

## Stellungnahme

### **I. Vorwort**

Der HLBS e. V. bedankt sich für die Möglichkeit zu einer Stellungnahme zu dem geplanten Gesetzentwurf der Bundesregierung. Gleichwohl kann innerhalb der eingeräumten Frist von weniger als 24 Stunden der Gesetzentwurf schon aus rein tatsächlichen Gründen nicht ernsthaft geprüft werden.

Der HLBS begrüßt, dass die Umsatzsteuerpauschalierung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe in einem ersten Schritt europarechtskonformen Rahmen beibehalten wurde und in einem weiteren Schritt zukunftsfähig ausgerichtet wird. Die europarechtlich notwendige Anpassung des Durchschnittsatzes in einem jährlichen Verfahren begegnet grundsätzlich keinen Bedenken, jedoch steht die vorgesehene Verfahrensweise in grundsätzlichem Widerspruch zu den verfassungs- und steuerrechtlichen Grundsätzen des Gesetzesvorbehalts und der praktischen Umsetzbarkeit.

### **II. Zu den einzelnen Regelungen**

Die Bundesregierung plant in Übereinstimmung mit europarechtlichen Vorgaben den Durchschnittssatz für Pauschallandwirte auf einen jeweils aktuellen Wert anzupassen; für das Jahr 2022 soll der Durchschnittssatz 9,5% betragen. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes (JStG) 2020 hatte der Gesetzgeber der Bundesregierung aufgegeben, 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 Bundesministerium der Finanzen daher dem Gesetzgeber eine Änderung des Durchschnittssatzes vorschlagen, soweit dies aufgrund der ermittelten Vorsteuerbelastung erforderlich ist.

#### **1) Berechnung des Durchschnittsatzes nicht realitätsgerecht und folgerichtig ausgestaltet**

Die Berechnung des Durchschnittsatzes bestimmt sich nach den Regelungen des Entwurfs aus dem Verhältnis der Summe der Vorsteuern zu der Summe der Umsätze aller Unternehmer. Der gesetzliche Anwendungsbereich des § 24 Abs. 1 S. 1 UStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 dahingehend eingeschränkt, dass die Regelung nur noch für Unternehmer (§ 19 Abs. 3 UStG) Anwendung findet, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600 000 Euro

betragen haben. Die Berechnung, die die Summe der Umsätze aller Unternehmer ins Verhältnis zur Summe der Vorsteuern setzt, erfordert deshalb eine realitätsgerechte und folgerichtige Bestimmung der auszuwählenden Berechnungsgrundlagen. Denn das aus Artikel 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) entstammende Gebot der Folgerichtigkeit dient nicht (nur) der Identifizierung einer steuerlichen Ungleichbehandlung, sondern stellt vor allem an die Rechtfertigungsgründe besondere Transparenz-anforderungen.

Unseres Erachtens dürfen nur die Vorsteuern und Umsätze der Unternehmer i.S.v. § 24 Abs. 1 S. 1 UStG bei der Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes in das Summen-Verhältnis miteinbezogen werden, wenn land- und forstwirtschaftliche Umsätze vorliegen und der Unternehmer, die Umsatzgrenze von 600.000 € unterschreitet. Nur so kann dem Grundsatz einer realitätsgerechten und damit folgerichtigen Besteuerung Rechnung getragen werden.

Die Gesetzesformulierung müsste daher heißen: § 24 Abs. 5 S. 1 – neu:

*Der Durchschnittssatz ergibt sich aus dem Verhältnis der Summen der Vorsteuern zu der Summe der Umsätze der Unternehmer i.S.v § 24 Abs. 1 Satz 1 die ihre Umsätze nach Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 versteuern, in einem Zeitraum von 3 Jahren. (...)*

## **2) Jährliche Veröffentlichung des Umsatzsteuerpauschalsatzes durch Exekutive entspricht nicht dem rechtsstaatlichen Gesetzesvorbehalt**

Nach der Neuregelung soll der geltende Umsatzsteuersatz grundsätzlich jedes Jahr spätestens zum 30. September des Kalenderjahres, in dem er ermittelt wurde, im Bundesgesetzblatt veröffentlicht werden. Die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt soll rein deklaratorisch wirken.

