

A large, light blue stylized sun logo is centered behind the title text. It features a central circle and several rectangular rays extending outwards.

# Unechte Umsatzsteuerbefreiungen und Gestaltungsansätze zur Vermeidung ihrer nachteiligen Folgen

Gastvortrag – 25.10.2007  
Dr. Martin Robisch  
Tel.: 0711 / 9881 15306  
[martin.robisch@de.ey.com](mailto:martin.robisch@de.ey.com)

# Gliederung

- I. Grundsätzliches zu unechten Steuerbefreiungen und deren Wirkungsweise
- II. Betroffene Branchen und typische praktische Fragestellungen
- III. Leistungseinkauf über internationale Betriebsstättenstrukturen – ein geeignetes Gestaltungsmodell?
- IV. Fazit

# I. Grundsätzliches zu unechten Steuerbefreiungen und deren Wirkungsweise

Bei Umsatzsteuerbefreiungen ist zu unterscheiden zwischen Befreiungen von:

- Lieferungen und sonstigen Leistungen,
- Innergemeinschaftlichem Erwerb von Gegenständen und
- Einfuhr aus Drittländern

# Lieferungen und sonstige Leistungen

- Rechtsgrundlagen für Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen sind die Art. 131 – 166 MwStSystRL, §§ 4, 6-8 UStG.
  - Je nach Art der Steuerbefreiung ergeben sich unterschiedliche Wirkungen für den Vorsteuerabzug:
    - echte Steuerbefreiungen → Vorsteuerabzug zulässig
    - Unechte Steuerbefreiungen → Vorsteuerabzug nicht zulässig
- Belastungs-, Kumulations- und Verzerrungseffekte bei unechten Steuerbefreiungen**

# Echte Steuerbefreiungen

- Echte Steuerbefreiungen sind solche, bei denen kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug eintritt
- Folge:
  - Vom Gesetz als „steuerfrei“ bezeichnete Umsätze sind in vollem Umfang steuerentlastet.
  - Allerdings Praxisproblem: Überzogene formale Anforderungen an den Buch- und Belegnachweis können administrative Belastungen und Steuerrisiken auslösen; internationaler Handel im Binnenmarkt wird erschwert

# Unechte Steuerbefreiungen

- Unechte Steuerbefreiungen sind solche, bei denen ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug eintritt (§ 15 Abs. 2 UStG, wobei die Rückausnahme § 15 Abs. 3 UStG nicht greift).
- Folgen:
  - Als „steuerfrei“ bezeichnete Umsätze sind meist nicht in vollem Umfang steuerentlastet.
  - Durch die Kumulationswirkung entstehen Wettbewerbsverzerrungen.
  - Die nachteiligen Wirkungen von unechten Steuerbefreiungen können in bestimmten Fällen über § 9 UStG vermieden werden.
  - Nur die eigene Wertschöpfung des befreiten Unternehmers wird von der Umsatzsteuer entlastet.

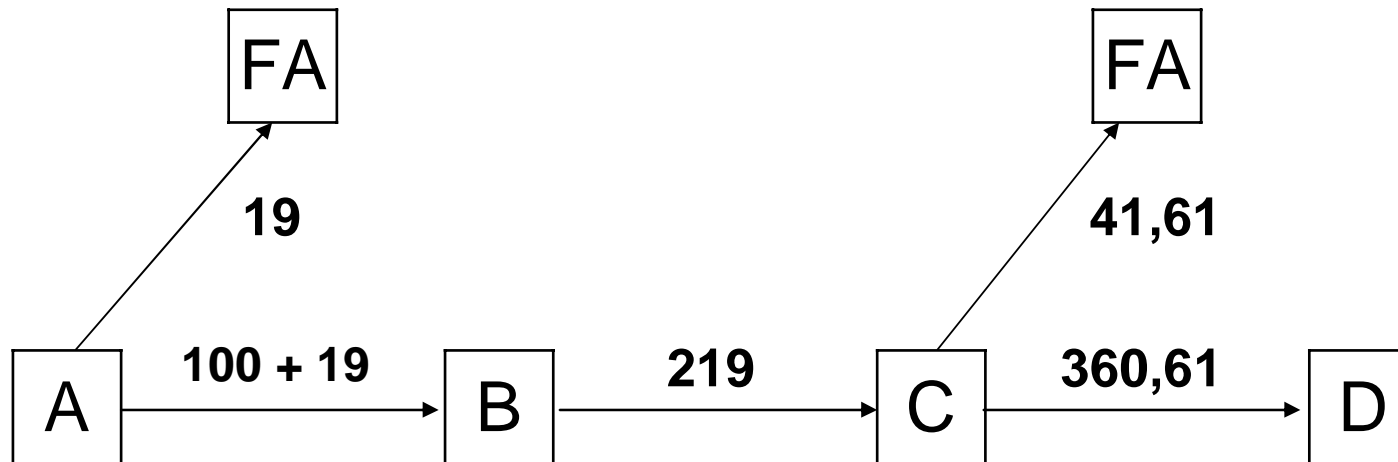
# Beispiel

## Sachverhalt

- A, B und C führen nacheinander Umsätze aus. Die Umsätze des B sind steuerfrei.
- A will 100 € Erlösen.
- B und C schlagen für ihre eigene Wertschöpfung jeweils 100 € auf ihren jeweiligen Einkaufspreis auf.

