



Bericht

an das
Bundesministerium der Finanzen

nach § 88 Abs. 2 BHO

über die Durchschnittssatzbesteuerung nach
§ 24 Umsatzsteuergesetz

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Abs. 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 2 - 2019 - 0818

Bonn, den 17. April 2019

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Vorbemerkung	9
2	Umsatzsteuerliche Sonderregelung für Landwirte	11
2.1	Regelbesteuerung als Grundprinzip, Kleinunternehmerregelung	11
2.2	Vorgaben des Unionsrechts für die Sonderregelung	11
2.2.1	Rechtsentwicklung	11
2.2.2	Begünstigte Landwirte nach Unionsrecht	12
2.2.3	Gegenstand der Sonderregelung	13
2.2.4	Auswirkung eines zu hohen Pauschalausgleichs	13
2.2.5	Auffassung der EU-Kommission	14
2.3	Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in § 24 UStG	14
2.3.1	Rechtsentwicklung	14
2.3.2	Begünstigte Landwirte nach § 24 UStG	15
2.3.3	Gegenstand der Durchschnittssatzbesteuerung	15
2.4	Anteil der Landwirte, die die Sonderregelung anwenden	16
2.5	Buchführungspflicht für Landwirte	17
2.6	Berechnung des Durchschnittssatzes	17
2.6.1	Berechnungsgrundlagen	17
2.6.2	Berechnungsmethode	19
2.7	Berechnung des Durchschnittssatzes durch das BMF	20
3	Sonderregelungen in anderen Mitgliedstaaten	20
4	Empfehlungen des Bundesrechnungshofes	21
4.1	Buchführungspflichtige Landwirte ausschließen	21
4.2	Vorsteuerbelastung zutreffend berechnen	21
5	Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission	22

6	Bewertung des Bundesrechnungshofes	23
7	Stellungnahme des BMF	24
8	Abschließende Würdigung und Empfehlung	25

Tabellenverzeichnis		Seite
Tabelle 1	Landwirtschaft in Deutschland in den Jahren 1970 und 2016: Betriebe, Fläche, Arbeitsleistung	10
Tabelle 2	Methode zur Berechnung der Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte	19

Abbildungsverzeichnis		Seite
Abbildung 1	Agrarstrukturerhebung 2016: Gewinnermittlung und Umsatzbesteuerung der landwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland	17

0 Zusammenfassung

- 0.1 Der Gesetzgeber führte zum Jahr 1968 eine Sonderregelung ein, die bis heute alle Landwirte in Anspruch nehmen können: die Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 24 Umsatzsteuergesetz, UStG). Der Bundesrechnungshof ging der Frage nach, ob die Regelung noch den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht (Tz. 1).
- 0.2 Unternehmer müssen für ihre Lieferungen und Dienstleistungen in der Regel Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Von der Umsatzsteuer auf die eigenen Umsätze können sie vorab die Umsatzsteuer abziehen, die ihnen andere Unternehmer als sogenannte Vorsteuer berechnen. Die Unternehmer sind daher verpflichtet, ihre Umsätze und Vorsteuer aufzuzeichnen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen abzugeben. Unternehmer mit niedrigen Umsätzen können die Kleinunternehmerregelung nutzen. Bei dieser Vereinfachungsregelung schuldet der Unternehmer keine Umsatzsteuer, kann aber auch keine Vorsteuer geltend machen. Für Kleinunternehmer gelten vereinfachte Aufzeichnungspflichten, um die Umsatzgrenzen der Regelung zu überwachen (Tz. 2.1).
- 0.3 Durch die Sonderregelung in § 24 UStG werden die Landwirte von den Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten der anderen Unternehmer befreit. Als sogenannte Pauschallandwirte schlagen sie auf ihre Leistungen einen besonderen Steuersatz auf, den sogenannten Durchschnittssatz. Er liegt zurzeit bei 10,7 %. Die eingedommene Steuer müssen die Pauschallandwirte nicht an das Finanzamt abführen. Der zusätzliche Erlös soll vielmehr pauschal die Vorsteuer ausgleichen, mit der sie finanziell belastet sind. Landwirte können auf die Sonderregelung verzichten und zur Regelbesteuerung wechseln. Auch zahlreiche Landwirte mit Buchführung nutzen die Sonderregelung (Tzn. 2.3 bis 2.4).
- 0.4 Nach dem Unionsrecht darf Deutschland die Sonderregelung nur Landwirten gewähren, denen die Regelbesteuerung oder die Kleinunternehmerregelung „verwaltungstechnische Schwierigkeiten“ bereiten würde. Darüber hinaus darf Deutschland den Durchschnittssatz nicht so hoch festlegen, dass seine Pauschallandwirte insgesamt betrachtet

mehr Umsatzsteuer vereinnahmen als sie an Vorsteuer zahlen (Tz. 2.2).

- 0.5 Der Durchschnittssatz soll die Vorsteuerbelastung aller Pauschallandwirte in Deutschland abbilden. Die Vorsteuerbelastung wird anhand der Daten der Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung für Deutschland und der Umsatzsteuerstatistik der jeweils drei letzten Jahre ermittelt. Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte falsch ermittelte und dadurch zu hoch auswies (Tzn. 2.6 und 2.7).
- 0.6 Von den 27 anderen EU-Mitgliedstaaten haben 10 Staaten keine Sonderregelung für Landwirte. 12 Staaten haben niedrige Pauschalausgleich-Prozentsätze zwischen 5 und 8 %, also deutlich weniger als der in Deutschland geltende Prozentsatz von 10,7 %. Lediglich fünf Mitgliedstaaten verfügen über eine Sonderregelung mit höheren Prozentsätzen als in Deutschland, wobei sich der Pauschalausgleich überwiegend auf bestimmte Erzeugnisse beschränkt (Tz. 3).
- 0.7 Der Bundesrechnungshof fordert bereits seit über 20 Jahren, die Durchschnittssatzbesteuerung für buchführungspflichtige Landwirte auszuschließen. Diese verfügen über alle Aufzeichnungen, die sie für die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung benötigen. Der Bundesrechnungshof wies mehrfach darauf hin, dass ein Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission (EU-Kommission) droht, wenn die buchführungspflichtigen Landwirte weiterhin die Sonderregelung anwenden dürfen (Tz. 4.1).
- 0.8 Nach der Berechnung des Bundesrechnungshofes lag die Vorsteuerbelastung der Jahre 2013 bis 2015 um 1,3 Prozentpunkte unter dem derzeitigen Durchschnittssatz. Dies entspricht einem Umsatzsteuerbetrag von über 200 Mio. Euro jährlich, den die Pauschallandwirte ihren Abnehmern zu viel berechnen und einnehmen. Dadurch fallen erhebliche Steuern aus, da viele Abnehmer die an die Pauschallandwirte gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer steuermindernd gelten machen können (Tz. 4.2).

