

Unterrichtung

durch den Bundesrechnungshof

Bericht des Bundesrechnungshofes gemäß § 99 BHO über Vorsteuererstattungen bei der Gründung von Familien- personengesellschaften in der Land- und Forstwirtschaft

Inhaltsverzeichnis	Seite
Vorbemerkung	2
Zusammenfassung	2
Abschnitt I	2
1 Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Umsätze	2
2 Auswirkungen der Gründung einer Personengesellschaft	3
Abschnitt II	3
1 Feststellungen des Bundesrechnungshofes	3
2 Stellungnahme des Bundesministers	4
Schlußbemerkung	4

Vorbemerkung

Der Bundesrechnungshof hat die steuerlichen Auswirkungen der Gründung von Familienpersonengesellschaften in der Land- und Forstwirtschaft geprüft. Solche Gesellschaftsgründungen führen nach derzeitiger Rechtslage zu einem erheblichen Vorsteuererstattungsanspruch, ohne daß eine entsprechende Umsatzsteuer vom Landwirt abzuführen ist. Eine sachliche Begründung für diese jeweils erheblichen Vorteile ist nicht ersichtlich. Die so erlangten Vorsteuererstattungen betragen vom Jahre 1986 bis Ende November 1989 allein in einem Oberfinanzbezirk 90 Mio. DM. Angesichts der Zahl landwirtschaftlicher Be-

triebe im ganzen Bundesgebiet besteht die Gefahr, daß die finanziellen Auswirkungen ein Vielfaches dieses Betrages ausmachen.

Wegen dieser Auswirkungen hält es der Bundesrechnungshof im Zusammenhang mit den gegenwärtigen Bemühungen, sachlich unbegründete Vorteile (Subventionen) abzubauen, für geboten, seine Feststellungen dem Deutschen Bundestag, dem Bundesrat und der Bundesregierung vorzulegen. Die geschilderten Vorteile könnten durch eine Änderung des § 24 Umsatzsteuergesetz ausgeschlossen werden.

Zusammenfassung

Umsätze aus landwirtschaftlichen Betrieben unterliegen einem besonderen Besteuerungsverfahren. Der Landwirt stellt seinen Abnehmern für seine Leistungen zwar Umsatzsteuer gesondert in Rechnung. Von der Umsatzsteuer braucht er aber — abgesehen von wirtschaftlich unbedeutenden Ausnahmen — nichts an das Finanzamt abzuführen; es werden pauschale Vorsteuern sowie ein besonderer Kürzungsanspruch — insgesamt in gleicher Höhe — gegengerechnet. Die „Durchschnittsbesteuerung“ entbindet landwirtschaftliche Betriebe im Regelfall von der Ermittlung der gezahlten Vorsteuern wie auch der eigenen Umsätze. Der besondere Kürzungsanspruch stellt eine Sonderhilfe für die Landwirtschaft über die Umsatzsteuer dar.

Die gesetzliche Regelung ermöglicht es Landwirten, erhebliche Vorsteuererstattungsansprüche auch außerhalb des normalen Lieferungs- und Leistungsverkehrs gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen.

Der Landwirt bringt seinen landwirtschaftlichen Betrieb in eine mit Angehörigen zu gründende Personengesellschaft ein, der er die Werte der einzubringenden Wirtschaftsgüter einschließlich Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Der Landwirt hat diese Umsatz-

steuer nicht abzuführen. Die Personengesellschaft entscheidet sich im Rahmen eines Wahlrechts für die Regelbesteuerung und hat damit einen erheblichen Vorsteuererstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt, ohne daß sich an den tatsächlichen Verhältnissen etwas verändert hat.

Im Gegensatz zu normalen landwirtschaftlichen Umsätzen, bei denen der Landwirt u. a. aus Vereinfachungsgründen im Ergebnis keine Umsatzsteuer zu zahlen hat, führt diese Gestaltung zu Erstattungen der Finanzämter, die in den geprüften Fällen im Durchschnitt von rd. 43 000 DM bis rd. 85 000 DM und in Einzelfällen weit über 100 000 DM hinausreichen. Diese Folgen gehen über den mit der besonderen Umsatzbesteuerung der Landwirtschaft verfolgten Zweck des Gesetzes, nämlich die Steuervereinfachung und die Ertragsverbesserung, hinaus.

Die Finanzverwaltung sieht sich meist außerstande, bei der gegenwärtigen Rechtslage den Erstattungsansprüchen wirksam zu begegnen, so daß nur in wenigen Fällen Anträge abgelehnt worden sind.

Die Problematik gewinnt noch dadurch an Gewicht, daß das beschriebene Verfahren wiederholt werden kann.

