung von der Enkel- zur Tochtergesellschaft und von der Tochter- zur Muttergesellschaft sei ausreichend. *Küffner* verwies in diesem Zusammenhang auch auf ein weiteres BMF-Schreiben¹⁴, worin die Finanzverwaltung noch offene Fragen zu den Konstellationen der Gruppe 1 geklärt habe.

Gruppe 2 setze sich aus Fällen zusammen, bei denen nur eine partielle Personalunion der Geschäftsführungen bestehe. Dabei sei die Geschäftsführungsbefugnis der Muttergesellschaft in der Tochtergesellschaft zu prüfen. Ausreichend zum Bestehen des Tests sei eine Gesamtgeschäftsführungsbefugnis, ein höher gewichtetes Stimmrecht für die personenidentischen Geschäftsführer oder weitere in diese Richtung zielende Anstrengungen in Verbindung mit institutionell abgesicherten Maßnahmen.

Gruppe 3 betreffe die grundsätzlich problematischen Konstellationen, wenn keinerlei Personenidentität in der Geschäftsführung der Mutter- und Tochtergesellschaft bestehe. Um in diesen Fällen nun trotzdem eine organisatorische Eingliederung herzustellen, seien institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung notwendig. Die Muttergesellschaft als Organträgerin müsse dabei durch schriftlich fixierte Vereinbarungen wie z. B. Konzernrichtlinien oder die Geschäftsordnung in der Lage sein, gegenüber Dritten ihre Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen die Anweisungen haftbar zu machen. Ausreichend sei auch ein Beherrschungsvertrag zwischen Organträger und Organgesellschaft (§ 291 AktG) oder die Eingliederung in die Organgesellschaft nach den §§ 319, 320 AktG. Schädlich für das Vorliegen der organisatorischen Eingliederung sei hingegen, wenn lediglich ein Teilbeherrschungsvertrag vereinbart werde.

2.1.3 Umfang der Organschaft

Auch beim Umfang der Organschaft seien neue Denkansätze zu verzeichnen. Dies betreffe z. B. Fälle von Gesell-

schaften mit (partiell) fehlender umsatzsteuerlicher Unternehmereigenschaft wie z. B. eine reine Finanzholding oder Gesellschaften mit einem unternehmerischen und einem nichtunternehmerischen Bereich wie z. B. gemeinnützige Einrichtungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Beispiel:

Tochtergesellschaft in der Rechtsform der GmbH ist umsatzsteuerlicher Unternehmer und in die Muttergesellschaft in Form einer gemischten Holding, einer gemeinnützigen Einrichtung oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eingegliedert. Es bestehen Umsätze zwischen der GmbH und dem nichtunternehmerischen Bereich der Muttergesellschaft.

Frage:

Wie ist in diesem Fall der Organkreis abzugrenzen? Sind die getätigten Umsätze umsatzsteuerlich relevant?

Antwort:

Küffner stellte zwei mögliche Varianten vor, ließ eine abschließende Antwort aber offen: Entweder es bestehe ein Organkreis zwischen GmbH und lediglich dem unternehmerischen Bereich der Muttergesellschaft. Oder der Organkreis beinhalte neben der GmbH sowohl den unternehmerischen als auch den nichtunternehmerischen Bereich der Muttergesellschaft. Hintergrund dieser Frage seien verschiedene Urteile des EuGH.¹⁵ *Küffner* zufolge habe sich der EuGH in seinen Urteilen bei dieser Frage nicht klar positioniert. Seiner Meinung nach tendiere das Gericht eher dazu, auch den nichtunternehmerischen Bereich in den Organkreis mit einzubeziehen. Ähnlich habe bereits auch der BFH¹⁶ im Jahr 2009 geurteilt. Eine andere Ansicht werde derzeit aber (noch) von der Finanzverwaltung vertreten, da das BMF¹⁷ eine Eingliederung von Nichtunternehmern in den Organkreis ausschließt.

