



Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

Berechnung der Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte als Grundlage für die Festsetzung des Durchschnittssatzes nach § 24 Umsatzsteuergesetz

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

Gz.: VIII 2 - 2021 - 0694

Bonn, den 24. August 2021

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	4
1	Anlass und Umfang der Prüfung	6
2	Gegenstand und Vorgeschichte der Prüfung	6
2.1	Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG	6
2.2	Bestimmung des Durchschnittssatzes	7
2.3	Berechnung der Vorsteuerbelastung	8
2.4	Berechnungsfehler des BMF	9
2.5	Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission	10
2.6	Neue Vorgaben des Gesetzgebers	10
3	Prüfungsfeststellungen	11
3.1	Berichtigung des Berechnungsfehlers	11
3.2	Berechnung der Vorsteuerbelastung	11
3.3	Gesetzliche Änderung des Durchschnittssatzes	12
4	Würdigungen	12
4.1	Berechnungsmethode des BMF fehlerhaft	12
4.2	Änderung des Durchschnittssatzes stand weiterhin aus	13
5	Empfehlungen	13
6	Stellungnahme des BMF	13
7	Abschließende Würdigung	14

Abkürzungsverzeichnis

A

ABl. *Amtsblatt der Europäischen Union*

B

BMEL *Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

E

EuGH *Europäischer Gerichtshof*

J

JStG *Jahressteuergesetz*

L

LGR *Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung für Deutschland*

M

MwStSystRL *Mehrwertsteuersystemrichtlinie*

S

Slg. *Sammlung der Rechtsprechung des Gerichtshofes und des Gerichts erster Instanz*

T

Tz. *Textziffer*

U

UStG *Umsatzsteuergesetz*

0 Zusammenfassung

Mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2020 verpflichtete der Gesetzgeber das Bundesministerium der Finanzen (BMF) dazu, die Höhe der Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte jährlich anhand aktueller statistischer Daten zu überprüfen. Die Vorsteuerbelastung ist für den Gesetzgeber ein wichtiges Kriterium, um den Durchschnittssatz für die Pauschallandwirte in § 24 Umsatzsteuergesetz (UStG) in zutreffender Höhe festzulegen. Ein zu hoher Durchschnittssatz ist nach dem Unionsrecht nicht zulässig und führt zudem zu Steuerausfällen. Nach dem JStG 2020 soll das BMF daher dem Gesetzgeber eine Änderung des Durchschnittssatzes vorschlagen, soweit dies aufgrund der ermittelten Vorsteuerbelastung erforderlich ist.

Der Bundesrechnungshof prüfte, ob das BMF die Vorgaben des Gesetzgebers umgesetzt hatte. Dazu forderte er beim BMF die aktuelle Berechnung der Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte für die Jahre 2017 bis 2019 an. Unter Berücksichtigung der Stellungnahme des BMF stellt der Bundesrechnungshof abschließend folgendes Prüfungsergebnis fest:

- 0.1 Das BMF ermittelte zunächst für die einzelnen Jahre 2017, 2018 und 2019 getrennte Vorsteuerbelastungen der Pauschallandwirte von 9,0 %, 11,4 % und 8,5 %. Aus den drei Prozentsätzen bildete es anschließend den ungewichteten Mittelwert, indem es diese addierte und durch ihre Anzahl teilte. Laut BMF ergab sich so für den Dreijahreszeitraum eine Vorsteuerbelastung von 9,6 %, die 1,1 Prozentpunkt unter dem gesetzlichen Durchschnittssatz von 10,7 % lag (Tz. 3.2).
- 0.2 Die Bundesregierung brachte die Absenkung des Durchschnittssatzes von 10,7 auf 9,6 % in der auslaufenden Legislaturperiode nicht mehr direkt mit einer eigenen Gesetzgebungsvorlage in den Deutschen Bundestag ein. Stattdessen schlug sie der Regierungskoalition vor, den Durchschnittssatz über einen sogenannten Umdruck zu einem anderen laufenden Gesetzgebungsvorhaben zu ändern. Dieser Umdruck wurde gesetzlich nicht umgesetzt (Tz. 3.3).
- 0.3 Die Berechnungsmethode des BMF über den ungewichteten Mittelwert der Vorsteuerbelastungen der einzelnen Jahre entsprach nicht den Vorgaben des Europäischen Gerichtshofes. Danach ist die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte zu bestimmen, indem ihre gesamte Vorsteuer durch ihre gesamten Umsätze des maßgeblichen Dreijahreszeitraums geteilt wird. Bei zutreffender Berechnung ergab sich für die Jahre 2017 bis 2019 eine nur leicht abweichende Vorsteuerbelastung von 9,5 % (Tz. 4.1).
- 0.4 Trotz seiner Bemühungen schaffte es das BMF bisher nicht, die Absenkung des Durchschnittssatzes in einem bereits laufenden Gesetzgebungsverfahren der bald endenden Legislaturperiode unterzubringen. Damit war eine Änderung des Durchschnittssatzes im Jahr 2021 mit Wirkung zum 1. Januar 2022 äußerst unwahrscheinlich und stand weiterhin aus (Tz. 4.2).

