

Durchschnittssatzbesteuerung für landwirtschaftliche Betriebe gemäß § 24 UStG

Auswirkungen der Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereiches

von Hannes Kamphuis, Bonn

Mit dem Vertragsverletzungsverfahren bei der Generaldirektion für Steuern und Zölle (GD TAXUD) Nr. 2017/4121 und dem beihilferechtlichen Verfahren bei der Generaldirektion Agrar (GD AGRI) steht die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG nach wie vor im Fokus der Europäischen Kommission. Im Folgenden wird ein Überblick über die Regelungen des § 24 UStG im Lichte des Unionsrechts sowie die wesentlichen Folgen eines Wechsels der Besteuerungsform hin zur Regelbesteuerung gegeben. Der Aufsatz ist ein Auszug aus der Masterarbeit im wissenschaftlichen Studiengang Agrarwissenschaften an der Georg-August Universität Göttingen, Fakultät für Agrarwissenschaften, Departement Agrarökonomie und Rurale Entwicklung, Arbeitsbereich Agrarpolitik.

Übersicht

1. Einleitung
2. Unionsrechtliche Vorschriften
3. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich des § 24 UStG
 - 3.1 Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb
 - 3.2 Land- und forstwirtschaftlicher Umsatz
4. Steuerrechtliche und administrative Folgen
5. Die Möglichkeit zur Realisierung von Pauschalierungsvorteilen
6. Zusammenfassung

1. Einleitung

Für die Land- und Forstwirtschaft sind in nahezu allen deutschen Steuergesetzen Sonderregelungen enthalten. Im Umsatzsteuergesetz (UStG) in der Fassung vom 21.2.2005, BGBl. I 2005, 386, zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498) nehmen die Land- und Forstwirte mit der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG ebenfalls eine privilegierte Stellung ein. Die meist als Pauschalierung bezeichnete Regelung hat der Gesetzgeber als Vereinfachungsregel in das Umsatzsteuergesetz mit der Begründung eingeführt, dass die allgemeinen umsatzsteuerlichen Pflichten für die breite Masse der Land- und Forstwirte nicht erfüllbar seien (BT-Drucks. V/1581, 3). Für den sog. Pauschallandwirt wird die Vorsteuer nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG im Regelfall in gleicher Höhe wie die vereinnahmte Umsatzsteuer festgesetzt. Es brauchen regelmäßig keine Umsatzsteuerabrechnungen mit dem

Finanzamt erfolgen, sodass die erforderlichen Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten für den Landwirt weitestgehend entfallen (*Bunjes/Leonard/Heidner*, UStG § 24 Rz. 1 ff.).

Die Pauschalierung steht ab dem 1.1.2022 nur noch denjenigen Land- und Forstwirten offen, die im Rahmen ihres Unternehmens (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr einen Nettogesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) von nicht mehr als 600.000 € erzielt haben (§ 24 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 27 Abs. 32 UStG). Laut der letzten Agrarstrukturerhebung im Jahr 2016 haben von den 275.361 landwirtschaftlichen Betrieben in Deutschland 180.646 Betriebe die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet und damit rund 66 % (Statistisches Bundesamt 2017, ASE 2016, Gewinnermittlung und Umsatzsteuer). Gleichzeitig dürften rund 20.000 luf Betriebe einen Nettogesamtumsatz von mehr als 600.000 € aufweisen (Statistisches Bundesamt 2017, Agrarstrukturerhebung 2016, Betriebswirtschaftliche Ausrichtung und Standardoutput). Darin sind sowohl pauschalierende als auch regelbesteuerte Betriebe enthalten. Mithin besteht nicht nur für derzeit pauschalierende Betriebe oberhalb der Jahresumsatzgrenze das Risiko eines unfreiwilligen Wechsels zur Regelbesteuerung, sondern auch für derzeit optierende Betriebe die gegebenenfalls verwehrte Möglichkeit der Rückkehr zur Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG.

2. Unionsrechtliche Vorschriften

Die Umsatzsteuer ist bekanntermaßen eine sog. harmonisierte Steuer im Rahmen der EU. Das bedeutet, es gibt in der EU einheitliche Richtlinien, die dem nationalen Recht übergeordnet sind (*Bunjes/Robisch*, UStG vor § 1 Rz. 1). Die nationalen Regelungen müssen mit den unionsrechtlichen Vorgaben konform sein (*Sölch/Ringleb/Klenk*, UStG Wesen der Umsatzsteuer Rz. 16). Auf dieser Grundlage ist der persönliche Anwendungsbereich des § 24 UStG Gegenstand des förmlichen Vertragsverletzungsverfahrens Nr. 2017/4121, in dessen Konsequenz nun

die Jahresumsatzgrenze von 600.000 € in selbigen Paragraphen Einzug erhalten hat. Es bleibt abzuwarten, ob sich die Klage vor dem EuGH in der Frage des persönlichen Anwendungsbereiches sowie, von nicht geringerer Relevanz, das parallel laufende beihilferechtliche Verfahren tatsächlich erledigen werden.

Die unionsrechtlichen Vorgaben für die Pauschallandwirte sind heute in den Art. 295 bis 305 der Richtlinie 2006/112/EG enthalten, die mit Wirkung vom 1.1.2007 eingeführt wurde. Die Richtlinie wird als Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwSt-SystRL) bezeichnet. Auf dieser Basis wurde von der Rechtsprechung in der Vergangenheit der umsatzsteuerliche Begriff des luf Betriebs i.S.v. § 24 Abs. 2 UStG herausgearbeitet und somit der sachliche Anwendungsbereich des § 24 UStG festgelegt.

3. Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich des § 24 UStG

Die Besteuerung der Umsätze nach Durchschnittssätzen für luf Betriebe stellt eine besondere Form der Umsatzbesteuerung dar. Damit sind zunächst die allgemeinen Grundsätze des UStG zu beachten (*Bunjes/Leonard/Heidner*, UStG § 24 Rz. 4). Dies entspricht der Frage, ob ohne die Sonderregelung des § 24 UStG steuerbare Umsätze bestehen, die der Regelbesteuerung unterliegen. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG ist insbesondere zu prüfen, wer umsatzsteuerlicher Unternehmer nach § 2 UStG ist. An dieser Stelle der Steuersystematik wurde nun mit § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG der persönliche Zugang zur Pauschalierung beschränkt. Die Tätigkeit des Unternehmers ist für die Anwendung des § 24 UStG hinsichtlich zwei weiterer Prüfschritte zu überprüfen. Die Abbildung 1 nimmt die einzelnen Prüfschritte auf.

3.1 Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

Der Unternehmer i.S.v. § 2 UStG kann die Durchschnittssätze nach § 24 Abs. 1 UStG nur auf Umsätze im Rahmen seines luf Betriebs anwenden. Das Vorliegen eines luf Betriebs wird in § 24 Abs. 2 UStG abgesteckt und ist tätigkeitsbezogen zu beurteilen (BFH, Urteil vom 29.6.1988 – X R 33/82, BStBl. II 1988, 922 und

Urteil vom 12.1.1989 – V R 129/84, BStBl. II 1989, 432). Einen luf Betrieb unterhält ein Unternehmer folglich, soweit er „im Rahmen der in § 24 Abs. 2 Satz 1 UStG genannten Erzeugertätigkeiten unter planmäßiger Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens Pflanzen und Tiere erzeugt sowie die dadurch selbst gewonnenen Erzeugnisse verwertet“ (BFH, Urteil vom 12.10.2006 – V R 36/04, BStBl. II 2007, 485; so auch UStAE 24.1 Abs. 2 Satz 1). Die tätigkeitsbezogene Abgrenzung des luf Betriebs entspricht dem Unionsrecht (EuGH, Urteil vom 15.7.2004 – Rs. C321/02, HFR 2004, 935 und Urteil vom 26.5.2005 – Rs. C-43/04, HFR 2005, 790; BFH, Urteil vom 12.10.2006 – V R 36/04, BStBl. II 2007, 485 und Urteil vom 14. 6.2007 – V R 56/05, BStBl II 2008, 158). Nach Art. 295 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL ist für die Beurteilung, ob ein luf Betrieb vorliegt, zwar das nationale Recht maßgebend, es muss sich aber entsprechend der genannten Rechtsprechung um landwirtschaftliche Erzeugertätigkeiten i.S.v. Anhang VII der MwStSystRL handeln. Damit kann der nationale Gesetzgeber zwar keine luf Betriebe, deren Tätigkeit nicht den unionsrechtlichen Vorgaben für einen luf Betrieb entspricht, in die Pauschalregelung einbeziehen, allerdings ergibt sich auch ein gewisser Spielraum. Diesen nutzt der nationale Gesetzgeber z.B. bei der Tierzucht- und Tierhaltung (Leingärtner/Ruffer, Kap. 57 Rz. 1).

3.2 Land- und forstwirtschaftlicher Umsatz

Ist ein Unternehmer nach § 2 UStG aufgrund seiner luf Erzeugertätigkeit nach § 24 Abs. 2 UStG i.S.v. Anhang VII der MwSt-SystRL Inhaber eines luf Betriebs, kann dieser Unternehmer nicht beanspruchen, es müsse auf die von ihm ausgeführten Umsätze grundsätzlich die Pauschalierung angewendet werden (EuGH, Urteil vom 15.7.2004 – Rs. C-321/02, HFR 2004, 935 und Urteil vom 26.5.2005 – Rs. C-43/04, HFR 2005, 790). Nach nationalem Gesetzeswortlaut sind die Durchschnittssätze nur auf die Umsätze anzuwenden, die im „Rahmen“ dieses luf Betriebs ausgeführt werden (§ 24 Abs. 1 Satz 1 UStG). Unter Beachtung der oben angeführten unionsrechtlichen Rechtsprechung wird dieser Rahmen durch die luf Umsätze festgelegt (*Klenk*, UR 2009, 80; siehe Schritt 3 in der Abbildung). Ein luf Umsatz liegt somit vor, wenn es sich um die Lieferung selbst erzeugter

luf Erzeugnisse i.S.v. Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL oder um eine landwirtschaftliche Dienstleistung i.S.v. Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. Anhang VIII MwStSystRL handelt. Alle anderen Umsätze unterliegen der Regelbesteuerung (*Reiß/Kraeusel/Langer/Tehler*, UStG § 24 Rz. 40.5). Diese Ansicht haben der BFH in seiner Rechtsprechung (u.a. BFH, Urteil vom 22.9.2005 – V R 56/05, BStBl. II 2006, 280; Urteil vom 12.10.2006 – V R 36/04, BStBl. II 2007, 485 und Urteil vom 14.6.2007 – V R 56/05, BStBl. II 2008, 158) sowie die Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 27.10.2010 (BStBl. I 2010, 1273;

