

**Schriftliche Stellungnahme für die Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 4. Juli 2022**

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Achstes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen“ (BR-Drucksachen 0156/22)

Prof. Dr. Roland Ismer<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ. (LSE) ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg (FAU).

## A. Vorbemerkung

Beim Entwurf für das Achte Verbrauchsteueränderungsgesetz handelt es sich um ein Artikelgesetz mit einer Vielzahl von Einzelregelungen. Diese Einzelregelungen können naturgemäß in der vorliegenden Stellungnahme nicht sämtlich im Einzelnen behandelt werden. Vielmehr geht es in der Stellungnahme um ausgewählte Punkte. Dabei erfolgt eine Konzentration auf Fragen der Umsatzsteuer.

## B. Umsatzsteuerliche Möglichkeiten zur Verbesserung von Sachspenden

Das Problem: Sachspenden zur Verhinderung der Vernichtung von an sich noch brauchbaren Waren, die aber kommerziell nicht mehr genutzt werden können. Dies verbessert die Umwelt- und Klimabilanz, indem bestehende Emissionen nicht durch Vernichtung der Ware entwertet werden. Zudem besteht die Möglichkeit, die Waren zu sozialen Zwecken einzusetzen und damit einen Beitrag zur Verringerung sozialer Härten zu leisten. Dieses Thema gewinnt in der Gesellschaft, aber auch in der wissenschaftlichen Literatur zunehmend an Bedeutung.

Im Umsatzsteuerrecht wird allerdings eine **Hürde** aufgebaut, die die an sich gutwillige Finanzverwaltung wegen ihrer Bindung an Recht und Gesetz nicht ohne weiteres beseitigen kann. In der Sachspende liegt eine **unentgeltliche Wertabgabe, die nach § 3 Abs. 1b UStG** steuerbar ist, wenn wie meist nicht die Ausnahme für Geschenke von geringem Wert gilt. Da die Spendenempfänger regelmäßig nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, entsteht aus der Spende eine Umsatzsteuerlast des spendenden Unternehmens. Das ist ein Problem, das sich über die Mehrwertsteuersystemrichtlinie grundsätzlich in allen Mitgliedstaaten so stellt und soweit ersichtlich auch überall diskutiert wird.

**De lege lata sind drei Gestaltungsansätze denkbar:**<sup>2</sup> Erstens kann versucht werden, die Ausnahme für **Geschenke von geringem Wert** auszunutzen. Zweitens könnte man die **Bemessungsgrundlage minimieren** mit der Folge, dass die Umsatzsteuerlast ebenfalls minimiert wird. Diesen Ansatz hat die Kommission in der Vergangenheit als Antwort auf eine Frage aus dem Europäischen Parlament vorgeschlagen. Und drittens schließlich könnte man versuchen, die Leistungsbeziehungen umzukehren. Auch wenn es auf den ersten Blick gewagt erscheinen mag: Bei zutreffender Betrachtung könnte man sich

---

<sup>2</sup> Vgl. dazu etwa BMF v. 18.3.2021 – III C 2 - S 7109/19/10002 :001, DOK 2021/0251308 u. DOK 2021/0251343, BStBl. I 2021, 384 u. 628, DStR 2021, 734; *Streit*, MwStR 2021; *Meyerling*, DStR 2021, 2614.

durchaus auf den Standpunkt stellen, dass der Leistungsempfänger der verderblichen (oder anderweitig ökonomisch nicht verwertbaren) Sachspende gegenüber dem Leistenden seinerseits eine, und zwar die einzige Leistung erbringt. Wenn die Vernichtung von Waren für zunehmend inakzeptabel gehalten wird beim Kreis der Kunden, dann erbringt der Leistungsempfänger mit der Entgegennahme der Waren eine Dienstleistung. Diese kann einem geringen Entgelt unterworfen werden in Form einer weiteren finanziellen Zahlung an den Empfänger der Waren. Hilfreich wäre an dieser Stelle eine Positionierung der Finanzverwaltung, die darauf hinweist, dass solche Transaktionen durchaus kommerziell sinnvoll sein können in einem gewandelten Konsumumfeld, in dem auch ethische und ökologische Aspekte eine erhebliche Bedeutung bekommen. Dagegen würde auch nicht sprechen, dass damit das Problem auf die karitativen Abnehmer verlagert würde. Denn deren Entnahmen sind schon deswegen nicht steuerpflichtig nach § 3 Abs. 1b UStG, weil sie insoweit keinen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen haben.