- 0.5 Der Bundesrechnungshof forderte das BMF auf, die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte nach den Vorgaben des Europäischen Gerichtshofes zu ermitteln sowie die Vorgaben des Gesetzgebers aus dem JStG 2020 zum nächstmöglichen Zeitpunkt umzusetzen (Tz. 5).
- 0.6 Das BMF teilte mit, dass es zukünftig die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte wie der Bundesrechnungshof ermitteln will, indem es ihre gesamte Vorsteuer durch ihre gesamten Umsätze des maßgeblichen Dreijahreszeitraums teilt. Zudem werde das BMF bzw. die Bundesregierung dem Gesetzgeber beim ersten geeigneten Gesetzgebungsverfahren der nächsten Legislaturperiode eine Änderung des Durchschnittssatzes auf den Wert vorschlagen, der sich aus den dann aktuellen maßgeblichen statistischen Daten ergeben werde (Tz. 6).
- 0.7 Der Bundesrechnungshof erkennt an, dass das BMF seine Berechnungsmethode für die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte anpassen will und dem Gesetzgeber bei Bedarf eine Änderung des Durchschnittssatzes vorschlagen wird. In diesem Zusammenhang befürwortet der Bundesrechnungshof eine gesetzliche Regelung, die die Berechnungsgrundlagen für die Vorsteuerbelastung, die Berechnungsmethode, die jährliche Überprüfung und ggf. Anpassung des Durchschnittssatzes festlegt.

Der Durchschnittssatz wird zum 1. Januar 2022 aller Voraussicht nach weiterhin bei 10,7 % liegen. Dies bedeutet, dass die Pauschallandwirte im Jahr 2022 einen zu hohen finanziellen Ausgleich für die von ihnen gezahlte Vorsteuer erhalten werden. Bei Ansatz des vom BMF ermittelten Prozentsatzes von 9,6 % und der geschätzten Umsätze der Pauschallandwirte von 11,2 Milliarden Euro würde sich diese Überkompensation bereits auf rund 123 Mio. Euro belaufen. Die Umsatzsteuerausfälle bezifferte das BMF selbst auf 90 Mio. Euro.

Der Bundesrechnungshof wird das weitere Vorgehen des BMF verfolgen. Zudem behält er sich vor, im Jahr 2022 die Berechnung zur Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte für die Jahre 2018 bis 2020 zu prüfen (Tz. 7).

1 Anlass und Umfang der Prüfung

Mit dem JStG 2020 verpflichtete der Gesetzgeber das BMF dazu, die Höhe der Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte jährlich anhand aktueller statistischer Daten zu überprüfen. Die Vorsteuerbelastung ist für den Gesetzgeber ein wichtiges Kriterium, um den Durchschnittssatz für die Pauschallandwirte in § 24 UStG in zutreffender Höhe festzulegen. Ein zu hoher Durchschnittssatz ist nach dem Unionsrecht nicht zulässig und führt zudem zu Steuerausfällen. Nach dem JStG 2020 soll das BMF dem Gesetzgeber eine Änderung des Durchschnittssatzes vorschlagen, soweit dies aufgrund der ermittelten Vorsteuerbelastung erforderlich ist.

Wir prüften, ob das BMF die Vorgaben des Gesetzgebers aus dem JStG 2020 umgesetzt hatte. Dazu forderten wir beim BMF mit Schreiben vom 31. März 2021 die aktuelle Berechnung der Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte an, die die Jahre 2017 bis 2019 umfasste. Zudem fragten wir beim BMF nach, ob und ggf. wann es eine gesetzliche Anpassung des Durchschnittssatzes angehen werde, sofern die ermittelte Vorsteuerbelastung von diesem abweichen sollte.

Unsere Feststellungen fassten wir in der Prüfungsmitteilung vom 11. Juni 2021 zusammen. Hierzu nahm das BMF mit Schreiben vom 4. August 2021 Stellung. Wir werteten die Stellungnahme aus und stellen nachfolgend unser Prüfungsergebnis abschließend fest.

