

wetru 

Umsatzsteuerliche Pauschalierung Wo stehen wir 2019?

Landesverbandstagung HLBS NRW 2019

Sprockhövel, 21.02.2019

1 Bestens beraten.

wetru 

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
2. Grundlage – Die MwStSystRL
3. Das EU-Vertragsverletzungsverfahren
4. Die Pauschalierung ist richtlinienkonform auszulegen
5. Aktuelle Rechtsprechung
6. Fazit

2 Bestens beraten.

wetreu 

1. Einleitung

- Die Umsatzsteuer ist europäisches Recht!
 - 01.01.1967 – Einführung des Allphasen-Netto-System
 - 17.05.1977 – Die 6. EG-Richtlinie
 - 01.01.2004 – Einführung der MwStSystRL
 - Pauschalierung als Sonderform Art. 295 ff. MwStSystRL
 - Pauschalierung ist eine Kann-Bestimmung Art. 296 MwStSystRL
 - Festlegung von Pauschalausgleichsätzen Art. 297 MwStSystRL
 - Datengrundlage: makroökonomische Daten Art. 298 MwStSystRL
 - Verbot der Überkompensation Art. 299 MwStSystRL
- Deutsches Recht (§ 24 UStG) muss im Einklang mit dem höherrangigen europäischen Recht stehen
- richtlinienkonforme Auslegung des deutschen Rechts ist notwendig

3 Bestens beraten.

wetreu 

2. Grundlage – die MwStSystRL

- **Art. 295 Abs. 1 MwStSystRL**
 - Definition des landw. Erzeugers – Tätigkeit im Rahmen eines land-, forst-, oder fischwirtschaftlichen Betriebs (Abs. 1 Nr. 1)
 - landw. Betrieb ist ein Betrieb, der in den einzelnen MS im Rahmen der in Anhang VII genannten **Erzeugertätigkeiten** als solcher gilt (Abs. 1 Nr. 2)
 - „Pauschallandwirt“ ist ein landw. Erzeuger, der unter die Regelung dieses Kapitels fällt (Abs. 1 Nr. 3)
 - „**landwirtschaftliche Erzeugnisse**“ sind die Gegenstände, die im Rahmen der in Anhang VII aufgeführten Tätigkeiten erzeugt werden (Abs. 1 Nr. 4)
 - „**landwirtschaftliche Dienstleistungen**“ – mit Hilfe der Ak oder der normalen Ausrüstung des luf-Betriebs erbracht werden und die normalerweise zur landw. Erzeugung beitragen, und zwar insbesondere die in **Anhang VIII** aufgeführten DL (Abs. 1 Nr. 5)

4 Bestens beraten.

wetreu 

2. Grundlage – die MwStSystRL

- **Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL**
 - Verarbeitungstätigkeiten sind der landwirtschaftlichen Erzeugung gleichgestellt, wenn sie
 - im Wesentlichen mit Erzeugnissen aus seiner landwirtschaftlichen Produktion und
 - mit Mitteln ausgeübt werden, die die normalerweise in luf-Betrieben verwendet werden

Bestens beraten.

5

wetreu 

2. Grundlage – die MwStSystRL

- **Anhang VII : Verzeichnis der Tätigkeiten der landwirtschaftlichen Erzeugung im Sinne des Artikels 295 Abs. 1 Nr. 4**
 - **Anbau** (Ackerbau einschl. Weinbau, Obstbau, Anbau von Pilzen und Gewürzen, Erzeugung von Saat- und Pflanzgut, Betrieb von Baumschulen)
 - **Tierzucht und Tierhaltung** in Verbindung mit Bodenbewirtschaftung (Viezucht und –haltung, Geflügel, Kaninchen, Imkerei, Seidenraupenzucht, Schnecken-zucht)
 - in Deutschland: VE-Grenzen zu beachten
 - § 24 UStG verweist auf § 51 BewG
 - **Forstwirtschaft**
 - **Fischwirtschaft**

Bestens beraten.