Jenseits dessen bestünde auch die Möglichkeit einer **Gesetzesänderung**. Als überzeugender Ort könnte hier, wenn die Mitgliedstaaten darüber Einstimmigkeit erzielen, die **Mehrwertsteuersystemrichtlinie mit einem entsprechenden Wahlrecht** oder die **Mehrwertsteuerdurchführungsverordnung** mit einer entsprechenden Klarstellung zu ergänzen. Allerdings ist hier zu bedenken, dass in den Mitgliedstaaten, in denen die ertragsteuerlichen Regelungen einen signifikanten Wert der Sachspende fordern, die umsatzsteuerliche Bewertung nicht auf das Ertragsteuerrecht ausstrahlt. Eine **Regelung im deutschen Recht**, die unter Umständen nach der Änderung der Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu den Steuerermäßigungstatbeständen partiell möglich wäre, sollte hingegen abgesehen werden. Andernfalls droht hier eine rechtspolitisch problematische Zerfaserung der Steuerermäßigungstatbestände, die sich nur schwer wieder einfangen ließe. Außerdem wäre eine solche Lösung auch nur eine partielle Lösung.

### C. Erweiterung des Katalogs von Reverse Charge um Emissionsberechtigungen des nationalen Emissionshandels

**Vorgeschlagene Regelung:** Durch Artikel 12 Nr. 2 soll der Anwendungsbereich des Reverse Charge-Verfahrens in § 13b Abs. 2 UStG Nr. 6 erweitert werden um Emissionsberechtigungen aus dem nationalen Emissionshandel.

**Ziel:** Durch die Anordnung von Reverse Charge wird Betrugsmodellen entgegengetreten, die darin bestehen, dass ein Leistungsempfänger Vorsteuer geltend macht, während der Leistende die geschuldete Umsatzsteuer nicht entrichtet.

**Bewertung:** Die vorgeschlagene Neuregelung setzt den bereits bisher eingeschlagenen komplexen Weg erfolgt, die Liste der Tatbestände, die dem Reverse Charge-Verfahren unterliegen, kontinuierlich zu verlängern. Damit kann zwar einzelnen Betrugsmodellen entgegengetreten werden, sobald diese in der Praxis erkannt wurden. Dies erscheint im Bereich Emissionsberechtigungen durchaus plausibel. Die Erweiterung dieses Tatbestands für das Reverse Charge-Verfahren ist daher an sich sinnvoll und sollte umgesetzt werden. Jedoch stellt die Regelung nur eine partielle Lösung dar. Daher sollten die technologischen Möglichkeiten der Einführung eines elektronischen Meldesystems, idealerweise verbunden mit einem Übergang zu einem generellen Reverse Charge, für eine Verbesserung genutzt werden.

### Hintergrund

In der Vergangenheit ist der Handel mit Emissionsberechtigungen genutzt worden für massiven Umsatzsteuerbetrug. Im grenzüberschreitenden Handel unterliegen Emissionsberechtigungen als Dienstleistungen in jedem Fall dem Reverse Charge-Verfahren, so dass der Erwerber die Umsatzsteuer schuldet. Hingegen ist bei innerstaatlichen Transaktionen der leistende Unternehmer der Steuerschuldner, wenn keine Sonderregelung zur Erweiterung des Reverse Charge eingreift. Auf dieser Grundlage lässt sich vergleichsweise einfach ein Betrugsmodell aufsetzen:<sup>3</sup> Ein Unternehmer im Inland gibt vor, Emissionsberechtigungen im Inland erworben zu haben und macht Vorsteuererstattungsansprüche geltend. Er leistet die Berechtigungen an ein ausländisches Unternehmen, so dass Reverse Charge eingreift. Im Ergebnis bekommt er damit eine Vorsteuererstattung. Das ausländische Unternehmen kann die Berechtigungen erneut ins Inland veräußern, so dass das Betrugssystem erneut von vorn beginnt. Die Achillesferse bei diesem Betrugsmodell ist die Möglichkeit, die Vorsteuer abziehen zu können, gleichzeitig aber steuerfrei ins Ausland zu liefern.

