

Die arbeitsteilige landwirtschaftliche Wertschöpfungskette im Spannungsfeld der umsatzsteuerlichen Subvention durch die Besteuerung nach Durchschnittssätzen i.S.v. § 24 Abs. 1 UStG

von Steuerberater Matthias Beer, Lüneburg

Land- und Forstwirte, die ihre Umsätze nach § 24 Abs. 1 UStG versteuern, erzeugen regelmäßig keine Zahllast zugunsten des Finanzamts. Hintergrund ist die gesetzliche Fiktion in § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG. Dort wird der Vorsteueranspruch in gleicher Höhe wie die pauschal festgelegte Umsatzsteuer bestimmt. Die vom Land- und Forstwirt für seine Lieferungen pauschal berechnete Umsatzsteuer kann der erwerbende gewerbliche Unternehmer im Regelfall als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Mit der Weiterleitung dieses Betrags über den Rechnungsausgleich an den Land- und Forstwirt ergibt sich zu dessen Gunsten ein Subventionsatbestand.

Die durch Handelsstufen unterteilte landwirtschaftliche Wertschöpfungskette führt insbesondere im Bereich der Tierproduktion zur Multiplikation dieses Effekts. Der nachfolgende Beitrag stellt die Rechtsprechung zu diesem Thema dar und zeigt dort entwickelte Chancen und Grenzen dieser umsatzsteuerlichen Subvention auf.

Übersicht

1. Einführung in die Thematik
2. Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 27.9.2007 – 16 K 44/04
3. Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 13.2.2012 – 9 K 1886/10
4. (Noch laufendes) Verfahren vor dem Finanzgericht Münster – 15 K 1288/14 U
5. Ausblick

1. Einführung in die Thematik

Die Land- und Forstwirtschaft ist heute überwiegend im Bereich der Tierproduktion, jedoch auch bei der Erzeugung von Pflanzen durch ein hohes Maß an Arbeitsteiligkeit geprägt. Deren Ziel besteht darin, durch Fokussierung auf einen speziellen Bereich des landwirtschaftlichen Erzeugungsprozesses das dort vorhandene Spezialwissen betriebswirtschaftlich optimal einzusetzen.

So haben sich beispielsweise in der Schweinemast die Wertschöpfungsbereiche der Sauenhaltung bzw. Babyferkelproduktion, der Ferkelaufzucht und der abschließenden Schweinemast etabliert.

Wegen der unterschiedlichen Anforderungen der jeweiligen Erzeugungsstufe in fachlicher und tatsächlicher Hinsicht an die Tiere findet diese landwirtschaftliche Wertschöpfung jeweils

an unterschiedlichen (Stall-)Standorten und im Regelfall auch in verschiedenen landwirtschaftlichen Betrieben statt. Nach Erreichen einer Wertschöpfungsstufe werden die Tiere entweder über Viehhändler oder aber in landwirtschaftliche Betriebsstrukturen eingebettete Gewerbebetriebe an den nachfolgenden Landwirtschaftsbetrieb veräußert bzw. geliefert.

Durch die unterschiedlichen Steuersätze des nach § 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG „pauschalierenden“ Landwirts (10,7 %) einerseits und des jeweiligen (Zwischen-)Händlers andererseits (7 % gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Verbindung mit Anlage 2 Nr. 1g zum UStG) erzielt jeder ankaufende Händler einen Vorsteuerüberschuss von 3,7 % der Bemessungsgrundlage (vgl. Abbildung).

Der Vorsteuerabzug beim gewerblichen Abnehmer des Landwirts wirkt somit als staatliche Subvention. Diese erhält der Abnehmer über den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG zur Weiterleitung an den Landwirt. Im System der die Besteuerung nach Durchschnittssätzen i.S.v. § 24 Abs. 1 UStG anwendenden Landwirte und der die Leistungen empfangenden gewerblichen Abnehmer ist daher diese Subvention gesetzlich vorgesehen. Hierzu hat der BFH im Urteil vom 9.7.1998 – V R 68/96, BStBl. II 1998, S. 637, eine grundsätzliche Entscheidung gefällt. So sollen Landwirte gegenüber anderen Unternehmern begünstigt werden, soweit die Umsätze des Landwirts die wirtschaftliche Leistung seines Betriebs widerspiegeln. Laut BFH ist diese Subvention also nicht gerechtfertigt, wenn der Landwirt lediglich durch geschickte vertragliche Gestaltung seine Umsatzsumme künstlich erhöht. Ausdrücklich bewertet es der BFH (a.a.O.) als rechtsmissbräuchlich, wenn ein Händler und ein Landwirt die Umsätze des Landwirts durch Verkauf und Rückkauf von Tieren oder sonstigen landwirt-

schaftlichen Produkten ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Gehalt der vom Landwirt erbrachten Leistung künstlich nach oben treiben und der Händler hierdurch in den Genuss eines überhöhten Vorsteuerabzugs zu gelangen versucht.