6

wetreu 

2. Grundlage – die MwStSystRL

➤ **Anhang VII: Exemplarisches Verzeichnis der landwirtschaftlichen Dienstleistungen im Sinne des Art. 295 Abs. 1 Nr. 5**

- Anbau-, Ernte-, Dresch-, Press-, Lese und Einsammelarbeiten
- Verpackung und Zubereitung
- Lagerung landw. Erzeugnisse
- Hüten, Zucht und Mästen von Vieh
- Vermietung normalerweise in IuF-Betrieben verwendeter Mittel zu IuF-Zwecken
- technische Hilfe
- Vernichtung schädlicher Pflanzen und Tiere, Behandlung durch Besprühen
- Betrieb von Be- und Entwässerungsanlagen
- Beschneiden und Fällen von Bäumen

Bestens beraten.

wetreu 

3. Das EU - Vertragsverletzungsverfahren

➤ Grundsätzliche Schritte eines EU-Vertragsverletzungsverfahrens

- 1. Schritt: Auskunftersuchen durch Fristsetzungsschreiben
 - Frist zur Rückantwort 2 Monate
- 2. Schritt: förmliche Aufforderung zur Einhaltung des EU-Rechts
 - Fristsetzung ebenfalls i.d.R. 2 Monate
- 3. Schritt: bei Nichteinhaltung Einreichung der Klage bei dem EuGH
- 4. Schritt: Urteil des EuGH – Umsetzung in nationales Recht verpflichtend
- 5. Schritt: Geldstrafe bei Nichteinhaltung möglich
 - (Art. 260 Abs. 3 des Lissabonvertrages)

Bestens beraten.



3. Das EU - Vertragsverletzungsverfahren

- Schreiben vom 08.03.2018 der EU-Kommission an Deutschland
 - es werden drei Verstöße Deutschlands gegen die MwStSystRL gerügt
 - alle Landwirte mit Einkünften nach § 13 EStG unterliegen der Pauschalierung – unabhängig von Größe, Betriebsform etc. – unvereinbar mit Art. 296 MwStSystRL
 - Pauschalsatz von 10,7% führt zu einer strukturelle Überkompensation – Verstoß gegen Art. 298 MwStSystRL
 - keine Mitteilung von Deutschland über die Anwendung des Pauschalsatzes von 10,7% an die Kommission vor seiner Anwendung – Verstoß gegen Art. 297 MwStSystRL



3. Das EU - Vertragsverletzungsverfahren

- Schreiben vom 08.03.2018 der EU-Kommission an Deutschland
 - Aufforderung an Deutschland, sich zu den Rügen zu äußern
 - Frist 2 Monate
- Pressemitteilung der EU-Kommission vom 24.01.2019
 - Aufforderung der EU-Kommission, die dt. Ausgestaltung der Pauschalierung dem EU-Recht anzupassen
 - Androhung der Klage beim EuGH
 - Frist 2 Monate

wetreu 

3. Das EU - Vertragsverletzungsverfahren

- bisheriger Standpunkt der Bundesregierung: Die nationale Ausgestaltung im Rahmen des § 24 UStG ist EU-rechtskonform
 - Stellungnahme an die EU-Kommission
 - so auch zu einer kleinen Anfrage der FDP an die Bundesregierung v. 09.05.2018
- Hinweise
 - weiterer Fortgang bleibt abzuwarten
 - Pauschalierung wird erhalten bleiben – fraglich ist die Ausgestaltung

11 Bestens beraten.

wetreu 

4. Die Pauschalierung ist richtlinienkonform auszulegen

Verpachtung luf- Betrieb BMF v. 03.08.92	Verkauf v. Biogas seit 01.04.2011 UStAE	Vermietung Fewo BMF v. 28.11.05	Handelsware BFH v. 14.06.2007
Verkauf von Anlagevermögen 01.01.2011 UStAE	Pauschalierung ist richtlinienkonform auszulegen		Entsorgungs- leistungen Klärschlamm BFH v. 23.01.13
Vermietung WG > 12 Monate BMF v. 28.11.05	Verkauf Ackerstatus BFH v. 08.02.18	Verpachtung Eigenjagd BFH v. 11.02.99	Überlassung VE FG S-H v. 21.11.16