- 0.9 Im März 2018 setzte die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren mit einem Aufforderungsschreiben an die Bundesregierung in Gang. Die EU-Kommission kritisierte zum einen, dass in Deutschland derzeit alle Landwirte die Umsatzsteuer pauschalieren dürften. Dabei sei die Sonderregelung nach dem Unionsrecht nur für Landwirte gedacht, denen die Regelbesteuerung administrative Schwierigkeiten bereiten würde. Außerdem erhielten die deutschen Pauschallandwirte einen zu hohen Pauschalausgleich. Die Bundesregierung betonte im Mai 2018, dass sie trotzdem an der Durchschnittssatzbesteuerung für alle Landwirte festhalten will. Im Januar 2019 leitete die EU-Kommission die nächste Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens ein („mit Gründen versehene Stellungnahme“). Sofern Deutschland die Sonderregelung nicht mit dem Unionsrecht in Übereinstimmung bringt, kann die EU-Kommission den Fall an den Europäischen Gerichtshof verweisen (Tz. 5).
- 0.10 Der Bundesrechnungshof sieht seine jahrelange Kritik durch das Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission bestätigt: Die Durchschnittssatzbesteuerung ist unionsrechtswidrig, weil diese auch buchführungspflichtige Landwirte nutzen dürfen, die mit der Regelbesteuerung keine Schwierigkeiten hätten. Dazu bringt die Sonderregelung den Pauschallandwirten in ihrer Gesamtheit erheblich finanzielle Vorteile, weil der gesetzliche Durchschnittssatz ihre prozentuale Vorsteuerbelastung übersteigt. Überdies scheint die deutsche Sonderregelung für die Landwirte verglichen mit den Sonderregelungen in den anderen Mitgliedstaaten deutlich günstiger zu sein (Tz. 6).
- 0.11 Das BMF sieht in der Sonderregelung des § 24 UStG eine unionsrechtlich zulässige Vereinfachungsregelung, die den Besonderheiten der landwirtschaftlichen Produktion in Deutschland Rechnung trage. Sie bedeute für die Landwirte eine wesentliche Bürokratieentlastung und Verwaltungskostenersparnis und keine Subventionierung. Laut BMF würde die Regelbesteuerung auch heute noch bei allen Landwirten aufgrund ihrer besonderen Betriebs- und Produktionsbedingungen auf Schwierigkeiten stoßen. Dies gelte unabhängig von der Betriebsgröße und davon, ob die Landwirte zur Buchführung verpflichtet sind oder

nicht. Das BMF erklärte, dass der angewandte Pauschalausgleich von 10,7 % unionsrechtskonform berechnet worden sei (Tz. 7).

- 0.12 Die Ausführungen des BMF überzeugen den Bundesrechnungshof nicht. Buchführungspflichtige Landwirte können ohne größeren zusätzlichen organisatorischen Aufwand ihre Umsätze und Vorsteuer aus ihrer Buchführung heraus ermitteln. Sie sind dazu „verwaltungstechnisch“ in der Lage. Andere besondere Schwierigkeiten bei der Regelbesteuerung oder ggf. der Kleinunternehmerregelung, die nur auf Landwirte zutreffen, kann der Bundesrechnungshof nicht erkennen. Während die Sonderregelung für die Pauschallandwirte von ihren Befürwortern häufig mit Verwaltungsvereinfachung und Bürokratieabbau begründet wird, müssen Unternehmer aus anderen Wirtschaftszweigen regelmäßig Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen abgeben und die daraus resultierenden Verwaltungskosten tragen. Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass die Sonderregelung nicht dazu bestimmt ist, den Landwirten Verwaltungskosten für Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen und den Finanzämtern personellen und zeitlichen Aufwand für deren Bearbeitung zu ersparen.

Der Bundesrechnungshof wiederholt daher seine mehrfache Empfehlung, die buchführungspflichtigen Landwirte von der Durchschnittssatzbesteuerung auszunehmen. Zudem muss das BMF prüfen, ob – neben den buchführungspflichtigen – weitere Landwirte in der Lage wären, die Verpflichtungen aus der Regelbesteuerung oder ggf. der Kleinunternehmerregelung zu erfüllen. Hat das BMF den Kreis der verbleibenden Pauschallandwirte bestimmt, muss es für diese den „neuen“ Durchschnittssatz anhand einer realistischen Vorsteuerbelastung ermitteln. Dabei gilt es, methodische Berechnungsfehler zu berichtigen.

Der Bundesrechnungshof hält eine Korrektur der deutschen umsatzsteuerlichen Sonderregelung für Landwirte durch den Gesetzgeber für geboten. Er fordert das BMF zu einer zügigen Gesetzesinitiative auf, um die sich abzeichnenden negativen Auswirkungen des Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission noch zu verhindern (Tz. 8).

1 Vorbemerkung

„Da, wie überzeugend dargetan wurde, land- und forstwirtschaftliche Betriebe in der Regel überfordert wären, wenn sie die Aufzeichnungen machen müssten, die Voraussetzung für die Anwendung des Mehrwertsteuersystems sind, hat der Ausschuss beschlossen, die in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben anfallenden Vorsteuern zu demselben Steuersatz zu pauschalisieren, mit dem die Erzeugnisse der Land- und Forstwirtschaft der Umsatzsteuer unterliegen sollen.“¹

Mit dieser Begründung des Finanzausschusses führte der Gesetzgeber zum Jahr 1968 eine Sonderregelung für Landwirte in das Umsatzsteuergesetz (UStG) ein: die Besteuerung nach Durchschnittssätzen (§ 24 UStG). Damit wurden die Landwirte in das neue System der Umsatzbesteuerung mit Vorsteuerabzug eingebunden, sodass sie u. a. für ihre Leistungen Rechnungen mit offenem Ausweis der Umsatzsteuer ausstellen durften. Gleichzeitig wurden sie von den umsatzsteuerlichen Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten entlastet. Im alten Umsatzsteuersystem bis zum Jahr 1967 waren die Umsätze der Landwirte steuerfrei gewesen.

Im Jahr 1970, also zwei Jahre nach Inkrafttreten der Sonderregelung, gab es im früheren Bundesgebiet Deutschlands rund 1,1 Millionen landwirtschaftliche Betriebe mit einer landwirtschaftlich genutzten Fläche von rund 12,7 Mio. Hektar und 1,5 Mio. Arbeitskrafteinheiten.² Jeder Betrieb bewirtschaftete durchschnittlich 11 Hektar. Auf 100 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche kamen durchschnittlich 12 Arbeitskrafteinheiten. Wie der angeführten Begründung des Finanzausschusses zu entnehmen ist, führten die Landwirte nicht die notwendigen Aufzeichnungen, um Umsatzsteuererklärungen für ihre Betriebe zu erstellen.

Die betrieblichen Strukturen in der deutschen Landwirtschaft veränderten sich in den letzten 50 Jahren grundlegend. Arbeitskräfte wurden durch Maschinen ersetzt, es kam zu einer intensiven Mechanisierung und Spezialisierung der

¹ Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages vom 30. März 1967, zu Bundestagsdrucksache V/1581 unter Nummer 4 Buchstabe b (Seite 3).

² Quelle: Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft, Tabellen zur Landwirtschaft. Aufgrund von Änderungen bei der Erfassung der landwirtschaftlichen Betriebe und bei der Umrechnung der Arbeitskrafteinheiten sind jahresübergreifende Vergleiche nur eingeschränkt möglich.

