

Berichte über Ausschuss- und Forumssitzungen der Deutschen Gesellschaft für Agrarrecht im Rahmen des 74. Agrarrechtsseminars in Goslar, 23.-26.9.2019

VI. Forum: Aktuelle Entwicklungen im Agrarwirtschaftsrecht

Rechtsanwalt Ingo Glas, Ausschussvorsitzender (*)

Im Rahmen des 74. Agrarrechtsseminars in Goslar fand unter der Leitung des Vorsitzenden des Ausschusses für Agrarwirtschaftsrecht, Rechtsanwalt Ingo Glas, ein Forum statt. Dieses befasste sich mit dem Thema

EU-Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland wegen USt-Durchschnittssatzbesteuerung - Auswirkungen für Agrarbetriebe -

Die EU-Kommission hat am 25.07.2019 beschlossen, Deutschland beim EuGH im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens zu verklagen. Die Kommission wirft Deutschland vor, dass die nationale Umsetzung der USt-Pauschalierung gegen die Mehrwertsteuer-System-Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 (MwStSyst-RL) verstoße. Bei einem erfolgreichen Klageverfahren bestünde die Notwendigkeit des deutschen Gesetzgebers, das USt-Pauschalierungssystem in § 24 UStG zu ändern. Eventuell wären die auf dieser Grundlage in der Vergangenheit gewährten Vergünstigungen von Agrarunternehmern zurück zu fordern. Die USt-Pauschalierung wird in Deutschland von ca. 180.000 Landwirtschaftsbetrieben in Anspruch genommen, die bei einem festgestellten Verstoß jährlich ca. 200 Mio. € zu viel vereinnahmt hätten. Bei einer möglichen Rückforderung, die sich auf einen Zeitraum bis zu 10 Jahren beziehen kann, könnten sich für deutsche Landwirtschaftsbetriebe eine finanzielle Belastung von bis zu 2 Mrd. € ergeben.

A. Umsatzsteuerpauschalierung

Das deutsche Umsatzsteuerrecht ordnet sich dem umsatzsteuerlichen EU-Recht in der MwSt-Syst-RL unter. Für Landwirte gelten die besonderen Regelungen in § 24 UStG mit der dort normierten Durchschnittssatzbesteuerung. Dieses Besteuerungssystem ist eine nach Art. 295 MwSt-Syst-RL zulässige Besteuerungsform als Sonderregelung für Land- und Forstwirte. Die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG stellt in Deutschland die gesetzliche normale Besteuerungsform für die umsatzsteuerliche Behandlung von Lieferungen landwirtschaftlicher Eigenerzeugnisse (landwirtschaftliche Urproduktion), Lieferungen von landwirtschaftlichen Eigenerzeugnissen, die bis zur sogenannten ersten Verarbeitungsstufe be- oder verarbeitet worden sind und von landwirtschaftlichen Dienstleistungen an andere Landwirte jeweils durch landwirtschaftliche Unternehmer dar, sofern sie nicht zur Regelbesteuerung optieren. Bei der Anwendung der Pauschalierungsregelung wird fingiert, dass die Vorsteuerbeträge aus den Eingangsrechnungen dem Betrag der Umsatzsteuer für die zuvor benannten Lieferungen und Leistungen entsprechen. Um die Umsatzsteuerbeträge mit den Vorsteuerbeträgen in Übereinstimmung zu bekommen hat der deutsche Gesetzgeber den Steuersatz bei Anwendung der Pauschalierung auf 10,7 % festgelegt.

B. Kritik der EU-Kommission

Die Kritik der Kommission am deutschen Pauschalierungssystem knüpft im Wesentlichen an drei Kriterien an.

Zum einen gewährt § 24 UStG die Pauschalierung jedem Agrarunternehmen, unabhängig von seiner Rechtsform, seiner betrieblichen Größe und der Frage, ob für andere Zwecke Buchführungsaufzeichnungen vorgenommen werden. Nach der MwSt-Syst-RL soll das Pauschalierungssystem aber nur denjenigen Landwirten zugute kommen, bei denen Aufzeichnungspflichten für umsatzsteuerliche Zwecke auf besondere Schwierigkeiten stoßen. Demzufolge wird kritisiert, dass in Deutschland selbst diejenigen Betriebe von der Pauschalierung Gebrauch machen können, die bereits aus anderen Gründen Bücher führen und diese ohne einen zusätzlichen organisatorischen Aufwand zur Grundlage der Ermittlung ihrer Umsätze und der Vorsteuer machen können. Dadurch kämen sämtliche pauschalierende Agrarunternehmen in den Genuss der Subventionswirkung der Pauschalierungsregelung. Sie würden dadurch gegenüber Landwirten anderer EU-Staaten ungerechtfertigte Wettbewerbsvorteile erzielen. Hierin erkennt die Kommission einen Verstoß gegen Art. 296 Abs. 1 MwSt-Syst-RL.