Letztlich handelt es sich um Problem der gewandelten technologischen Möglichkeiten: Das Rechnungssystem ist nach wie vor primär papierbasiert. Die Digitalisierung stellt aber umfassende Fälschungsmöglichkeiten zur Verfügung, die kaum erkennbar sind. Die Einführung von Reverse Charge in diesem Bereich schließt damit ein vergleichsweise einfaches Betrugsmodell.

Die Einführung der Regelung ist mit EU-Recht vereinbar. Zwar erfasst die Regelung des Art. 199a MwStSystRL den hier vorliegenden Fall nicht. Auf Grundlage von Artikel 395

---

<sup>3</sup> Vgl. dazu auch EuGH v. 8.12.2016 – C-453/15, A und B.

der Mehrwertsteuersystemrichtlinie wurde Deutschland mit Durchführungsbeschluss (EU) 2021/1778 des Rates vom 5. 10. 2021 (ABl. L 360 vom 11.10.2021, S. 117) aber ermächtigt, von Artikel 193 MwStSystRL abzuweichen.

#### Elektronische Meldesysteme und Reverse Charge als bessere Lösung des Problems

Der stückweise Ansatz bedeutet immer Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich des Anwendungsbereichs. Zugleich erfasst er auch an sich eigentlich unverdächtige Konstellationen. Zudem bedeutet er letztendlich immer, dass hinter den Geschäftsmodellen des Mehrwertsteuerbetrugs hinterhergelaufen wird. Der deutsche Gesetzgeber sollte demgegenüber auf europäischer Ebene darauf drängen, dass moderne Möglichkeiten der Betrugsbekämpfung zugelassen werden.

In diesem Zusammenhang sind die Chancen durch die elektronische Rechnungsstellung zu beachten. Die Regierungsparteien haben sich im Koalitionsvertrag auf die Einführung eines elektronischen Meldesystems bei der Umsatzsteuer geeinigt. Hier hatte Italien ein beachtenswertes Modell vorgelegt in der Form eines zwingenden Clearance-Verfahrens. Dabei müssen Rechnungen, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, über den Server der Finanzbehörde verschickt werden. Dieses weitreichende Verfahren funktioniert offensichtlich zuverlässig in der Praxis. Zwischenzeitlich gibt es aber verschiedenen Mitgliedstaaten – und zwar insbesondere in Frankreich – weiterreichende Entwicklungen, so dass sich die Tendenz erkennen lässt, anstelle einer zentralen Plattformlösung wie in Italien zumindest auch die Übermittlung über dezentrale Systeme zuzulassen. Die europäische Kommission hat angekündigt, im dritten oder vierten Quartal dieses Jahres einen Legislativvorschlag vorzulegen.

Der Deutsche Bundestag sollte die Bundesregierung nachdrücklich ermutigen, sich weiter intensiv in die europäischen Prozesse einzubringen. Zugleich sollte der Prozess der Lösungsfindung in Deutschland mit Blick auf die Unsicherheiten des europäischen Prozesses, der eine Einstimmigkeit im Rat erfordert, nicht von den Entscheidungen abhängig gemacht werden. Vielmehr sollte die Bundesregierung den Prozess weiter – und, soweit möglich, noch stärker, sowohl auf europäischer Ebene als auch auf nationaler Ebene prioritär vorantreiben.