Landwirtschaft. Die Anzahl der landwirtschaftlichen Betriebe und ihrer Beschäftigten sank stetig, während die Flächenausstattung und Produktivität je Betrieb stark zunahm.³ Im Jahr 2016 bestanden in ganz Deutschland nur noch rund 275 000 landwirtschaftliche Betriebe mit einer landwirtschaftlich genutzten Fläche von 16,7 Mio. Hektar und 490 000 Arbeitskrafteinheiten.⁴ Jeder Betrieb bewirtschaftete durchschnittlich 61 Hektar. Auf 100 Hektar landwirtschaftlich genutzter Fläche entfielen im Durchschnitt nur noch drei Arbeitskrafteinheiten. Im Vergleich zum Jahr 1970 bedeutete dies einen deutlichen Wandel (vgl. Tabelle 1).

Tabelle 1

**Landwirtschaft in Deutschland in den Jahren
1970 und 2016: Betriebe, Fläche, Arbeitsleistung**

Jahr	Anzahl der landwirtschaftlichen Betriebe	Landwirtschaftlich genutzte Fläche je Betrieb in Hektar	Arbeitskrafteinheiten je 100 Hektar
1970 ^a	1 146 924	11,1	12,0
2016 ^b	275 392	60,5	2,9

Erläuterungen: ^a Früheres Bundesgebiet.
^b Deutschland gesamt.

Quelle: Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft, Tabellen zur Landwirtschaft; eigene Darstellung des Bundesrechnungshofes.

Die meisten Landwirte verfügen heute aufgrund ihrer Betriebsgrößen über eine Buchführung oder eine Einnahmenüberschussrechnung (EÜR). Sie sind dazu nach den Steuergesetzen oder anderen Gesetzen verpflichtet oder benötigen die Gewinnermittlungen spätestens für Bankkredite und Agrarsubventionen. Obwohl die Ausgangslage damit völlig anders ist als im Jahre 1968, können weiterhin alle Landwirte die umsatzsteuerliche Sonderregelung anwenden, auch wenn sie Bücher und Aufzeichnungen führen.

Der Bundesrechnungshof befasst sich seit vielen Jahren in verschiedenen Prüfungen mit der Durchschnittssatzbesteuerung. Er ging dabei insbesondere der Frage nach, ob diese noch den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht. Seine Prüfungserkenntnisse fasst er in diesem Bericht zusammen.

³ Vgl. Bundesinformationszentrum Landwirtschaft, Landwirtschaft gestern und heute.
⁴ Quelle: vgl. Fußnote 2.

2 Umsatzsteuerliche Sonderregelung für Landwirte

2.1 Regelbesteuerung als Grundprinzip, Kleinunternehmerregelung

Unternehmer müssen für ihre Lieferungen und Dienstleistungen in der Regel 7 oder 19 % Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen. Von der Umsatzsteuer auf die eigenen Umsätze können sie vorab die Umsatzsteuer abziehen, die ihnen andere Unternehmer als sogenannte Vorsteuer berechnen. Die Unternehmer sind daher verpflichtet, ihre Umsätze und Vorsteuer für umsatzsteuerliche Zwecke aufzuzeichnen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen abzugeben.

Unternehmer mit niedrigen Umsätzen können die Kleinunternehmerregelung nutzen (§ 19 UStG). Bei dieser Vereinfachungsregelung schuldet der Unternehmer keine Umsatzsteuer, kann aber auch keine Vorsteuer geltend machen. Für Kleinunternehmer gelten vereinfachte Aufzeichnungspflichten, um die Umsatzgrenzen der Regelung zu überwachen.

2.2 Vorgaben des Unionsrechts für die Sonderregelung

2.2.1 Rechtsentwicklung

Durch die 2. EG-Richtlinie 67/228/EWG vom 11. April 1967 wurden die EG-Mitgliedstaaten dazu verpflichtet, ein Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug einzuführen. Die Richtlinie erlaubte den Mitgliedstaaten bis zu einer EG-weit einheitlichen Lösung eine nationale Sonderregelung für landwirtschaftliche Betriebe, „bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung auf Schwierigkeiten stoßen würde“ (Artikel 15 dieser Richtlinie). Nähere Bestimmungen enthielt die Richtlinie hierzu nicht. In den 1960er-Jahren zeichnete sich die Landwirtschaft der Europäischen Gemeinschaft durch eine sehr große Zahl meist recht kleiner landwirtschaftlicher Betriebe aus. Am 1. Januar 1967 gab es etwa 6,2 Mio. Betriebe mit einem Hektar oder mehr, 85 % davon waren kleiner als 20 Hektar.⁵

Mit der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG vom 17. Mai 1977 wurde die Umsatzsteuer in der Europäischen Union einheitlich geregelt. Die Richtlinie sah eine „Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger“ vor (Artikel 25 dieser Richtlinie). Die Mitgliedstaaten sollten (weiterhin) die Möglichkeit einer Son-

⁵ Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 11. März 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:142, Fußnote 22 m. w. N., juris.

derregelung für Landwirte haben. Dabei legte die Richtlinie im Gegensatz zur 2. EG-Richtlinie die wesentlichen Grundsätze der Sonderregelung fest.⁶ Zum 1. Januar 2007 wurde die Sonderregelung inhaltsgleich in die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie⁷ übernommen (Artikel 295 bis 305 MwStSystRL).

2.2.2 Begünstigte Landwirte nach Unionsrecht

Die Mitgliedstaaten dürfen die Sonderregelung nur den Landwirten gewähren, denen die Regelbesteuerung oder die Kleinunternehmerregelung „verwaltungs-technische Schwierigkeiten“ bereiten würde (Artikel 296 MwStSystRL). Maßgeblich ist, ob die Landwirte faktisch in der Lage wären, die Verwaltungskosten für die Verpflichtungen aus der Regelbesteuerung oder ggf. der Kleinunternehmerregelung zu tragen. Die Sonderregelung ist nicht dazu bestimmt, Landwirten die Verwaltungskosten für die beiden genannten umsatzsteuerlichen Verfahren zu ersparen.⁸

Landwirte fallen grundsätzlich unter die Regelbesteuerung oder unter die Kleinunternehmerregelung. Die Sonderregelung für Landwirte ist eine Ausnahmeregelung, deren Anwendungsbereich eng auszulegen ist.⁹ Sie sollte lediglich eine Übergangslösung für kleine landwirtschaftliche Betriebe sein, von denen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-Richtlinie angenommen wurde, dass diese die Pflichten aus der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung nicht erfüllen konnten.¹⁰

Nach einer Protokollerklärung des Europäischen Rates zu Artikel 25 der 6. EG-Richtlinie sollten die Mitgliedstaaten verstärkt darauf hinwirken, dass auf bestimmte Gruppen von Landwirten – insbesondere unter Beachtung der Höhe des Jahresumsatzes – schrittweise die Regelbesteuerung angewandt wird. Die Europäische Kommission (EU-Kommission) hatte darauf gedrängt,

⁶ Vgl. 15. Erwägungsgrund zur 6. EG-Richtlinie.

⁷ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

⁸ Vgl. EuGH, Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl, C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 39 ff., juris.

⁹ Vgl. EuGH, Urteil vom 15. Juli 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:447, Rn. 27, juris; Urteil vom 26. Mai 2005, Stadt Sundern, C-43/04, EU:C:2005:324, Rn. 27, juris; Urteil vom 8. März 2012, Kommission/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, Rn. 49, juris.