Abschnitt I

1 Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Umsätze

Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unterliegen im Regelfall einer Besteuerung nach Durchschnittssätzen, die nach Art der Um-

sätze gestaffelt sind (§ 24 Umsatzsteuergesetz — UStG). Von der Umsatzsteuerschuld des Landwirts werden pauschalisierte Vorsteuerbeträge abgezogen, ohne daß es des Nachweises eines Leistungsbezugs bedarf. In einigen Fällen verringert das die Umsatzsteuerschuld bereits auf Null. Ein zusätzlicher, bis zum 31. Dezember 1991 bestehender Kürzungsan-

spruch nach § 24 a UStG bewirkt bei den wesentlichen land- und forstwirtschaftlichen Umsätzen die vollständige Beseitigung der Umsatzsteuerzahllast. Der Landwirt kann gegenüber seinem Abnehmer die Umsatzsteuer gesondert ausweisen. Da er diese nicht an das Finanzamt abzuführen hat, kommt ihm im Ergebnis die Differenz zwischen dieser Umsatzsteuer und der Vorsteuer, die er im Rahmen seines Betriebes an andere gezahlt hat, als Subvention zugute. Damit wird die Ertragslage der Land- und Forstwirtschaft über das Instrument der Umsatzsteuer verbessert; dies stellt eine Abweichung von dem System der Umsatzsteuer dar, nach dem ein Unternehmer nur von tatsächlich angefallener Vorsteuer entlastet werden soll.

2 Auswirkung der Gründung einer Personengesellschaft

Diese Abweichung ermöglicht es Landwirten, außerhalb des üblichen Lieferungs- und Leistungsaustausches erhebliche Vorsteuererstattungen zu erzielen.

Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die bislang als Einzelunternehmen geführt wurden, werden seit dem Jahre 1986 verstärkt in Gesellschaften bürgerlichen Rechts (Gesellschaft) eingebracht. Mitgeschafter neben dem bisherigen Betriebsinhaber werden Familienangehörige, die ihre Arbeitskraft in die Gesellschaft einbringen. Die Gewährung von Gesell-

schaftsrechten für die Einbringung der Wirtschaftsgüter wird steuerlich als tauschähnlicher Umsatz behandelt.

Der einbringende Landwirt erteilt der Gesellschaft eine Rechnung für die eingebrachten Wirtschaftsgüter und weist die darauf entfallende Umsatzsteuer gesondert aus. Bei ihm wird der Einbringungsvorgang als unter §§ 24, 24 a UStG fallend behandelt, so daß er hierfür keine Umsatzsteuer abzuführen hat. Die Gesellschaft entscheidet sich im Rahmen eines Wahlrechts für die Regelbesteuerung, so daß ihre Umsätze für fünf Jahre nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes besteuert werden (§ 24 Abs. 4 Satz 1 UStG). Sie macht die ihr vom Landwirt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer gemäß § 15 UStG als Vorsteuern gegenüber dem Finanzamt geltend, was zu einer je nach der Größe des eingebrachten Betriebes mehr oder minder hohen Vorsteuererstattung führt. Im Unterschied zu normalen landwirtschaftlichen Umsätzen, bei denen die §§ 24, 24 a UStG nur bewirken, daß der Landwirt keine oder nur geringe Zahlungen an das Finanzamt leisten muß, führt die Gesellschaftsgründung dazu, daß das Finanzamt erhebliche Zahlungen an die Gesellschaft leistet.

Es ist sogar möglich, den Einbringungsvorgang mit Vorsteuerabzug in verhältnismäßig kurzen Zeitabständen zu wiederholen, wenn aus der Gesellschaft durch Ausscheiden von Gesellschaftern wieder ein Einzelunternehmen wird, das dann in eine mit einem anderen Familienmitglied neu gegründete Gesellschaft eingebracht wird.

Abschnitt II

1 Feststellungen des Bundesrechnungshofes

1.1

Der Bundesrechnungshof hat im Jahre 1990 bei vier Finanzämtern in drei Bundesländern Steuerakten zu derartigen Gesellschaftsgründungen eingesehen. Er hat festgestellt, daß sich die Finanzverwaltung nach bisheriger Rechtslage außerstande sieht, den Vorsteuererstattungsansprüchen wirksam zu begegnen. Wie der Bundesminister der Finanzen, der die Problematik der Regelung erkannt hatte, in einem Schreiben vom 19. Februar 1988 festgestellt hat, ist das einzige Instrument der Verwaltung zur Abwehr der Ansprüche der Nachweis eines Mißbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 Abgabenordnung — AO). Im Regelfall werden in den Gesellschaftsverträgen jedoch Gründe (Erbfolge, Bindung eines Angehörigen an den Betrieb, Verbesserung der Existenzfähigkeit des Betriebes, Ausbau der Produktionsanlagen u. a.) dargelegt, die die Gesellschaftsgründung als vernünftig und notwendig, zumindest sachlich vertretbar erscheinen lassen und die das Finanzamt nicht widerlegen kann. Der Bundesrechnungshof hat festgestellt, daß nur in ganz wenigen Ausnahmefällen Anträge wegen Mißbrauchs abgelehnt worden sind.

1.2

Die Vorsteuererstattungen lagen in den einzelnen geprüften Finanzämtern im Durchschnitt zwischen rd. 43 000 DM bis rd. 85 000 DM, in Einzelfällen lagen sie weit über 100 000 DM.