Zum anderen sei der von der Bundesregierung ermittelte Pauschalsteuersatz von 10,7 % fehlerhaft ermittelt und daher unionsrechtswidrig im Sinne von Art. 299 MwSt-Syst-RL festgelegt worden. Dadurch, dass er höher ausfällt, als die kalkulierte Vorsteuer, gewährt er den deutschen Landwirten einen weiteren Wettbewerbsvorteil. Der Bundesrechnungshof hat in einem Bericht an das BMF nach § 88 Abs. 2 BHO über die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG vom 17.04.2019 seine Untersuchungen zur Frage zusammengefasst, ob in Deutschland mit einem Pauschalsteuersatz von 10,7 % eine Überkompensierung vorliegt. Er kommt zum Ergebnis, dass der Pauschalsteuersatz bei 9,4 % liegen müsse.

Schließlich sei Art. 297 MwSt-Syst-RL verletzt, indem Deutschland der Europäischen Kommission den Pauschalausgleich-Prozentsatz nicht vor seiner Anwendung mitgeteilt habe.

C. Wirkungen einer Vertragsverletzung

Beim Urteil im Vertragsverletzungsverfahren handelt es sich um ein Feststellungsurteil, das für den angegriffenen Mitgliedstaat die Pflicht begründet, den gerügten Zustand abzustellen, Art. 260 Abs. 1 AEUV. Soweit es um die Pflicht zur Nichtanwendung unionsrechtswidriger Normen geht, entsteht diese Pflicht sofort, d. h. mit Erlass des Urteils. Wenn ein vom EuGH für vertragswidrig erklärtes nationales Gesetz noch nicht aufgehoben ist, müssen die Gerichte des betroffenen Staates gegebenenfalls die Beachtung des EuGH-Urteils sicherstellen. An der Wirkung des Urteils in einem Vertragsverletzungsverfahren für die Zukunft bestehen daher keine Zweifel. Umstritten ist dagegen, ob und inwieweit der verurteilte Mitgliedsstaat die Folgen der Vertragsverletzung auch mit Wirkung für die Vergangenheit beseitigen muss.

Eine Entscheidung über die Frage, ob von einer Vertragsverletzung auszugehen ist, besagt noch nicht, ob das deutsche Pauschalierungssystem zugleich eine unionsrechtswidrige Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt. Diese Frage ist grundsätzlich in einem eigenständigen

Beihilfeverfahren zu prüfen. Wird der Beihilfecharakter bejaht kommt es sodann für die Entscheidung, ob diese Beihilfe von den Landwirten zurückgefordert werden muss, darauf an, ob es sich um eine Bestandsbeihilfe oder eine neue Beihilfe handelt. Eine Rückforderung kommt grundsätzlich nur beim Vorliegen einer neuen Beihilfe in Betracht (Art. 1 lit. c), Art. 17 EU (VO) 2015/1589, Beihilfeverfahrens-VO). Die Regelung in § 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG wäre dann als Beihilfe einzustufen, wenn sie eine staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfe gleich welcher Art ist, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen droht (Art. 107 Abs. 1 AEUV).

Die Frage, ob es sich beim deutschen Pauschalierungssystem um eine Beihilfe handelt, kann im Rahmen dieser Darstellung nicht weiter vertieft werden. Für die weiteren Ausführungen wird allerdings vom Beihilfecharakter ausgegangen. Die weitere Untersuchung widmet sich vielmehr der Frage, ob es sich um eine Bestandsbeihilfe oder um eine neue Beihilfe handelt.

Als bestehende Beihilfen gelten unter anderem Beihilfenregelungen und Einzelbeihilfen, die beim Beitritt der Bundesrepublik Deutschland zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) am 01.01.1958 eingeführt waren und weiterhin anwendbar sind. Die USt-Pauschalierung für Landwirte in § 24 UStG geht auf das Jahr 1968 zurück mit danach veränderten Durchschnittssätzen. Damit wurden die Regelungen zur USt-Pauschalierung nach dem Beitritt der Bundesrepublik Deutschland zur EWG eingeführt, so dass es sich aus diesem Grund nicht um eine bestehende Beihilfe handelt.