¹⁰ Vgl. Vorschlag der EU-Kommission für die 6. EG-Richtlinie vom 29. Juni 1973, Bundestagsdrucksache 7/913 vom 19. Juli 1973 Seite 53 (Begründung zu Artikel 27 Absätze 12, 13 und 16); vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Léger vom 11. März 2004, Harbs, C-321/02, EU:C:2004:142, Rn. 39, juris.

den Anwendungsbereich der Sonderregelung einzuschränken. Die Protokollerklärung der Mitgliedstaaten stellte insofern einen Kompromiss dar.¹¹

2.2.3 Gegenstand der Sonderregelung

Die Sonderregelung soll die sogenannten Pauschallandwirte von den Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten der Regelbesteuerung befreien und ihnen gleichzeitig die Vorsteuer aus bezogenen Leistungen pauschal ausgleichen.¹²

Die Pauschallandwirte erhalten den Pauschalausgleich für ihre Vorsteuer entweder von ihren Abnehmern oder dem Fiskus. Zahlen – wie in Deutschland – die Abnehmer den Pauschalausgleich, schlagen die Pauschallandwirte auf die Nettopreise ihrer Erzeugnisse oder ihrer Dienstleistungen den „Pauschalausgleich-Prozentsatz“ auf. Jeder EU-Mitgliedstaat berechnet den Pauschalausgleich-Prozentsatz anhand der gesamtwirtschaftlichen Daten seiner Pauschallandwirte. Maßgeblich sind jeweils die letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Berechnung (Artikel 298 MwStSystRL).

2.2.4 Auswirkung eines zu hohen Pauschalausgleichs

Die Sonderregelung für Pauschallandwirte beruht auf der Fiktion, dass gesamtwirtschaftlich betrachtet die tatsächliche Vorsteuerbelastung aller Pauschallandwirte und der ihnen insgesamt gezahlte Pauschalausgleich übereinstimmen. Die Pauschallandwirte dürfen in ihrer Gesamtheit durch den Pauschalausgleich keine Erstattungen erhalten, die über ihre Vorsteuerbelastung hinausgehen (Artikel 299 MwStSystRL).¹³ D. h. der Pauschalausgleich darf die Vorsteuerbelastung nicht übersteigen. Ansonsten würde ein Mitgliedstaat seinen Pauschallandwirten unzulässige Beihilfen gewähren, die ein entsprechendes Verfahren der EU-Kommission auslösen könnten.

¹¹ Vgl. Windecker in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, Stand 9/2018, § 24, Rn. 29.

¹² Vgl. Vorschlag der EU-Kommission für die 6. EG-Richtlinie vom 29. Juni 1973, Bundestagsdrucksache 7/913 vom 19. Juli 1973 Seite 52 (Begründung zu Artikel 27 Absatz 6).

¹³ Vgl. EuGH, Urteil vom 12. Oktober 2017, Shields & Sons Partnership, C-262/16, EU:C:2017:756, Rn. 38, juris.

2.2.5 Auffassung der EU-Kommission

Die EU-Kommission hat am 30. Januar 1998 auf die schriftliche Anfrage eines Abgeordneten des Europäischen Parlaments zur Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in Italien ausgeführt:

„Die spezielle Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger in Artikel 25, die für Kleinbetriebe als Alternative zur normalen MwSt-Regelung oder zur MwSt-Sonderregelung für Kleinunternehmen [...] konzipiert war, soll vor allem für Kleinerzeuger gelten, die nicht in der Lage sind, die Verpflichtungen aus den beiden anderen Regelungen zu erfüllen. [...] Da es sich bei der MwSt-Sonderregelung in Artikel 25 um eine Ausnahme vom normalen MwSt-Mechanismus handelt, sollte sie eng ausgelegt werden. In Anbetracht des Vorstehenden ist es nach Auffassung der Kommission nicht angemessen, die Sonderregelung für landwirtschaftliche Kleinbetriebe beispielsweise auf Weingroßhändler anzuwenden.“¹⁴

2.3 Umsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in § 24 UStG

2.3.1 Rechtsentwicklung

Auf der Grundlage der 2. EG-Richtlinie führte der Gesetzgeber zum Jahr 1968 eine Sonderregelung in das Umsatzsteuergesetz ein, die alle Landwirte in Anspruch nehmen konnten. Der Gesetzgeber ging davon aus, dass Landwirte die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung mangels Aufzeichnungen nicht umsetzen konnten (vgl. Tz. 1).

Mit dem UStG 1980 passte der Gesetzgeber das Umsatzsteuerrecht an die 6. EG-Richtlinie an. Dabei übernahm er die Durchschnittssatzbesteuerung unverändert aus dem bisherigen UStG, von redaktionellen Anpassungen abgesehen. Weiterhin konnten ausnahmslos alle Landwirte diese Sonderregelung in Anspruch nehmen. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechen.¹⁵

Ab dem 1. Juli 1982 nahm der Gesetzgeber die Gewerbebetriebe kraft Rechtsform (Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) von der Durchschnittssatzbesteuerung aus (§ 24 Absatz 2 Satz 3 UStG). Die Bun-

¹⁴ Amtsblatt C 223 vom 17. Juli 1998 Seite 4.

¹⁵ Vgl. Entwurf der Bundesregierung zum UStG 1979, Bundestagsdrucksache 8/1779 Seite 49 („beruht auf Artikel 25 der 6. Richtlinie“).

desregierung verwies in der Gesetzesbegründung auf die Protokollerklärung des Europäischen Rates, dass auf bestimmte Gruppen von Landwirten schrittweise die Regelbesteuerung angewandt werden soll (vgl. Tz. 2.2.2).¹⁶ Die Gewerbebetriebe kraft Rechtsform wurden ausgeschlossen, weil sie aufgrund ihrer weitreichenden gesetzlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten die Regelbesteuerung umsetzen konnten.

Der Bundesfinanzhof entschied im Jahr 2008, dass die Regelung zu den Gewerbebetrieben kraft Rechtsform unionsrechtswidrig ist. Sie verstoße gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität. Es sei nicht zulässig, gleichartige Umsätze von Unternehmern abhängig von ihrer Rechtsform unterschiedlich zu besteuern. Der Gesetzgeber hätte daher die Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nur wegen ihrer Rechtsform nicht aus § 24 UStG ausschließen dürfen. Zulässig wäre es dagegen u. a., wenn der Gesetzgeber allen buchführungspflichtigen Unternehmern die Durchschnittssatzbesteuerung verbieten würde.¹⁷

Aufgrund dieses Urteils erteilte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) jedoch die Anweisung, dass die genannten Gewerbebetriebe die Durchschnittssatzbesteuerung wieder anwenden können.¹⁸ Im Gesetz sind sie weiterhin von der Sonderregelung ausgenommen.

2.3.2 Begünstigte Landwirte nach § 24 UStG

In Deutschland können bis heute alle Landwirte die Durchschnittssatzbesteuerung nutzen. Die Regelung ist auch anwendbar, wenn die Landwirte buchführungspflichtig sind oder bestimmte Betriebsgrößen oder Umsatzgrenzen überschreiten. Landwirte können auf die Sonderregelung verzichten und zur Regelbesteuerung wechseln. Sie versteuern dann ihre Umsätze genauso wie andere Unternehmer (vgl. hierzu auch Tz. 2.4).