2.2 Reihengeschäfte

2.2.1 Allgemeines

Zu Beginn des zweiten Teils seines Referats erörterte *Küffner* die Grundlagen von Reihengeschäften anhand des Wortlauts des Gesetzes (§ 3 Abs. 6 S. 5 und 6 UStG). Grundfall sei eine Kette von drei Unternehmern, A, B und C, die über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen. Dabei werde die Ware vom Produzenten C an den Zwischenhändler B verkauft. Der Zwischenhändler B verkaufe die Ware an den Abnehmer A. Der Gegenstand werde aber entgegen dem eigentlichen Weg der Verkäufe direkt vom Produzenten C an A geliefert. Bei diesen zwei Umsätzen sei eine der Lieferungen als die bewegte Lieferung und die andere als die unbewegte Lieferung zu klassifizieren. Dabei sei zu beachten, dass im internationalen Zusammenhang nur die bewegte Lieferung steuerfrei sein könne. Wenn A oder C transportierten, sei die Entscheidung unproblematisch, welche Lieferung als bewegte Lieferung qualifiziert. Unklarer würde es aber, wenn B die Lieferung vornehme.

2.2.2 EuGH: Euro Tyre Holding

Aufgrund dieser Zuteilungsschwierigkeiten habe der EuGH in der Rs. *Euro Tyre Holding*¹⁸ eine ausführliche Ein-

11 U.a. BFH v. 8.8.2013, V R 18/13, DStR 2013, 1883.

12 Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE.

13 BMF v. 7.3.2013, IV D 2-S 7105/11/10001, BStBl I 2013, 333, Beck-Verw 269945; Verlängerung der Übergangsregelung mit BMF v. 11.12.2013, IV D 2-S 7105/11/10001, DStR 2013, 2764.

14 BMF v. 5.5.2014, IV D 2 – S 7105/11/10001, IV D 2 – S 7105/13/10003, DStR 2014, 955.

15 U. a. EuGH v. 9.4.2013, C-85/11, *Kommission/Irland*, DStR 2013, 806 m. Anm. *Langer*.

16 BFH v. 20.8.2009, V R 30/06, BStBl II 2010, 863, DStRE 2009, 1395.

17 BMF (Fn. 14).

18 EuGH v. 16.12.2010, C-430/09, *Euro Tyre Holding BV*, DStR 2011, 23.

zelfallprüfung bei derartigen Fällen vorgeschlagen. Diese Vorgaben habe der V. Senat des BFH¹⁹ zum Anlass genommen, als Lösung der Problematik mit der Heranziehung von „Absichtsbekundungen“ über die Vornahme der Lieferung vorzugehen. Nach Ansicht von *Küffner* sei diese Lösung aber aus Praxisgesichtspunkten abzulehnen.

2.2.3 EuGH: VSTR

In der Rs. *VSTR* behandelte der EuGH²⁰ eine Konstellation, bei dem ein Unternehmer aus Finnland einen Gegenstand bei einem US-amerikanischen Unternehmen bestellt hatte. Das US-amerikanische Unternehmen orderte den Gegenstand bei einem Produzenten in Deutschland. Die Ware wurde sodann direkt und innerhalb der EU von Deutschland nach Finnland geliefert. Da das US-amerikanische Unternehmen als im Drittstaat ansässig über keine USt-IdNr. verfügte, teilte es dem deutschen Unternehmen die Nummer des finnischen Abnehmers mit. Der EuGH fragte nun, ob in dieser Konstellation überhaupt eine umsatzsteuerfreie Lieferung möglich sei, denn dem deutschen Unternehmer war zwar die bewegte Lieferung zuzuordnen, jedoch fehlte eine entsprechende USt-IdNr. des Vertragspartners aus den USA.

Als Lösungsansatz plädierte der XI. Senat des BFH²¹ in einer Nachfolgeentscheidung dafür, in einer umfassenden Würdigung des Falls zu prüfen, ob „zwischen dem Erstabnehmer und dem Zweitabnehmer die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, stattgefunden hat, bevor die innergemeinschaftliche Versendung erfolgte.“ Kurzum, wo der finnische Unternehmer die Verfügungsmacht erlangt habe. Doch damit konnte dieser Fall nicht abschließend gelöst werden, denn nach Rückverweis an das Sächsische FG²² sei derselbe Sachverhalt erneut beim XI. Senat des BFH²³ anhängig.

Als praktikable Lösung der Zuteilung regte *Küffner* an, die Frage anhand des vorliegenden Mitteilungsweges der USt-IdNr. zu beantworten. Damit wäre in dem beschriebenen Sachzusammenhang die erste Lieferung die bewegte und diese qualifiziere somit als steuerfrei, da der deutsche Unternehmer eine ausländische USt-IdNr. erhalten habe.

3. Vortrag von Widmann

Den Vortrag von *Widmann* finden Sie abgedruckt ab S. 109* dieses Beihefters.