2 Gegenstand und Vorgeschichte der Prüfung

2.1 Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG

Landwirte können bei der Umsatzsteuer die Sonderregelung der Durchschnittssatzbesteuerung anwenden, die sie von den Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten der Regelbesteuerung befreit (§ 24 UStG). Als sogenannte Pauschallandwirte schlagen sie auf ihre steuerpflichtigen Leistungen einen besonderen Steuersatz von zurzeit 10,7 % auf, den sogenannten Durchschnittssatz. Die eingedommene Steuer müssen die Pauschallandwirte nicht an das Finanzamt abführen, da sie in der gleichen Höhe einen pauschalen Vorsteuerabzug von 10,7 % ihrer Umsätze erhalten. Der zusätzliche Erlös soll die Umsatzsteuer (Vorsteuer) ausgleichen, die die Pauschallandwirte für Leistungen anderer Unternehmer zahlen und die sie finanziell belastet. Verzichten die Landwirte auf die Durchschnittssatzbesteuerung, erklären sie als regelbesteuernde Landwirte ihre Umsätze und Vorsteuer genauso wie andere Unternehmer.

Das Unionsrecht verbietet bei der Sonderregelung ausdrücklich eine steuerliche Subvention (Artikel 299 Mehrwertsteuersystemrichtlinie, MwStSystRL). Die Durchschnittssatzbesteuerung darf nicht dazu führen, dass alle deutschen Pauschallandwirte zusammen mehr Umsatzsteuer vereinnahmen als sie an Vorsteuer zahlen. Ansonsten würde Deutschland seinen

Pauschallandwirten unzulässige Beihilfen gewähren. Zudem würden durch einen zu hohen Durchschnittssatz Steuern ausfallen. Das liegt daran, dass viele Abnehmer die an die Pauschallandwirte gezahlte und von diesen vereinnahmte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen können. Dadurch verringern z. B. Schlachthöfe, Molkereien, Mühlen und Großhändler ihre eigene Steuerzahllast und müssen entsprechend weniger Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen.

2.2 Bestimmung des Durchschnittssatzes

Die Höhe des Durchschnittssatzes legt der Gesetzgeber fest. Dafür gelten Vorgaben des Unionsrechts: Der Durchschnittssatz – im Unionsrecht als „Pauschalausgleich-Prozentsatz“ bezeichnet – ist „anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre“ zu bestimmen (Artikel 298 Absatz 1 MwStSystRL).

Welche gesamtwirtschaftlichen Daten der Pauschallandwirte dies sind und wie daraus der Durchschnittssatz (Pauschalausgleich-Prozentsatz) zu berechnen ist, stellte der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 28. Juni 1988 klar:

„Die allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten, auf die die genannte Bestimmung [Artikel 25 Absatz 3 Sechste EG-Richtlinie 77/388/EWG, jetzt Artikel 298 Absatz 1 MwStSystRL] Bezug nimmt, umfassen den Input (Vorleistungen und Bruttoanlageinvestitionen) und den Output (Enderzeugung einschließlich Eigenverbrauch) sowie den Gesamtbetrag der Steuern auf den Input. Die Pauschalausgleich-Prozentsätze werden errechnet, indem dieser Betrag durch den Output geteilt wird.“¹

Der Generalanwalt in diesem Verfahren wies bereits in seinen Schlussanträgen darauf hin, dass „zur Ermittlung des korrekten Pauschalausgleich-Prozentsatzes lediglich zwei Daten von Bedeutung“ sind: die „Mehrwertsteuer-Vorbelastung insgesamt“ sowie die Summe der Umsätze der Pauschallandwirte.² Den Pauschalausgleich-Prozentsatz bestimmte der Generalanwalt über den gewichteten Mittelwert der Vorsteuerbelastungen der einzelnen Jahre:

„Setzt man nun die von der Beklagten für die Jahre von 1978 bis 1980 vorgelegten Daten über den Output in Verhältnis zu der globalen Mehrwertsteuer-Vorbelastung, so ergibt sich daraus für die verschiedenen Jahre ein Pauschalausgleich-Prozentsatz von 6,34, 6,95 und 7,54; für die drei Jahre gewichtet von 7,007.“³

Nach den Daten des Beklagten, der Italienischen Republik, hatten die Pauschallandwirte in den Jahren 1978 bis 1980 Vorsteuern von insgesamt 1 290,4 Milliarden Lire und Umsätze

¹ EuGH, Urteil vom 28. Juni 1988, C-3/86, Kommission/Italien, juris und Slg. 1988, 3369, jeweils Randnummer 8.

² Generalanwalt Carl Otto Lenz, Schlussanträge vom 24. Februar 1988, C-3/86, Kommission/Italien, Celex-Nummer 61986CC0003, Randnummer 27.