2.3.3 Gegenstand der Durchschnittssatzbesteuerung

Bei der Durchschnittssatzbesteuerung schlagen die Pauschallandwirte auf ihre steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen einen besonderen Umsatzsteuersatz auf, der dem Pauschalausgleich-Prozentsatz der MwStSystRL

¹⁶ Bundestagsdrucksache 9/842 Seite 76.

¹⁷ Vgl. BFH, Urteil vom 16. April 2008, XI R 73/07, BStBl. II 2009 Seite 1024.

¹⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 1. Dezember 2009, BStBl. I 2009 Seite 1611.

entsprechen soll. Der besondere Steuersatz wird als Durchschnittssatz bezeichnet, da er die durchschnittliche Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte über drei Jahre ausdrücken soll. Er liegt zurzeit bei 10,7 %. Die eingenommene Steuer müssen die Pauschallandwirte nicht an das Finanzamt abführen. Der zusätzliche Erlös soll vielmehr pauschal die Vorsteuer ausgleichen, mit der sie finanziell belastet sind. Die Abnehmer der Pauschallandwirte können die ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, sofern sie hierfür die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen. Die Pauschallandwirte sind hinsichtlich ihrer landwirtschaftlichen Tätigkeit von den umsatzsteuerlichen Aufzeichnungs- und Erklärungsspflichten der anderen Unternehmer befreit.

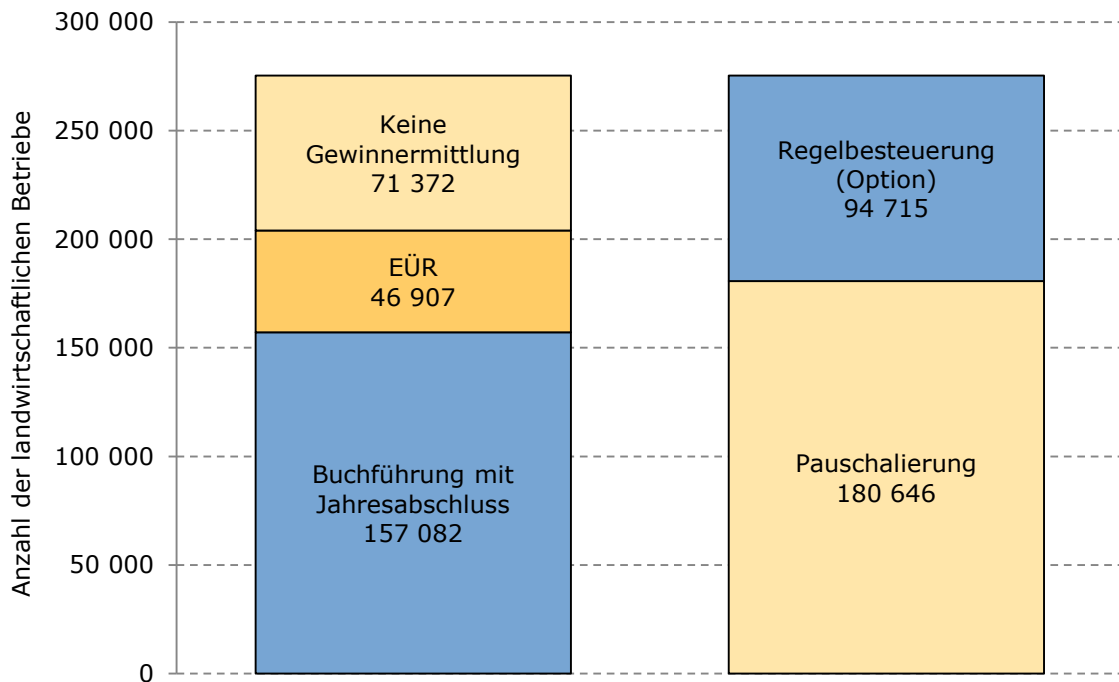
2.4 Anteil der Landwirte, die die Sonderregelung anwenden

Nach der Agrarstrukturhebung 2016 wandten von insgesamt 275 361 landwirtschaftlichen Betrieben¹⁹ 94 715 (34 %) die Regelbesteuerung an, während 180 646 (66 %) Betriebe die Pauschalierung in Anspruch nahmen. Von den 275 361 Betrieben verfügten 157 082 über eine Buchführung mit Jahresabschluss und 46 907 über eine EÜR. Zusammen entsprach dies einem Anteil von 74 %. 71 372 Betriebe (26 %) hatten keine Gewinnermittlung (vgl. Abbildung 1). Dabei handelte es sich insbesondere um Fälle des § 13a Einkommensteuergesetz. Diese Landwirte ermitteln ihre einkommensteuerlichen Gewinne nach einem pauschalierten Verfahren und nicht durch Betriebsvermögensvergleich oder EÜR.

¹⁹ Die Agrarstrukturhebung 2016 erfasste nur landwirtschaftliche Betriebe, die mindestens fünf Hektar landwirtschaftlich genutzte Fläche bewirtschaften oder über gewisse Mindestanbauflächen für pflanzliche Sonderkulturen oder über tierische Mindestbestände verfügen.

Abbildung 1

Agrarstrukturerhebung 2016: Gewinnermittlung und Umsatzbesteuerung der landwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland



Quelle: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden (Hg.), Agrarstrukturerhebung 2016, Gewinnermittlung und Umsatzbesteuerung; eigene Darstellung des Bundesrechnungshofes.

2.5 Buchführungspflicht für Landwirte

Sind Landwirte nach außersteuerlichen Vorschriften buchführungspflichtig,²⁰ müssen sie auch für die Besteuerung Bücher und Aufzeichnungen führen. Zudem sind sie steuerrechtlich buchführungspflichtig, wenn ihre Umsätze mehr als 600 000 Euro im Kalenderjahr übersteigen, der Wirtschaftswert der selbstbewirtschafteten Fläche 25 000 Euro übersteigt oder der Gewinn der Landwirtschaft mehr als 60 000 Euro im Kalenderjahr beträgt (§§ 140, 141 Abgabenordnung).

2.6 Berechnung des Durchschnittssatzes

2.6.1 Berechnungsgrundlagen

Der Durchschnittssatz soll die Vorsteuerbelastung aller Pauschallandwirte in Deutschland abbilden. Diese ergibt sich aus dem Verhältnis von ihrer gesamten Vorsteuer zu ihren gesamten Umsätzen. Hierzu gibt es jedoch für die Pauschallandwirte keine unmittelbar verwendbaren Zahlen. Die Vorsteuerbelas-

²⁰ Insbesondere nach § 238 Handelsgesetzbuch.

tung wird daher anhand der Daten der Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung für Deutschland (LGR) und der Umsatzsteuerstatistik der jeweils drei letzten Jahre ermittelt.

Die LGR weist u. a. den Produktionswert, die Vorleistungen und die Investitionen des gesamten Wirtschaftsbereichs Landwirtschaft aus. Als Quellen dienen der LGR landwirtschaftliche und andere amtliche Bundesstatistiken, die Geschäftsstatistiken des Bundesministeriums für Ernährung und Landwirtschaft (BMEL) und von Wirtschaftsverbänden sowie die Buchführungsergebnisse landwirtschaftlicher Betriebe aus dem Testbetriebsnetz des BMEL.²¹ Aus dem Produktionswert der LGR lassen sich die Umsätze des gesamten Wirtschaftsbereichs Landwirtschaft berechnen, aus den Vorleistungen und den Investitionen die Vorsteuer.