Als Bestandsbeihilfen gelten aber auch Beihilfen, die zu dem Zeitpunkt als sie eingeführt wurden, keine Beihilfe waren und später aufgrund der Entwicklung des Binnenmarktes zu Beihilfen wurden, ohne dass sie eine Änderung durch den betreffenden Mitgliedstaat erfahren haben. Die USt-Pauschalierung für Landwirte in § 24 UStG könnte demzufolge auch dann als Bestandsbeihilfe eingestuft werden, wenn es bei ihrer Einführung im Jahr 1968 keine europäischen Regelungen gab, die im Anwendungsbereich des § 24 UStG Wettbewerbsregelungen aufgestellt hatten, so wie sie in ihrer Kernaussage im Art. 107 AEUV enthalten sind. Aber bereits Art. 42 des EWG-Vertrags vom 25.03.1957 sah vor, dass die Wettbewerbsregeln – und damit das Beihilfenrecht – auf die Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse und den Handel mit diesen Anwendung finden, wenn der Europäische Rat dies gesondert bestimmt. In Art. 4 der Verordnung Nr. 26 vom 04.06.1962 erklärte der Europäische Rat die Beihilfevorschriften für die Erzeugung bestimmter landwirtschaftlicher Produkte und den Handel mit ihnen für anwendbar. Zu diesen Produkten gehören Getreide, Fleisch, Fleischerzeugnisse, Milch sowie Milcherzeugnisse. Aufgrund der Entstehungsgeschichte des europäischen Beihilfenrechts dürfte es sich bei der deutschen USt-Pauschalierung für die Landwirtschaft im Jahr 1968 bereits bei ihrer Einführung um eine Beihilfe im Sinne des europäischen Wettbewerbsrechtes gehandelt haben. Daher liegt auch aus diesem Grund keine bestehende Beihilfe im Sinne von Art. 1 lit. b) Ziff. v) EU (VO) 2015/1589 (Beihilfeverfahrens-VO) vor.

Von einer bestehenden Beihilfe ist aber auch insoweit auszugehen, wenn sie nach den vorstehenden Kriterien zwar keine Bestandsbeihilfe wäre, sie aber aufgrund der 10-jährigen beihilferechtliche „Verjährungsfrist“ als solche gilt (Art. 1 lit. b) Ziff. iv) i. V. m. Art. 17 EU (VO) 2015/1589, Beihilfeverfahrens-VO). Danach wäre die USt-Pauschalierung nur insoweit als bestehende Beihilfe einzustufen, wie die Begünstigungen vor mehr als zehn Jahren, d. h. vor dem Jahr 2009, eingetreten sind.

Im Ergebnis ist zwischen der Einordnung in die beihilferechtlichen Verfahrensregime zu unterscheiden: Die USt-Pauschalierung vor dem Jahr 2009 – und die daraus folgenden Begünstigungen – sind eine bestehende Beihilfe. Die seit 2009 durch die USt-Pauschalierung vermittelten Begünstigungen für die Landwirtschaft sind als neue Beihilfe einzustufen.

Rechtswidrig sind neue Beihilfen, wenn sie unter Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV eingeführt worden sind (Art. 1 lit. f) EU (VO) 2015/1589, Beihilfeverfahrens-VO). Danach müssen neue Beihilfen der Kommission vor ihrer Einführung angezeigt werden und die Kommission darf die Beihilfe nicht beanstanden. Soweit hier ersichtlich wurde dieses Verfahren nicht eingehalten.

D. Auswirkung auf bestandskräftige Steuerbescheide

Angesichts des langen Rückwirkungszeitraums bei EU-rechtswidrigen neuen Beihilfen von 10 Jahren stellt sich die Frage, inwiefern auch bestandskräftige USt-Bescheide aufgehoben bzw. geändert werden können und Steuernach- oder -rückforderungen möglich sind. Ist ein Steuerbescheid bestandskräftig, endet ein Vorbehalt der Nachprüfung, sind Festsetzungsfristen verstrichen und bestehen keine sonstigen Möglichkeiten zur Änderung eines Steuerbescheids können diese grundsätzlich nach nationalem Recht nicht mehr aufgehoben oder geändert werden. Dieser sonst im Steuerrecht übliche Vertrauensschutz wird durch das unionsrechtliche Verbot zur Gewährung steuerlicher Beihilfen gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV durchbrochen. Selbst wenn nach deutschem Steuerrecht Bestandskraft einer Steuerveranlagung eingetreten ist, müssen die darin enthaltenen nichtgenehmigten neuen Beihilfen nebst Zinsen zurückgefordert werden. Sofern nach nationalem Recht eine Ausschlussfrist vorgesehen ist, die eine Rückforderung ausschließen würde, wäre diese Regelung unionsrechtlich unzulässig. Weder das Vertrauen in die Bestandskraft deutscher Gesetze oder in ein Verwaltungshandeln, eine steuerrechtliche Festsetzungsverjährung nach § 169 AO noch eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO schützt vor einer Rückforderung unerlaubter Beihilfen. Daher steht auch das gemäß Art. 20 Abs. 3 GG bestehende Verbot einer echten Rückwirkung nicht entgegen, wenn Steuergesetze geändert werden müssen, um eine Rückforderung unionsrechtswidriger steuerlicher Beihilfen zu regeln. Nach Ansicht des BFH stellt die Gefahr eines Vertragsverletzungsverfahrens einen zwingenden Grund des Gemeinwohls dar, das durch Art. 20 Abs. 3 GG bestehende Verbot einer echten Rückwirkung einzuschränken.

*) Der Autor ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Agrarrecht und Fachanwalt für Steuerrecht in der Kanzlei Geiersberger Glas & Partner mbB, Rostock