³ Generalanwalt Carl Otto Lenz, ebenda, Randnummer 29.

von insgesamt 18 414,9 Milliarden Lire.⁴ Die Teilung der Vorsteuern durch die Umsätze ergab einen Pauschalausgleich-Prozentsatz von 7,007 %, also folgerichtig den vom Generalanwalt bestimmten gewichteten Mittelwert. Der ungewichtete Mittelwert, also die Summe der drei Prozentsätze geteilt durch ihre Anzahl, hätte dagegen bei 6,94 % gelegen.⁵

Der Europäische Gerichtshof bestätigte die Berechnungsmethode mit seinem weiteren Urteil vom 8. März 2012:

*„Der Gerichtshof hat im Gegenteil bereits klargestellt, dass zwar die allein auf die Pauschallandwirte bezogenen makroökonomischen Daten, auf die Art. 298 der Mehrwertsteuer-richtlinie Bezug nimmt, [...] die Eingänge (Vorleistungen und Bruttoanlageinvestitionen) und die Ausgänge (Enderzeugung einschließlich Eigenverbrauch) sowie den Gesamtbetrag der Steuern auf die Eingänge umfassen, doch er hat auch darauf hingewiesen, dass die Pauschalausgleich-Prozentsätze errechnet werden, indem allein dieser Gesamtbetrag der Steuern auf die Eingänge durch die Ausgänge geteilt wird (Urteil vom 28. Juni 1988, Kommission/Italien, 3/86, Slg. 1988, 3369, Randnr. 8)“.*⁶

Nach der zitierten Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes muss der Durchschnittssatz letztlich ausdrücken, wie groß der Anteil der Vorsteuer aller Pauschallandwirte an den Umsätzen aller Pauschallandwirte in dem maßgeblichen Dreijahreszeitraum war. Der Durchschnittssatz darf aufgrund des unionsrechtlichen Beihilfeverbots (vgl. Tz. 2.1) den Prozentsatz der ermittelten tatsächlichen Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte nicht übersteigen. Da sich der Berechnungszeitraum „der letzten drei Jahre“ mit jedem weiteren Jahr zwangsläufig um ein Jahr verschiebt, ist der Durchschnittssatz folglich auch jedes Jahr neu zu ermitteln. Nur bei einer jährlichen Aktualisierung des Durchschnittssatzes kann das System des Pauschalausgleichs zumindest weitgehend funktionieren.

2.3 Berechnung der Vorsteuerbelastung

Die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte wird anhand der Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung für Deutschland (LGR) und der Umsatzsteuerstatistik (Voranmeldungen) ermittelt. In die Berechnung fließen die letzten drei Jahre ein, für die sowohl die LGR als auch die Umsatzsteuerstatistiken vorliegen. Das sind momentan die Jahre 2017 bis 2019. Die Umsatzsteuerstatistik für das Jahr 2019 erschien am 24. Februar 2021. Die Daten der LGR waren zu diesem Zeitpunkt bereits auf der Internetseite von Eurostat, dem statistischen Amt der Europäischen Union abrufbar.

Für die Berechnung der Vorsteuerbelastung werden zunächst aus der LGR die Umsätze und die Vorsteuer des gesamten Wirtschaftsbereichs Landwirtschaft ermittelt. Darin enthalten

⁴ Vgl. Generalanwalt *Carl Otto Lenz*, a. a. O., Randnummer 11 (Summen der Beträge der einzelnen Jahre).

⁵ Berechnung: $(6,34 + 6,95 + 7,54) \div 3$.

⁶ EuGH, Urteil vom 8. März 2012, C-524/10, Kommission/Portugal, Celex-Nummer 62010CJ0524, Randnummer 59.

sind die Umsätze und die Vorsteuer der regelbesteuerten Landwirte, der Pauschallandwirte und der gewerblichen Lohnunternehmer, die landwirtschaftliche Dienstleistungen erbringen. Von diesen Beträgen abgezogen werden dann anhand der Umsatzsteuerstatistik die Umsätze und die Vorsteuer der regelbesteuerten Landwirte und der gewerblichen Lohnunternehmer mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen. Es verbleiben die Umsätze und die Vorsteuer der Pauschallandwirte. Durch Division der Vorsteuer durch die Umsätze ergibt sich schließlich der Prozentsatz der sogenannten Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte. Mit diesem Prozentsatz kann der gesetzliche Durchschnittssatz bestimmt werden.