Der Wirtschaftsbereich Landwirtschaft umfasst insbesondere die Tätigkeiten der Landwirte wie Pflanzenbau und Tierhaltung. Er schließt aber auch die landwirtschaftlichen Dienstleistungen mit ein, die gewerbliche Lohnunternehmer erbringen, z. B. Bodenbearbeitung, Pflanzenschutz oder Erntearbeiten. Daher fließen in den Produktionswert neben den Verkäufen von landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Tiere, Pflanzen) ebenfalls die landwirtschaftlichen Dienstleistungen ein. Entsprechend entfallen die Vorleistungen und Investitionen – und somit auch die daraus errechnete Vorsteuer – zum Teil auf die gewerblichen Lohnunternehmer. In den Vorleistungen der LGR sind u. a. Aufwendungen für Dünger, Saatgut, Futtermittel, Instandhaltungen von Maschinen und Energiekosten enthalten. Die Investitionen der LGR resultieren im Wesentlichen aus der Anschaffung von landwirtschaftlichen Gebäuden, Maschinen und Fahrzeugen.

Die Umsatzsteuerstatistik liefert Daten zu Umsätzen und Vorsteuer für den Wirtschaftsbereich „Landwirtschaft und damit verbundene Tätigkeiten“. Dazu gehören neben den regelbesteuernenden Landwirten auch die gewerblichen Lohnunternehmer, die landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen.

²¹ Vgl. Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft, Landwirtschaftliche Gesamtrechnung.

2.6.2 Berechnungsmethode

Um die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte zu berechnen, werden zunächst anhand der LGR die Umsätze und die Vorsteuer des gesamten Wirtschaftsbereichs Landwirtschaft ermittelt. Darin enthalten sind die Umsätze und die Vorsteuer

- der regelbesteuernenden Landwirte,
- der Pauschallandwirte und
- der gewerblichen Lohnunternehmer, die landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen.

Von diesen Beträgen abgezogen werden dann anhand der Umsatzsteuerstatistik die Umsätze und Vorsteuer der regelbesteuernenden Landwirte und gewerblichen Lohnunternehmer mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen.

Es verbleiben die Umsätze und die Vorsteuer der Pauschallandwirte. Aus dem prozentualen Verhältnis der Vorsteuer zu den Umsätzen ergibt sich die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte, mit der letztlich der Durchschnittssatz bestimmt werden kann. Die Berechnungsschritte sind in der folgenden Tabelle 2 dargestellt.

Tabelle 2

Methode zur Berechnung der Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte

I.	Vorsteuer aller regelbesteuernenden Landwirte, Pauschallandwirte und gewerblichen Lohnunternehmer mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen (aus LGR) ./. Vorsteuer der regelbesteuernenden Landwirte und gewerblichen Lohnunternehmer mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen (aus Umsatzsteuerstatistik) = Vorsteuer der Pauschallandwirte
II.	Umsätze aller regelbesteuernenden Landwirte, Pauschallandwirte und gewerblichen Lohnunternehmer mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen (aus LGR) ./. Umsätze der regelbesteuernenden Landwirte und gewerblichen Lohnunternehmer mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen (aus Umsatzsteuerstatistik) = Umsätze der Pauschallandwirte
III.	Vorsteuer der Pauschallandwirte (I.) x 100 / Umsätze der Pauschallandwirte (II.) = Prozentuale Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte

Quelle: Bundesrechnungshof

2.7 Berechnung des Durchschnittssatzes durch das BMF

Der Bundesrechnungshof stellte im Jahr 2015 fest, dass das BMF die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte für die Jahre 2011 bis 2013 falsch ermittelte und dadurch zu hoch auswies. Nach Berechnung des Bundesrechnungshofes lag die Vorsteuerbelastung für diesen Zeitraum bei 9,3 % und damit deutlich unter dem geltenden Durchschnittssatz von 10,7 %.

Der Fehler des BMF lag darin, dass es

- einerseits die landwirtschaftlichen Dienstleistungen gewerblicher Lohnunternehmer vom Produktionswert der LGR, also von den Umsätzen des gesamten Wirtschaftsbereichs Landwirtschaft abzog,
- andererseits aber die Vorsteuer des gesamten Wirtschaftsbereichs Landwirtschaft nur um die Vorsteuer der regelbesteuerten Landwirte, nicht aber um die Vorsteuer der gewerblichen Lohnunternehmer kürzte.

Das BMF berücksichtigte nicht, dass in der LGR auch Vorleistungen und Investitionen der gewerblichen Lohnunternehmer erfasst sind und folglich die aus der LGR errechneten Vorsteuern des gesamten Wirtschaftsbereichs zum Teil auch auf die gewerblichen Lohnunternehmer entfallen. Im Ergebnis wies das BMF die Vorsteuer der Pauschallandwirte zu hoch aus, weil diese auch Vorsteuer der gewerblichen Lohnunternehmer enthielt. Dadurch war auch die ermittelte prozentuale Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte zu hoch.

3 Sonderregelungen in anderen Mitgliedstaaten

Die EU-Kommission veröffentlicht Informationen zu den Sonderregelungen und insbesondere Pauschalausgleich-Prozentsätzen für Landwirte in den Mitgliedstaaten.²² Die Informationen stammen von den Finanzministerien der Mitgliedstaaten.

²² Die Informationen zu den einzelnen Mitgliedstaaten sind über die Datenbank „Steuern in Europa“ abrufbar, https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_de. Eine Übersicht der Pauschalausgleich-Prozentsätze ist verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/flat_rate_farmer_scheme_compensation_percentages_en.pdf (abgerufen am 6. März 2019).

Danach haben von den 27 anderen Mitgliedstaaten

- 10 Staaten²³ keine Sonderregelung für Landwirte und
- 12 Staaten²⁴ niedrige Pauschalausgleich-Prozentsätze zwischen 5 und 8 %, also deutlich weniger als der in Deutschland geltende Prozentsatz von 10,7 %.

Lediglich fünf Mitgliedstaaten verfügen über eine Sonderregelung mit höheren Prozentsätzen als in Deutschland.²⁵ Davon ist bei vier Staaten der Pauschalausgleich auf bestimmte Erzeugnisse beschränkt.

Aus den Informationen der EU-Kommission geht nicht hervor, ob für die Sonderregelung weitere Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Nach Kenntnis des Bundesrechnungshofes dürfen in Österreich nur nichtbuchführungspflichtige Landwirte die Umsatzsteuer pauschalisieren.²⁶ In Frankreich gilt eine Umsatzschwelle von 46 000 Euro.²⁷

4 Empfehlungen des Bundesrechnungshofes

4.1 Buchführungspflichtige Landwirte ausschließen

Der Bundesrechnungshof fordert bereits seit über 20 Jahren, die Durchschnittssatzbesteuerung für buchführungspflichtige Landwirte auszuschließen. Buchführungspflichtige Landwirte verfügen über alle Aufzeichnungen, die sie für die umsatzsteuerliche Regelbesteuerung benötigen.

Der Bundesrechnungshof wies mehrfach darauf hin, dass ein Vertragsverletzungsverfahren droht, wenn die buchführungspflichtigen Landwirte weiterhin die Sonderregelung anwenden dürfen.