12 Bestens beraten.



4. Die Pauschalierung ist richtlinienkonform auszulegen

- Ausgangspunkt der Pauschalierung
 - alles was LuF im Sinne des EStG ist = Pauschalierung nach § 24 UStG
- Harmonisierung des europäischen Mehrwertsteuersystems
 - permanenter Anpassungsdruck durch BFH-Rechtsprechung
 - sukzessive Anpassung und Berücksichtigung durch den UStAE
- Umsatzsteuer ist europäisches Recht – wir müssen immer von der MwStSystRL aus denken
- die Pauschalierung ist richtlinienkonform auszulegen – ständige Rechtsprechung des BFH



5. Aktuelle Themen

- Der landwirtschaftliche Betrieb im Sinne des UStG
- landwirtschaftliche Dienstleistungen
- landwirtschaftliche Verarbeitungstätigkeiten
- Gestaltungsberatung



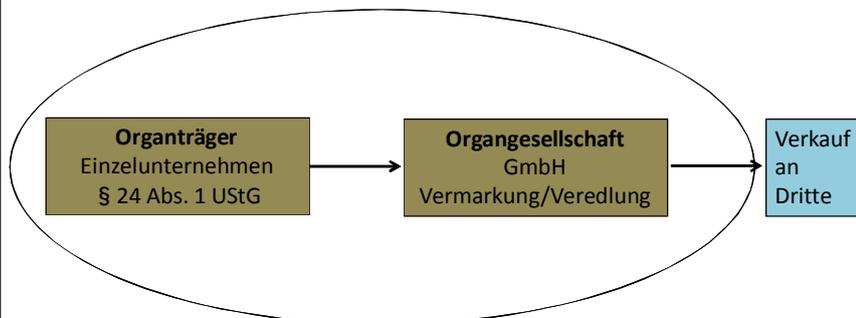
5. Aktuelle Themen

- § 24 Abs. 1 UStG
 - Für die im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze
 - **landw. Betrieb**
 - nach den Regelungen der MS sowie im Rahmen der Erzeugertätigkeiten nach Anhang VII MwStSystemRL
 - Umsatzbezogene Betrachtung



5. Aktuelle Themen

- Der landwirtschaftliche Betrieb – Umsatzsteuerliche Organschaft





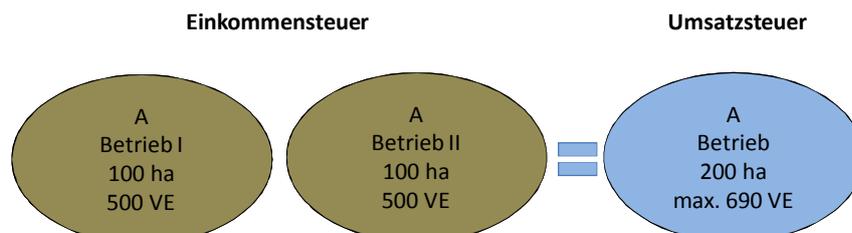
5. Aktuelle Themen

- Der landwirtschaftliche Betrieb - Umsatzsteuerliche Organschaft
 - § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG
 - Eingliederung (finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch) einer Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse
 - Unionsrechtlich zulässig (Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL)
 - Folge: Tätigkeit der Organgesellschaft ist dem Organträger zuzuordnen
 - § 24 UStG ist auf den Organkreis einheitlich anzuwenden
 - landw. Umsätze im Sinne des § 24 Abs. 1 UStG führen auch bei der Organgesellschaft zu pauschalierenden Umsätzen
 - regelbesteuerte Umsätze der Organgesellschaft führen auch zu Vorsteuerabzug bei dem Organträger
- BFH v. 10.08.2017 – V R 64/2016 BFH/NV 2018 S. 158 Nr. 1
- BFH v. 13.11.2013 – XI R 2/2011, BStBl. 2014 II S. 543



5. Aktuelle Themen

- Der landwirtschaftliche Betrieb – Zusammenfassung ertragsteuerlich getrennter Betriebe
 - zwei einkommensteuerlich getrennte Betriebe desselben Unternehmers sind für umsatzsteuerliche Zwecke als ein einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb zu erfassen