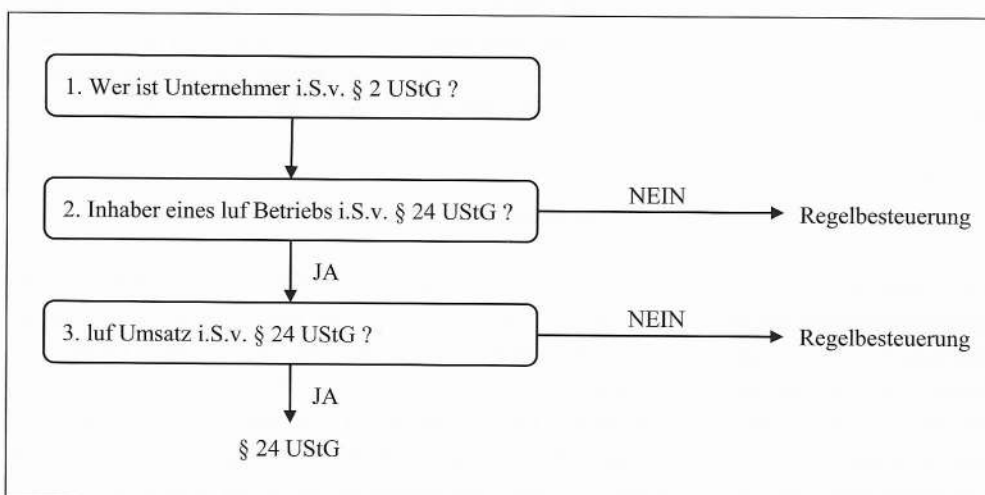


Abbildung 1: Prüfschritte Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG, Quelle: Ergänzt nach Schmitz in *Agatha/Eisele/Fichtelmann/Schmitz/Bröse*, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 7.Aufl., Herne 2016, Rz. 1623

so auch UStAE 24.1 ff.) übernommen. Nach früherer Verwaltungsauffassung (Abschn. 264 Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) 2000 vom 10.12.1999, BStBl. I Sondernr. 2/1999) und Rechtsprechung des BFH (u.a. BFH, Urteil vom 22.6.1988 – X R 54/81, BFH/NV 1989, 325) wurden die Umsätze des ertragsteuerlichen IuF Betriebs inkl. seiner Nebenbetriebe bis auf wenige Ausnahmen in die Durchschnittssatzbesteuerung gemäß § 24 UStG einbezogen. Der Rahmen des umsatzsteuerlichen IuF Betriebs ist durch die IuF Umsätze eindeutig festgelegt. Von daher wäre es meines Erachtens naheliegender gewesen, bei der Zugangsbeschränkung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG sachlich auf den Begriff des IuF Betriebs i.S.d. Umsatzsteuerrechts und dessen Rahmen abzustellen, statt sich auf ein persönliches Merkmal beim Unternehmer zu beziehen. Einer Konsolidierung mehrerer umsatzsteuerlicher IuF Betriebe in der Hand desselben Unternehmers hätte nichts entgegengestanden.

4. Steuerrechtliche und administrative Folgen

Bei einem Wechsel der Besteuerungsform von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung können sich zum einen unmittelbar steuerrechtliche sowie administrative Folgen und zum anderen ein Verlust der Möglichkeit zur Realisierung von Pauschalierungsvorteilen ergeben.

Steuerrechtlich ergeben sich bei einem Wechsel der Besteuerungsform schwierige Zuordnungs-, Abgrenzungs- und Berichtigungsprobleme bezüglich der Umsätze und der Vorsteuer. Die Rechtsfolgen können bei einem unfreiwilligen Wechsel nicht anders als bei einer Optionsentscheidung gemäß § 24 Abs. 4 UStG sein. Eine Interpretation des Gesetzeswortlautes von § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG wäre in der Hinsicht möglich, dass mit der Vorsteuerpauschale genau die Vorsteuern abgegolten sind, die dem jeweiligen Ausgangsumsatz zuzuordnen sind, mit der die Vorsteuerpauschale eingenommen wird. Diese Form der umsatzbezogenen Abgeltungswirkung wäre praktisch nicht umsetzbar und insbesondere mit Zuordnungsproblemen behaftet. Die im Zusammenhang mit den Vorleistungen realisierten Umsätze können sehr viel später ausgeführt werden oder eine eindeutige Zuordnung gar nicht zulassen (Leingärtner/Zaisch, Kap. 59 Rz. 6). Der BFH hat dementsprechend entschieden, dass mit den Vorsteuerpauschalen nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG die Vorsteuern derjenigen Eingangsleistungen abgegolten sind, die in dem Zeitraum bezogen worden sind, in dem die Durchschnittssatzbesteuerung angewendet wurde (BFH, Urteil vom 6.12.1979 – V R 87/72, BStBl. II 1980, 279 und Urteil vom 12.6.2008 – V R 22/06, BStBl. II 2009, 165). Die Vorsteuerpauschale hat somit eine zeitraum- und betriebsbezogene Abgeltungswirkung (Leingärtner/Zaisch, Kap. 59 Rz. 6). Legt man den oben dargelegten umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff zugrunde, nachdem der IuF Betrieb durch die Lieferungen selbst erzeugter IuF Erzeugnisse i.S.v. Art. 295 Abs. 1 Nr. 4 MwStSystRL und die landwirtschaftlichen Dienstleistungen i.S.v. Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. Anhang VIII MwStSystRL umrahmt wird, steht dies auch nicht im Widerspruch zur neueren Rechtsprechung des BFH, wonach sich die Abgeltungswirkung der Vorsteuerpauschale auf diejenigen Eingangsleistungen beschränkt, die

zur Ausführung von durchschnittssatzbesteuerten Umsätzen verwendet werden (BFH, Urteil vom 13.11.2013 – XI R 2/11, BStBl. II 2014, 543). Im Falle eines (unfreiwilligen) Wechsels zur Regelbesteuerung sind folglich die bisher im umsatzsteuerlichen IuF Betrieb entstandenen Vorsteuern durch die bis zum Wechsel vereinnahmte Vorsteuerpauschale abgegolten, unabhängig davon, ob die damit erzeugten IuF Erzeugnisse bereits veräußert wurden.