# Beispiel

## Entgeltsentwicklung



Die von B nicht abziehbare Vorsteuer wird zum Entgeltsbestandteil. Die von D zu tragende USt beträgt 60,61 €. Dies entspricht einem Steuersatz von 20,2 %.



## II. Betroffene Branchen und typische Fragestellungen

- Vermieter/Verkäufer von Grundstücken
- Finanzumsätze (insbes. Banken)
- Versicherungen
- Gesundheitssektor
- Bestimmte Ausbildungsleistungen und dem Gemeinwohl dienende Leistungen

## II. Betroffene Branchen und typische Fragestellungen

### Grundstücke

- Sehr hohe AHK
  - Laufende Unterhaltungskosten
  - Erweiterung von § 15a UStG auf Dienstleistungen
- Insgesamt i.d.R. hohe Vorsteuervolumina betroffen
- Ausweg: Option zur Steuerpflicht gem. § 9 UStG; ist allerdings in einer Vielzahl von Fällen nicht möglich

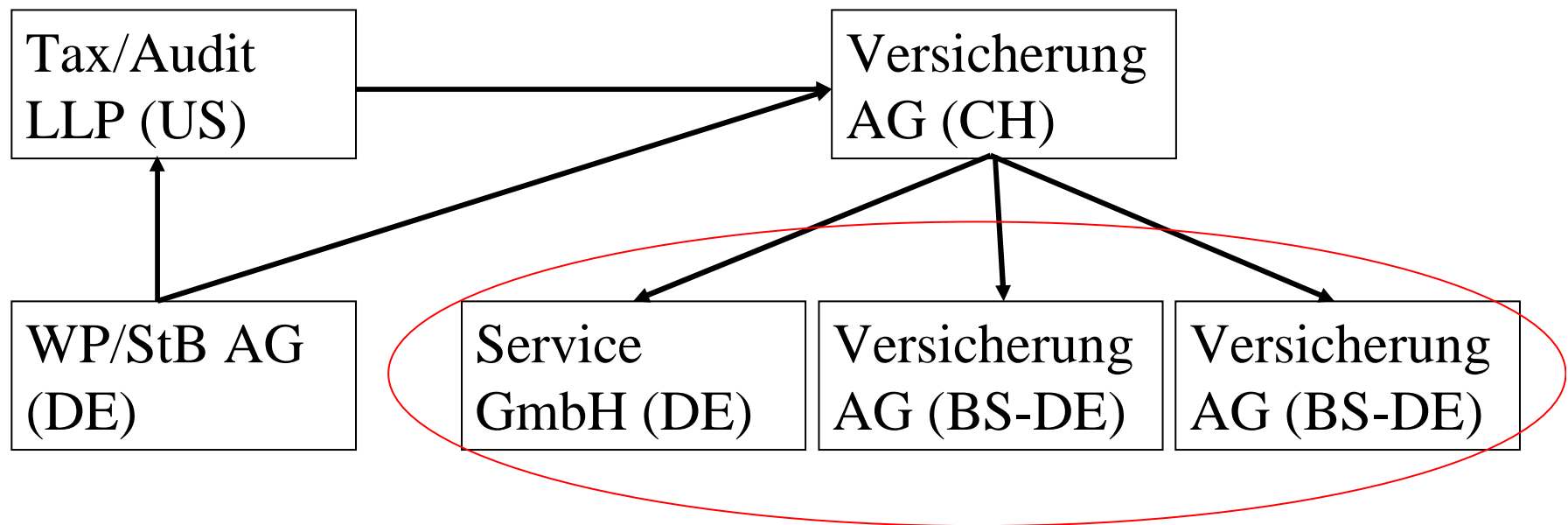
## II. Betroffene Branchen und typische Fragestellungen

### Banken und Versicherungen

- Oft sehr hohe Investitionen in technische Bereiche und Immobilien
- Ebenso sehr hohe laufende vorsteuerbelastete Kosten
  
- Insgesamt i.d.R. hohe Vorsteuervolumina betroffen
- Ausweg: Option zur Steuerpflicht gem. § 9 UStG; vielfach nicht möglich bzw. nicht erwünscht
- Ausweg: Organschaft
- Ausweg: Betriebsstättenstrukturen

### III. Leistungseinkauf über internationale Betriebsstättenstrukturen – ein geeignetes Gestaltungsmodell ?

Nutzung von ausländischen Betriebsstätten bei der Beschaffung von Dienstleistungen und anschließende Weiterbelastung an andere Betriebsstätten als nicht steuerbarer Innenumsatz