- FG Münster v. 20.02.2018 – 15 K 180/15 U, Rev. V R 11/18



5. Aktuelle Themen

- Der landwirtschaftliche Betrieb – Zusammenfassung ertragsteuerlich getrennter Betriebe
 - § 24 UStG verweist auf § 51 BewG
 - Unionsrechtskonform, da Tierhaltung nicht schlechthin begünstigt wird, sondern nur im Zusammenhang mit der Bodenbewirtschaftung
 - Degression der VE (§ 51 Abs. 1a BewG) ist ebenfalls unionsrechtskonform, da ansonsten Charakter der „industriellen Tierproduktion“
 - Industrielle Tierproduktion = keine verwaltungstechnischen Schwierigkeiten i.S. d. Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL (EuGH v. 12.10.2017 – C 262/16 „Shields & Sons Partnership“ HFR 2017, S. 1182)
 - auch § 24 Abs. 4 UStG kann auch nicht auf ertragsteuerliche Teilbetriebe beschränkt werden (BFH v. 23.04.1998 – V R 64/96)
 - FG Münster v. 20.02.2018 – 15 K 180/15 U, Rev. V R 11/18



5. Aktuelle Themen

- Der landwirtschaftliche Betrieb
- Folgen für die Praxis:
 - landw. Betrieb – umsatzsteuerlich sind alle ertragsteuerlichen Einzelbetriebe des Unternehmers einheitlich zu betrachten
 - m. E. Zusammenfassung aller Flächen (auch über 100 km hinaus)
 - Zusammenrechnung aller Vieheinheiten (z.B. auch bei Organträger und Organgesellschaft)
 - in der Beratung bei viehintensiven Betrieben zu berücksichtigen

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- landwirtschaftliche Dienstleistungen
- landwirtschaftliche Dienstleistungen = 24 Abs. 1 UStG, wenn
 - ein landwirtschaftlicher Erzeuger
 - mit Hilfe der Arbeitskräfte des Betriebes
 - WG verwendet, die zu der normalen Ausrüstung des landw. Betriebes gehören
 - sonstige Leistungen tragen normalerweise zur landwirtschaftlichen Erzeugung bei
 - exemplarische Liste in Anhang VIII zu Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 MwStSystRL

21

Bestens beraten.

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- landwirtschaftliche Dienstleistungen
- Frage – was bedeutet „ mit Hilfe der Arbeitskräfte des Betriebes“
 - Arbeitskraft muss auch im landw. Betrieb eingesetzt werden
 - es kann sich dabei auch um den Betriebsinhaber handeln
 - ein nahezu vollständiger Einsatz außerhalb des Betriebes führt zur Regelbesteuerung, da Einsatz im eigenen Betrieb nicht hinreichend gegeben ist
 - im Urteilsfall 260 – 280h monatlicher Einsatz im Betrieb des Vaters
- BFH v. 24.08.2017 – V R 8/17, BFH/NV 2018, S. 65

22

Bestens beraten.

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- landwirtschaftliche Dienstleistungen
- Frage – was bedeutet „normale Ausrüstung des Betriebes“
 - Einsatz des einzigen Mähreschers des landw. Betriebes
 - eigene gedroschene Flächen ca. 20%
 - überbetrieblich gedroschene Flächen ca. 80%
 - Mähdrusch = landw. Dienstleistung
 - Art. 295 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. Anhang VIII Nr. 1 MwStSystRL
 - Umsatzbezogene Betrachtung: Vorsteuerbelastung aus AK des Mähreschers = Ust 10,7% - typisierende Betrachtung
 - keine weitere wirtschaftliche Betrachtung
 - 20% Eigenanteil nicht unerheblich –
- BFH v. 06.09.2018 – V R 55/17, BFH/NV 2019 S. 125 Nr. 2

23

Bestens beraten.

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- landwirtschaftliche Dienstleistungen
- Hinweise für die Praxis
 - BFH definierte keine klare Grenze
 - nach Auffassung des HLBS: „nicht unerheblich“ = > 10%
 - BFH-Urteil gilt nur für Erstmaschinen
 - 2. Mährescher wäre m.E. schädlich
 - betragsmäßige Begrenzung lt. UStAE (51.000 € Aufgriffsgrenze) spielt m.E. keine Rolle
 - MwStSystRL sieht keine betragsmäßige Begrenzung vor
- BFH v. 06.09.2018 – V R 55/17, BFH/NV 2019 S. 125 Nr. 2

24

Bestens beraten.