4. Podiumsdiskussion

Englisch eröffnete die Diskussionsrunde, die er anhand der in den Referaten angesprochenen Themengebiete gliederte.

4.1 Organschaft

4.1.1 Vorlagebeschlüsse des BFH vom 11.12.2013

Lange führte zu den Vorlagebeschlüssen vom 11.12.2013²⁴ aus, dass sein Senat sich zum einen damit auseinandergesetzt habe, ob die deutsche Regelung, nach der lediglich eine juristische Person, nicht aber eine Personengesellschaft, Organgesellschaft sein könne, unionsrechtskonform sei. Unter Zustimmung von *Widmann* argumentierte *Lange*, dass für eine Gleichbehandlung in erster Linie der Grundsatz der Rechtsformneutralität spreche.

Der zweite Teil der Vorlagefrage beschäftigte sich damit, ob die „Eingliederungsvoraussetzung“ nach deutschem Umsatzsteuerrecht mit dem unionsrechtlichen Erfordernis der „Verbundenheit“ vereinbar sei. Das deutsche Recht sehe nämlich in § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG ein strenges Über-/Unterordnungsverhältnis vor, das im Wortlaut des Art. 11 MwStSystRL keine Grundlage findet (siehe dazu auch oben Tz. 2.1.1).

Die EuGH-Verfahren, in denen die *Kommission Irland*²⁵ und *Schweden*²⁶ wegen deren nationalen Regelungen zur Mehrwertsteuergruppenbesteuerung verklagt hatte, seien ein Anlass gewesen, die Fragen nunmehr dem EuGH vorzulegen. Es müsse nun abgewartet werden, wie der Gerichtshof sich äußere.

4.1.2 EuGH-Kompetenz bei Nutzung von Wahlrechten durch die Mitgliedstaaten?

Englisch fragte anschließend, inwieweit der EuGH überhaupt Detailvorgaben zur Organschaft beurteilen dürfe. Schließlich sei die Organschaft in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als Wahlrecht der Mitgliedstaaten ausgestaltet. Daraus könnte sich doch ergeben, dass diese Kompetenz vollständig auf Seiten der Mitgliedstaaten läge.

Eine Stimme aus dem Publikum sprach sich für die Vorteile des Bestehens einer derartigen Kompetenz des EuGH aus. Ansonsten müssten sich internationale Konzerne wiederum auf das unterschiedliche Recht der einzelnen Mitgliedstaaten zurückziehen. Eine solche Rechtszersplitterung könne weder konform mit den Grundfreiheiten noch mit dem mehrwertsteuerlichen Neutralitätsgrundsatz sein.

Englisch stimmte dem zu, da seiner Meinung nach eine gleichheitssatzkonforme Ausgestaltung des Umsatzsteuerrechts auch in den Bereichen einzufordern sei, in denen den Mitgliedstaaten Spielräume eingeräumt werden. Wichtig sei dieses Verständnis gerade vor dem Hintergrund, dass sich Rechtssicherheit in vielen Bereichen nur einheitlich durch Harmonisierung erreichen ließe.

Sofern man der Auffassung sei, dass die Organschaft für grenzüberschreitende Geschäfte bedeutsam ist, wäre es nur konsequent, die Organschaft auch europaweit einheitlich zu regeln. Dies könne etwa angenommen werden, wenn man in der Organschaft einen echten Wettbewerbsvorteil sehe. Nach der derzeitig verfehlten Konzeption dürfe die Organschaft bedauerlicherweise aber gerade nicht grenzüberschrei-

19 BFH v. 11.8.2011, V R 3/10, DStR 2011, 2047.

20 EuGH v. 27.9.2012, C-587/10, *VSTR*, DStR 2012, 2014.

21 BFH v. 28.5.2013, XI R 09/10 (Nachfolgeentscheidung zu EuGH *VSTR*).

22 Sächsisches FG v. 12.3.2014, 2 K 1127/13, BeckRS 2014, 95060.

23 Az. beim BFH: XI R 12/14.

24 BFH, XI R 17/11 (Fn. 5) und XI R 38/12 (Fn. 5).

25 EuGH, *Kommission/Irland* (Fn. 15).

26 EuGH v. 25.4.2013, C-480/10, *Kommission/Schweden*, MwStR 2013, 276 m. Anm. *Grube*, BeckRS 2013, 80861.

tend praktiziert werden. *Besson* stimmte *Englisch* zu und klassifizierte das jeweilige nationale Umsatzsteuerrecht als immer wichtiger werdenden Wettbewerbsfaktor. Gesellschaften und Betriebsstätten würden eher an Orten gegründet, an denen keine umsatzsteuerlichen Nachteile und keine Doppelbesteuerungen zu befürchten seien.