Zu durchdenken ist in diesem Zusammenhang der Zusammenhang zwischen zwingender elektronischer Rechnungsstellung einerseits und der Möglichkeit, ein generelles Reverse Charge-Verfahren einzuführen, andererseits. Dadurch könnte der Mehrwertsteuerbetrug

effektiv bekämpft werden. Zugleich ließen sich die Abgrenzungsfragen vermeiden, die sich aus dem derzeitigen fragmentierten Ansatz ergeben.

Hingegen wäre es überoptimistisch, bereits nach Einführung eines elektronischen Meldesystems die besonderen Reverse-Charge-Tatbestände, soweit sie überhaupt zur Disposition des innerstaatlichen Gesetzgebers stehen, aufzugeben. Denn die bloße Meldung erlaubt zwar eine verbesserte Kontrolle, sie sichert aber nicht vollständig gegen den Umsatzsteuerbetrug.

Als *ceterum censeo* ist schließlich festzustellen, dass die Regelung in § 13b UStG spätestens durch ihr kontinuierliches Wachstum inzwischen sehr unübersichtlich geworden ist. Auch werden die relevanten Rechtsfolgen nicht Anfang benannt. Die Norm ist daher grundlegend zu überarbeiten und ggf. auf mehrere Vorschriften aufzuteilen.

#### D. Pauschalbesteuerung der Landwirte

**Vorgeschlagene Regelung:** Durch Art. 12 Nr. 1 des vorgeschlagenen Gesetzes soll in § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 und Satz 3 die Zahl „9,5“ jeweils durch die Zahl „9,0“ ersetzt werden.

**Ziel:** Die Regelung verfolgt das rechtlich gebotene Ziel, die deutschen Regeln über die Pauschalbesteuerung von Landwirten in Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben zu bringen.

**Bewertung:** Die Änderung sollte umgesetzt werden. Es bleiben allerdings mit Blick auf die Vergangenheit bestimmte beihilferechtliche Risiken.

#### Hintergrund

Die deutschen Vorschriften zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Landwirten waren lange Zeit nicht unionsrechtskonform. § 24 UStG erlaubte es Landwirten, die von der Vorschrift Gebrauch machten, auf die Ausgangsumsätze eine Umsatzsteuer von 10,7 Prozent in Rechnung zu stellen, ohne diese an die Finanzbehörden abziehen zu müssen. Zugleich war ein Vorsteuerabzug für diese Landwirte ausgeschlossen. Mit der Regelung wollte Deutschland ersichtlich von der in den Art. 295 ff. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRI) enthaltenen Möglichkeit Gebrauch machen, bestimmte Landwirte aus dem Mehrwertsteuerverfahren herauszuhalten, ihnen aber zugleich keine nicht abziehbare Vorsteuer aufzubürden. Die Richtlinie sieht daher vor, dass der Betrag der von den entsprechenden Landwirten getragenen und nicht abziehbaren Vorsteuer pauschaliert werden kann. Die deutsche Vorschrift stand aber in zweierlei Hinsicht in der Kritik: Zum

einen waren die Vorsteuerbeträge schlicht zu hoch angesetzt, so dass die umsatzsteuerneutrale Vereinnahmung von 10,7 Prozent die nicht abziehbare Vorsteuer überstieg (**Überkompensation**). Die unionale Regelung soll gerade keinen finanziellen Vorteil bringen, sondern nur eine Entlastung der Landwirte von Verfahrenslasten mit sich bringen. Zudem war der Anwendungsbereich der deutschen zu weit: Die Sonderregelung soll nur für Landwirte gelten, die mit der Regelbesteuerung oder der Kleinunternehmerregelung verwaltungstechnische Schwierigkeiten hätten. Dies ist, nicht zuletzt aufgrund der immer stärkeren Professionalisierung des Agrarsektors aber ersichtlich nicht durch die Bank weg der Fall (**Anwendungsbereich**).