Dieses Vorgehen halten wir nach Artikel 20 Abs. 3 GG mit den verfassungs- und steuerrechtlichen Grundsätzen des Gesetzesvorbehalts im Rahmen der Eingriffsverwaltung für unvereinbar. Die rechtsstaatlichen Rahmenbedingungen erfordern vielmehr eine Ermächtigung des Gesetzgebers und eine materiell-rechtliche Normierung im Wege einer Rechtsverordnung. Dies ergibt sich aus folgenden Erwägungen:

In der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes vom 5. November 2014 (1 BvF 3/11 - BVerfGE 137, 350) zu einem Normenkontrollantrag hinsichtlich des Luftverkehrssteuergesetzes hat das Gericht entschieden, dass eine Ermächtigung des Bundesministeriums der Finanzen durch Rechtsverordnung die Steuersätze jeweils mit Wirkung zu Beginn eines Kalenderjahres prozentual neu festzusetzen, den Anforderungen des Grundgesetzes an eine gesetzliche Ermächtigung der Exekutive zum Erlass von Rechtsverordnungen im Bereich des Steuerrechtes genügen muss. Nur wenn dem Verordnungsgeber keine Entscheidung über das „Ob“ und das „Wie“ der Senkung von Steuern eingeräumt wird, sondern ihm lediglich die jährlich obligatorische Neuberechnung der Steuersätze nach genau bestimmten Vorgaben aufgegeben wird, entspricht dies rechtsstaatlichen Grundsätzen.

Dies bedeutet, dass im Steuerrecht, dessen Steuerbelastungsentscheidungen und Tarifgestaltungen weitgehend vom Willen des Gesetzgebers abhängen, von einem strengen Gesetzesvorbehalt auszugehen ist. Die allein ausreichende Grundlage für die Besteuerung i. S. d. Gesetzmäßigkeit (Tatbestandsmäßigkeit) sind Gesetze im formellen Sinn. Wegen des in der Besteuerung liegenden Grundrechtseingriffs gilt für die Auferlegung von Abgaben stets der Vorbehalt des Gesetzes, weshalb sie nicht Gegenstand von Maßnahmen der Exekutive sein können, auch wenn Sie im Bundesgesetzblatt veröffentlicht werden.

Aus diesem Grunde sollte eine Ermächtigungsgrundlage zum Erlass einer Rechtsverordnung geschaffen werden. Bei einer Gemeinschaftssteuer kann mittels Rechtsverordnung der Bundesregierung der nach den gesetzlichen Vorgaben zu ermittelnde Steuersatz gemäß § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 des Gesetzes in Anlage 5 des formellen Gesetzes unter Wahrung des Gesetzesvorbehalts und unter angemessener Beteiligung der davon betroffenen Länder aktualisiert werden.

### **3) Jährliche Anpassung rechtssicher und dynamisch ausgestalten**

Dem Erfordernis, für die Neuberechnung von Steuersätzen genaue rechtliche Vorgaben zu machen wird durch dem Gesetzesentwurf nicht entsprochen. Die durch § 24 Abs. 5 UStG –neu– geplanten gesetzlichen Vorgaben sind mangels Definition der den Berechnungen zugrunde liegenden makroökonomischen Daten im Sinne des Artikels 298 der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie nicht klar und unmissverständlich formuliert.

Ferner sollte ein dynamisches Verfahren zur realitätsgerechten Anpassung des festzulegenden Steuersatzes gemäß § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 des Gesetzes im Wege einer hier rechtsstaatlich gebotenen Rechtsverordnung ermöglicht werden. Aus diesem Grund sollte die Berechnungsweise in einer neuen Anlage zum UStG, der Anlage 5 (neu) gesetzlich normiert werden. Wir schlagen daher folgende Formulierung vor:

**§ 24 wird wie folgt geändert:**

- a) *In Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 und Satz 3 wird jeweils die Angabe „10,7 Prozent“ durch die Wörter „den in Anlage 5 des Gesetzes für das jeweilige Kalenderjahr geltenden Durchschnittssatz“ ersetzt.*
- b) *In der Anlage 5 (neu) sollte folgende Formulierung neu aufgenommen werden:*

**Anlage 5 (zu § 24 Absatz 1 Nummer 3)**

**Durchschnittssteuersätze**

*Für die übrigen Umsätze nach § 24 Absatz 1 Nummer 3 beträgt der Durchschnittssteuersatz, für die nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2023 ausgeführten Umsätze, 9,5 Prozent.*

**4) Dynamisches Verfahren der jährlichen Anpassung erfordert Rechtssicherheit für Wirtschaft und Verwaltung durch ausreichenden zeitlichen Vorlauf**

In der von der Bundesregierung geplanten Fassung des § 24 Abs. 5 UStG (neu) wird geregelt, dass der Durchschnittssatz jährlich automatisch auf den jeweils aktuellen Wert angepaßt wird.

Mit der kurzfristigen, jährlichen Anpassung wird zukünftig eine steuerlich rechtssichere Beratung der land- und forstwirtschaftlichen Mandate unmöglich gemacht, da die Prognose der steuerlichen Belastung in einer Optionsplanung nicht im Ansatz belastbar sein wird.