4.2 Vorsteuerbelastung zutreffend berechnen

Der Bundesrechnungshof berichtete zur unzutreffenden Berechnung der Vorsteuerbelastung durch das BMF (vgl. Tz. 2.7) in seinen Bemerkungen 2015 zur

²³ Bulgarien, Dänemark, Estland, Finnland, Kroatien, Malta, Niederlande, Schweden Slowakei, Tschechien.

²⁴ Belgien (6 %), Frankreich (5,59 %), Griechenland (6 %), Großbritannien (4 %), Irland (5,4 %), Italien (diverse), Litauen (6 %), Polen (7 %), Portugal (6 %), Rumänien (8 %), Slowenien (8 %), Zypern (5 %). Der Pauschalausgleich ist zudem bei einigen dieser Mitgliedstaaten auf bestimmte Erzeugnisse beschränkt.

²⁵ Lettland, Luxemburg, Österreich, Spanien, Ungarn.

²⁶ § 22 UStG Österreich.

²⁷ Code Général des Impôts, Article 298 quater.

Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes.²⁸ Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages forderte das BMF auf, gemeinsam mit dem BMEL seine Berechnung der Vorsteuerbelastung nochmals zu überprüfen und dem Bundesrechnungshof unmittelbar zu berichten.

Aufgrund dieser Aufforderung übersandte das BMF dem Bundesrechnungshof seine Berechnung der Vorsteuerbelastung für die Pauschallandwirte für die Jahre 2013 bis 2015. Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass diese weiterhin den methodischen Fehler enthielt, der Grund für das Bemerkungsverfahren war. Die zutreffende Vorsteuerbelastung der Jahre 2013 bis 2015 lag laut Bundesrechnungshof nur bei 9,4 % und damit 1,3 Prozentpunkte unter dem derzeitigen Durchschnittssatz von 10,7 %. Diese 1,3 Prozentpunkte entsprechen einem Umsatzsteuerbetrag von über 200 Mio. Euro jährlich, den die Pauschallandwirte ihren Abnehmern zu viel berechnen und einnehmen. Hinzu kommt, dass durch den zu hohen Durchschnittssatz jedes Jahr erhebliche Steuern ausfallen. Das liegt daran, dass viele Abnehmer, z. B. Schlachthöfe, Molkereien und Mühlen, die an die Pauschallandwirte gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer steuermindernd geltend machen können.

Eine tatsächliche Vorsteuerbelastung unter dem derzeitigen Durchschnittssatz von 10,7 % erklärt aus Sicht des Bundesrechnungshofes, warum die Landwirte in Deutschland überwiegend die Sonderregelung anwenden. Sie ist für diese Landwirte finanziell günstiger. Insbesondere die Landwirte mit Buchführung können leicht ermitteln, wie hoch ihre tatsächliche Vorsteuerbelastung ist und wissen damit auch, welche Besteuerungsform für sie wirtschaftlicher ist.

5 Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission

Im März 2018 setzte die EU-Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren mit einem Aufforderungsschreiben an die Bundesregierung in Gang.²⁹ Die EU-Kommission kritisierte zum einen, dass in Deutschland derzeit alle Landwirte die Umsatzsteuer pauschalieren dürften. Dabei sei die Sonderregelung nach dem Unionsrecht nur für Landwirte gedacht, denen die Regelbesteuerung ad-

²⁸ Bundestagsdrucksache 18/6600 Nummer 81.

²⁹ Vgl. Pressemitteilung der EU-Kommission vom 8. März 2018, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-1444_de.htm (abgerufen am 6. März 2019).

ministrative Schwierigkeiten bereiten würde. Deutschland wende die Sonderregelung jedoch standardmäßig auch bei Landwirten an, die keine derartigen Schwierigkeiten hätten. Außerdem führe die Sonderregelung dazu, dass die deutschen Pauschallandwirte einen Ausgleich erhielten, der die von ihnen gezahlte Vorsteuer übersteige. Das sei nach den EU-Vorschriften nicht erlaubt und führe zu großen Wettbewerbsverzerrungen auf dem Binnenmarkt.

Die Bundesregierung betonte im Mai 2018, dass sie trotz der Kritik der EU-Kommission an der Durchschnittssatzbesteuerung für alle Landwirte festhalten will.³⁰

Im Januar 2019 leitete die EU-Kommission die nächste Stufe des Vertragsverletzungsverfahrens ein („mit Gründen versehene Stellungnahme“).³¹ Sofern Deutschland die Sonderregelung nicht mit dem Unionsrecht in Übereinstimmung bringt, kann die EU-Kommission den Fall an den Europäischen Gerichtshof verweisen.

6 Bewertung des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof sieht seine jahrelange Kritik durch das Vertragsverletzungsverfahren der EU-Kommission bestätigt: Die aktuelle Durchschnittssatzbesteuerung ist unionsrechtswidrig. Nach dem Unionsrecht soll die Sonderregelung für Landwirte die Ausnahme von der Regel und nicht die Regel sein. Sie soll lediglich für solche Landwirte gelten, die mit der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung verwaltungstechnische Schwierigkeiten hätten. Das hat auch der Europäische Gerichtshof wiederholt betont. In Deutschland steht die Sonderregelung dagegen auch buchführungspflichtigen Landwirten offen, die diese Voraussetzungen gerade nicht erfüllen. Dass weiterhin auch Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ihre Umsätze nach Durchschnittssätzen besteuern dürfen, obwohl der Gesetzgeber sie in § 24 UStG ausdrücklich ausgenommen hat, verschärft die Lage zusätzlich. Dazu bringt die Regelung den Pauschallandwirten in ihrer Gesamtheit erhebliche finanzielle Vorteile, weil der gesetzliche Durchschnittssatz von 10,7 % ihre prozentuale Vorsteuerbelastung übersteigt. Dieser Vorteil geht überwiegend zu

³⁰ Vgl. Antwort der Bundesregierung vom 9. Mai 2018 zu Frage 9 der Kleinen Anfrage der FDP-Fraktion zur umsatzsteuerlichen Pauschalierung landwirtschaftlicher Betriebe, Bundestagsdrucksache 19/2062.

³¹ Vgl. Pressemitteilung der EU-Kommission vom 24. Januar 2019, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-19-462_de.htm (abgerufen am 6. März 2019).

Lasten der Steuereinnahmen. Überdies scheint die deutsche Sonderregelung für die Landwirte verglichen mit den Sonderregelungen in den anderen Mitgliedstaaten deutlich günstiger zu sein.

7 Stellungnahme des BMF

Das BMF sieht in der Sonderregelung des § 24 UStG eine unionsrechtlich zulässige Vereinfachungsregelung, die den Besonderheiten der landwirtschaftlichen Produktion in Deutschland Rechnung trage. Sie bedeute für die Landwirte eine wesentliche Bürokratieentlastung und Verwaltungskostenersparnis und keine Subventionierung (Überkompensation).