Die Europäische Kommission hat in Sachen Pauschalbesteuerung der Landwirte ein **Vertragsverletzungsverfahren** gegen die Bundesrepublik Deutschland angestrengt und dann auch Klage vor dem EuGH erhoben (Rs. C-57/20). Die Klage hat sie auf zwei Gründe gestützt, nämlich zum einen auf die Überkompensation und zum anderen auf den weiten Kreis derer, die von der Norm Gebrauch machen können. Zwischenzeitlich wurde § 24 UStG aber mit Blick auf beide Punkte geändert: Zum einen ist der Pauschalsteuersatz mit Wirkung ab 1. Januar 2025 gesenkt worden auf 9 Prozent. Zum anderen wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 eine – durchaus plausible – Umsatzgrenze von EUR 600.000 eingeführt worden. Damit findet das Regime seit dem 1.1.2022 nur Anwendung auf Unternehmen, deren jährlicher Gesamtumsatz diese Schwelle nicht überschreitet.

Vor diesem Hintergrund hat die Kommission **die Klage im Vertragsverletzungsverfahren zwischenzeitlich zurückgenommen**. Damit blieb allein die Kostenentscheidung des EuGH. Wie in Deutschland im innerstaatlichen Prozessrecht bei der Erledigung der Rechtssache sind dafür die Erfolgsaussichten maßgeblich, vgl. Art. 141 Abs. 1 und 2 der Verfahrensordnung. In seiner Entscheidung vom 11. März 2022 hat der EuGH Deutschland die Kosten auferlegt. Der EuGH führt dazu aus (Tz. 4), dass „die Klage und die Klagerücknahme der Kommission auf das Verhalten der Bundesrepublik Deutschland zurückzuführen [waren], da diese erst nach Klageerhebung die Maßnahmen ergriffen hat, die erforderlich waren, um ihren Verpflichtungen nachzukommen.“ Im Ergebnis bedeutet dies, dass der EuGH davon ausgeht, dass bis dahin die deutsche Rechtslage unionsrechtswidrig war.

[Bewertung: Nachbesserung des Durchschnittssteuersatzes geboten](#)

Was bedeutet das für den **vorliegenden Gesetzentwurf und die darin enthaltene Nachbesserung des Durchschnittssteuersatzes**?

Zunächst einmal ist es rechtlich geboten, die unionsrechtlichen Vorgaben für die Bestimmung des Durchschnittssteuersatzes peinlich genau zu beachten. Art. 298 MwStSytRL gibt dafür vor, dass die Pauschalausgleich-Prozentsätze anhand der allein für die Pauschallandwirte geltenden makroökonomischen Daten der letzten drei Jahre bestimmt werden. Eine Ab- oder Aufrundung auf einen halben Punkt ist zulässig. Die Berechnung durch das BMEL ergibt hier einen Anpassungsbedarf. Der Änderungsvorschlag sollte daher in das Gesetz aufgenommen werden. An dieser Stelle sollte dringend darauf geachtet werden, dass der Durchschnittswert nicht übermäßig ist. Die Rechtfertigung der Regelung liegt im Übrigen allein in der Verfahrensvereinfachung für die Steuerpflichtigen. Wirtschaftliche Bedeutung kann ihr jenseits der Senkung von Steuerberatungskosten daher nicht zukommen.

#### Rechtliche (Rest-) Risiken mit Blick auf die Vergangenheit

Damit sind allerdings **noch nicht alle rechtlichen Risiken in diesem Bereich beseitigt**. Dies gilt insbesondere mit Blick auf die Vergangenheit: Zwar ist das Vertragsverletzungsverfahren durch die Rücknahme der Klage beendet. Indessen bedeutet dies nicht, dass damit die Berechnung, wie sie der deutsche Gesetzgeber zugrundegelegt hat, sakrosankt wäre. Vielmehr wäre – wenngleich eher theoretisch – zunächst ein neues Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland möglich. Allein auf die Richtlinie gestützt ergibt sich auch im finanzgerichtlichen Verfahren nichts anderes: Da die Regelung die Pauschallandwirte begünstigt, wäre sie im finanzgerichtlichen Verfahren im Ergebnis insoweit nicht angreifbar – selbst wenn ein deutsches Finanzgericht der Überzeugung wäre, dass der Satz zu niedrig ist und daher als Kompensation für einen an sich zuzusprechenden Punkt der Vorsteuerabzug der Steuerpflichtige gekürzt werden müsste, könnte der Steuerpflichtige sein Wahlrecht zwischen der unionalen Rechtslage und der nationalen Rechtslage dahingehend ausüben, dass er sich für die nationale Rechtslage ausspricht.