Der Bundesrechnungshof forderte in seinen Bemerkungen 2013 – Weitere Prüfungsergebnisse –, dass das BMF den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages (Finanzausschuss) jährlich über die Entwicklung der Vorsteuerbelastung der letzten drei Jahre informieren müsse.⁷ Nur dann könne der Gesetzgeber sachgerecht darüber entscheiden, ob der Durchschnittssatz anzupassen sei. Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages (Rechnungsprüfungsausschuss) beschloss in seiner Sitzung am 19. Dezember 2014, dass bei Bedarf entweder das BMF dem Finanzausschuss einen Bericht vorlegt oder der Finanzausschuss beim BMF einen entsprechenden Bericht anfordert. Die Obleute des Finanzausschusses hatten zur Minimierung der Bürokratie auf jährliche Berichte des BMF zur Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte verzichtet.

2.4 Berechnungsfehler des BMF

Der Bundesrechnungshof stellte bereits im Jahr 2013 fest, dass das BMF die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte falsch berechnet hatte. Der Fehler des BMF lag darin, dass es die Vorsteuer des gesamten Wirtschaftsbereichs Landwirtschaft nur um die Vorsteuer der regelbesteuerten Landwirte, nicht aber um die der gewerblichen Lohnunternehmer gekürzt hatte. Das BMF wies dadurch die Vorsteuer der Pauschallandwirte zu hoch aus, weil diese zusätzlich die Vorsteuer der Lohnunternehmer enthielt. Damit war auch die ermittelte prozentuale Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte zu hoch.

Der Bundesrechnungshof berichtete zur fehlerhaften Berechnung der Vorsteuerbelastung durch das BMF in seinen Bemerkungen 2015⁸ sowie in seinem Bericht nach § 88 Absatz 2 Bundeshaushaltsordnung an den Rechnungsprüfungsausschuss vom 25. Juni 2019 über ungerechtfertigte Vorteile für Landwirte bei der Umsatzsteuer⁹.

⁷ Vgl. Bundestagsdrucksache 18/1280 Nummer 12 („Sonderregelung für Landwirte bei der Umsatzsteuer – Bundesministerium der Finanzen muss den Deutschen Bundestag besser informieren“).

⁸ Vgl. Bundestagsdrucksache 18/6600 Nummer 81 („Ungerechtfertigte Vorteile für Landwirte bei der Umsatzsteuer vermeiden“).

⁹ Vgl. <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/beratungsberichte/2019/ungerechtfertigte-vorteile-fuer-landwirte-bei-der-umsatzsteuer> (abgerufen am 2. August 2021).

2.5 Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission

Die Europäische Kommission leitete im März 2018 wegen der Durchschnittssatzbesteuerung ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland ein. Sie beanstandete zum einen, dass in Deutschland unionsrechtswidrig alle Landwirte diese Sonderregelung anwenden dürften. Zum anderen führe die Durchschnittssatzbesteuerung dazu, dass die deutschen Pauschallandwirte unionsrechtswidrig einen zu hohen finanziellen Ausgleich für die Vorsteuer erhielten, die sie gezahlt hätten. Dabei verwies die Kommission auf die Feststellungen des Bundesrechnungshofes aus den Bemerkungen 2015.¹⁰ Weil die Durchschnittssatzbesteuerung daraufhin nicht geändert wurde, reichte die Kommission am 4. Februar 2020 Klage beim Europäischen Gerichtshof ein (Rechtssache C-57/20). In ihrer Klagebegründung beschrieb und beanstandete die Kommission den Berechnungsfehler des BMF, den der Bundesrechnungshof im Jahr 2013 aufgedeckt hatte.¹¹ Parallel leitete die Europäische Kommission ein Verfahren wegen des Verstoßes gegen das EU-Beihilferecht ein.

2.6 Neue Vorgaben des Gesetzgebers

Mit dem JStG 2020 vom 21. Dezember 2020 schränkte der Gesetzgeber die Durchschnittssatzbesteuerung ein. Ab dem Jahr 2022 dürfen landwirtschaftliche Betriebe diese nur noch anwenden, wenn der Gesamtumsatz des Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600 000 Euro betragen hat.

Die Gesetzesbegründung sieht vor, dass die Bundesregierung die Höhe des Durchschnittssatzes der Pauschallandwirte jährlich anhand der maßgeblichen aktuellen statistischen Daten überprüft (Monitoring). Soweit danach eine Anpassung des Durchschnittssatzes erforderlich sein sollte, wird die Bundesregierung diese dem Gesetzgeber vorschlagen. Die Bundesregierung sollte zudem bei der Ermittlung des Durchschnittssatzes die Kritik des Bundesrechnungshofes an ihrer bisherigen Berechnungsmethode berücksichtigen.¹²

Das BMF ist federführend für die gesetzliche Festsetzung und Änderungen des Durchschnittssatzes zuständig. Die Berechnungen dazu führt das Bundesministerium für Ernährung und Landwirtschaft (BMEL) auf Bitten des BMF durch.