Es ist somit nicht verwunderlich, dass konkrete vertragliche und tatsächliche Ausgestaltungen zu diesem Subventionstatbestand wiederholt Gegenstand der Finanzrechtsprechung gewesen sind. In ihrer kritischen Betrachtung der finanzgerichtlich strittig erörterten Sachverhalte hat die Finanzverwaltung ihre Argumentation darauf gestützt, dass zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG berechtigende Lieferungen im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG an den (Zwischen-)Händler überhaupt nicht erfolgt seien. Mindestens jedoch bestand in den Augen des Fiskus ein Missbrauchstatbestand des § 42 AO. Im Visier der finanzgerichtlichen Überprüfung standen und stehen insbesondere konzernähnliche Betriebsstrukturen, bei denen die in der Wertschöpfungskette miteinander verbundenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und die gewerblichen Handelsbetriebe umsatzsteuerrechtlich jeweils eigenständige Unternehmen im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG waren.

Die Frage, ob der von den Vertragsparteien konkret gewählte rechtliche und tatsächliche Erzeugungs- und Lieferweg einen solchen Rechtsmissbrauch darstellt, betrifft stets den gerade betrachteten Einzelfall. Ein Revisionsgrund, nach dem der Fall für das allgemeine Interesse einer rechtlichen Klärung durch den BFH zugeführt werden könnte, ergibt sich hier systematisch gerade nicht. Dies erklärt, weshalb – soweit ersichtlich – zu diesen Fragen keine breite höchstrichterliche Finanzrechtsprechung vorliegt.

Im Folgenden sollen hierzu einzelne ausgewählte Finanzgerichtsentscheidungen beleuchtet werden.

2. Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 27.9.2007 – 16 K 44/04

Der dortige Urteilssachverhalt betrifft eine Gesellschaft (Klägerin), die zur Errichtung eines arbeitsteiligen Systems in der Ferkelerzeugung gegründet worden war. Auf Basis langfristiger Liefer- und Abnahmeverträge sollten die Zuchtschweine wiederholt an bestimmte Deck-, Warte- und Abferkelbetriebe sowie die Ferkel von den Zuchtbetrieben an Aufzuchtbetriebe abgegeben werden. An der Gesellschaft waren elf Landwirte beteiligt.

Der Gesamtverlauf der Ferkelerzeugung stellte sich wie folgt dar:

In einem sogenannten Deckbetrieb wurden zugekaufte Jungsaugen gedeckt. Der Deckbetrieb veräußerte die tragenden Sauen an die Klägerin. Diese wiederum veräußerte die tragenden Sauen im Anschluss daran an einen sogenannten Warte- und Abferkelbetrieb weiter. Dort wurden die tragenden Sauen bis zur Geburt der Ferkel betreut. Danach wurden die Sauen und die Ferkel zurück an die Klägerin geliefert. Die Klägerin ihrerseits lieferte die Sauen zurück an die Deckbetriebe. Die jeweils erzeugten Ferkel wurden an die Ferkelaufzuchtbetriebe weitergeliefert. In den Ferkelaufzuchtbetrieben wurden die Tiere bis zur Erzeugerstufe „schwere Ferkel“ gehalten. Danach wurden

sie wiederum über die Klägerin an Mastbetriebe weiter geliefert und dort bis zur Schlachtreife ausgemästet.

Die Klägerin hatte die erforderlichen Tiertransporte zwischen den beteiligten und verbundenen Landwirtschaftsbetrieben mit eigenem Beförderungsmittel durchgeführt. Die von ihr erbrachten Leistungen rechnete sie mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % gemäß § 12 Abs. 2 UStG ab. Die Leistungen, die sie von den Landwirten bezog, wurden der Klägerin von den angeschlossenen Betrieben gemäß § 24 Abs. 1 Nr. 3 UStG pauschal in Rechnung gestellt.