Als gravierender könnte sich aber das **unionale Beihilferecht** erweisen. Das in Art. 107 f. AEUV primärrechtlich verankerte Beihilferecht sucht Wettbewerbsverzerrungen durch die Mitgliedstaaten zu verhindern, die sie durch Beihilfen erreichen. Die Kommission, die im Verfahren über relativ große Spielräume verfügt, vollzieht dadurch eine Rationalitätskontrolle. Neue Beihilfen dürfen bis zur Genehmigung durch die Kommission nicht gewährt werden. Alle mit der Vollziehung des Rechts befassten Behörden sind gehalten, unionsrechtswidrige Beihilfen mit einer Rückwirkung von 10 Jahren zurückzufordern.

Dies gilt auch für die nationalen Gerichte. Zur Abschöpfung des Vorteils aus einer vorzeitigen Auszahlung einer Beihilfe ist der Rückforderungsanspruch zu verzinsen. Vertrauensschutz in das die Beihilfe gewährende nationale Recht besteht nicht.

**Tatbestandlich** dürfte in der Tat eine (**nicht genehmigte**) **Beihilfe** vorliegen, soweit die Grenzen der unionalen Ermächtigung überschritten werden. Das Vorliegen einer Beihilfe erfordert insbesondere die Selektivität, also die Begünstigung eines bestimmten Unternehmens oder eines bestimmten Unternehmenszweigs. Für Steuergesetze beurteilt sich diese nach dem von der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Drei-Stufen-Test, wonach zunächst die normale Besteuerung und die Abweichung festzustellen sind und anschließend das Fehlen einer steuerimmanenten Rechtfertigung. Die Durchschnittssatzbesteuerung weicht von der Konzeption und Grundregel der Umsatzsteuer als allgemeiner Allphasen-Verbrauchssteuer ab. Die Ausnahme ist auch – wiederum, soweit die unionalen Möglichkeiten überschritten werden – nicht durch das System der Umsatzsteuer gerechtfertigt.

Allerdings ist auch zu sehen, dass es nicht sicher erscheint, dass es zu einer **Rückforderung** kommt. Zunächst ist Voraussetzung, dass es sich überhaupt um eine Neubeihilfe handelt: Altbeihilfen (oder: bestehende Beihilfen) unterliegen zwar der Beihilfenkontrolle durch die Kommission, aber nicht der rückwirkenden Rückforderung. Dies wirft nichttriviale Abgrenzungsfragen zwischen Altbeihilfen und Neubeihilfen auf.<sup>4</sup> Technisch erfolgt die Abgrenzung danach, ob die Beihilfe beim Inkrafttreten des Vertrages über die Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, also im Jahre 1958 schon bestand. Allerdings führt die Umgestaltung einer bestehenden Beihilfe nicht zwingend zu der Annahme, dass eine Neubeihilfe vorliegt. Bereits im UStG 1951 wurde der Eigenverbrauch der Landwirte privilegiert durch eine Steuerbefreiung. Im Jahre 1965 wurde dann die Durchschnittsbesteuerung für Landwirte eingeführt. Partiiell ist die Privilegierung der Landwirte damit eine Altbeihilfe.