Zur Wahrung der Planungs- und Rechtssicherheit von Wirtschaft und Verwaltung sollte daher eine Änderung bis zum 30. Juni des der Änderung vorangehenden Kalenderjahrs und eine Bagatellgrenze von 10 % normiert werden. Dies berücksichtigt einerseits, dass eine ausreichend bemessene Zeitspanne zur Vornahme von umsatzsteuerrechtlichen Programmänderungen sowohl für

die Verwaltung als auch für die Wirtschaft erforderlich ist. Andererseits wird dadurch gewährleistet, dass geringfügige Änderungen zu keinem unverhältnismäßigen Umstellungsaufwand für die Finanzverwaltung als auch für die Steuerpflichtigen entstehen. Dies gilt insbesondere deshalb, weil die Bagatellgrenze sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten der Steuerpflichtigen wirkt.

Wir erachten es für zielführend, Änderungen des Pauschalsteuersatzes nur dann vorzunehmen, wenn sich Abweichungen vom Vorjahr in einem Rahmen von über 10 % Abweichungsgrad ergeben. Dies dient dem Interesse aller land- und forstwirtschaftlichen Mandanten und deren Berater:

Wir schlagen daher für § 24 Abs. 5 UStG folgende Formulierung vor:

*„(5) <sup>1</sup>Der Steuersatz nach Anlage 5 des Gesetzes ergibt sich aus dem Verhältnis der Summe der Vorsteuern zu der Summe der Umsätze aller Unternehmer, die ihre Umsätze nach § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 versteuern. <sup>2</sup>Der Quotient ist auf eine Nachkommastelle kaufmännisch zu runden und ergibt den Durchschnittssteuersatz. <sup>3</sup>Er wird auf der Grundlage der makroökonomischen Daten im Sinne des Artikels 298 der Mehrwertsteuer-system-Richtlinie, in der jeweils geltenden Fassung, anhand der letzten drei vorliegenden Landwirtschaftlichen Gesamtrechnungen und den zeitlich damit übereinstimmenden Umsatzsteuerstatistiken jährlich neu ermittelt. <sup>4</sup>Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Anlage 5 des Gesetzes bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres mit Wirkung des darauffolgenden Kalenderjahres anzupassen, wenn die Abweichung vom zuletzt gültigen Durchschnittssteuersatz mehr als 10 Prozent beträgt.“*

### **III. Zusammenfassung**

Zusammenfassend sollten die Rechtsänderungen somit aussehen:

Das Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 10. März 2021 (BGBl. I S. 330) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 24 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 und Satz 3 wird jeweils die Angabe „10,7 Prozent“ durch die Wörter *„den in Anlage 5 des Gesetzes für das jeweilige Kalenderjahr geltenden Durchschnittssatz“* ersetzt.

b) Folgender Absatz 5 wird angefügt:

*„(5) Der Steuersatz nach Anlage 5 des Gesetzes ergibt sich aus dem Verhältnis der Summe der Vorsteuern zu der Summe der Umsätze aller Unternehmer, die ihre Umsätze nach § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 versteuern. Der Quotient ist auf eine Nachkommastelle kaufmännisch zu runden und ergibt den Durchschnittssteuersatz. <sup>3</sup>Er wird auf der Grundlage der makroökonomischen Daten im Sinne des Artikels 298 der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie, in der jeweils geltenden Fassung, anhand der letzten drei vorliegenden Landwirtschaftlichen Gesamtrechnungen und den zeitlich damit übereinstimmenden Umsatzsteuerstatistiken jährlich neu ermittelt. Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Anlage 5 des Gesetzes bis zum 30. Juni eines Kalenderjahres mit Wirkung des darauffolgenden Kalenderjahres anzupassen, wenn die Abweichung vom zuletzt gültigen Durchschnittssteuersatz mehr als 10 Prozent beträgt.“*

2. Dem Gesetz wird folgende Anlage 5 angefügt:

#### **Anlage 5 (zu § 24 Absatz 1 Nummer 3)**

##### **Durchschnittssteuersätze**

*Für die übrigen Umsätze nach § 24 Absatz 1 Nummer 3 beträgt der Durchschnittssteuersatz,*

- 1. für die nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2023 ausgeführten Umsätze, 9,5 Prozent.*

Wir bitten um die Berücksichtigung unserer Anregungen und stehen für Rückfragen gerne zur Verfügung.

Berlin, den 5. Oktober 2021

Hauptverband der landwirtschaftlichen Buchstellen  
und Sachverständigen e. V.