Bei der Überprüfung des Sachverhalts nahm das Finanzamt einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nach § 42 AO an. Es verwies auf das in der Einführung schon erwähnte BFH-Urteil vom 9.7.1998 – V R 68/96. Danach sei es rechtsmissbräuchlich, wenn ein Dritter Gegenstände, die er Dritten zu einem ermäßigten Steuersatz verkaufe, zunächst an einen Landwirt verkaufe und dann von diesem zurückkaufe, um in den wiederholten Genuss einer infolge des § 24 UStG höheren Vorsteuer zu kommen. Würden im Streitfall, so das Finanzamt, die Lieferungen direkt unter den Landwirten vollzogen, ergäbe sich eine umsatzsteuerliche Auswirkung von Null. Durch die gewählte Gestaltung werde die Gewinnneutralität der Umsatzsteuer verletzt.

Das Niedersächsische Finanzgericht verneinte hingegen den Tatbestand des § 42 AO und gab der Klage statt.

Es führte aus, in der Landwirtschaft sei es die überaus gängige Praxis, dass der einzelne Landwirt seine Erzeugnisse an andere Unternehmen, die nicht selbst Landwirte sind, veräußere. Schon von daher könne keine unangemessene Gestaltung vorliegen.

Zudem sahen Finanzrichter in der vom Kläger gewählten Gestaltung keine künstliche Erhöhung der Umsatzsumme im Sinne des BFH-Urteils vom 9.7.1998 (a.a.O.). Die Finanzrichter hoben hervor, dass sich für die Klägerin auch keine beachtliche umsatzsteuerliche Auswirkung aus dem Umstand ergab, dass sie in die Lieferprozesse (überhaupt) eingebunden war. So musste die Klägerin die Vorsteuerbeträge, die sie gegenüber dem Finanzamt geltend machte, an die liefernden Landwirte über den jeweiligen Kaufpreis weitergeben. Dadurch verblieb ihr der Vorsteuerüberhang, den sie gegenüber dem Finanzamt in ihrer Steuererklärung deklarierte, wirtschaftlich gerade nicht. Mit der Weiterleitung der pauschalen Umsatzsteuer erlangten die liefernden Landwirte jedoch den Umsatzsteuerbetrag, der sich für sie aus der Subventionswirkung des § 24 Abs. 1 UStG ergab.

Nach richterlicher Ansicht gilt diese umsatzsteuerliche Systematik unabhängig davon, an wen die Landwirte ihre landwirtschaftlichen Produkte jeweils veräußerten. Des Weiteren, so das Niedersächsische Finanzgericht, führe auch der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger in Liefervorgänge bei einer arbeitsteiligen landwirtschaftlichen Wertschöpfungskette als Leistungsempfänger und zugleich als Leistender eingeschaltet sei, zu keiner unangemessenen Rechtsgestaltung.

3. Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 13.2.2012 – 9 K 1886/10

Dieser Fall betrifft eine Lieferkette im Rahmen eines arbeitsteiligen Systems zur Schweinezucht. Dieses wurde von drei

unabhängigen Einzelunternehmen betrieben. Im Betrieb X wurden die Sauen zunächst besamt und später zum Abferkeln an den zweiten Betrieb Y geliefert. Von dort wurden sie, nach einer kurzen Stillzeit, in den (dritten) Betrieb des Z befördert und dort bis zur Mastreife aufgezogen. Die nach § 24 Abs. 1 UStG pauschalierenden Betriebe XYZ lagen zwischen 3 km und 15 km voneinander entfernt. Die Tierlieferungen der XYZ-Betriebe untereinander, aber auch Tierlieferungen dieser Betriebe an Dritte wurden über eine diesen Betrieben nahestehende Handels-GmbH (Klägerin) abgewickelt. Für diese Zwecke teilten die XYZ-Betriebe der GmbH den jeweils leistenden Betrieb, den Leistungsempfänger, den Tag, die Menge und den Preis für die Lieferungen per Fax oder telefonisch mit. Die GmbH beauftragte Betrieb X mit dem Tiertransport, den dieser mit eigenem Hänger für die GmbH durchführte. Daraufhin rechnete die GmbH als jeweilige Leistungsempfängerin im Wege einer Gutschrift mit dem liefernden XYZ-Betrieb ab. Die Gutschriften wiesen Umsatzsteuer in Höhe von 10,7 % aus.