Die alleinige Trennung nach dem Zeitraum wird jedoch durch die Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG durchbrochen. Ein Wechsel der Besteuerungsform stellt eine Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 7 UStG dar, sodass eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen ist. Wird ein Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung vollzogen, ist eine Vorsteuerberichtigung stets positiv für den Steuerpflichtigen (*Bunjes/Leonard/Heidner*, UStG § 24 Rz. 143; *Sölch/Ringleb/Schüler-Täsch*, UStG § 24 UStG Rz. 185). Das bedeutet, dass der Landwirt bei einem Wechsel zur Regelbesteuerung im Rahmen der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG immer nur eine Zahlung vom Finanzamt erhalten kann, da dem Steuerpflichtigen Vorsteuerbeträge, die in der Zeit der Durchschnittssatzbesteuerung angefallen sind, teilweise erstattet werden.

Bei der Vorsteuerberichtigung können grundsätzlich die Fälle des § 15a Abs. 1 und Abs. 2 UStG von Relevanz sein. Es werden dort zwei Gruppen von Wirtschaftsgütern unterschieden. Der § 15a Abs. 1 UStG greift diejenigen Wirtschaftsgüter auf, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden. Ertragsteuerlich ist hierunter das Anlagevermögen zu verstehen. Der Beobachtungszeitraum für diese Wirtschaftsgüter beträgt gemäß § 15a Abs. 1 UStG fünf Jahre, bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile (Gebäude, auf Dauer eingebaute Betriebsvorrichtungen (UStAE 15a.3 Abs. 1 Satz 3)) zehn Jahre ab dem Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Verwendung. Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges erfolgt nach § 15a Abs. 5 Satz 1 UStG für jedes einzelne Wirtschaftsgut pro rata temporis verteilt auf den Berichtigungszeitraum. Das Ende des Berichtigungszeitraums richtet sich nach § 45 UStDV (siehe auch UStAE 15a.3 Abs. 5 ff.).

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung vom 1.1.2005 die Vorsteuerberichtigung auf die Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ausgeweitet (§ 27 Abs. 11 UStG). Umsatzsteuerrechtlich werden diese nach § 15a Abs. 2 UStG als Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, bezeichnet. Die Vorsteuerberichtigung bezieht sich gemäß § 15a Abs. 2 Satz 2 UStG in diesen Fällen auf den Zeitpunkt der Verwendung des Wirtschaftsgutes. Einen Beobachtungszeitraum wie bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gibt es nicht (UStAE 15a.5 Abs. 1 Satz 1). Von Relevanz ist bei den Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens häufig die Kleinbetragsgrenze von 1.000 € nach § 44 Abs. 1 UStDV. Wird das Wirtschaftsgut zur Produktion eines IuF Erzeugnisses verwendet, stellt dieses das Berichtigungsobjekt dar (*Reiß/Kraeusel/Langer/Tehler*, UStG § 24 Rz. 125). Die Vorsteuerbeträge aller Vorleistungen, die in das IuF Erzeugnis eingehen, werden für das Überschreiten der Kleinbetragsgrenze addiert. Für die Prüfung der Vorsteuerschwelle von 1.000 € sind die Vorsteuern

Ackerbaubetrieb: Durchschnittssatzbesteuerung bis zum 31.12.2021, danach Regelbesteuerung

In der Zeit der Durchschnittssatzbesteuerung getätigte Investitionen:

- 1) 01.01.2017: Maschinenhalle fertiggestellt, 200.000 € netto (19 % USt: 38.000 €)
- 2) 01.01.2019: Maschinen für 50.000 € netto (19 % USt: 9.500 €)
- 3) 01.01.2021: Schlepper für 120.000 € netto (19 % USt: 22.800 €)

Im Bereich des Umlaufvermögens gelte Folgendes:

- 4) Getreideernte aus 2021 sei zum 01.01.2022 noch im Lager: Vorleistungen: 60.000 € netto, davon 10.000 € für Saatgut (7 % USt) und 50.000 € für Mineraldünger und Pflanzenschutz (19 % USt), Verkauf in 2022 zu Partien von mehr als 1.000 € Vorsteuer (§ 44 Abs. 1 UStDV)