Das BMF führte aus, dass die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie keine konkreten Kriterien für „verwaltungstechnische Schwierigkeiten“ als Voraussetzung für die Sonderregelung enthalte. Daher stehe den Mitgliedstaaten ein weiter Umsetzungsspielraum bei der Ausgestaltung der Sonderregelung zu. Die Mitgliedstaaten könnten die Sonderregelung auch auf alle Landwirte anwenden, wenn die Regelbesteuerung oder die Kleinunternehmerregelung bei diesen nach den nationalen Erfahrungen grundsätzlich auf verwaltungstechnische Schwierigkeiten stoße. Der Europäische Gerichtshof habe hierbei für maßgeblich erachtet, ob die Landwirte faktisch in der Lage wären, die Verwaltungskosten für die Aufgaben aus der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung zu tragen. Das sei auf nationaler Ebene zu prüfen.³²

Der Gesetzgeber habe die Sonderregelung zum Jahr 1968 in das Umsatzsteuerrecht eingeführt, weil seinerzeit alle Landwirte verwaltungstechnische Schwierigkeiten mit der Regelbesteuerung gehabt hätten. Diese Beurteilung habe auch aktuell noch Bestand. Die Landwirtschaft unterliege jahreszeitabhängigen Produktionszyklen und regelmäßigen Preisschwankungen, die Einfluss auf die jahreszeitliche Verteilung der Einnahmen und Ausgaben hätten. Daher würde die Regelbesteuerung auch heute noch bei allen Landwirten aufgrund dieser besonderen Betriebs- und Produktionsbedingungen auf Schwierigkeiten stoßen. Dies würde unabhängig von der Betriebsgröße und davon gelten, ob die Landwirte zur Buchführung verpflichtet sind oder nicht. Dies

³² Vgl. EuGH, Urteil vom 12. Oktober 2016, Nigl, C-340/15, EU:C:2016:764, Rn. 44, juris.

würden auch die Statistiken bestätigen, wonach nur eine Minderheit der Landwirte zur Regelbesteuerung optiere.

Das BMF ist der Auffassung, dass Landwirte normalerweise nicht in der Lage wären, die Verwaltungskosten für die zusätzlichen Erklärungs- und Aufzeichnungspflichten der Regelbesteuerung zu tragen. Dabei seien auch die damit verbundenen Befolgungskosten (z. B. Steuerberatungskosten) zu berücksichtigen. Ein Wegfall der Sonderregelung würde neben der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr mindestens vier (vierteljährliche) oder sogar zwölf (monatliche) Umsatzsteuer-Voranmeldungen bedeuten. Dies würde Geld kosten. Zudem wäre dann das überwiegende System der Jahresbuchhaltung grundlegend zu ändern, weil die Buchstelle oder die Steuerberatung zügig und damit häufiger buchen müsste. Auch das würde Geld kosten. Die ertragsteuerlichen Aufzeichnungen könnten nicht ohne Anpassungen für umsatzsteuerliche Zwecke übernommen werden. Es könne nicht allgemein davon ausgegangen werden, dass sich für Pauschallandwirte, die über eine Gewinnermittlung verfügen, aus der Regelbesteuerung kein zusätzlicher Aufwand ergeben würde.

Das BMF gab weiter an, dass der angewandte Pauschalausgleich von 10,7 % unionsrechtskonform berechnet worden sei. Er führe nicht zu Erstattungen, die über die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte hinausgingen. Die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte habe nach den Berechnungen der Bundesregierung im jüngsten Dreijahresdurchschnitt (2014 bis 2016) 12,5 % betragen. Sie habe damit deutlich über dem gesetzlichen Durchschnittssatz von 10,7 % gelegen. Gleiches gelte für die Vorjahre. Deutschland gleiche die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte derzeit also nicht voll aus.

8 Abschließende Würdigung und Empfehlung

Die Ausführungen des BMF überzeugen den Bundesrechnungshof nicht. Der Bundesrechnungshof weist zunächst darauf hin, dass das BMF die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte weiterhin falsch ermittelt und dadurch zu hoch ausweist. Hierfür spricht auch, dass nach der Agrarstrukturhebung 2016 von insgesamt 275 361 landwirtschaftlichen Betrieben 94 715 (34 %) die Regelbesteuerung anwandten, während 180 646 (66 %) Betriebe die Pauschalierung in Anspruch nahmen (vgl. Tz. 2.4). Wenn die durchschnittliche Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte – wie das BMF behauptet – in allen Jahren deutlich über dem gesetzlichen Durchschnittssatz von 10,7 % ge-

legen hätte, wäre der Anteil der regelbesteuerten Landwirte mit großer Wahrscheinlichkeit deutlich höher als 34 %. Es ist zwar nicht auszuschließen, dass einzelne Landwirte mit einer tatsächlichen Vorsteuerbelastung von über 10,7 % weiterhin die für sie finanziell nachteilige Durchschnittssatzbesteuerung anwenden. Es ist aber unrealistisch, dies für die überwiegende Mehrzahl von Landwirten anzunehmen. Auch Landwirte treffen steuerliche Entscheidungen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten.

Buchführungspflichtige Landwirte können ohne größeren zusätzlichen organisatorischen Aufwand ihre Umsätze und Vorsteuer aus ihrer Buchführung heraus ermitteln. Sie sind dazu „verwaltungstechnisch“ in der Lage. Andere besondere Schwierigkeiten bei der Regelbesteuerung oder ggf. der Kleinunternehmerregelung, die nur auf Landwirte zutreffen, kann der Bundesrechnungshof nicht erkennen. Die Befürworter der Sonderregelung für die Pauschallandwirte rechtfertigen diese mit Verwaltungsvereinfachung und Bürokratieabbau. Unternehmer aus anderen Wirtschaftszweigen müssen dagegen regelmäßig Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen abgeben und die daraus resultierenden Verwaltungskosten tragen. Auch für andere Unternehmer können – wie bei den Landwirten – besondere Betriebs- und Produktionsbedingungen gelten. Solche Faktoren können daher nicht als „Schwierigkeiten“ im Sinne der unionsrechtlichen Vorgaben angesehen werden. Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass die Sonderregelung nicht dazu bestimmt ist, den Landwirten Verwaltungskosten für Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahreserklärungen und den Finanzämtern personellen und zeitlichen Aufwand für deren Bearbeitung zu ersparen.

Der Bundesrechnungshof wiederholt daher seine mehrfache Empfehlung, die buchführungspflichtigen Landwirte von der Durchschnittssatzbesteuerung auszunehmen. Zudem muss das BMF prüfen, ob – neben den buchführungspflichtigen – weitere Landwirte faktisch in der Lage wären, die Verwaltungskosten für die Verpflichtungen aus der Regelbesteuerung oder ggf. der Kleinunternehmerregelung zu tragen. Hat das BMF den Kreis der verbleibenden Pauschallandwirte bestimmt, muss es für diese den „neuen“ Durchschnittssatz anhand einer realistischen Vorsteuerbelastung ermitteln. Dabei gilt es, methodische Berechnungsfehler zu berichtigen.

Der Bundesrechnungshof hält eine Korrektur der deutschen umsatzsteuerlichen Sonderregelung für Landwirte durch den Gesetzgeber für geboten. Diese

Gesetzesänderung sollte die unionsrechtlichen Vorgaben erfüllen und nur die landwirtschaftlichen Betriebe begünstigen, die tatsächlich verwaltungstechnische Schwierigkeiten mit der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung haben.

Der Bundesrechnungshof fordert das BMF zu einer zügigen Gesetzesinitiative auf, um die sich abzeichnenden negativen Auswirkungen des Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission noch zu verhindern.

Bur

Dr. Kertess