Ferner ist in Anbetracht der **beschränkten personellen Ressourcen der Kommission** im Bereich der Beihilfenkontrolle davon auszugehen, dass die Kommission Prioritäten setzen und daher möglicherweise diese Beihilfeprüfung nicht weiter fortsetzen wird. Zwar sind das Vertragsverletzungsverfahren und das Beihilfeverfahren getrennte Verfahren. Auch hat der EuGH durch seine Kostenentscheidung eine Vertragsverletzung seitens

---

<sup>4</sup> Sutter in Drüen/Hey/Mellinghoff (Hrsg), Umgang mit dem unionsrechtlichen Beihilfeverbot – Begriff und Tragweite von „Altbeihilfen“, 2018, S. 825 ff.

der Bundesrepublik Deutschland festgestellt. Allerdings ist die Vertragsverletzung mittlerweile abgestellt. Das Beihilfeverfahren betrifft damit nur die Vergangenheit (bzw. mit Blick auf die Übergangsvorschriften: die überschaubare Zukunft). Da Rückforderungen typischerweise Widerstand generieren, könnte es sein, dass die Kommission ihr politisches Kapital nicht in diesem Bereich einsetzt.

Auch von den innerstaatlichen Behörden und den Gerichten ist in dieser speziellen Konstellation eher keine effektive Durchsetzung des Beihilferechts zu erwarten. Zwar sind auch sie gehalten, die Gewährung von nicht genehmigten Neubeihilfen zu verhindern. Allerdings können die Behörden selbst dem Unionsrecht keinen Vorrang gegenüber den nationalen Gesetzen einräumen. Und bei den Gerichten wird es oftmals an einer prozessualen Situation fehlen, die ihnen dies ermöglichen würde: Es müsste eine Situation vorliegen, in denen ein Gericht der Klage aus anderen Gründen eigentlich stattgeben wollte, es sich aber durch die Beihilfe in Form der Durchschnittssatzbesteuerung daran gehindert sieht.

Im Ergebnis sprechen daher einige tatsächliche Gründe dafür, die Risiken als eher gering einzustufen. Wirkliche Sicherheit gibt es in diesem Bereich nicht. Allerdings ist auch zu bedenken, dass jenseits der pflichtschuldigen Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben in diesem Bereich auch keine überzeugenden weiteren Gestaltungsmöglichkeiten bestehen, so dass letztlich die weitere Entwicklung nur abgewartet werden kann.

#### Vorgeschlagene automatische Anpassung

§ 24 Abs. 5 UStG sieht derzeit eine Verpflichtung des Bundesministeriums der Finanzen vor, die Höhe des Durchschnittssatzes zu überprüfen und jährlich dem Deutschen Bundestag darüber zu berichten (*Monitoring*). Wenn eine Anpassung des Durchschnittsteuersatzes erforderlich ist, verpflichtet das Gesetz die Bundesregierung, kurzfristig einen entsprechenden Gesetzentwurf vorzulegen. Im Ergebnis wird damit die Verantwortung für die Berechnung gleichwohl im Parlament belassen, da sich dieses mit der Berechnung beschäftigen muss.

Eine automatische Verlagerung in eine Rechtsverordnung erscheint möglich, da das Parlament die wesentliche Entscheidung selbst getroffen hat – nämlich, dass die Bundesrepublik Deutschland von der Möglichkeit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, eine Durchschnittsbesteuerung für Landwirte einzuführen, Gebrauch macht. Die genaue Berechnung des nach Unionsrecht Zulässigen, um eine Überkompensation zu vermeiden, ist

hingegen bloße Technik. Sie auf den Verordnungsgeber zu delegieren, spart parlamentarische Zeit. Eine parlamentarische Kontrolle bleibt im Übrigen immer noch möglich. Zugleich wird ein weiteres Signal an die Kommission gesendet, dass ein Verstoß gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und damit das Beihilferecht systematisch verhindert wird; dies kann ein weiterer Grund für die Kommission sein, das Beihilfeverfahren nicht verfolgt wird. Allerdings ist auch zu sehen, dass die Rechtsverordnung nicht vom Verwerfungsmonopol des Bundesverfassungsgerichts des Art. 100 Abs. 1 GG profitiert. Damit sind theoretisch Rechtsstreitigkeiten vor den Finanzgerichten denkbar, die sich mit der genauen Berechnung des Durchschnittssteuersatzes beschäftigen. Umgekehrt darf dieser Nachteil aber auch nicht überbewertet werden, da solche Rechtsstreitigkeiten mit Blick auf die unionale Überformung dieses Rechtsbereichs ohnehin möglich sind.