¹⁰ Vgl. Pressemitteilung der EU-Kommission vom 8. März 2018, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-1444_de.htm (abgerufen am 7. Juni 2021).

¹¹ Amtsblatt der Europäischen Union, ABl. C 87 vom 16. März 2020, Seiten 18 – 19.

¹² Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020; Bundestagsdrucksache 19/25160, Seite 197.

3 Prüfungsfeststellungen

Das BMF übersandte uns mit Schreiben vom 29. April 2021 seine Berechnung der Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte für die Jahre 2017 bis 2019 als Excel-Tabelle. Wir prüften diese und stellten Folgendes fest:

3.1 Berichtigung des Berechnungsfehlers

Das BMF hatte seinen früheren Fehler berichtigt und auch die Vorsteuer der gewerblichen Lohnunternehmer mit landwirtschaftlichen Dienstleistungen von der Vorsteuer des gesamten Wirtschaftsbereichs Landwirtschaft abgezogen (vgl. Tz. 2.4). Die Vorsteuer der Lohnunternehmer war somit nicht mehr in der Vorsteuer der Pauschallandwirte enthalten.

3.2 Berechnung der Vorsteuerbelastung

Das BMF ermittelte zunächst für die einzelnen Jahre 2017, 2018 und 2019 getrennte Vorsteuerbelastungen der Pauschallandwirte von 9,0 %, 11,4 % und 8,5 %. Aus den drei Prozentsätzen bildete es anschließend den ungewichteten Mittelwert, indem es diese addierte und durch ihre Anzahl teilte (Excel-Funktion „Mittelwert“). Laut BMF ergab sich so für den Dreijahreszeitraum eine Vorsteuerbelastung von 9,6 %, die 1,1 Prozentpunkt unter dem gesetzlichen Durchschnittssatz von 10,7 % lag (vgl. Tabelle 1). Das BMF gab an, dass die Bundesregierung eine Anpassung des Durchschnittssatzes erwäge. Es strebe an, eine entsprechende Änderung in das nächstmögliche geeignete Gesetzgebungsverfahren einzubringen.

Tabelle 1

Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte 2017 bis 2019 laut Bundesministerium der Finanzen

	Umsätze der Pauschallandwirte	Vorsteuer der Pauschallandwirte	Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte ^a
	<i>in Mio. Euro</i>		<i>in %</i>
2017	19 829	1 791	9,0
2018	15 323	1 752	11,4
2019	19 330	1 638	8,5
Ungewichteter Mittelwert der Prozentsätze 2017 – 2019			9,6^b

Quelle: Bundesministerium der Finanzen, eigene Darstellung des Bundesrechnungshofes.

Erläuterung:

^a Berechnung: Vorsteuer der Pauschallandwirte ÷ Umsätze der Pauschallandwirte
(Beispiel 2017: $1\,791 \div 19\,829 = 9,0\%$).

^b Berechnung: $(9,0 + 11,4 + 8,5) \div 3$.

3.3 Gesetzliche Änderung des Durchschnittssatzes

Die Bundesregierung brachte die Absenkung des Durchschnittssatzes von 10,7 auf 9,6 % in der auslaufenden Legislaturperiode nicht mehr direkt mit einer eigenen Gesetzgebungsvorlage in den Deutschen Bundestag ein. Stattdessen stellte das BMF den Koalitionsfraktionen bei den Beratungen zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze¹³ einen Umdruck zur Änderung des Durchschnittssatzes zur Verfügung. Dieser Umdruck wurde gesetzlich nicht umgesetzt.

4 Würdigungen

4.1 Berechnungsmethode des BMF fehlerhaft

Die Berechnungsmethode des BMF über den ungewichteten Mittelwert der Vorsteuerbelastungen der einzelnen Jahre entsprach nicht den Vorgaben des Europäischen Gerichtshofes aus seinen Urteilen vom 28. Juni 1988 und 8. März 2012. Danach ist die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte bzw. der Pauschalausgleich-Prozentsatz zu bestimmen, indem ihre gesamte Vorsteuer durch ihre gesamten Umsätze des maßgeblichen Dreijahreszeitraums geteilt wird. Auch der Generalanwalt in dem Verfahren Kommission/Italien wandte in seinen Schlussanträgen vom 24. Februar 1988 ausdrücklich den gewichteten Mittelwert an. Dies entsprach im Ergebnis der Berechnung des Europäischen Gerichtshofes (vgl. Tz. 2.2).