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- landwirtschaftliche Dienstleistungen - Gülleentsorgung
- Gülle = landwirtschaftliches Erzeugnis (z.B: OFD Karlsruhe v. 15.08.2018 – S 7410)
- Lieferung selbst erzeugter Gülle = § 24 Abs. 1 UStG
- Abnahme selbst erzeugter Gülle gegen Entgelt
 - Entsorgungsleistung gegenüber Dritten
 - grundsätzlich Regelbesteuerung (s. BFH zu Klärschlamm, Speisereste)
 - Ausnahme: Abnahme von Landwirt

25

Bestens beraten.

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- landwirtschaftliche Dienstleistungen - Gülleentsorgung
- Abnahme selbst erzeugter Gülle gegen Entgelt
 - Ausnahme: Abnahme von Landwirt
 - wenn ein landwirtschaftlicher Erzeuger mit der normalen Ausrüstung seines luf-Betriebes (mit Hilfe seines Bodens)
 - zur landwirtschaftlichen Erzeugung beiträgt (trägt zur Einhaltung der Düngerverordnung bei abgebenden Betrieb bei)
 - Anhang VIII Nr. 3 Lagerung
 - Folge: m.E. Anwendung 10,7% möglich – so auch Rüttinger
 - abzugrenzen – Entsorgungsleistung an Biogasanlagen, Maschinenring etc.

26

Bestens beraten.



5. Aktuelle Themen

- landwirtschaftliche Verarbeitungstätigkeit
 - Herstellung von Fruchtojoghurt aus eigenen landw. Erzeugnissen
 - bestimmte Verarbeitungstätigkeiten werden den landw. Erzeugnissen gleichgestellt (Art. 295 Abs. 2 MwStSystRL)
 - Zumischung von Fruchtzusatz nicht Wesentlich (betrug 14%)
 - Verarbeitung erfolgte mit Mitteln, die typischer Weise im landw. Betrieb eingesetzt werden
 - Verweis des Abschn. 24.2 Abs. 2 UStAE auf „Verarbeitungsstufen“ unerheblich
- BFH v. 27.09.2018 – V R 28/17, BFH/NV 2019 S. 180 Nr. 2



5. Aktuelle Themen

- landwirtschaftliche Verarbeitungstätigkeit
 - Hinweis für die Praxis
 - „Verarbeitungsstufen“ sind ertragsteuerliche Abgrenzungskriterien
 - für umsatzsteuerliche Betrachtung unerheblich
 - es kommt auf die verwendeten Hilfsmittel an
 - „industrielle Milchverarbeitung“ = Regelbesteuerung
 - Auswirkung auf bisherige Abgrenzungskriterien (Rinderhälfte, Schweineviertel, Mehl etc.) unklar
- BFH v. 27.09.2018 – V R 28/17, BFH/NV 2019 S. 180 Nr. 2

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- Gestaltungsberatung – Ende des Verpächtermodells
- keine Option nach § 9 Abs. 2 UStG bei Vermietung an pauschalierenden Landwirt
 - Sinn und Zweck von § 9 Abs. 2 UStG war die Vermeidung von sog. Vorschaltmodellen
 - Optionswahlrecht nur für „zum vollen Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer“
 - § 24 Abs. 1 UStG berechnete nicht zum vollen Vorsteuerabzug
 - daher löst Wechsel nach § 24 Abs. 4 UStG auch § 15a UStG aus
- BFH v. 01.03.2018 - V R 35/17, BFH/NV 2018 S. 801 Nr. 7

Bestens beraten.

29

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- Gestaltungsberatung – Ende des Verpächtermodells
- BFH verweist Verfahren an das FG Niedersachsen zurück
 - es ist zu prüfen, inwieweit BV steuerpflichtig vermietet werden
 - § 4 Nr. 12 S. 2 UStG
 - Berücksichtigung des EuGH v. 18.01.2018 (Stadion Amsterdam)?
 - Einheitlichkeit des Steuersatzes bei einheitlicher Leistung
 - Einheitliche Leistung (Stall + Melkstand + Stalleinrichtung)?
- BFH v. 01.03.2018 - V R 35/17, BFH/NV 2018 S. 801 Nr. 7

Bestens beraten.