4.1.3 Vorherrschende Rechtsunsicherheit

Dass die derzeitige Rechtslage der Organschaft durch eine in der Praxis schwer zu bewältigende Rechtsunsicherheit geprägt sei, monierte *Besson*. Das Risiko einer überaus komplexen und kostenintensiven Rückabwicklung einer Organschaft sei gerade aufgrund des bisweilen unklaren Richterrechts nur schwer kalkulierbar. Beherrschungsverträge seien zwar ein probates Mittel zur Begründung einer Organschaft, allerdings nicht in jedem Fall möglich bzw. gewünscht. Alternativ müsse die organisatorische Eingliederung über Personalunion leitender Angestellter herbeigeführt werden. Dies gestalte sich aber gerade bei international tätigen Konzernen aufgrund häufiger Veränderungen im Personalbestand als aufwändig. In diesem Zusammenhang sprach sich *Besson* für einen gewissen Mut zu Reformen aus, damit eine einfachere und praktikablere Regelung gefunden und umgesetzt werden könne.

4.1.4 Überlegungen Antrags- bzw. Feststellungsverfahren

Anschließend mahnte *Küffner* an, dass im Hinblick auf die umsatzsteuerliche Organschaft eine Diskussion über die Einführung eines Antrags- bzw. Feststellungsverfahrens geführt werden sollte. Lediglich durch ein verbindliches Antragsverfahren und eine gesonderte Feststellung der Organschaftsvoraussetzungen werde für die Unternehmen die erforderliche Rechtssicherheit herbeigeführt.

Widmann warf ein, dass die Finanzverwaltung, wie auch er persönlich, bereits Überlegungen zur Einführung eines Feststellungsverfahrens angestellt hätten. In Dänemark werde ein solches System bereits praktiziert. Der Aufwand der Finanzverwaltung für derartige Feststellungen relativiere sich seines Erachtens vor dem Hintergrund der Komplexität der Rückabwicklung einer gescheiterten Organschaft für das zuständige FA. Letztlich sei also sowohl der Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen gedient. Gleichwohl sei in der Rechtsprechung auch die Tendenz erkennbar, dass die Organschaft grundsätzlich zurückgedrängt werde. Ihre Berechtigung habe sie seit der Einführung des Allphasen-Nettobesteuerungssystems im Jahr 1968 ohnehin weitgehend eingebüßt. Der vornehmliche Zweck bestehe seither in einer Reduktion des Administrationsaufwandes für Finanzverwaltung und Steuerpflichtige.

4.2 Vorsteuerabzug

Besson stellte klar, dass sich das Problem der Vorsteueraufteilung in nicht unbedeutendem Umfang gerade bei Unternehmen im Finanzdienstleistungsbereich stelle. Ein Vorsteuerabzug komme bei derartigen Unternehmen nur teilweise in Betracht, da üblicherweise sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Ausgangsumsätze erbracht würden. In den letzten Jahren sei in diesem Zusammenhang auf Seiten der Finanzverwaltung zu erkennen gewesen, dass die bereits

umfangreichen Dokumentationspflichten des Steuerpflichtigen dazu genutzt wurden, immer intensivere Prüfungen der erstellten Dokumente vorzunehmen. Ein Ergebnis dieser Prüfungen sei dann meist die Verordnung zusätzlicher Dokumentationsauflagen. Der Grad der Komplexität nehme somit ständig zu und es werde damit schwieriger, sich mit den Finanzämtern bereits im Vorfeld abzustimmen.

Auch hinsichtlich der praktikablen Auslegung von Gesetzen beklagte *Besson* ein immer engeres Verständnis der Finanzverwaltung. Dies sei gerade in dem Bereich der bisher unproblematischen nachträglichen Korrektur von Umsatzsteuervoranmeldungen zu beobachten, wenn derartige Sachverhalte in steuerstrafrechtlich relevante Nähe gerückt würden.