Als leistendes Unternehmen stellte die GmbH ihrerseits eine Rechnung an den belieferten XYZ-Betrieb mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer in Höhe des ermäßigten Steuersatzes von 7 %. Dabei erhöhte die GmbH weder den Preis ohne Umsatzsteuer für das einzelne Tier noch die Transportkosten. Somit bestand der Ertrag der GmbH neben nur in geringer Höhe berechneten Vermarktungskosten in der Vorsteuer-Umsatzsteuer-Differenz von 3,7 %. Die Zahlungsvorgänge wickelte die GmbH nach dieser Rechnungslegung auch tatsächlich und zeitnah ab, indem sie aufgrund einer Lastschriftinzugsermächtigung den geschuldeten Betrag vom Endabnehmer auf ihr Konto einzog und danach ihrerseits den geschuldeten Betrag an ihren Lieferanten auszahlte.

Bei einer Prüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, die Lieferungen hätten ausschließlich unmittelbar zwischen den (umsatzsteuerlich pauschalierenden) XYZ-Betrieben stattgefunden. Da die GmbH den Transport der Tiere nicht selbst durchgeführt habe, sei im Sinne des abgerechneten Leistungsaustausches keine wirtschaftliche Verfügungsmacht im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG verschafft, mithin nicht geliefert worden. Es versagte den Vorsteuerabzug auf der Ebene der GmbH und setzte die von der GmbH berechnete Umsatzsteuer von 7 % als unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge nach § 14c UStG fest.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat das Finanzgericht Baden-Württemberg der Klage stattgegeben. Mit Hinweis auf die Rechtsfigur des Reihengeschäfts nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG hat es den umsatzsteuerlichen Liefertatbestand an die GmbH bejaht. Da im Reihengeschäft nur eine Warenbewegung (vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer) eintritt, sahen es die Richter auch als unschädlich an, dass die GmbH die Tiere zwischen den XYZ-Betrieben nicht selber transportiert hatte. Mit den Transporten habe die GmbH gerade Wert, Substanz und Ertrag der gelieferten Tiere im Sinne der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach § 3 Abs. 1 UStG erlangt.

Auch sahen die Richter die Meinung des Finanzamts, die Tierlieferungen zwischen diesen Betrieben seien nachträglich abgerechnet worden, ohne dass die GmbH Umsatzgeschäfte in Bezug auf die Zwischenlieferungen durchgeführt habe, durch die

tatsächlichen Umstände widerlegt. So waren die in Umlauf gebrachten Rechnungen und Gutschriften der am Reihengeschäft Beteiligten stets zeitnah bezahlt worden. Weiterhin waren der GmbH Tierverluste, die während des Transports eingetreten waren, belastet worden.

Auch das Fehlen von schriftlichen (Liefer-)Verträgen erachteten die Richter als unschädlich.

Dem Hinweis des Finanzamts auf Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts nach § 42 AO traten die Richter mit dem Argument entgegen, das Finanzamt habe trotz der ihm obliegenden Feststellungslast diesbezüglich keine Feststellung getroffen. Insbesondere, so das Finanzgericht, habe sich das Finanzamt nicht mit der vom Kläger im Prozess ausführlich vorgebrachten wirtschaftlichen Sinnhaftigkeit der gewählten Gestaltung auseinandergesetzt.

4. (Noch laufendes) Verfahren vor dem Finanzgericht Münster – 15 K 1288/14 U

Hier ist Gegenstand der umsatzsteuerlichen Diskussion ein Putenmastmodell.

Zu Beginn der Aufzuchtphase werden Eintragsküken der Brüterei im Jungputenstall einer landwirtschaftlich tätigen KG aufgestellt. Nach Ablauf der rund vierwöchigen Aufzuchtphase werden die Jungtiere an eine nahestehende, schon aus anderen Gründen gewerblich tätige GbR (Klägerin) veräußert. Diese liefert die Jungtiere taggleich an eine ebenfalls mit ihr verbundene landwirtschaftlich tätige KG, aber auch an dritte Abnehmer, weiter.

