

Zur Umsatzsteuerbefreiung der Personalgestellung in der Landwirtschaft

Echte Befreiungsvorschriften bzgl. der Umsatzsteuer sind in der Land- und Forstwirtschaft selten. Die Befreiung entfaltet nur dann ihre Wirkung, wenn die Umsätze an einen Endkonsumenten oder einen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer erbracht werden. Dazu zählt beispielsweise auch ein Landwirt, der die Durchschnittsatzbesteuerung gem. § 24 UStG gewählt hat.

In den vorhergehenden Stufen sind die Befreiungen sinnlos.¹ Der durchschnittsatzbesteuerte Land- und Forstwirt berechnet auf seine Rechnungsbeträge zusätzlich 10,7 % Umsatzsteuer (5,5 % bei Forstprodukten), muss diese jedoch nicht ans Finanzamt abführen. Im Gegenzug hat er keinen Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsrechnungen. Er bleibt hierbei mit der Umsatzsteuer belastet. Diese Land- und Forstwirte können also von steuerfreien Eingangsleistungen profitieren.

Die meisten Steuerbefreiungen für Ausgangsumsätze sind in § 4 des Umsatzsteuergesetzes aufgeführt. Steuerfrei sind z. B. Ausfuhrlieferungen oder Umsätze, die bereits der Grunderwerbsteuer unterliegen. Hinzu kommen Befreiungen aufgrund sozialer Erwägungen. Im Folgenden soll es um die Frage gehen, inwieweit die Personalgestellung an landwirtschaftliche Betriebe der Umsatzsteuer unterliegt.

§ 4 Nr. 27 Buchst. b UStG soll kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die in Notfällen Aushilfskräfte gestellt bekommen, von der Umsatzsteuer auf deren Lohn freistellen.² Entsprechendes gilt auch bzgl. der Sozialversicherungsträger, denen derartige Aushilfskräfte zum Einsatz bei Mitgliedern gestellt werden. Die Befreiung führt zum Verlust des Vorsteuerabzugs. Auf sie kann nicht verzichtet werden.

Bei der genannten Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften an land-

und forstwirtschaftliche Betriebe sowie der Gestellung von Arbeitskräften an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung handelt es sich um eng mit der Sozialfürsorge verbundene Umsätze, die von der Umsatzsteuer befreit sein sollen.³ In bestimmten Notfällen sind die Krankenkassen, Berufsgenossenschaften, Rentenversicherungsträger und landwirtschaftliche Alterskassen verpflichtet, ihren Mitgliedern eine Haushalts- oder Betriebshilfe zur Verfügung zu stellen. Die Personalgestellung bei der Erfüllung dieser Aufgabe ist Gegenstand der Steuerbefreiung.

In § 4 Nr. 27 UStG⁴ heißt es:

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

a) die Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke, Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die in Nummer 14 Buchstabe b, in den Nummern 16, 18, 21, 22 Buchstabe a sowie in den Nummern 23 und 25 genannten Tätigkeiten und für Zwecke geistigen Bestands,

b) die Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften durch juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 Abs. 2) mit höchstens drei Vollarbeitskräften zur Überbrückung des Ausfalls des Betriebsinhabers oder dessen voll arbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfalls, Schwangerschaft,

*** Chefredakteur der Briefe zum Agrarrecht, Geschäftsführer der AGRAR-DIENST Steuerberatungsgesellschaft mbH; Vorstand im Progress Genossenschaftsverband e.V.**

¹ Leingärtner/Ruffer, Kap. 66 Rz. 1

² Bunjes/Heidner UStG § 4 Rn. 1-3, 15. Auflage 2016

³ BeckOK UStG/Ehrt UStG § 4 Nr. 27 Rn. 5-7

⁴ Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. 2. 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 11 u. 12 des Gesetzes vom 2. 11. 2015 (BGBl. I S. 1834) geändert worden ist

ingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes sowie die Gestellung von Betriebs Helfern an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung;

Wie ersichtlich wird, unterscheidet die Norm zwischen direkten Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe, wobei der Kreis der befreiten Unternehmer beschränkt ist, und Leistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung durch beliebige Unternehmer.