Anschließend ging *Lange* auf das aktuelle Urteil des V. Senats vom 7.5.2014²⁷ zur Vorsteueraufteilung ein. Er kam zu dem Ergebnis, dass es zu begrüßen sei, dass dieser vom generellen Ausschluss der Aufteilung nach den Gesamtumsätzen des Unternehmens abgerückt sei. Zwar eigne sich ein objektbezogener Flächenschlüssel in vielen Fällen, um die Vorsteuer einfach und sachgerecht aufzuteilen. Sofern allerdings erhebliche Unterschiede bei der Ausstattung verschiedener Räume bestehen, sei es in der Tat vorzugswürdig, auf einen objektbezogenen Umsatzschlüssel zurückzugreifen.

Aus dem Publikum äußerte sich *Heuermann*²⁸ zu der gewandelten Rechtsprechung. Er führte aus, dass sich die Probleme bei der Anwendung des nationalen Umsatzsteuerrechts auch in diesem Fall vornehmlich aus dem Einwirken des Unionsrechts auf das nationale Recht ergeben hätten. Dies zeige sich bei der Auslegung der betreffenden Rechtsbegriffe. So beruhe die Entwicklung des Verständnisses vom Begriff der „wirtschaftlichen Zurechnung“ in § 15 Abs. 4 UStG allein auf dem Unionsrecht. Daher könnten nationale ertragsteuerliche Wertungen nicht übernommen werden. Gleiches gelte für den Begriff des „Gegenstands“. Während im Ertragssteuerrecht zwischen Grundstücks- und Gebäudeanteilen differenziert werde, könne eine solche Differenzierung im Umsatzsteuerrecht nicht ohne Weiteres übernommen werden. Entscheidend sei, dass es sich um eigenständige Investitionsgüter handelt, die zur Erzielung von steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen verwendet werden können.

4.3 Reihengeschäfte

4.3.1 Zuordnung Warenbewegung

Die Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften gehört zu den schwierigsten Fragen des derzeitigen Umsatzsteuerrechts. *Englisch* gab das Wort zunächst an *Lange*. Denn in diesem Zusammenhang hatte der XI. Senat mit seinem Urteil vom 28.5.2013²⁹ eine viel beachtete Entscheidung getroffen. Während der V. Senat³⁰ des BFH für die Zuordnung der Warenbewegung bei einem Transport durch einen mittleren Unternehmer zuvor noch maßgeblich darauf abgestellt hatte, welche Transportabsichten der mittlere Unternehmer seinem Lieferanten mitteilt, sah der XI. Senat den

27 BFH (Fn. 3).

28 Dr. Bernd Heuermann ist Vorsitzender Richter des V. Senats des BFH.

29 BFH (Fn. 21).

30 BFH (Fn. 19).

Zeitpunkt der Übertragung der Verfügungsmacht als entscheidend an. *Lange* wies zunächst darauf hin, dass diese Schlussfolgerungen lediglich eine Umsetzung der Vorgaben des EuGH darstellten, zu der die nationale Rechtsprechung verpflichtet sei. Anschließend erörterte er den zeitlichen Ablauf der verschiedenen Entscheidungen. Dabei bemerkte *Lange*, dass der EuGH die deutsche Vermutungsregelung für die Zuordnung der Warenbewegung bei Transport durch einen mittleren Unternehmer in der Rs. *VSTR*³¹ offenbar nicht zur Kenntnis genommen habe (§ 3 Abs. 6 S. 6 UStG). Der EuGH habe in diesem Zusammenhang lediglich seine Ausführungen aus der Rs. *Euro Tyre Holding*³² wiederholt. Der BFH habe daher anschließend versucht, die Regelung im Sinne der Praktikabilität durch eine unionsrechtskonforme Auslegung der Vorschrift zu optimieren.

4.3.2 Reformvorschläge

Englisch fragte, was die Finanzverwaltung unternehmen könne, damit angesichts der erheblichen Rechtsunsicherheit und der Divergenz in der Herangehensweise der einzelnen Mitgliedstaaten mehr Planungssicherheit für die Unternehmen bei der Beurteilung eines Reihengeschäfts erreicht werden könne. Darauf antwortete *Widmann*, dass in Deutschland ein historisch geprägtes Verständnis vom Rechtsinstitut des Reihengeschäfts vorherrsche. In anderen Ländern, u. a. in Frankreich, kenne man Reihengeschäfte schlicht nicht. Sofern dann noch die Besonderheiten des gebrochenen Reihengeschäfts angesprochen werden, sei eine europaweite Diskussion darüber nur schwer vermittelbar und ein einheitliches europäisches Verständnis von Reihengeschäften daher wohl ausgeschlossen. Erschwert werde diese Situation, so *Widmann*, durch die Rechtsprechung des EuGH. Da das praktizierte innergemeinschaftliche Kontrollsystem bei Reihengeschäften auf der Verwendung bestimmter USt-IDNrn. basiere, gerate die Rechtsprechung des EuGH mit dieser Pra-