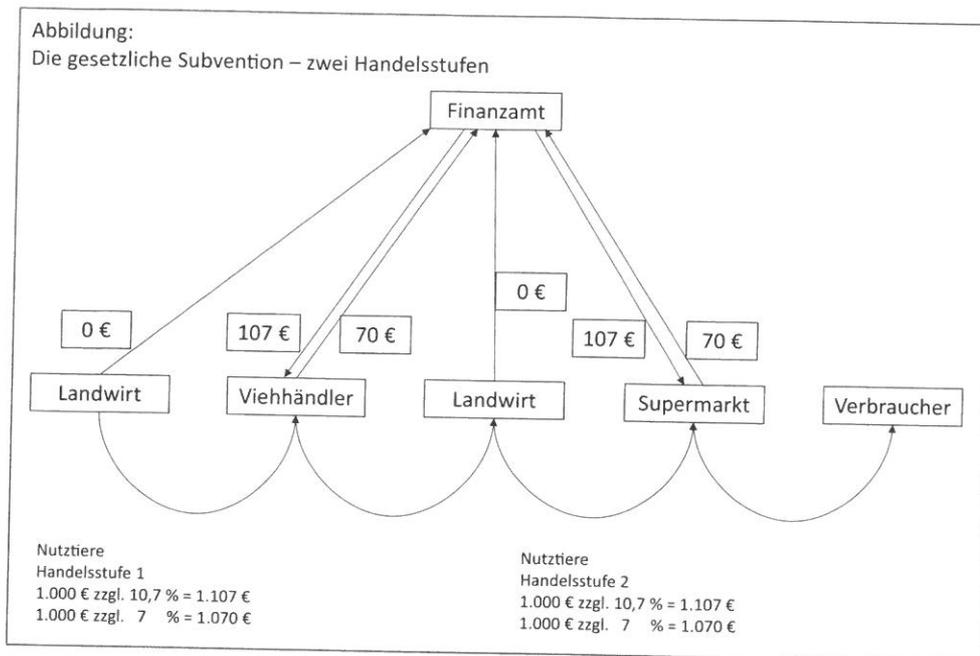
Die gewerblich tätige GbR beauftragt und besorgt als Zwischenhändlerin auch den Transport der Tiere vom Aufzuchtstandort an den etwa 15 km entfernten Standort der Putenmast. Im Rahmen des Transports erfolgt das Aufladen der Jungputen durch einen Mitarbeiter der Klägerin sowie durch Einsatz eines sich in ihrem Besitz befindlichen Teleskopladern.

Gegenüber der Klägerin rechnet die landwirtschaftlich tätige KG ihre Jungputenlieferungen mit Umsatzsteuerausweis von 10,7 % (§ 24 Abs. 1 UStG) ab. Noch am gleichen Tag erteilt die Klägerin aus der Weiterlieferung der Jungputen an den Mastbetrieb der landwirtschaftlichen GbR eine Rechnung mit Ausweis des nach § 12 Abs. 2 UStG ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 %.

Beide Rechnungen werden kurzfristig bezahlt und zahlungstechnisch auch über die jeweiligen Konten der beteiligten Unternehmen abgewickelt. Nach Abzug der die Klägerin belastenden Transportkosten verbleibt ihr im Wesentlichen eine Marge in Höhe der Vorsteuer-Umsatzsteuer-Differenz von 3,7 %.

Bei einer Umsatzsteuerprüfung versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug der Klägerin. Auch hier bestritt es das Vorhandensein einer Lieferung im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG und reklamierte einen Missbrauchstatbestand nach § 42 AO. Es argumentierte weiterhin, die KG hätte die Jungputen auch direkt an die endmästende GbR liefern können.

In der Klagebegründung hatte sich der Kläger ebenfalls auf die betriebswirtschaftliche und arbeitsfachliche Zweckmäßigkeit der von ihm gewählten Arbeitsteilung (Trennung von Jungputenaufzucht und Putenmast) berufen. So sei die Abwicklung des



Zwischenhandels durch einen fremden Viehhändler in früheren Jahren mit vergleichbarem umsatzsteuerlichen Ergebnis von der Finanzverwaltung nicht beanstandet worden.

In einem inzwischen durchgeführten Erörterungstermin hat das Finanzgericht Münster auf das in der Einführung schon zitierte BFH-Urteil vom 9.7.1998 verwiesen. Danach könne eine missbräuchliche Gestaltung des Rechts im Sinne von § 42 AO nur dann vorliegen, wenn der Landwirt durch geschickte vertragliche Gestaltung seine Umsatzsumme künstlich erhöhe. Nach gerichtlicher Ansicht liegt in dem Verkauf der Puten nach einer ca. vierwöchigen (Vor-)Mast eine natürliche Handelsstufe. Das Gericht folgt der klägerseitig vorgetragenen Auffassung, dass sich die Erzeugung von Puten in eine Aufzucht- und eine Mastphase aufgliedert. Danach unterscheiden sich die Anforderungen an den Stall in der Aufzuchtphase in erheblichem Maße von den Stallanforderungen in der Mastphase (zum Beispiel durch die Umgebungstemperatur und die Besatzdichte der Puten).