Gem. UStAE⁵ 4.27.2 Abs. 1 bestehen die von der Umsatzsteuer befreiten Unternehmen vorwiegend aus land- und forstwirtschaftlichen Selbsthilfeeinrichtungen, Betriebshilfs- und Dorfhelferinnendienste, die i. d. R. in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins betrieben werden. Die Umsätze nach § 4 Nr. 27 Buchst. b UStG im Zusammenhang mit der Personalgestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung § 23 i. V. m. § 69 Abs. 2 UStDV⁶.

Die Steuerbefreiung für unmittelbare Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe kann nach deutschem Recht nur von juristischen Personen des privaten oder öffentlichen Rechts – z. B. eingetragenen Vereinen oder Genossenschaften (z. B. Maschinenringen⁷) – beansprucht werden, nicht aber von Einzelunternehmern oder Personengesellschaften. Befreit ist nur die Gestellung land- und forstwirtschaftlicher Arbeitskräfte. Die Arbeitskräfte müssen unmittelbar land- und forstwirtschaftlichen Unternehmern für deren land- und forstwirtschaftliche Betriebe gestellt werden. Indessen hängt die Steuerbefreiung nicht davon ab, ob die Kosten für die Ersatzkräfte von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung erstattet werden.

Der Unternehmer hat nachzuweisen, dass die Arbeitskräfte für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit höchstens drei Vollarbeitskräften gestellt worden sind. Dieser Nachweis kann durch eine schriftliche Bestätigung des betreffenden Land- und Forstwirts geführt werden. Darüber hinaus ist nachzuweisen, dass die gestellte Arbeitskraft den Ausfall des Betriebsinhabers oder eines voll mitarbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfalls, Schwangerschaft, eingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes überbrückt. Für diesen Nachweis sind entsprechende Bescheinigungen oder Bestätigungen Dritter – z. B. ärztliche Bescheinigungen, Bescheinigungen der Krankenhäuser und Heilanstalten oder Bestätigungen der Sozialversicherungsträger – erforderlich. Im Gegensatz zu den Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe ist der Kreis der Unternehmer bei Leistungen an gesetzliche Träger der Sozialversicherung nicht beschränkt.⁸ In einem BMF-Schreiben wurden Übergangsregelungen gestattet.⁹

Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 27 Buchstabe b UStG umfasst die Gestellung von Betriebs Helfern an die Sozialversicherung für Landwirtschaft, Forsten und Gartenbau. Diese Träger sind verpflichtet, ihren Mitgliedern in bestimmten Notfällen – z. B. bei einem Arbeitsunfall, einem Krankenhausaufenthalt oder einer Heilanstaltspflege – Betriebs Hilfe zu gewähren. Sie bedienen sich dabei anderer Unternehmer – z. B. der Betriebshilfsdienste und der Dorfhelferinnendienste – und lassen sich von diesen die erforderlichen Ersatzkräfte zur Verfügung stellen. Die Unternehmer, die Ersatzkräfte zur Verfügung stellen, erbringen damit steuerfreie Leistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung. Auf die Rechtsform des Unternehmens kommt es dabei nicht an. Unter die Steuerbefreiung fällt auch die „Selbstgestellung“ eines Einzelunternehmers, der seine Betriebshelferleistungen gegenüber einem Träger der Sozialversicherung erbringt. Die Steuerbefreiung ist nicht anwendbar, wenn es die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung ihren Mitgliedern überlassen, die Ersatzkräfte selbst zu beschaffen, und ihnen lediglich die dadurch entstandenen Kosten erstatten. In diesen Fällen kann aber

⁵ Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 1. 10. 2010, BStBl I S. 846 (Stand 2. 6. 2016)

⁶ BeckOK UStG/Ehrt UStG § 4 Nr. 27 Rn. 8-10

⁷ Leingärtner/Ruffer, Kap. 66 Rz. 90 a

⁸ Sölch/Ringleb/Oelmaier UStG § 4 Nr. 27 Rn. 16–29, Stand Juni 2016

⁹ Schreiben betr. Umsätze aus der Tätigkeit als Betriebs helfer; Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 27 Buchst. b UStG vom 12. 6. 2009 (BStBl. I S. 687), BMF IV B 9 - S 7187 – a/08/10.001

die Steuerbefreiung für unmittelbare Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe in Betracht kommen.