Bei zutreffender Berechnung ergab sich für die Jahre 2017 bis 2019 eine Vorsteuerbelastung von 9,5 % (vgl. Tabelle 2). Das war 0,1 Prozentpunkt niedriger, als das BMF ermittelt hatte.

¹³ Bundestagsdrucksachen 19/28901, 19/29643.

Tabelle 2

Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte 2017 bis 2019 laut Bundesrechnungshof

	Umsätze der Pauschallandwirte	Vorsteuer der Pauschallandwirte
	<i>in Mio. Euro</i>	
2017	19 829	1 791
2018	15 323	1 752
2019	19 330	1 638
Summen 2017-2019	54 483	5 181
Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte in %	9,5^a	

Quelle: Umsätze und Vorsteuer der Pauschallandwirte laut Bundesministerium der Finanzen, Berechnung der Vorsteuerbelastung und Darstellung durch Bundesrechnungshof.

Erläuterung: ^a Berechnung: 5 181 (Vorsteuer) ÷ 54 483 (Umsätze).

4.2 Änderung des Durchschnittssatzes stand weiterhin aus

Trotz seiner Bemühungen schaffte es das BMF bisher nicht, die Absenkung des Durchschnittssatzes in einem bereits laufenden Gesetzgebungsverfahren der bald endenden Legislaturperiode unterzubringen. Damit war eine Änderung des Durchschnittssatzes im Jahr 2021 mit Wirkung zum 1. Januar 2022 äußerst unwahrscheinlich und stand weiterhin aus.

5 Empfehlungen

Wir forderten das BMF auf,

- die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte nach den Vorgaben des Europäischen Gerichtshofes zu ermitteln sowie
- die Vorgaben des Gesetzgebers aus dem JStG 2020 zum nächstmöglichen Zeitpunkt umzusetzen.

6 Stellungnahme des BMF

Das BMF teilte mit, dass es angesichts der anhängigen Verfahren bei der Europäischen Kommission und aufgrund der Verpflichtung aus dem JStG 2020 unserer Empfehlung folgen werde. In Abstimmung mit dem BMEL werde das BMF den Durchschnittssatz des § 24 UStG spätestens für das Jahr 2023 aus dem Verhältnis von Vorsteuern zu Umsätzen aller Pauschal-

landwirte in einem Zeitraum von drei Jahren (gewichtetes Mittel) ermitteln. Zudem werde das BMF innerhalb der Bundesregierung eine Gesetzesinitiative einleiten, sodass dem Gesetzgeber vorgeschlagen werde, beim ersten geeigneten Gesetzgebungsverfahren der nächsten Legislaturperiode den Durchschnittssatz auf denjenigen Wert abzuändern, der sich aus den dann aktuellen maßgeblichen statistischen Daten ergebe.

Unabhängig davon vertrat das BMF die Auffassung, dass aus den von uns zitierten Urteilen des Europäischen Gerichtshofes (vgl. Tz. 2.2) keine Vorgaben zur konkreten Ermittlung des Dreijahresdurchschnitts abgeleitet werden könnten. Sowohl der gewichtete als auch der ungewichtete Mittelwert seien mathematisch zutreffend. Der Europäische Gerichtshof habe sich bisher nicht zur konkreten Berechnungsmethode geäußert. Auch die Vorschriften der MwStSystRL machten keine näheren Vorgaben zur rechnerischen Ermittlung.

Das BMF bezifferte die Umsatzsteermehreinnahmen auf 90 Mio. Euro, wenn der Durchschnittssatzes von 10,7 auf 9,6 % abgesenkt würde. Dabei schätzte es die Umsätze der Pauschallandwirte ab dem Jahr 2022 auf 11,2 Milliarden Euro; davon entfielen 9 Milliarden Euro auf Umsätze an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer. Das BMF berücksichtigte in den Umsätzen bereits, dass ab dem Jahr 2022 landwirtschaftliche Betriebe die Durchschnittssatzbesteuerung nicht mehr anwenden dürfen, wenn sie die Umsatzgrenze von 600 000 Euro überschreiten. Die Umsätze dieser zukünftig regelbeststeuernden Betriebe setzte das BMF mit sieben Milliarden Euro an.

7 Abschließende Würdigung

Wir erkennen an, dass das BMF

- zukünftig die Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte wie der Bundesrechnungshof ermitteln will, indem es ihre gesamte Vorsteuer durch ihre gesamten Umsätze des maßgeblichen Dreijahreszeitraums teilt und
- dem Gesetzgeber bei Bedarf eine Änderung des Durchschnittssatzes vorschlagen wird.