Nach richterlicher Ansicht stellt daher der Verkauf der Puten nach Abschluss der Aufzuchtphase eine den landwirtschaftsfachlichen Notwendigkeiten entsprechende Gestaltung dar. Dabei verweisen die Richter das beklagte Finanzamt darauf, dass eine Spezialisierung der Marktteilnehmer auf einzelne Phasen der Putenaufzucht diesen nicht vorgehalten werden könne. Eine künstliche Gestaltung im Sinne der vom Finanzamt bemühten BFH-Rechtsprechung vom 9. 7.1998 (a.a.O.) liegt nach Meinung des Finanzgerichts Münster erst dann vor, wenn in einer höheren Frequenz Umsätze getätigt werden, d. h. marktunübliche Produkte verkauft würden (zum Beispiel Ein- oder Zwei-Wochen-Puten). Liegt dagegen eine natürliche Handelsstufe vor, kann dem Kläger auch nicht vorgeworfen werden, er hätte das Produkt selbst vermarkten können und hätte sich zu diesem Zweck nicht an einen Händler wenden dürfen.

Ausdrücklich verneint das Finanzgericht Münster, dass die gesetzliche Umsatzsteuersubvention im landwirtschaftlichen Erzeugungsprozess bis hin zum Endprodukt nur ein einziges Mal eintreten dürfe. Das ergebe sich weder aus dem Wortlaut von

§ 24 UStG noch aufgrund einer Äußerung des Gesetzgebers.

Des Weiteren stellt das Finanzgericht Münster in seiner Würdigung auf die rechnungsmäßig und tatsächliche Abwicklung des (Zwischen-)Handels ab. Es verweist darauf, dass die Klägerin die ihr erteilten Rechnungen aus den Jungputenlieferungen jeweils zeitnah nach Rechnungsstellung durch Überweisung an den Landwirtschaftsbetrieb der KG bezahlt habe. Damit liegt nach richterlicher Betrachtung kein nachträglich manipulierter bzw. manipulierbarer Umstand vor, der zeigt, dass die Klägerin zum Zeitpunkt des Putentransports diese auch tatsächlich beziehen und auch bezahlen wollte.

5. Ausblick

Die vorstehend ausgewählt betrachtete Rechtsprechung zeigt, dass arbeitsteilige Erzeugungsprozesse im Rahmen von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auch mehrfach über die Umsatzsteuersubvention des § 24 Abs. 1 UStG abgebildet werden können.

Das gilt ausdrücklich auch dann, wenn die in den landwirtschaftlichen Wertschöpfungsprozess und die dadurch gestalteten Lieferketten eingebundenen Betriebe auch (familiär) miteinander verbundene, aber im Sinne des UStG eigenständige Unternehmen sind.

Entscheidende Voraussetzung dafür ist nach den finanzrichterlich entwickelten Kriterien jeweils, dass der Erzeugungsprozess vor der Lieferung eine natürliche Handelsstufe erreicht haben muss.

Die Bewältigung dieser Handelsstufe durch einen gewerblichen (Zwischen-)Händler ist rechnungs- und zahlungstechnisch zeitnah und einwandfrei abzuwickeln. Dann wird auch regelmäßig die Erfüllung eines den Vorsteuerabzug eröffnenden Liefertatbestands nach § 3 Abs. 1 UStG gegeben sein.

Der vom (Subventions-)Gesetzgeber angelegten Mehrstufigkeit der Umsatzsteuerpauschalierung nach § 24 Abs. 1 UStG kann deswegen auch nicht mit dem Hinweis auf § 42 AO begegnet werden.

Dies gilt insbesondere dann, wenn zu der steuerlichen Gestaltung auch außersteuerliche Gründe für eine Einschaltung des (Zwischen-)Händlers sprechen. Diese sind etwa gegeben, wenn der Händler den Tiertransport entweder beauftragt oder sogar selbst durchführt, eigene Mitarbeiter und bzw. oder eigene Maschinen einsetzt.



Steuerberater Matthias Beer,
Landwirtschaftliche Buchstelle, Lüneburg,
www.beer-steuerberatung.de