§ 4 Nr. 27 Buchst. b UStG wurde durch Art. 12 Nr. 2 Buchst. f des StÄndG 1992 aus dem § 4 Nr. 7 i. d. F. des Kultur- und Stiftungsförderungsgesetzes v. 13. 12. 1990 übernommen, ergänzt durch die Überbrückungsanlässe „Schwangerschaft“ und „eingeschränkte Erwerbsunfähigkeit“¹⁰. In der Gesetzesbegründung zum Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz¹¹ heißt es:

„Durch die Änderung wird zunächst erreicht, dass die Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften an land- und forstwirtschaftliche Betriebe in bestimmten Fällen von der Umsatzsteuer befreit wird. Darüber hinaus wird auch die Gestellung von Arbeitskräften an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung von der Umsatzsteuer befreit. Im letzten Falle ist eine Beschränkung auf Leistungen an die land- und forstwirtschaftlichen Träger der Sozialversicherung aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht möglich.“

Bis zum 31. 12. 2008 war auch die Gestellung von Haushaltshilfen nach § 4 Nr. 27 Buchst. b UStG befreit, jedoch wurden durch das Jahressteuergesetz 2009¹² die Wörter „und Haushaltshilfen“ gestrichen. In der Gesetzesbegründung hierzu heißt es: *„Die Streichung der Wörter „und Haushaltshilfen“ stellt klar, dass Haushaltshilfeleistungen künftig nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG befreit werden.“*¹³

Mit dem KroatienAnpG¹⁴ vom 25. 7. 2014 wurde § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG mit Wirkung zum 1. 1. 2015 neu gefasst.¹⁵

Das deutsche Umsatzsteuergesetz befreit ausdrücklich die Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften **durch juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts** für land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Die Gestellung durch andere Rechtsformen wie Einzelunternehmen oder Gesellschaften bürgerlichen Rechts kommen so nicht in die Umsatzsteuerbefreiung. Gerade der Durchschnittsatzbesteuerung unterliegende, „pauschalierende“ Betriebe wären benachteiligt, da Leistungen an diese Betriebe mit Umsatzsteuer belastet wären, die diese nicht als Vorsteuer abziehen könnten.

Oelmaier¹⁶ beschäftigt sich als eine der wenigen Kommentatoren mit der unionsrechtlichen Würdigung der Vorschrift¹⁷. Ebenso Ehr¹⁸. Dies verwundert umso mehr, als inzwischen auch die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass ein Einzelunternehmer steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 27 b UStG erbringen kann¹⁹ und entsprechende Urteile²⁰ dazu ergangen sind.

§ 4 Nr. 27 Buchst. b UStG soll sich zusammen mit anderen Vorschriften (§ 4 Nr. 15, Nr. 16, Nr. 18 UStG) auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL²¹ stützen. Bereits mehrfach durch die Gerichte²² untermauert ist das Verhältnis von nationalem und Unionsrecht bei der Umsatzsteuer. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die nationalen Gerichte bei einem Widerspruch zwischen den Vorschriften des innerstaatlichen Rechts und den Bestimmungen des Unionsrechts gehalten, für die volle Wirksamkeit des Unionsrechts Sorge zu tragen, indem sie erforderlichenfalls jede – auch spätere – entgegenstehende Vorschrift des nationalen

¹⁰ Sölch/Ringleb/Oelmaier UStG § 4 Nr. 27 Rn. 1–4, Stand Juni 2016

¹¹ Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftungen sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz), Deutscher Bundestag, Drucksache 11/7833, 11. 9. 1990

¹² Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19. 12. 2008 (BGBl I 08, 2794 = BStBl I 09, 74)

¹³ Deutscher Bundestag, Drucksache 16/11 108

¹⁴ Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. 7. 2014 (BGBl. I S. 1266)

¹⁵ Sölch/Ringleb/Oelmaier UStG § 4 Nr. 27 Rn. 1–4, Stand Juni 2016

¹⁶ Sölch/Ringleb/Oelmaier UStG § 4 Nr. 27 Rn. 1–4, Stand Juni 2016

¹⁷ Keine Erwähnung des Unionsrechtes beispielsweise bei Bunjes/Heidner UStG § 4 Rn. 1–3, 15. Auflage 2016 oder Leingärtner/Ruffer, Kap. 66 Rz. 90ff.