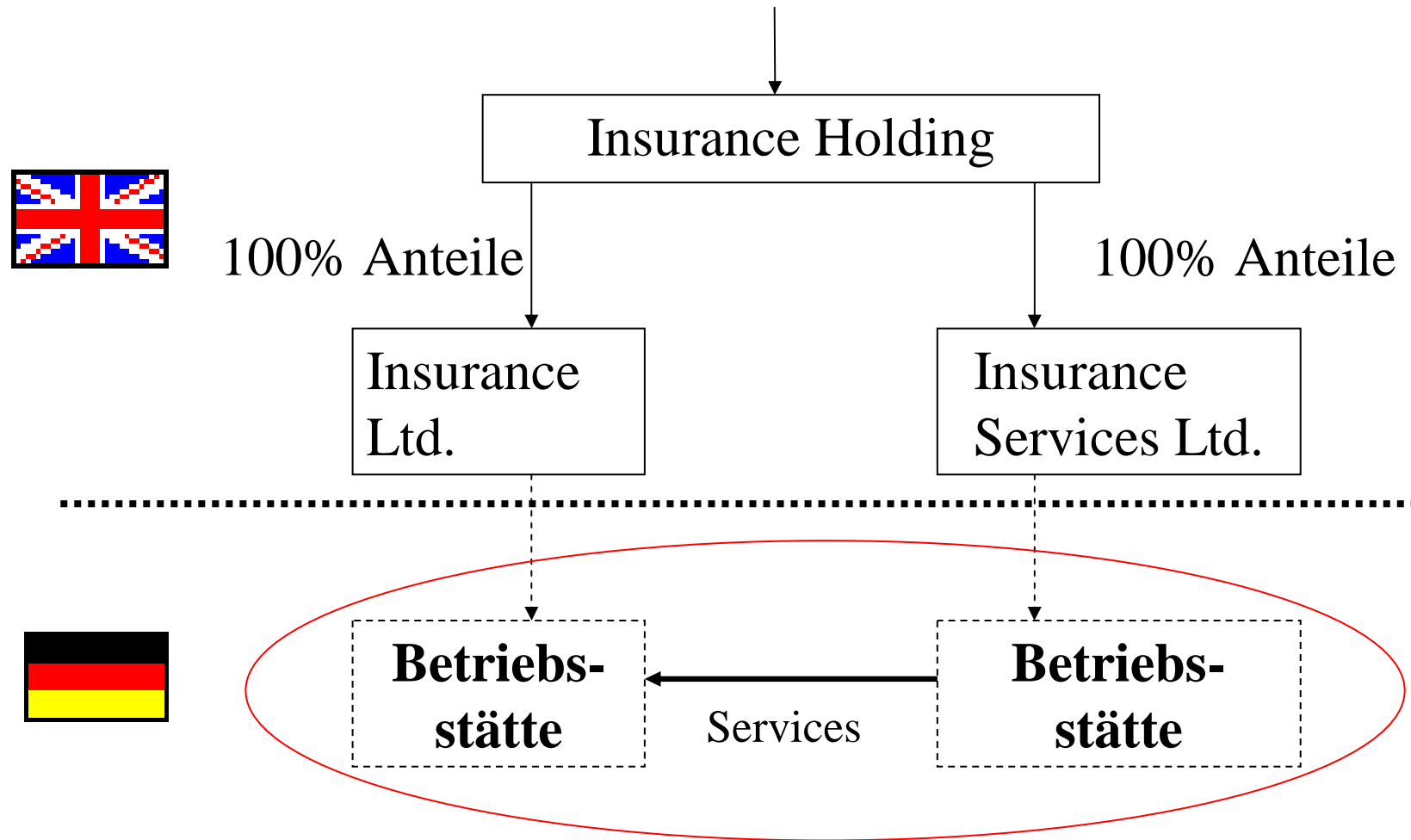


# III. Leistungseinkauf über internationale Betriebsstättenstrukturen – ein geeignetes Gestaltungsmodell

## Kritische Überlegungen

- Kann über die Rechtsprechung des EuGH zu Innenumsätzen (Urteil vom 23.3.2006, Rs. FCE Bank) und über das deutsche Konzept der Organschaft (insbes. Abschn. 21a UStR) eine Belastung mit USt im Vergleich zur direkten Leistungserbringung vermieden werden?
- Wer ist Leistungsempfänger, insbes. welche Betriebsstätte?
- In welchem Umfang muss ein zusätzlicher Wertbeitrag erfolgen, damit keine bloße Weiterleitung vorliegt?

### III. Leistungseinkauf über internationale Betriebsstättenstrukturen



## V. Fazit

- Unechte Steuerbefreiungen führen zu USt-Belastungen
  - Strategien und Ansatzpunkte zur Vermeidung dieser Belastungen sind führen zu Kosteneinsparungen
  - In der Praxis gibt es „Graubereiche“, die von unterschiedlichen Finanzämtern unterschiedlich ausgelegt werden
- Umsatzsteuer als wesentliches Beratungsfeld