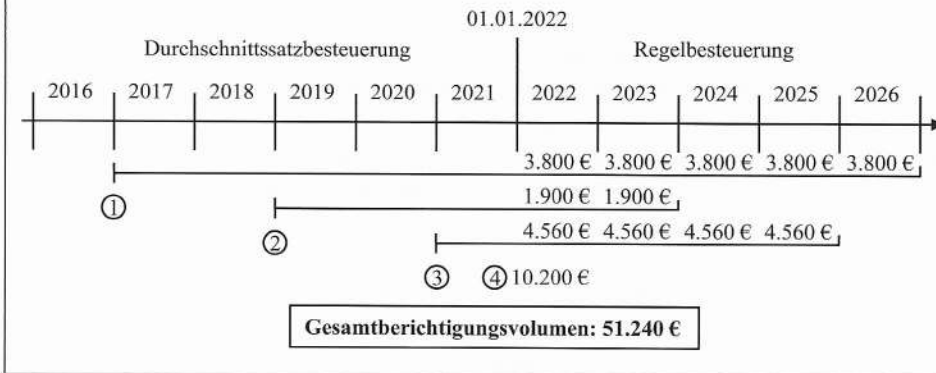


Abbildung 2: Beispielhafte Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG für einen Ackerbaubetrieb
Quelle: Eigene Darstellung

aus der gesamten Produktionsphase zu berücksichtigen, also auch jene, die ggf. bereits in der Zeit der Regelbesteuerung angefallen sind. Zu berichtigen sind im zweiten Schritt jedoch nur diejenigen Vorsteuern, die einer Änderung der Verhältnisse unterliegen, also jene, die in der Zeit der Durchschnittssatzbesteuerung angefallen sind (Leingärtner/Zaisch, Kap. 59 Rz. 36). Bei Feldfrüchten ist die einzelne Partie als vertretbare Sache das Berichtigungsobjekt, bei Tieren (des Umlaufvermögens) ist es meist das einzelne Tier (LfSt Bayern vom 10.4.2015, DB 2015, 952). Das gilt zumindest dann, wenn die Tiere individualisierbar sind (ebd.). Bei Geflügel geht die Finanzverwaltung jedoch nicht von einer Individualisierbarkeit der einzelnen Tiere aus, sodass die Partie das Berichtigungsobjekt darstellt (Leingärtner/Zaisch, Kap. 59 Rz. 36).

Aufgrund der Kleinbetragsgrenze kommt der § 15a Abs. 2 UStG in der Landwirtschaft vor allem bei der Veräußerung von Tieren häufig nicht zur Anwendung (Leingärtner/Zaisch, Kap. 59 Rz. 21). Das hat im Falle eines Wechsels zur Regelbesteuerung Nachteile für den Steuerpflichtigen. Erfolgt nämlich ein Verkauf von luf Erzeugnissen, die (teilweise) schon in der Zeit der Durchschnittssatzbesteuerung hergestellt wurden, erst nach dem Wechsel, erhält der Landwirt für diese Produkte bei umsatzbezogener Sichtweise keinen (bzw. nur anteiligen) Vorsteuerabgleich. Falls die Möglichkeit besteht und die Jahresumsatzgrenze des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG ohnehin überschritten wird, ist in diesen Fällen ein Verkauf vor dem Wechsel zur Regelbesteuerung von Vorteil (ebd.).

Zur Wirkungsweise und Dimension der Auswirkungen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist in der Abbildung 2 ein Beispiel für einen Ackerbaubetrieb dargestellt, der zum 1.1.2022 zur Regelbesteuerung wechselt. Die Abschnitte unterhalb des Zeitstrahls zeigen den jeweiligen Beobachtungszeitraum für das einzelne Wirtschaftsgut. Es wird vereinfachend davon aus-

gegangen, dass eine Investition immer zum Jahreswechsel stattgefunden hat. Wie das Beispiel zeigt, kann sich ein beachtliches Berichtigungsvolumen ergeben, das vom Finanzamt im Rahmen der Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu erstatten ist.

Da der pauschalierende Landwirt den Vorsteuerabzug nach den Vorsteuerpauschalen des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG vornimmt, braucht er die Ordnungsmäßigkeit der Eingangsrechnungen gemäß §§ 14 und 14a UStG für umsatzsteuerliche Zwecke nicht zu prüfen, d.h. ob sie alle Kriterien für einen Vorsteuerabzug nach § 15 UStG erfüllen (Leingärtner/Zaisch, Kap. 59 Rz. 4). Kommt aber später bei einem Wechsel zur Regelbesteuerung eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG zu Gunsten des Steuerpflichtigen in Betracht, müssen die Eingangsrechnungen diese Kriterien erfüllen

(BFH, Urteil vom 12.10.2006 – V R 36/04, BStBl. II 2007, 485; Urteil vom 16.4.1997 – XI R 63/93, BStBl. II 1997, 582; so auch UStAE 15a.1 Abs. 5). Deshalb sollten die Eingangsrechnungen im Hinblick auf die Einschränkung des Anwendungsbereiches von § 24 UStG zumindest bei Investitionsgütern ebenfalls im Pauschalbetrieb auf Ordnungsmäßigkeit nach §§ 14 und 14a UStG geprüft sein.

Die Tabelle 1 stellt die erforderliche Betriebsgröße für einen Nettogeschäftsumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) von 600.000 € bei unterschiedlichen Produktionsausrichtungen dar. Dass ggf. nicht nur eine Produktionsrichtung im luf Betrieb vorhanden ist, wird vereinfachend nicht berücksichtigt. Die Tabelle soll lediglich eine Größenordnung liefern. In der Veredelung und der Eierproduktion sind die steuerlich erforderlichen Flächenausstattungen (§ 51 BewG) abzüglich ggf. erforderlicher Auslaufflächen mit einem pauschalen Nettoumsatz i.H.v. 1.355 €/ha LF neben den Umsätzen aus der Tierproduktion berücksichtigt (dies entspricht dem Silomaisanbau unter den aufgeführten Konditionen). Es zeigt sich, dass im Ackerbau hohe Flächenausstattungen nötig sind, um entsprechende Umsätze zu realisieren. In der Milchproduktion ergeben sich ebenfalls relativ hohe erforderliche Produktionskapazitäten. Dagegen sind in der Veredelung, gerade im Bereich der Mast, die berechneten Betriebsgrößen nicht unüblich.