¹⁸ BeckOK UStG/Ehrt UStG § 4 Nr. 27 Rn. 11–16

¹⁹ BMF-Schreiben vom 12. 6. 2009, BStBl. I 2009, 687

²⁰ Niedersächsisches Finanzgericht 16. Senat, Urteil vom 9. 1. 2014, 16 K 295/13

²¹ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. Nr. L 347 S. 1, ber. ABl. Nr. L 335 S. 60), zuletzt geändert durch Art. 1 ÄndRL (EU) 2016/1065 vom 27. 6. 2016 (ABl. Nr. L 177 S. 9)

²² z. B. BFH-Urteil vom 24. 10. 2013, V R 17/13

Rechts aus eigener Entscheidungsbefugnis unangewandt lassen, ohne dass die vorherige Beseitigung dieser Vorschrift auf gesetzgeberischem Wege oder durch irgendein anderes verfassungsrechtliches Verfahren beantragt oder abgewartet werden müsste. Es ist alles Erforderliche zu tun, um diejenigen innerstaatlichen Rechtsvorschriften „auszuschalten“, die unter Umständen ein Hindernis für die volle Wirksamkeit der Unionsnormen bilden.²³ In Übereinstimmung hiermit kann sich der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats insbesondere auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts gegenüber richtlinienwidrigen Regelungen des nationalen Rechts berufen. Das Unionsrecht für die Umsatzsteuer ist in der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie dargelegt.

Nach der Mehrwertsteuer-System-Richtlinie werden die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen von der Umsatzsteuer befreit. Für die im deutschen Recht vorgenommene Beschränkung der Steuer-

befreiung auf juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts gibt es im Gemeinschaftsrecht keine Grundlage, da dort grundsätzlich alle Leistungen erfasst werden, die der Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung körperlich oder wirtschaftlich hilfsbedürftiger Personen dienen.

Die unionsrechtliche Bestimmung befreit in Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL namentlich „Einrichtungen“. Eine Einschränkung auf juristische Personen kennt die Mehrwertsteuer-System-Richtlinie nicht. Der Begriff der „Einrichtung“ erfasst jedoch auch Personenvereinigungen und natürliche Personen.²⁴

Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL ist somit in dem Sinne auszulegen, dass als „andere ordnungsgemäß anerkannte Einrichtungen gleicher Art“ und „andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“ auch natürliche Personen gelten, die ein Unternehmen betreiben.²⁵ Auch Oelmaier stellt fest, dass die Beschränkung der Steuerbefreiung in § 4 Nr. 27 Buchst. b 1. Alt. auf juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts unionsrechtswidrig ist. Gleichlautende Finanzgerichtsurteile sind inzwischen ergangen.²⁶ Die Befreiung hat gem. § 15 Abs. 2 UStG den Verlust des Vorsteuerabzugs zur Folge, wobei ein Verzicht auf die Befreiung nach § 9 UStG nicht möglich ist.²⁷

Da die Norm des § 4 Nr. 27 UStG die Steuerbefreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g und Buchst. k MwStSystRL nicht abdeckt, kommt eine unmittelbare Berufung auf das Unionsrecht in Betracht.²⁸ Somit ist die Personalgestaltung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften an land- und forstwirtschaftliche Betriebe umsatzsteuerfrei.

²³ EuGH-Urteil vom 26. 2. 2013 C-617/10

²⁴ EuGH-Urteil v. 7. 9. 1999 C-216/97, EuGH-Urteil v. 3. 4. 2003 C-144/00, EuGH-Urteil v. 17. 6. 2010 C-492/08)

²⁵ BeckOK UStG/Ehrt UStG § 4 Nr. 27 Rn. 11-16

²⁶ Niedersächsisches Finanzgericht 16. Senat, Urteil vom 9. 1. 2014, 16 K 295/13, Rz 38: „Soweit in der deutschen Regelung der Kreis der Begünstigten auf juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts beschränkt wird, ist diese Regelung mit dem EU-Recht (Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g der Mehrwertsteuersystemrichtlinie) nicht vereinbar. Der Kläger kann sich als Einzelunternehmer insoweit direkt auf die vorteilhaftere Regelung des EU-Rechts berufen“

²⁷ Sölch/Ringleb/Oelmaier UStG § 4 Nr. 27 Rn. 30, Stand Juni 2016

²⁸ vgl. Bundesfinanzhof – BFH-Urteil v. 19. 3. 2013 XI R 47/07, BFH/NV 2013, 1204