31 EuGH, *VSTR* (Fn. 20).

32 EuGH, *Euro Tyre Holding BV* (Fn. 18).

xis in Konflikt, wenn das Gericht die warenbewegte Lieferung bei Reihengeschäften losgelöst von den USt-IDNrn. festlegt. Eine effiziente Kontrolle werde dadurch erheblich erschwert, was der EuGH in seinen Urteilen jedoch unbeachtet ließe. Um dieses Dilemma auf deutscher Seite zu lösen, arbeite die Finanzverwaltung an einem neuen BMF-Schreiben. *Widmann* gab dabei nicht preis, welche Lösungsvorschläge in dem Schreiben zu erwarten seien.

Küffner entgegnete *Widmann*, dass die Ausgestaltung des Kontrollsystems doch bereits im Ansatz verfehlt sei. Es sei dem Steuerpflichtigen unzumutbar, als „Hilfsheriff“ der Finanzverwaltung zu erheblichem Dokumentations- und Nachweisaufgaben verpflichtet zu werden. Dieser Missstand stamme aus der verfehlten Grundentscheidung, dass in diesem Zusammenhang nicht das Ursprungslandprinzip gelte.

4.3.3 EU-Kommission: Unterarbeitsgruppe zu Reihengeschäften

Resümierend stellte *Englisch* fest, dass die Behandlung von Reihengeschäften nicht nur auf nationaler, sondern auch auf europäischer Ebene Diskussionsgegenstand sei. Auf Veranlassung der EU-Kommission sei eine Unterarbeitsgruppe zu Reihengeschäften gebildet worden. Diese setze sich sowohl aus Vertretern von Unternehmen und Verbänden sowie der Finanzverwaltung zusammen. Die Ergebnisse der Arbeitsgruppe blieben abzuwarten.

5. 15. Münchner Unternehmenssteuerforum

Das 15. Münchner Unternehmenssteuerforum mit dem Thema: „Aktuelle Praxisfragen des Umwandlungssteuerrechts“ findet am 22.10.2014 um 17:30 Uhr im Literaturhaus München, Salvatorplatz 1, 80333 München statt. Teilnehmer werden sein: Prof. Dr. Marc Desens (Universität Leipzig), Dr. Christian Dorenkamp (Deutsche Telekom AG), Dr. Christian Graw (FG Düsseldorf), Dr. Rolf Möhlenbrock (BMF) sowie Prof. Dr. Thomas Rödder (Flick Gocke Schaumburg). Die kostenlose Anmeldung ist wie immer möglich unter: <http://www.muenchner-ustf.de/anmeldung.php>.

Aktuelle umsatzsteuerliche Fragestellungen

Organschaft – Vorsteueraufteilung – Reverse-Charge-Verfahren

Von Werner Widmann, Mainz*

Die Auswahl der Themenbereiche Organschaft, Vorsteueraufteilung und Reverse-Charge-Verfahren¹ trifft sicher drei der gegenwärtig streitigsten und damit für die auf Rechtssicherheit angewiesene Praxis besonders wichtigen Fragestellungen der Umsatzsteuer. Deshalb lohnt sich ein Versuch einer aktuellen Bestandsaufnahme.

* Werner Widmann, Ministerialdirigent a. D.

1 Erweiterte Fassung des Referats, das der Verfasser am 25.6.2014 beim 14. Münchner Unternehmenssteuerforum gehalten hat.

1. Vorbemerkung

Allen drei Bereichen ist gemeinsam, dass hier weder der Gesetzgeber noch die Verwaltung in den letzten Jahren grundsätzliche Neuerungen eingeführt haben. Vielmehr ist in diese Felder Bewegung allein durch die Rechtsprechung von EuGH und BFH gekommen. Und diese Unruhe dauert noch an, denn manche Urteile haben mehr Fragen aufgeworfen als beantwortet.²

2 S. dazu statt vieler z. B. zu den neuen Zweifelsfragen bei der Organschaft: *Dodenhoff* UR 2014, 337, m. w. N.