30

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- Gestaltungsberatung – Ende des Verpächtermodells
- BFH entscheidet gegen Abschn. 9.2 Abs. 2 UStAE
- Reaktion der Finanzverwaltung ist noch offen
 - Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO gegeben
 - Voraussetzung: es liegt bereits ein Verwaltungsakt vor
- bei steuerpfl. Vermietung
 - § 14c UStG ist zu beachten
 - steuerfreie Vermietung löst § 15a UStG aus
 - kein VSt-Abzug aus laufenden Rechnungen gegeben
- BFH v. 01.03.2018 - V R 35/17, BFH/NV 2018 S. 801 Nr. 7

31

Bestens beraten.

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- Gestaltungsberatung – Ende des Verpächtermodells
- aktuelle Bauvorhaben – Baubeginn in noch nicht veranlagten Jahren
 - § 176 Abs. 2 AO greift nicht
- m.E. Übergangsregelung durch BMF dringend notwendig
 - BFH-Urteil ist noch nicht veröffentlicht!
- Gestaltungsberatung sollte aktuell vermieden werden
- Haftungsrisiko durch § 9b EStG – Aktivierung der Ust
 - Bau im Rahmen LuF-Betrieb Ust = Aufwand
- BFH v. 01.03.2018 - V R 35/17, BFH/NV 2018 S. 801 Nr. 7

32

Bestens beraten.

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- Gestaltungsberatung – Tierhaltungskooperation i.S.d. § 51a BewG
- erfordert die Anwendung des § 24 UStG bei einer Tierhaltungskooperation das Vorliegen einer ertragsteuerlichen Mitunternehmerschaft?
 - Mitunternehmerschaft = Mitunternehmerrisiko + Mitunternehmerinitiative
 - soweit Stimmrechte der Kommanditisten keinerlei Auswirkung auf Grund der vertraglichen Gestaltung haben fehlt es an Mitunternehmerinitiative
 - § 51a BewG, Verweis auf § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG, Verweis auf § 15 EStG
- FG Niedersachsen v. 16.06.2017 – 11 K 98/17, Rev. BFH XI R 24/17

33

Bestens beraten.

wetreu 

5. Aktuelle Themen

- Gestaltungsberatung – Tierhaltungskooperation i.S.d. § 51a BewG
 - Begriff der Gesellschaft ist ertragsteuerlich zu verstehen
 - bei nicht ausreichender Mitunternehmerinitiative Voraussetzungen des § 51a BewG nicht gegeben
 - Folge: Komplementär führt Einzelunternehmen, keine Übertragung von VE möglich, keine Anwendung des § 24 UStG
- Hinweise für die Praxis:
 - mündliche Verhandlung des BFH im Feb 2019
 - erste Ust-Sonderprüfungen erfolgt
 - Zielsetzung: Hemmung der Verjährungsfristen
- FG Niedersachsen v. 16.06.2017 – 11 K 98/17, Rev. BFH XI R 24/17

34

Bestens beraten.

wetru 

6. Fazit

- Die Pauschalierung ist immer im Einklang mit der MwStSystRL anzuwenden
 - der Spielraum der Pauschalierung wird durch Rechtsprechung und Anwendungserlasse stetig eingeengt
 - Ausgang des Verfahrens der EU-Kommission ist völlig offen
 - möglicherweise erheblich Auswirkung auf viele Betriebe
 - Gestaltungen werden zunehmend kritischer durch Gerichtsbarkeit und Finanzverwaltung beurteilt
 - erhebliche Herausforderung an die Beratung
 - Abwägung von Vorteilen der Pauschalierung
 - Risiken bei der Empfehlung von Gestaltungen

35 Bestens beraten.

wetru 

Vielen Dank
für Ihre
Aufmerksamkeit

36 Bestens beraten.



Ansprechpartner |

Arne Suhr

GF, Steuerberater

Tel.: 04761 99 51 0

Fax: 04761 99 51 30

Mail: a.suhr@wetreu.de

wetreu Bremervörde Real Treuhand KG

Gnarrenburger str. 28

27432 Bremervörde