Neben den unmittelbar steuerrechtlichen Aspekten ergeben sich bei einem Wechsel der Besteuerungsform von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung administrative Konsequenzen, die auch finanzielle Folgen nach sich ziehen. In der Landwirtschaft ist für die pauschalierenden Betriebe die sog. Jahresbuchführung üblich, d.h., dass sämtliche Belege des Wirtschaftsjahres gesammelt und erst am Ende dem Steuerbüro für die Jahresabschlusserstellung übergeben werden. Der Wechsel zur Regelbesteuerung erfordert zusätzliche terminge-

Produktionsausrichtung	Leistung	Nettopreis	Betriebsgröße
Ackerbau			
Getreide (Weizen)	80 dt/ha ¹	17,39 €/dt ²	431 ha
Zuckerrüben	700 dt/ha ¹	2,77 €/dt ³	309 ha
Körnermais	98 dt TM/ha ¹	16,23 €/dt TM ³	377 ha
Silomais	500 dt FM/ha ¹	2,71 €/dt FM	443 ha
Futterbau			
Milchvieh	9.000 Liter ¹	0,35 €/Liter ³	190 Kühe
Veredelung			
Ferkelproduktion (25 kg)	29 verkaufte Ferkel/Jahr ¹	48 €/Ferkel ⁴	344 Sauen
Schweinemast (90 kg SG)	2,7 Durchgänge/Jahr ¹	1,56 €/kg SG ²	1.349 Mastplätze
Schweine geschlossen (2 % Mastverlust)	s.o.	s.o.	114 Sauen, 1.200 Mastplätze
Geflügelmast (1,6 kg SG)	8,0 Durchgänge/Jahr ¹	0,89 €/kg SG ²	44.000 Mastplätze
Eierproduktion			
Bodenprod. – Vermarktung Packstelle	270 vermarktf. Eier ¹	0,15 €/Ei ⁵	13.900 Plätze
Freiland – Vermarktung Packstelle	270 vermarktf. Eier ¹	0,19 €/Ei ⁵	11.260 Plätze
Freiland – 30 % Direktvermarktung (DV)	270 vermarktf. Eier ¹	0,30 €/Ei (DV)	9.650 Plätze

Tabelle 1: Betriebsgröße von 600.000 € Jahresumsatz bei unterschiedlicher Produktionsausrichtung

Quellen: ¹ Kalkulation nach KTBL, Betriebsplanung Landwirtschaft, Darmstadt 2016; ² Mittel 2010-2019 nach Eurostat, <https://ec.europa.eu/eurostat/de/data/database>; ³ Mittel 2017-2019 nach Eurostat, <https://ec.europa.eu/eurostat/de/data/database>; ⁴ Mittel 2015-2019 nach Eurostat, <https://ec.europa.eu/eurostat/de/data/database>. ⁵ Aktuelle Eierpreise nach Proplanta, <https://www.proplanta.de/markt-und-preis/>

bundene Buchführungsarbeiten für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen. Daneben ist beim Finanzamt eine Umsatzsteuerjahreserklärung einzureichen. Die zusätzlichen Kosten belaufen sich je nach Größe des Betriebs auf etwa 500 bis 1.200 € pro Jahr (Moser, topagrar 11/2014, 56). Bei einem Wechsel größerer Betriebe aufgrund der neuen Jahresumsatzgrenze des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG werden die zusätzlichen Kosten meist am oberen Rand dieser Spanne liegen. Über diese unmittelbaren Fremdkosten hinaus sind auch die zusätzlichen Arbeiten des Steuerpflichtigen für die Belegaufarbeitung zu bedenken. Für die entsprechenden Zeitaufwendungen, die dem Landwirt aufgrund der umsatzsteuerlichen Pflichten des Regelbesteuerungssystems entstehen, könnte ein Unternehmeraufwand angesetzt werden. Dies würde den laufenden administrativen Vorteil der Pauschalierung erhöhen.

5. Die Möglichkeit zur Realisierung von Pauschalierungsvorteilen

Die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG bietet jedoch nicht nur unmittelbar steuerrechtliche und administrative Vorteile, die aus der Entlastung bei den Verpflichtungen des allgemeinen Umsatzsteuersystems resultieren. Von größerer materieller Bedeutung für den individuellen IuF Betrieb ist häufig derjenige finanzielle Vorteil, der aufgrund des Wesens der Durchschnittssatzbesteuerung entsteht. Es ergibt sich der sog. Pauschalierungsvorteil oder -nachteil, je nachdem, ob die tatsächlich gezahlten Vorsteuerbeträge größer oder kleiner der pauschalierten Vorsteuer nach § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG sind (Burmann und Jochimsen, Agrarwirtschaft 28(10), 293). Dies hat auch der EuGH bereits festgestellt und explizit als unionsrechtlich konform eingeschätzt (EuGH, Urteil vom 12.10.2017 – Rs. C-262/16, HFR 2017, 1182). Danach könne das Risiko einer Überkompensation der Vorsteuerbelastung auf der Ebene in-

dividueller Betriebe bei einer Vereinfachungsregelung bestehen. Dem könne nur dadurch Rechnung getragen werden, dass Art. 299 MwStSystRL die Festlegung der Vorsteuerpauschale in der Art regelt, dass diese im Mittel aller pauschalierenden Betriebe nicht zu Erstattungen führt und somit andere Betriebe im Sinne dieses Artikels unterkompensiert würden (so auch Riegler, UR 2015, 334). Es handelt sich bei dem Pauschalierungsvorteil um einen Wert „vor Steuern vom Einkommen und Ertrag“ (Brandes und Odening, Investition, Finanzierung und Wachstum in der Landwirtschaft, Stuttgart 1992, 129).