In diesem Zusammenhang befürworten wir eine gesetzliche Regelung, die die Berechnungsgrundlagen für die Vorsteuerbelastung, die Berechnungsmethode, die jährliche Überprüfung und ggf. Anpassung des Durchschnittssatzes festlegt.

Im Gegensatz zum BMF sind wir auch weiterhin davon überzeugt, dass allein die beschriebene Berechnungsmethode zutreffend ist. Entgegen der Auffassung des BMF hat der Europäische Gerichtshof die Berechnungsmethode des Pauschalausgleichs-Prozentsatzes in seinen Urteilen vom 28. Juni 1988 und 8. März 2012 klar beschrieben. Danach ist die Vorsteuer (Steuer auf den Input) durch die Umsätze (Output) zu teilen. Diese makroökonomischen Daten müssen nach Artikel 298 MwStSystRL den Zeitraum der letzten drei Jahre umfassen. Nur diese Berechnungsmethode ergibt das mathematisch exakte prozentuale Verhältnis der gesamten Vorsteuer zu den gesamten Umsätzen der Pauschallandwirte im

Dreijahreszeitraum. Wenn das BMF anstatt dieses genauen Prozentsatzes für den Pauschalausgleich einen abweichenden, höheren Prozentsatz (z. B. nach dem ungewichteten Mittelwert) ansetzen würde, führte dies zwangsläufig dazu, dass die Pauschallandwirte einen Pauschalausgleich erhielten, der ihre tatsächliche Vorsteuerbelastung übersteigen würde. Diese Überkompensation wäre ein Verstoß gegen Artikel 299 MwStSystRL. Wenn der Gerichtshof der Auffassung gewesen wäre, dass anstatt dieser einfachen Berechnung zunächst die einzelnen Prozentsätze der Vorsteuerbelastungen der drei Jahre zu bestimmen und daraus anschließend der ungewichtete Mittelwert zu berechnen war, dann hätte er auf diesen wichtigen weiteren Berechnungsschritt an den von uns zitierten Stellen seiner Urteile sicher ausdrücklich hingewiesen. Denn ohne diesen Hinweis auf den ungewichteten Mittelwert wäre seine Berechnung nicht vollständig gewesen, da sie mit der Ermittlung der drei einzelnen Prozentsätze geendet hätte.

Das BMF kündigte in seiner Stellungnahme an, dass die Bundesregierung dem Gesetzgeber beim ersten geeigneten Gesetzgebungsverfahren der nächsten Legislaturperiode eine Änderung des Durchschnittssatzes auf den Wert vorschlagen werde, der sich aus den „dann aktuellen maßgeblichen statistischen Daten“ ergebe. Das BMF kann nicht garantieren, dass der Durchschnittssatz bereits zum 1. Januar 2022 durch den Gesetzgeber abgesenkt wird. Es strebt eine Änderung des Durchschnittssatzes spätestens zum 1. Januar 2023 an, sofern diese nach der dann maßgeblichen Vorsteuerbelastung der Jahre 2018 bis 2020 erforderlich sein sollte.

Der Durchschnittssatz wird zum 1. Januar 2022 aller Voraussicht nach weiterhin bei 10,7 % liegen. Dies bedeutet, dass die Pauschallandwirte im Jahr 2022 einen zu hohen finanziellen Ausgleich für die von ihnen gezahlte Vorsteuer erhalten werden. Bei Ansatz des vom BMF ermittelten Prozentsatzes von 9,6 % und der geschätzten Umsätze der Pauschallandwirte von 11,2 Milliarden Euro würde sich diese Überkompensation bereits auf rund 123 Mio. Euro belaufen.¹⁴ Die Umsatzsteuerausfälle bezifferte das BMF selbst auf 90 Mio. Euro. Der Durchschnittssatz sollte daher zum frühestmöglichen Zeitpunkt angepasst werden.

Wir werden das weitere Vorgehen des BMF verfolgen. Zudem behalten wir uns vor, im Jahr 2022 die Berechnung zur Vorsteuerbelastung der Pauschallandwirte für die Jahre 2018 bis 2020 zu prüfen. Hierbei muss das BMF bzw. das BMEL bei der Ermittlung der Vorsteuer beachten, dass die Umsatzsteuersätze von 7 und 19 % durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29. Juni 2020 für das zweite Halbjahr 2020 auf 5 und 16 % gesenkt wurden.

Korn

Dr. Bieber

¹⁴ Berechnung: 11,2 Milliarden Euro * 1,1 % (10,7 - 9,6 %).