Aufgrund einer Anfrage des Bundesrechnungshofes bei den Finanzministern und Finanzsenatoren der Länder teilte der Bayerische Staatsminister der Finanzen mit, daß allein im Zuständigkeitsbereich der Oberfinanzdirektion Nürnberg in den Jahren von 1986 bis Ende November 1989 in 2 202 Fällen Vorsteuern beantragt und dabei Erstattungsansprüche in Höhe von rd. 90 Mio. DM anerkannt worden waren; für rd. 23 Mio. DM stand eine Entscheidung der zuständigen Finanzämter noch aus. Zwar lag in dem Bereich dieser Oberfinanzdirektion der Schwerpunkt der Gesellschaftsgründungen — aber angesichts der Gesamtzahl von rd. 630 000 landwirtschaftlichen Betrieben in den alten Bundesländern kann davon ausgegangen werden, daß sich der Gesamtbetrag erstatteter Vorsteuerbeträge inzwischen wesentlich erhöht hat. Diese Größenordnungen machen deutlich, daß sich die finanziellen Auswirkungen um ein Vielfaches erhöhen können, wenn nicht den Gestaltungen durch eine Gesetzesänderung entgegengewirkt wird.

Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß nach einem Schreiben des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen vom Februar 1990 sich die Fälle mehren, „in denen versucht wird, durch geschickte Gestaltung den Einbringungsvorgang mit Vorsteuerabzug in verhältnismäßig kurzen Zeitabständen zu wiederholen“.

1.3

Der Bundesrechnungshof ist der Auffassung, daß die Steuervorteile durch diese Gestaltungen über den mit den §§ 24, 24 a UStG vom Gesetzgeber verfolgten Zweck, die Erfüllung umsatzsteuerlicher Pflichten zu erleichtern und die Erträge aus der Landwirtschaft zu verbessern, weit hinausgehen. Darüber hinaus werden sie durch die Möglichkeit der Wiederholung in das Belieben des Betriebsinhabers gestellt. Dies stellt angesichts der großen Zahl landwirtschaftlicher Betriebe im Ergebnis eine erhebliche, wenn auch ungewollte Subvention zu Lasten des Umsatzsteueraufkommens dar, der die Finanzverwaltung mit dem Vorwurf des Mißbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) mit Erfolg nicht begegnen kann.

Der Übergang zur Regelbesteuerung kann zwar in Einzelfällen gegenüber der pauschalierten Abzugsfähigkeit der Vorsteuer bei der Gesellschaft zu einer gewissen Mehrbelastung führen. Dies wird im Ergebnis aber bei weitem nicht an die durch die Gesellschaftsgründung erreichbaren Vorteile heranreichen.

Der Bundesrechnungshof stellt eine Änderung des § 24 UStG z. B. dergestalt zur Diskussion, daß bei Geschäftsveräußerungen ein Steuersatz von 0 v. H. anzusetzen ist oder die bei der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes entstehende Um-

satzsteuer nicht durch die Vorsteuerpauschale des § 24 UStG abgedeckt ist.

Zwar wird sich der Satz der als Vorsteuern erstattungsfähigen Mehrwertsteuer wegen des Wegfalls des zusätzlichen Kürzungsanspruchs des § 24 a UStG zum 31. Dezember 1991 im allgemeinen von 11 v. H. auf 8,5 v. H. ändern; der dargestellte Vorteil wird sich damit jedoch nur etwas verringern, so daß eine Gesetzesänderung nicht entbehrlich erscheint.

2 Stellungnahme des Bundesministers

Der Bundesminister hat nach Mitteilung der Prüfungsfeststellungen und ihrer Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder ausgeführt, daß er — wie auch die Länder — dem Bundesrechnungshof darin zustimme, daß die Regelung des § 24 UStG in Verbindung mit der am 31. Dezember 1991 auslaufenden Regelung des § 24 a UStG geeignet sei, ungerechtfertigte Steuervorteile in Anspruch zu nehmen. Der Bundesminister habe sich daher in den jeweiligen Gesetzgebungsverfahren nachdrücklich dagegen ausgesprochen, die Umsatzsteuer als Träger von Einkommensbeihilfen für die Landwirtschaft einzusetzen. Er teilt insoweit die Auffassung des Bundesrechnungshofes, daß eine Lösung des Problemkreises im Wege einer Gesetzesänderung liegen könnte.

Da der Gesetzgeber durch das Pauschalierungsverfahren nach §§ 24 und 24 a UStG für einen bestimmten steuerlichen Bereich, nämlich den der Land- und Forstwirtschaft, bei Einführung der Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug am 1. Januar 1968 ein für alle Beteiligten vereinfachtes Besteuerungsverfahren schaffen wollte, müsse er sich auch bewußt gewesen sein, daß diese Regelungen die Gefahr der „mißbräuchlichen Inanspruchnahme von Subventionen“ in sich berge.

Schlußbemerkung

Der Bundesrechnungshof regt eine Prüfung an, ob die steuerlichen Auswirkungen dieser Gesellschaftsgründungen durch eine Rechtsänderung abzustellen sind.

Frankfurt am Main, 13. August 1991

Bundesrechnungshof

Dr. Zavelberg