$$\begin{aligned} & \text{Vorsteuerpauschale (Umsätze * 10,7 \%)} \\ & - \text{tatsächliche Vorsteuerbelastung} \\ \hline & = \text{Pauschalierungsvorteil/-nachteil} \end{aligned}$$

Zumindest bei unionsrechtlich konform ermittelter Vorsteuerpauschale kann die Durchschnittssatzbesteuerung im Mittel der pauschalierenden Betriebe keine Subventionierung sein (Riegler, UR 2015, 335). Sie führt korrekterweise für den durchschnittlichen Pauschalbetrieb zum gleichen Betriebsergebnis wie bei der Regelbesteuerung (Köhne und Wesche, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., Stuttgart 1995, 167). Sie ist insofern bei erfolgsneutraler Vorsteuerpauschale ohne Einkommenseffekt für die Pauschallandwirte als Aggregat. Die Ermittlung dieser erfolgsneutralen Vorsteuerpauschale wird generell als schwer zu lösendes statistisches Problem betrachtet. Köhne (Agrarwirtschaft 29(1), 22) führt in Bezug auf die Ermittlung der Durchschnittssätze an, dass deren Ermittlung anhand sektoraler Gesamtrechnungen mit zunehmendem Anteil optierender Betriebe, die aus der „Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung“ herausgerechnet werden müssen, Berechnungen auf Basis von Buchführungsdaten von der Datengrundlage her unterlegen ist. Diese Betrachtung lässt das EU-Recht aber nicht zu. Der Art. 298 MwStSystRL schreibt bezüglich der Ermittlung der Durchschnittssätze eine makroökonomische Da-

tenbasis vor. Buchführungsdaten sind dagegen dem mikroökonomischen Bereich zuzuordnen. Der Durchschnittssatz soll zukünftig anhand eines jährlichen Monitorings überprüft und ggf. angepasst werden. Aktuelle Berechnungszahlen zeigen eine Absenkung an. Eine längerfristige Kalkulation des Pauschalierungsvorteils für den individuellen Betrieb ist somit mit hoher Unsicherheit behaftet.

Für den einzelnen Betrieb ist die Pauschalierung in den seltensten Fällen erfolgsneutral. Dazu müsste die fiktive Vorsteuerbelastung gemäß den Pauschalen des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG genau den tatsächlich gezahlten Vorsteuerbeträgen entsprechen (*Burmann und Jochimsen, Agrarwirtschaft* 28(10), 293). Das wird unionsrechtlich nicht beanstandet (EuGH, Urteil vom 12.10.2017 – Rs. C-262/16, HFR 2017, 1182). Ist die tatsächlich gezahlte Vorsteuerbelastung geringer als die Vorsteuerpauschale, ergibt sich ein Pauschalierungsvorteil, andernfalls ein Pauschalierungsnachteil (*Burmann und Jochimsen, Agrarwirtschaft* 28(10), 293). Für die Höhe des Pauschalierungsvorteils sind eine Reihe von Einflussfaktoren von besonderer Relevanz. In der Literatur werden die folgenden hervorgehoben:

- **Wertschöpfung.** Je höher der Umsatz des luf Betriebs, desto höher ist die eingemommene Umsatzsteuer bzw. Vorsteuerpauschale. Gleichzeitig sinkt mit zunehmendem Anteil des Gewinns am Umsatz auf der anderen Seite der Anteil des Aufwands; die tatsächliche Vorsteuerbelastung nimmt folglich gegenüber der mit den realisierten Umsätzen vereinnahmten Vorsteuerpauschale ab (*Burmann und Jochimsen, Agrarwirtschaft* 28(10), 293 f.). Der Pauschalierungsvorteil steigt mit der Wertschöpfung des luf Betriebs (*Bunjes/Leonard/Heidner, UStG* § 24 Rz. 2; *Schmitz in Agatha/Eisele/Fichtelmann/Schmitz/Bröse, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 7. Aufl., Herne* 2016, Rz. 1622).
- **Zusammensetzung des Betriebsaufwands.** Der Pauschallandwirt zahlt auf die von ihm bezogenen Vorleistungen entweder den allgemeinen Regelsteuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG von 19 % oder den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 UStG in Höhe von 7 %, den Durchschnittssatz gemäß § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG von 10,7 %, bei Bezug von anderen Pauschallandwirten, oder gar keine Vorsteuer, wenn der Umsatz nicht steuerbar oder nach § 4 UStG steuerbefreit ist. Die Zusammensetzung der Betriebsausgaben hat meist erheblichen Einfluss auf die Höhe des Pauschalierungsvorteils. Während die Vorleistungen in der Veredelung meist ermäßigt besteuert sind (Jungtiere, Kraftfutter), findet auf die Vorleistungen im Ackerbau in den meisten Fällen der Regelsteuersatz Anwendung.
- **Arbeitsintensität.** Arbeitsleistung ist nicht mit Vorsteuer belegt. Das gilt für die eigene Arbeitsleistung des Betriebsleiters und der Familienarbeitskräfte, aber auch für die im luf Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer. Wird dagegen vom Lohnunternehmer Gebrauch gemacht, ist dessen Arbeitsleistung ebenfalls mit Umsatzsteuer belastet (*Köhne und Wesche, Landwirtschaftliche Steuerlehre, 3. Aufl., Stuttgart* 1995, 172). Bei einer arbeitsintensiven

Bewirtschaftung (mit eigenen Arbeitskräften) steigt ceteris paribus der Pauschalierungsvorteil, demgegenüber sinkt dieser bei kapitalintensivem Wirtschaften.

- **Investitionsausgaben.** Die Vorsteuerpauschalen des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG decken auch die auf Investitionen anfallende Vorsteuer ab (*Leingärtner/Ruffer, Kap. 56 Rz. 21*). Mit zunehmender Investitionsquote sinkt ceteris paribus der Pauschalierungsvorteil (*Hartmann/Metzemacher/Schilcher, UStG E* § 24 UStG Rz. 51). Die Investitionstätigkeit war in der Vergangenheit häufig der entscheidende Grund für einen Betrieb, von der Option des § 24 Abs. 4 UStG Gebrauch zu machen (*Bunjes/Leonard/Heidner, UStG* § 24 Rz. 131; *Leingärtner/Ruffer, Kap. 60 Rz. 1*; *Reiß/Kraeusel/Langer/Tehler, UStG* § 24 Rz. 21). In der Regel sind die Investitionskosten mit dem hohen Regelsteuersatz von 19 % belastet. Dies trifft zumindest auf die bedeutenden Fälle von Investitionen in technische Anlagen und Maschinen sowie die Errichtung von Gebäuden zu.
- **Vermarktung an zum Vorsteuerabzug berechnigte Unternehmer.** Der Vorsteuerausgleich des pauschalierenden Landwirts gelingt nur, wenn der um den Durchschnittssatz des § 24 Abs. 1 UStG erhöhte Preis am Markt durchgesetzt werden kann (*Schmitz in Agatha/Eisele/Fichtelmann/Schmitz/Bröse, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 7. Aufl., Herne* 2016, Rz. 1622). Die meisten landwirtschaftlichen Produkte unterliegen bei der Regelbesteuerung dem ermäßigten Steuersatz von 7 % gemäß § 12 Abs. 2 UStG. Dies ist bei vorsteuerabzugsberechtigten Abnehmern kein Problem, denn der pauschalierende Landwirt darf die Umsatzsteuer offen in seinen Rechnungen ausweisen (*Bunjes/Leonard/Heidner, UStG* § 24 Rz. 2). Bei den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmern sieht das anders aus. Dazu zählen zum einen die Endverbraucher und zum anderen im Kontext der Landwirtschaft vor allem die Pauschallandwirte (*Leingärtner/Ruffer, Kap. 56 Rz. 25*). Für sie ist der Bruttopreis entscheidend. Ist der Anteil entsprechender Abnehmer am Gesamtumsatz hoch, muss dieses entsprechend bei der Ermittlung des Pauschalierungsvorteils berücksichtigt werden (*Leingärtner/Ruffer, Kap. 60 Rz. 1*).

Da es nur zwei Vorsteuerpauschalsätze gibt, einen für die Forstwirtschaft (derzeit 5,5 %) und einen für den gesamten restlichen landwirtschaftlichen Sektor (derzeit 10,7 %), können nicht nur für individuelle Betriebe, sondern für Betriebstypen generell Vorteile oder Nachteile in dem Pauschalierungsverfahren des § 24 UStG bestehen (*Leingärtner/Ruffer, Kap. 56 Rz. 23*). So ergeben sich für Veredelungsbetriebe, und dort vor allem in der Mast, regelmäßig Vorteile aus der Pauschalierung, während im Ackerbau und dort insbesondere im spezialisierten Getreidebau häufig die Regelbesteuerung die bessere Wahl ist. Jedoch ist eine Berechnung des Pauschalierungsvorteils immer im Einzelfall aufzustellen.

6. Zusammenfassung

Der § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG enthält ab dem 1.1.2022 mit Bezug auf das Kalenderjahr 2021 eine persönliche Zugangsbeschränkung zur Durchschnittssatzbesteuerung beim umsatzsteuerlichen Unternehmer. Es sind vor allem drei Aspekte, die bei einem (unfreiwilligen) Wechsel zur Regelbesteuerung finanzielle Folgen nach sich ziehen. Der jährliche Gesamtvorteil (oder -nachteil) der Pauschalierung ergibt sich aus den ersparten Buchführungs- und Steuerberatungskosten sowie der Möglichkeit zur Realisierung von Pauschalierungsvorteilen. Die Vorsteuerberichtigung gemäß § 15a UStG kann nach dem Wechsel zur Regelbesteuerung je nach Investitionsverhalten in den Jahren vor dem Wechsel zu Einzahlungen bei dem

Landwirt führen. So können eventuell entfallende Vorteile aus der umsatzsteuerlichen Pauschalregelung einen gewissen Zeitraum nach dem Wechsel zur Regelbesteuerung kompensiert werden. Während die zusätzlichen Buchführungs- und Steuerberatungskosten relativ gut anhand eines pauschalen Ansatzes abgeschätzt werden können, sind die betrieblichen Pauschalierungsvorteile und Vorsteuerberichtigungsvolumen in hohem Maße von den individuellen Betriebscharakteristika abhängig und somit auf dieser Ebene zu analysieren.



Hannes Kamphuis ist Steuerberateranwärter bei der PARTA Steuerberatungsgesellschaft mbH, Niederlassung Euskirchen.